

ΠΡΟΛΟΓΟΣ

Οι συνεχώς αυξανόμενες ανάγκες εναρμόνισης του τρόπου σύνταξης των επιχειρηματικών οικονομικών καταστάσεων, σύμπτωμα και αυτό της παγκοσμιοποιημένης εποχής, οδήγησε εδώ και αρκετό καιρό στην έκδοση των πρώτων **Διεθνών Λογιστικών Προτύπων(IAS)**

Υπεύθυνο για τα Πρότυπα αυτά είναι το Συμβούλιο για τα Δ.Λ.Π.(**International Accounting Standards Board**)ένας ιδιωτικός οργανισμός ο οποίος ιδρύθηκε το 1973 και εδρεύει στο Λονδίνο. Έως σήμερα για την εκπλήρωση του σκοπού αυτού έχει εκδόσει 41 Πρότυπα και 33 Ερμηνείες(SIC),τα οποία υιοθετούνται από τους επαγγελματίες λογιστές-ελεγκτές και τις εποπτικές αρχές των χωρών εφαρμογής.

Η Ευρωπαϊκή Ένωση έχει ήδη ανακοινώσει την υποχρέωση όλων των εισηγμένων επιχειρήσεων σε κεφαλαιαγορές των χωρών-μελών να ακολουθήσουν υποχρεωτικά τα Δ.Λ.Π., για τις χρήσεις που θα αρχίζουν μετά την 1/1/2005.

Το Υπουργείο Εθνικής Οικονομίας, συναισθανόμενο την απόσταση που έχει να καλύψει για τον εκσυγχρονισμό της χώρας, έσπευσε να κατακτήσει εσωτερικό δίκαιο την απόφαση αυτή της Ευρωπαϊκής Επιτροπής και με πρόσφατο νόμο όρισε, υποχρεωτικά για τις εισηγμένες εταιρίες και προαιρετικά για τις λοιπές ελεγχόμενες Α.Ε, την εφαρμογή των Δ.Λ.Π. για τις χρήσεις που θα αρχίσουν μετά την 31/12/2002.

Η απόφαση αυτή φέρνει πραγματικά επανάσταση στα λογιστικά πράγματα, αλλά εγκυμονεί και κινδύνους για την ποιότητα εφαρμογής, σε βραχυπρόθεσμο τουλάχιστον διάστημα, σε μια αγορά όπου οι πάντες είναι εθισμένοι στη σύνταξη "Φορολογικών Ισολογισμών" στη βάση του ιστορικού κόστους.

ΤΙ ΕΙΝΑΙ ΤΑ ΔΙΕΘΝΗ ΛΟΓΙΣΤΙΚΑ ΠΡΟΤΥΠΑ ΚΑΙ ΠΟΤΕ ΕΜΦΑΝΙΣΤΗΚΑΝ ΣΤΗΝ ΕΛΛΑΔΑ

Ακούγονται πολλά για τα **Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα** τόσο από δημόσιους όσο και από ιδιωτικούς λειτουργούς με υπονοούμενα ότι στην Ελλάδα δεν εφαρμόζονται τα **Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα**. Όμως δεν έχει ακουστεί τίποτα για το πότε ήρθαν τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα στην Ελλάδα και τι έγινε ή τι έχει γίνει μέχρι σήμερα για την εφαρμογή τους.

Τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα ήρθαν στην Ελλάδα το 1974 από το Σώμα Ορκωτών Λογιστών, το οποίο υπήρξε μέλος της **I.A.S.C(Επιτροπή Διεθνών Λογιστικών Προτύπων)**

Το Σ.Ο.Λ πριν από 25 χρόνια άρχισε να μεταφράζει, εκδίδει και διανέμει στον Επιστημονικό κόσμο και στις επιχειρήσεις τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα τα οποία και μέχρι σήμερα βρίσκονται στις βιβλιοθήκες πολλών λογιστηρίων.

Το Σώμα Ορκωτών Ελεγκτών Λογιστών, που το 1993 διαδέχθηκε το Σ.Ο.Λ συνέχισε την προσπάθεια αυτή, ώστε σήμερα έχουν εκδοθεί στην Ελληνική όλα τα σε ισχύ Δ.Λ.Π και οι Διερμηνείες αυτών.

Τι είναι όμως τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα;

Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα είναι ένα σύνολο Λογιστικών Αρχών ,Κανόνων, Μεθόδων και Διαδικασιών γενικά αποδεκτών η καθιέρωση των οποίων οδηγεί σε ομοιομορφία καταρτίσεως των οικονομικών καταστάσεων και συνεπώς σε ακριβή, αληθή και ομοιόμορφη πληροφόρηση των χρηστών των Οικονομικών Καταστάσεων(Επενδυτών, Μετόχων, Πιστωτών, Εργαζομένων, Δημόσιου Τομέα κλπ)

Από τα προαναφερόμενα, αβίαστα συνάγεται η σημασία και η σπουδαιότητα των Δ.Λ.Π σε όλη την ένταση της ιδιωτικής και δημόσιας οικονομίας, ώστε να παρέλκει περαιτέρω ανάλυση.

Η κάθε χώρα μπορεί να έχει, και έχει τα δικά της Λογιστικά Πρότυπα. Αυτά διαμορφώνονται είτε από Λογιστικά Σώματα είτε από τις νομοθετικές αρχές κάθε χώρας.

Η Ελλάδα έχει νομοθετήσει τα δικά της Λογιστικά Πρότυπα τα οποία όμως προσαρμόσει προς τις απαιτήσεις της Ευρωπαϊκής Κοινοτικής Νομοθεσίας.

Ως γνωστό, η Ευρωπαϊκή Ένωση έχει εκδώσει Λογιστικές Οδηγίες οι οποίες έχουν ενσωματωθεί στην Ελληνική Εμπορική Νομοθεσία και στην νομοθετημένη λογιστική τυποποίηση (Ε.Γ.Λ.Σ).

Η Ευρωπαϊκή Επιτροπή έχει διαπιστώσει ότι οι ετήσιες και ενοποιημένες οικονομικές καταστάσεις που καταρτίζονται στα Κράτη-Μέλη της Ευρωπαϊκής Ένωσης, σύμφωνα με την Κοινοτική Νομοθεσία διαφέρουν σε ορισμένα σημεία από αυτές που καταρτίζονται με βάση τα Δ.Λ.Π.

Η Ελλάδα ως μέλος της Ευρωπαϊκής Ένωσης είναι υποχρεωμένη να εφαρμόζει την Κοινοτική Νομοθεσία, όπως την έχει ενσωματώσει στην δική της έννομη τάξη.

Αλλά και πέρα αυτών τα Δ.Λ.Π δεν υπερισχύουν των τοπικών κανόνων που ισχύουν σε μια συγκεκριμένη χώρα για την κατάρτιση των οικονομικών καταστάσεων.

Η αναφορά ότι η επιχείρηση Α ή η Τράπεζα Β εφάρμοσε τα Δ.Λ.Π για την κατάρτιση των οικονομικών καταστάσεων της πρέπει να συνοδεύεται από σαφή δήλωση ότι εφάρμοσε όλα ανεξαιρέτως τα Δ.Λ.Π και όχι κάποιο από αυτά επιλεκτικά γιατί αυτό απαγορεύεται από τις αρχές των Δ.Λ.Π.

Πρέπει να επισημάνουμε ότι ενώ οι Η.Π.Α. έχουν καθοριστικό ρόλο στην διαμόρφωση των Δ.Λ.Π μέσω της Επιτροπής Διεθνών Λογιστικών Προτύπων στην οποία συμμετέχουν από ιδρύσεώς της, εντούτοις για την δική τους χώρα έχουν διαμορφώσει άλλα Λογιστικά Πρότυπα, που έχουν κάποιες διαφορές, όχι βέβαια πολλές, από τα αντίστοιχα Δ.Λ.Π.

Ανεξάρτητα από αυτά πρέπει να αναφέρουμε ότι επιβάλλεται η πλήρης εφαρμογή των Δ.Λ.Π, γιατί θα εξασφαλίσουν την αξιοπιστία, ακρίβεια και ομοιομορφία των οικονομικών καταστάσεων σε Διεθνές επίπεδο και θα ενισχύσουν την εμπιστοσύνη των χρηστών των Οικονομικών Καταστάσεων όχι μόνο προς όφελος των ιδίων αλλά και της οικονομίας και της κοινωνίας γενικότερα.

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 1

ΟΙ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΕΣ ΚΑΤΑΣΤΑΣΕΙΣ ΚΑΤΑ ΤΑ ΔΙΕΘΝΗ ΛΟΓΙΣΤΙΚΑ ΠΡΟΤΥΠΑ

1. ΕΙΣΑΓΩΓΗ

Οι οικονομικές καταστάσεις συντάσσονται και παρουσιάζονται για τους εξωτερικούς χρήστες. Αν και για τις περισσότερες χώρες, οι οικονομικές καταστάσεις φαίνονται καταρχήν όμοιες υπάρχουν σημαντικές διαφορές, που οφείλονται σε κοινωνικές και νομικές παραμέτρους. Η IASC, με την καθιέρωση των Λογιστικών Προτύπων, έρχεται να αμβλύνει αυτές τις διαφορές, επικεντρώνοντας την προσοχή της σε μορφές σύνταξης των οικονομικών καταστάσεων οι οποίες θα βοηθούν τους χρήστες αυτών στη λήψη οικονομικών αποφάσεων. Τέτοιες αποφάσεις μπορεί να αφορούν:

- α) Πότε θα αγορασθεί ή πωληθεί μια συμμετοχή
- β) Την εκτίμηση ικανότητας μιας επιχείρησης να αποπληρώνει τα δάνειά της
- γ) Τον καθορισμό των διανεμομένων κερδών.

Συνήθως, τα λογιστικά υποδείγματα των οικονομικών καταστάσεων βασίζονται στο επανακτήσιμο ιστορικό κόστος και στην έννοια της διατήρησης του ονομαστικού κεφαλαίου.

Ενδεχομένως, όμως κάποια άλλα υποδείγματα να είναι καταλληλότερα για τους χρήστες των οικονομικών καταστάσεων προκειμένου να πάρουν οικονομικές αποφάσεις. Έτσι, το πλαίσιο των Δ.Λ.Π έχει αναπτυχθεί για να εφαρμόζεται σε αρκετά λογιστικά υποδείγματα και έννοιες του κεφαλαίου και της διατήρησής του.

2. ΠΕΔΙΟ ΕΦΑΡΜΟΓΗΣ

Το πλαίσιο ασχολείται με τα παρακάτω θέματα:

- α) Το σκοπό των οικονομικών καταστάσεων
- β) Τις βασικές παραδοχές σύνταξης των οικονομικών καταστάσεων
- γ) Τα ποιοτικά χαρακτηριστικά των οικονομικών καταστάσεων
- δ) Τον ορισμό, την καταχώρηση και αποτίμηση των στοιχείων των οικονομικών καταστάσεων
- ε) Τις έννοιες του κεφαλαίου και της διατήρησής του

3. ΣΚΟΠΟΣ ΤΩΝ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ ΚΑΤΑΣΤΑΣΕΩΝ

Ο σκοπός των οικονομικών καταστάσεων είναι να παρέχουν πληροφορίες σχετικά με την χρηματοοικονομική θέση, την αποδοτικότητα και τις μεταβολές στην χρηματοοικονομική θέση αποτυπώνονται στον Ισολογισμό και είναι χρήσιμες για την εκτίμηση της ικανότητας της επιχείρησης να διαχειρίζεται τους οικονομικούς πόρους της και να ανταποκρίνεται στις βραχυπρόθεσμες και μακροπρόθεσμες υποχρεώσεις της.

Οι πληροφορίες για την αποδοτικότητα της επιχείρησης αποτυπώνονται στα Αποτελέσματα Χρήσεως και είναι χρήσιμες για την εκτίμηση της ικανότητας της επιχείρησης να δημιουργεί ταμιακές ροές από τους χρησιμοποιούμενους από αυτήν πόρους. Οι πληροφορίες για τις μεταβολές στην χρηματοοικονομική θέση αποτυπώνονται στις καταστάσεις των Ταμιακών Ροών και των Μεταβολών των Ιδίων Κεφαλαίων και είναι χρήσιμες για την εκτίμηση της ικανότητας της επιχείρησης να δημιουργεί ταμιακές ροές και της ανάγκης αυτής να τις χρησιμοποιεί.

4. ΒΑΣΙΚΕΣ ΠΑΡΑΔΟΧΕΣ ΣΥΝΤΑΞΗΣ ΤΩΝ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ ΚΑΤΑΣΤΑΣΕΩΝ

Για την σύνταξη των οικονομικών καταστάσεων απαιτούνται δυο βασικές παραδοχές:

α) **Η αυτοτέλεια των χρήσεων** κατά την οποία τα αποτελέσματα των συναλλαγών και των λοιπών γεγονότων καταχωρούνται όταν πραγματοποιούνται και απεικονίζονται στις οικονομικές καταστάσεις των περιόδων τις οποίες αφορούν και όχι όταν εισπράττονται ή πληρώνονται. Η παραδοχή αυτή δεν ισχύει για την κατάσταση των ταμιακών ροών.

β) **Η συνεχιζόμενη δραστηριότητα της επιχείρησης**

Κατά την παραδοχή αυτή η επιχείρηση θα συνεχίσει να λειτουργεί και στο μέλλον, δηλαδή δεν έχει την πρόθεση, ούτε την ανάγκη, να περικόψει ουσιαστικά το επίπεδο των δραστηριοτήτων της, διότι αν συμβαίνει κάτι τέτοιο, πρέπει οι οικονομικές καταστάσεις να παρουσιασθούν σε διαφορετική βάση.

5. ΠΟΙΟΤΙΚΑ ΧΑΡΑΚΤΗΡΙΣΤΙΚΑ ΤΩΝ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ ΚΑΤΑΣΤΑΣΕΩΝ

Για να είναι οι οικονομικές καταστάσεις χρήσιμες στους χρήστες αυτών πρέπει να έχουν τα παρακάτω τέσσερα ποιοτικά χαρακτηριστικά:

5.1 Κατανοητότητα

Οι οικονομικές καταστάσεις πρέπει να είναι εύκολα κατανοητές από τους χρήστες τους οι οποίοι βεβαίως πρέπει να διαθέτουν τις απαραίτητες γνώσεις αλλά και τη θέληση να μελετήσουν τις οικονομικές πληροφορίες με επιμέλεια. Περίπλοκες, αλλά σημαντικές πληροφορίες, δεν πρέπει να αποκλείονται από τις οικονομικές καταστάσεις για τον λόγο και μόνο ότι, ενδεχομένως θα είναι δύσκολο να κατανοηθούν από τους χρήστες.

5.2 Συνάφεια

Το χαρακτηριστικό της συνάφειας αναφέρεται στον τρόπο παρουσίασης των πληροφοριών, ώστε να βοηθείται ο χρήστης στη λήψη αποφάσεων. Η παρουσίαση των πληροφοριών εξαρτάται από την φύση τους και τη σπουδαιότητά τους.

Σε ποια ιδιότητα εκ των δυο, θα δοθεί περισσότερο βάρος κατά την παρουσίαση, είναι θέμα που κρίνεται κατά περίπτωση. Έτσι άλλοτε από μόνη της η καθεμιά είναι αρκετή για την παρουσίαση της πληροφορίας και άλλοτε απαιτείται η ταυτόχρονη γνωστοποίησή τους.

5.3 Αξιοπιστία

Για να είναι αξιόπιστες οι οικονομικές καταστάσεις πρέπει να είναι απαλλαγμένες από ουσιώδη λάθη και προκαταλήψεις. Έτσι οι πληροφορίες πρέπει να αποδίδουν πιστά τις συναλλαγές, να παρουσιάζονται με βάση την ουσία αυτών και όχι τον τύπο, να είναι ουδέτερες, δηλαδή να μην προκαθορίζουν το αποτέλεσμα να κυριαρχούνται από σύνεση όταν αντιμετωπίζονται συνθήκες αβεβαιότητας και να είναι πλήρεις, δηλαδή να μην υπάρχουν παραλείψεις.

Όπως σημειώθηκε η ουσία της συναλλαγής ενδιαφέρει τα Δ.Λ.Π και όχι ο τύπος. Έτσι, σύμφωνα με το πλαίσιο, η νομική έννοια της ιδιοκτησίας δεν είναι απαραίτητη για να καταχωρηθεί ένα περιουσιακό στοιχείο αν η επιχείρηση ελέγχει τις ωφέλειες που αναμένονται να εισρεύσουν από το

περιουσιακό στοιχείο, όπως για παράδειγμα οι χρηματοδοτικές μισθώσεις σύμφωνα με το Δ.Λ.Π. 17.

5.4 Συγκρισιμότητα

Για να είναι σε θέση οι χρήστες να εκτιμήσουν διαχρονικά την χρηματοοικονομική θέση, τις μεταβολές αυτής και την αποδοτικότητα μιας επιχείρησης, τόσο για αυτήν καθ' εαυτή, όσο και σε σχέση με άλλες επιχειρήσεις, απαιτείται όπως οι οικονομικές καταστάσεις εμπεριέχουν το ποιοτικό χαρακτηριστικό της συγκρισιμότητας, δηλαδή της χρήσης ομοιόμορφων λογιστικών αρχών για την παρουσίαση του αποτελέσματος των ομοίων συναλλαγών και των λοιπών γεγονότων. Το γεγονός αυτό όμως, δηλαδή η ανάγκη για συγκρισιμότητα, δεν πρέπει να καθίσταται εμπόδιο στην εισαγωγή νέων βελτιωμένων προτύπων που ενδεχομένως συνδυάζουν κατά καλύτερο τρόπο και τα λοιπά ποιοτικά χαρακτηριστικά των οικονομικών καταστάσεων και καταλήγουν σε περισσότερο αξιόπιστη παρουσίαση αυτών.

6. ΠΑΡΟΥΣΙΑΣΗ ΠΛΗΡΟΦΟΡΙΩΝ ΚΑΙ ΣΧΕΣΕΙΣ ΠΟΙΟΤΙΚΩΝ ΧΑΡΑΚΤΗΡΙΣΤΙΚΩΝ

Η παρουσίαση των πληροφοριών στις οικονομικές καταστάσεις προκειμένου αυτές να εκπληρώνουν το βασικό σκοπό τους, που είναι η ικανοποίηση των αναγκών των χρηστών τους, θα πρέπει να χαρακτηρίζεται από κατάλληλη εξισορρόπηση των ποιοτικών χαρακτηριστικών. Ιδιαίτερη σημασία πρέπει να δίδεται στην εξισορρόπηση μεταξύ συνάφειας και αξιοπιστίας, που ουσιαστικά σημαίνει ότι, οι πληροφορίες πρέπει να παρουσιάζονται έγκαιρα έστω και αν δεν είναι απόλυτα αξιόπιστες, διότι σε αντίθετη περίπτωση, δηλαδή της μη έγκαιρης πληροφόρησης, ο βασικός σκοπός τους αναιρείται. Τέλος πρέπει να σημειωθεί ότι, αν οι οικονομικές καταστάσεις συνδυάζουν τα τέσσερα ποιοτικά χαρακτηριστικά που αναφέρθηκαν παραπάνω, τότε αυτές θεωρείται ότι παρέχουν μια ακριβοδίκαιη εικόνα της οικονομικής θέσης των μεταβολών της και της αποδοτικότητας της επιχείρησης, αν το Πλαίσιο δεν ασχολείται άμεσα με αυτήν την έννοια.

7.ΤΑ ΣΤΟΙΧΕΙΑ ΤΩΝ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ ΚΑΤΑΣΤΑΣΕΩΝ

Τα αποτελέσματα των οικονομικών συναλλαγών απεικονίζονται στις οικονομικές καταστάσεις σε 5 μεγάλες κατηγορίες. Οι κατηγορίες αυτές είναι τα περιουσιακά στοιχεία, οι υποχρεώσεις, η καθαρή θέση, το εισόδημα και τα έξοδα. Εξ' αυτών οι τρεις πρώτες κατηγορίες έχουν σχέση με την μέτρηση της οικονομικής θέσεως και οι επόμενες δυο, με την μέτρηση της αποδοτικότητας της επιχείρησης.

8.ΟΡΙΣΜΟΙ ΣΤΟΙΧΕΙΩΝ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ ΚΑΤΑΣΤΑΣΕΩΝ

8.1 Περιουσιακά Στοιχεία

Τα περιουσιακά στοιχεία είναι ελεγχόμενοι από την επιχείρηση πόροι, ως αποτέλεσμα γεγονότων του παρελθόντος από τα οποία αναμένεται η εισροή οικονομικών ωφελειών στο μέλλον.

Από τον ορισμό αυτό απορρέουν τα εξής:

α)Τα περιουσιακά στοιχεία μπορεί να είναι είτε ενσώματα, είτε ασώματα.

β) Ο έλεγχος επ' αυτών δεν προϋποθέτει και το δικαίωμα ιδιοκτησίας.

γ) Συναλλαγές ή γεγονότα που αναμένεται να συμβούν στο μέλλον, δεν πληρούν τον ορισμό του περιουσιακού στοιχείου.

δ) Τα αναμενόμενα από τα περιουσιακά στοιχεία οφέλη εκφράζονται με την άμεση ή έμμεση εισροή ταμιακών διαθεσίμων ή ταμιακών ισοδυνάμων.

8.2 Υποχρεώσεις

Οι υποχρεώσεις είναι παρούσες δεσμεύσεις της επιχείρησης που προκύπτουν από γεγονότα του παρελθόντος και ο διακανονισμός των οποίων αναμένεται να καταλήξει σε εκροή πόρων που ενσωματώνουν οικονομικά οφέλη.

Από τον ορισμό αυτό απορρέουν τα εξής:

α) Οι υποχρεώσεις είναι οφειλές ή δεσμεύσεις προς τρίτους

β) Ανακύπτουν με την παραλαβή περιουσιακών στοιχείων ή με την ανέκκλητη δέσμευση για αγορά αυτών

γ) Ο διακανονισμός της υποχρέωσης, θα γίνει είτε με εκροή μετρητών ή με παροχή υπηρεσιών ή με μεταβίβαση περιουσιακών στοιχείων ή με αντικατάσταση της υποχρέωσης με άλλη, ή με την μετατροπή της υποχρέωσης σε κεφάλαιο.

δ) Στις υποχρεώσεις περιλαμβάνονται και οι προβλέψεις, εφόσον πληρούν τον ορισμό αυτών, έστω και αν χρειαστεί να γίνουν εκτιμήσεις για τον προσδιορισμό του ύψους τους.

8.3 Καθαρή θέση(Ίδια Κεφάλαια)

Ως Ίδια Κεφάλαια χαρακτηρίζεται το απομένον δικαίωμα επί των περιουσιακών στοιχείων της επιχείρησης μετά την αφαίρεση όλων των υποχρεώσεων.

Σύμφωνα με αυτόν τον ορισμό τα Ίδια Κεφάλαια αποτελούνται από τις εισφορές των μετόχων, τα αδιανέμητα κέρδη, τα αποθεματικά που κρατούνται από τα κέρδη και τις αναπροσαρμογές των περιουσιακών στοιχείων. Τα διάφορα αποθεματικά μπορεί να σχηματίζονται είτε βάσει του καταστατικού για την κεφαλαιακή ενίσχυση της επιχείρησης, είτε βάσει νόμων οι οποίοι χορηγούν απαλλαγές όταν κέρδη μεταφέρονται στα Ίδια Κεφάλαια. Το ποσό με το οποίο εμφανίζονται τα Ίδια Κεφάλαια στον Ισολογισμό μόνο συμπτωματικά μπορεί να ανταποκρίνεται στην αγοραία αξία της επιχείρησης, αφού εξαρτάται από τον τρόπο αποτίμησης των περιουσιακών στοιχείων και των υποχρεώσεων. Τέλος ο ορισμός των ιδίων κεφαλαίων καθώς και τα άλλα θέματα που αναφέρονται στα ίδια κεφάλαια αυτού του πλαισίου αρμόζει για όλους τους τύπους των επιχειρήσεων.

8.4 Εισόδημα

Εισόδημα είναι αυξήσεις στα οικονομικά οφέλη κατά την διάρκεια της λογιστικής περιόδου με την μορφή εισροών, ή αυξήσεων των περιουσιακών στοιχείων ή μειώσεων των υποχρεώσεων, που καταλήγουν σε αυξήσεις των ιδίων κεφαλαίων άλλες εκτός από εκείνες που σχετίζονται με εισφορές από τους συμμετέχοντες στα Ίδια Κεφάλαια.

Από τον ορισμό αυτό προκύπτουν τα εξής:

α) Το εισόδημα περιλαμβάνει έσοδα και κέρδη

β) Ως έσοδα θεωρούνται τόσο τα τακτικά, δηλαδή αυτά που προέρχονται από τις συνήθεις δραστηριότητες της επιχείρησης, όσο και τα έκτακτα.

γ) Στο εισόδημα περιλαμβάνονται και τα μη πραγματοποιηθέντα κέρδη όπως για παράδειγμα τα προερχόμενα από αποτίμηση περιουσιακών στοιχείων και υποχρεώσεων σε πραγματικές τιμές.

8.5 Έξοδα

Έξοδα είναι οι μειώσεις στα οικονομικά οφέλη κατά την διάρκεια της λογιστικής περιόδου με την μορφή εκροών ή μειώσεων των περιουσιακών στοιχείων ή δημιουργίας υποχρεώσεων που καταλήγουν σε μειώσεις των Ιδίων Κεφαλαίων, άλλες εκτός από αυτές που σχετίζονται με διανομές στους συμμετέχοντες στα Ίδια Κεφάλαια.

Από τον ορισμό των εξόδων προκύπτουν τα εξής:

α) Έξοδα ανακύπτουν τόσο κατά την πορεία των συνήθων εργασιών της επιχείρησης, όπως μισθοί, κόστος πωλήσεων και αποσβέσεις, όσο και από έκτακτα γεγονότα, όπως για παράδειγμα ζημιές από φυσικές καταστροφές.

β) Στα έξοδα περιλαμβάνονται και οι μη πραγματοποιηθείσες ζημιές, όπως για παράδειγμα οι συναλλαγματικές διαφορές από την αποτίμηση υποχρεώσεων και απαιτήσεων σε ξένο νόμισμα.

9. ΚΑΤΑΧΩΡΗΣΗ ΤΩΝ ΣΤΟΙΧΕΙΩΝ ΣΤΙΣ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΕΣ ΚΑΤΑΣΤΑΣΕΙΣ

9.1 Περιουσιακά Στοιχεία

Ένα περιουσιακό στοιχείο καταχωρείται στον Ισολογισμό, όταν είναι πιθανό τα μελλοντικά οικονομικά οφέλη θα εισρεύσουν στην επιχείρηση και το περιουσιακό στοιχείο έχει μια αξία που μπορεί να αποτιμηθεί αξιόπιστα. Έτσι η ανάληψη μιας δαπάνης από την οποία δεν θεωρείται πιθανόν να εισρεύσουν στην επιχείρηση οικονομικά οφέλη, καταχωρείται στα Αποτελέσματα Χρήσεως. Η πρόθεση της Διοικήσεως κατά την ανάληψη της δαπάνης είναι αδιάφορη.

9.2 Υποχρεώσεις

Μια υποχρέωση καταχωρείται στον Ισολογισμό όταν είναι πιθανό ότι μια εκροή πόρων που ενσωματώνουν οικονομικά οφέλη θα προέλθει από τον διακανονισμό μιας παρούσας δέσμευσης και το ποσό κατά το οποίο ο διακανονισμός θα λάβει χώρα μπορεί να αποτιμηθεί αξιόπιστα. Η καταχώρηση μιας υποχρέωσης συνδέεται συνήθως είτε με καταχώρηση στοιχείων του ενεργητικού είτε με καταχώρηση εξόδων.

9.3 Εισόδημα

Το εισόδημα καταχωρείται στα Αποτελέσματα Χρήσης όταν προκύπτει αύξηση στα μελλοντικά οικονομικά οφέλη η οποία συνδέεται είτε με αύξηση περιουσιακών στοιχείων, είτε με μείωση υποχρεώσεων και επιπλέον η αύξηση αυτή μπορεί να αποτιμηθεί αξιόπιστα.

9.4 Έξοδα

Τα έξοδα καταχωρούνται στα Αποτελέσματα Χρήσεως, όταν προκύπτει μείωση στα μελλοντικά οικονομικά οφέλη, η οποία συνδέεται είτε με μείωση περιουσιακού στοιχείου, είτε με αύξηση υποχρεώσεως και επιπλέον η μείωση αυτή μπορεί να αποτιμηθεί αξιόπιστα.

Τα έξοδα πρέπει να καταχωρούνται στα αποτελέσματα με τρόπο ώστε να συσχετίζονται με τα αντίστοιχα έσοδα. Όταν τα οικονομικά οφέλη αναμένεται να προκύψουν κατά την διάρκεια πολλών περιόδων τότε και τα αντίστοιχα έξοδα καταχωρούνται στα αποτελέσματα με ένα

συστηματικό και εύλογο τρόπο. Ένα τέτοιο παράδειγμα είναι οι αποσβέσεις των περιουσιακών στοιχείων. Δαπάνες από τις οποίες δεν αναμένεται εισροή οικονομικών ωφελημάτων καταχωρούνται αμέσως στα Αποτελέσματα Χρήσεως. Επίσης, μια δαπάνη καταχωρείται αμέσως στα Αποτελέσματα Χρήσεως, αν δημιουργεί μια υποχρέωση χωρίς την καταχώρηση περιουσιακού στοιχείου, όπως για παράδειγμα οι εγγυήσεις των πωλούμενων αγαθών.

10.ΑΠΟΤΙΜΗΣΗ ΤΩΝ ΣΤΟΙΧΕΙΩΝ ΤΩΝ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ ΚΑΤΑΣΤΑΣΕΩΝ

Αποτίμηση είναι η διαδικασία προσδιορισμού των χρηματικών ποσών, με τα οποία τα στοιχεία των οικονομικών καταστάσεων καταχωρούνται και απεικονίζονται σ' αυτές.

Οι συνηθέστερες βάσεις αποτίμησης των στοιχείων των οικονομικών καταστάσεων είναι:

α)Του Ιστορικού κόστους, κατά την οποία τα περιουσιακά στοιχεία καταχωρούνται στο ποσό των ταμιακών διαθεσίμων ή ταμιακών ισοδυνάμων που πληρώθηκαν ή στην εύλογη αξία της αντιπαροχής που δόθηκε για την απόκτησή τους. Οι υποχρεώσεις καταχωρούνται στο ποσό των εισροών που έγιναν με αντάλλαγμα την οφειλή ή στα ποσά των μετρητών ή ταμιακών ισοδυνάμων που αναμένεται να πληρωθούν για την εξόφληση των υποχρεώσεων.

β)Του Τρέχοντος κόστους, κατά την οποία τα περιουσιακά στοιχεία απεικονίζονται στο ποσό των μετρητών ή ισοδυνάμων που θα έπρεπε να πληρωθούν, αν τα περιουσιακά στοιχεία αγοράζονταν τώρα. Ομοίως οι υποχρεώσεις απεικονίζονται στο ποσό των ταμιακών διαθεσίμων ή ισοδυνάμων που απαιτούνται για να διακανονισθεί η υποχρέωση τώρα.

γ)Της ρευστοποιήσιμης αξίας, κατά την οποία τα περιουσιακά στοιχεία απεικονίζονται στο ποσό των ταμιακών διαθεσίμων ή ισοδυνάμων που θα μπορούσε να ληφθεί από την πώληση των περιουσιακών στοιχείων κατά την ημερομηνία Ισολογισμού. Ομοίως, οι υποχρεώσεις απεικονίζονται στην αξία διακανονισμού τους κατά την ημερομηνία Ισολογισμού.

δ)Της Παρούσας αξίας, κατά την οποία τα περιουσιακά στοιχεία απεικονίζονται στην παρούσα αξία των μελλοντικών ταμιακών εισροών που αναμένονται από τα στοιχεία αυτά. Οι υποχρεώσεις απεικονίζονται στην παρούσα αξία των μελλοντικών ταμιακών εκροών που αναμένεται να απαιτηθούν για τον διακανονισμό τους.

Η συνηθέστερη βάση αποτίμησης είναι του Ιστορικού κόστους. Πρακτικά όμως, το ιστορικό κόστος συνδυάζεται με όλες τις άλλες βάσεις αποτίμησης. Έτσι, τα αποθέματα αποτιμώνται στην ρευστοποιήσιμη αξία τους, εφόσον είναι μικρότερη από την τιμή κτήσεως(ιστορικό κόστος),τα διαπραγματεύσιμα χρεόγραφα αποτιμώνται στην τρέχουσα αξία τους και οι υποχρεώσεις προς το προσωπικό για παροχές μετά την αποχώρηση, απεικονίζονται στην παρούσα αξία τους.

11.ΕΝΝΟΙΕΣ ΤΟΥ ΚΕΦΑΛΑΙΟΥ ΚΑΙ ΤΗΣ ΔΙΑΤΗΡΗΣΗΣ ΤΟΥ

Η έννοια του κεφαλαίου, όπως την θεωρούν οι επιχειρήσεις για την κατάρτιση των οικονομικών καταστάσεων τους, μπορεί να είναι είτε οικονομική, που εκφράζει το επενδυμένο χρηματικό ποσό, είτε φυσική, που εκφράζει την παραγωγική δυναμικότητα της επιχείρησης σε μονάδες προϊόντος. Σύμφωνα με την οικονομική έννοια του κεφαλαίου, κέρδος πραγματοποιείται αν το ποσό της καθαρής περιουσίας στο τέλος της χρήσης υπερβαίνει το ποσό αυτής που υπήρχε στην αρχή της χρήσης. Το κέρδος αυτό μπορεί να αποτιμάται είτε σε ονομαστικές χρηματικές μονάδες είτε σε μονάδες σταθερής αγοραστικής δύναμης. Στην πρώτη περίπτωση (ονομαστικές χρηματικές μονάδες),το κέρδος αντιπροσωπεύει την αύξηση του ονομαστικού κεφαλαίου στην χρήση. Έτσι, ανατιμήσεις των περιουσιακών στοιχείων δεν συνιστούν κέρδη παρά μόνο αν πωληθούν. Στην δεύτερη περίπτωση (σταθερή αγοραστική δύναμη),ως κέρδος θεωρείται μόνο η αύξηση των περιουσιακών στοιχείων πέραν του γενικού επιπέδου των τιμών. Η αύξηση μέχρι το επίπεδο των τιμών θεωρείται διατήρηση του κεφαλαίου και συνεπώς τμήμα των ιδίων κεφαλαίων.

Σύμφωνα με την φυσική έννοια του κεφαλαίου, κέρδος πραγματοποιείται μόνο αν η φυσική παραγωγική δυναμικότητα κατά το τέλος της χρήσεως υπερβαίνει αυτή που υπήρχε κατά την αρχή της χρήσεως. Όλες οι μεταβολές των τιμών που επηρεάζουν τα περιουσιακά στοιχεία και τις υποχρεώσεις θεωρούνται μεταβολές στην αποτίμηση της φυσικής παραγωγικής δυναμικότητας και αντιμετωπίζονται ως αναπροσαρμογές διατήρησης του κεφαλαίου, περιλαμβανόμενες στα ίδια κεφάλαια .

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 2

ΧΡΗΣΤΕΣ ΤΩΝ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ ΚΑΤΑΣΤΑΣΕΩΝ

Οι χρήστες των οικονομικών καταστάσεων διακρίνονται στις εξής κατηγορίες:

- α) Βραχυπρόθεσμοι Δανειστές
- β) Μακροπρόθεσμοι Δανειστές
- γ) Κοινοί Μέτοχοι
- δ) Διοίκηση
- ε) Αναλυτές Επενδύσεων
- στ) Εργαζόμενοι
- ζ) Ελεγκτές

Τώρα θα προσπαθήσουμε να αναλύσουμε την κάθε κατηγορία χρηστών ξεχωριστά και θα προσπαθήσουμε να αναφέρουμε τους επιδιωκόμενους από αυτούς σκοπούς.

1. ΒΡΑΧΥΠΡΟΘΕΣΜΟΙ ΔΑΝΕΙΣΤΕΣ

Στην κατηγορία αυτή περιλαμβάνονται κατά κύριο λόγο οι τράπεζες και οι προμηθευτές.

Οι τράπεζες διαφέρουν από τους προμηθευτές, γιατί οι τράπεζες μπορούν να ζητήσουν ορισμένα επιπλέον στοιχεία πέρα από τις δημοσιευόμενες καταστάσεις, λόγω της θέσης τους ενώ οι προμηθευτές δεν μπορούν να ασκήσουν καμιά πίεση προς αυτήν την κατεύθυνση. Γι' αυτό το λόγο θα αναφερθούμε σ' αυτούς ξεχωριστά.

1.1. Τράπεζες

Οι τράπεζες δίνουν μεγαλύτερη βαρύτητα στην εξασφάλιση και επιστροφή των δανείων που χορηγούν μέσω κανονικών ροών. Εξετάζουν ακόμη τη σύνθεση του κυκλοφοριακού ενεργητικού και τη σχέση τους προς τις βραχυπρόθεσμες υποχρεώσεις.

Όταν η τράπεζα μελετά μια αίτηση για χορήγηση δανείου το κύριο ενδιαφέρον της επικεντρώνεται στα εξής σημεία:

- Για ποιο σκοπό ζητείτε το δάνειο και για πόσο χρόνο;
- Ποιο είναι το πρόγραμμα της επιχείρησης για την εξόφλησή του;
- Ποιες είναι οι προοπτικές εξόφλησης του δανείου;
- Ποια θα είναι η θέση της τράπεζας αν πτωχέψει η επιχείρηση και ποιος έχει σειρά προτεραιότητας σε περίπτωση ρευστοποίησης;
- Ποια είναι η ικανότητα της διοίκησης όπως αυτή προκύπτει από την ανάλυση των πρόσφατων οικονομικών καταστάσεων; Η τράπεζα δίνει μεγαλύτερη σημασία στη ρευστότητα της επιχείρησης και μετά τη χορήγηση του δανείου, παρακολουθεί διαρκώς την οικονομική της κατάσταση μέσω των χρηματοοικονομικών της καταστάσεων και άλλων πηγών πληροφόρησης.

1.2 Προμηθευτές

Οι προμηθευτές ενδιαφέρονται κατά κύριο λόγο για την ασφαλή επιστροφή των πιστώσεων που χορήγησαν. Θέλουν να αποκτήσουν πληροφορίες σχετικά με την φερεγγυότητα της επιχείρησης καθώς και την συνέχιση των εργασιών της επιχείρησης και αν έχει επαρκή ρευστά διαθέσιμα, για να πληρώνει άμεσα τις υποχρεώσεις της. Οι οικονομικές καταστάσεις έχουν πολύ μικρή αξία για τους προμηθευτές γιατί δημοσιεύονται μια φορά το χρόνο.

Έτσι οι προμηθευτές βασίζονται κυρίως στις προσωπικές τους εκτιμήσεις για την αξιοπιστία της επιχείρησης, καθώς και σε τυχόν πληροφορίες μέσω τραπεζών. Από τη στιγμή που μια επιχείρηση γίνει κανονικός πελάτης, η αξιοπιστία της κρίνεται από την εμπειρία του προμηθευτή με βάση κάποια κριτήρια όπως π.χ κανονικότητα πληρωμών στις συμφωνημένες προθεσμίες, λήψη ταμιακών εκπτώσεων λόγω έγκαιρης πληρωμής.

2. ΜΑΚΡΟΠΡΟΘΕΣΜΟΙ ΔΑΝΕΙΣΤΕΣ

Μακροπρόθεσμοι δανειστές λέγονται εκείνοι οι οποίοι ενδιαφέρονται κυρίως για την μακροπρόθεσμη ρευστότητα ή φερεγγυότητα και τη βιωσιμότητα της επιχείρησης.

Χαρακτηριστικά παραδείγματα μακροπρόθεσμων δανειστών είναι οι ομολογιούχοι, προνομιούχοι μέτοχοι χωρίς δικαίωμα μετατροπής των προνομιούχων μετοχών σε κοινές, οι τράπεζες και οι ιδιώτες δανειστές.

Γνωρίζουν πολύ καλά ότι μακροχρόνια η βιωσιμότητα της επιχείρησης εξαρτάται από την αποδοτικότητα της. Έτσι αναλύουν την αποδοτικότητα της επιχείρησης διαχρονικά καθώς και την ικανότητάς της να δημιουργεί ρευστά και να είναι σε θέση να καταβάλλει τους τόκους και τις δόσεις των δανείων.

Διερευνούν την δομή των κεφαλαίων, γιατί αυτή θα δώσει πληροφορίες για το βαθμό ασφάλειας που απολαμβάνουν οι δανειστές, αλλά και την πολιτική που ακολουθεί η διοίκηση για την χρηματοδότηση της επιχείρησης.

Εξετάζουν ιδιαίτερα οι υποψήφιοι δανειστές, τη δυνατότητα εγγραφής υποθηκών σε ακίνητα για καλύτερη εξασφάλιση τους αν τα πράγματα δεν εξελιχθούν καλά για την δανειζόμενη επιχείρηση.

3. ΚΟΙΝΟΙ ΜΕΤΟΧΟΙ

Οι κοινοί μέτοχοι ενδιαφέρονται σχεδόν για όλες τις πτυχές της οικονομικής κατάστασης και δραστηριότητας της επιχείρησης αλλά το ενδιαφέρον τους επικεντρώνεται κυρίως στα τρέχοντα και μελλοντικά κέρδη της επιχείρησης.

Ιδιαίτερο ενδιαφέρον παρουσιάζει η ανάλυση και η μελέτη της κεφαλαιακής δομής, δηλαδή του βαθμού εξωτερικού δανεισμού της επιχείρησης, γιατί ο δανεισμός πρώτον επιδρά θετικά ή αρνητικά, στην αποδοτικότητα των ιδίων κεφαλαίων και δεύτερον οδηγεί σε αστάθεια των κερδών, όταν παρατηρείται σημαντική διακύμανση στη δραστηριότητα της επιχείρησης. Επειδή η επένδυση των μετόχων είναι σε μετοχές, όταν πρόκειται να αποφασίσουν αν θα πρέπει να αγοράσουν ή να πωλήσουν, χρησιμοποιούν τους επενδυτικούς αριθμοδείκτες. Τέτοιοι αριθμοδείκτες είναι: κέρδη ανά μετοχή, μερισματική απόδοση, οι οποίοι αποτελούν την πιο πλήρη μορφή μέτρησης της απόδοσης, επειδή αντανακλούν τόσο τον κίνδυνο λόγω χρηματοδότησης με δανεισμούς όσο και την αποδοτικότητα της επιχείρησης.

4. ΔΙΟΙΚΗΣΗ

Η διοίκηση της επιχείρησης ενδιαφέρεται για όλες τις πλευρές της ανάλυσης των οικονομικών καταστάσεων, γιατί έχει τη συνολική ευθύνη απέναντι στους μετόχους, για την αποτελεσματική και αποδοτική χρησιμοποίηση των περιουσιακών στοιχείων και κεφαλαίων καθώς και για την καλή χρηματοοικονομική κατάσταση της επιχείρησης.

Η διοίκηση έχει στη διάθεσή της και μπορεί να κάνει συνεχή χρήση των βιβλίων της επιχείρησης. Η ανάλυση των οικονομικών καταστάσεων από την διοίκηση είναι πιο ουσιαστική και μπορεί να μελετήσει συστηματικά την σχέση διαφόρων οικονομικών καταστάσεων με αριθμοδείκτες και να

παρακολουθήσει τις μεταβολές των οικονομικών στοιχείων διαχρονικά με αριθμοδείκτες τάσης έτσι ώστε να μπορεί να εντοπίζει τα σημεία καμπής και να παίρνει τα κατάλληλα μέτρα.

Η διοίκηση της επιχείρησης χρησιμοποιεί τις οικονομικές καταστάσεις για να ασκεί έλεγχο στις αποφασιστικής σημασίας πλευρές της διοίκησης όπως:

-ρευστότητα

-αποδοτικότητα

-σταθερότητα

-δυνατότητα ανάπτυξης

και να παρατηρεί την επιχείρηση από την σκοπιά των τρίτων που βρίσκονται έξω από αυτήν και να λαμβάνει μέτρα για την διόρθωση τυχόν αρνητικών σημείων.

5. ΑΝΑΛΥΤΕΣ ΕΠΕΝΔΥΣΕΩΝ

Οι αναλυτές επενδύσεων χρησιμοποιούν τις οικονομικές καταστάσεις για να συμβουλέψουν τους πελάτες τους για την αγορά ή πώληση μετοχών, την εξαγορά ή τη συγχώνευση επιχειρήσεων αλλά και για να εκτιμήσουν την αποτελεσματικότητα της διοίκησης.

Στην περίπτωση της αγοράς ή πώλησης μετοχών, οι σκοποί των αναλυτών επενδύσεων συμπίπτουν με εκείνους των επενδυτών-μετόχων.

Στην περίπτωση της εξαγοράς μιας επιχείρησης από μια άλλη οι σκοποί των αναλυτών επενδύσεων είναι παρόμοιοι με εκείνους των επενδυτών -μετόχων, με την διαφορά ότι η ανάλυση τους θα στραφεί και στην εκτίμηση της "υπεραξίας" της εξαγοραζόμενης επιχείρησης.

6. ΕΡΓΑΖΟΜΕΝΟΙ

Οι εργαζόμενοι ενδιαφέρονται για τις οικονομικές καταστάσεις αν συμμετέχουν ή όχι στα κέρδη.

Μεγάλες εταιρίες εφαρμόζουν το σύστημα συμμετοχής των εργαζομένων στα κέρδη με την μορφή διανεμόμενων μετοχών στους εργαζομένους, ανάλογα με το ύψος των κερδών κάθε έτους. Από την πλευρά των εργαζομένων υπάρχει μεγάλο ενδιαφέρον για το διανεμόμενο μέρος στους μετόχους, ιδιαίτερα όταν η διοίκηση έχει αρνηθεί το αίτημα των εργαζομένων για αύξηση στους μισθούς και ημερομίσθια.

7. ΕΛΕΓΚΤΕΣ

Ο ελεγκτής με βάση τις οικονομικές καταστάσεις της επιχείρησης υπολογίζει βασικούς αριθμοδείκτες, παρακολουθεί τη διαχρονική τους εξέλιξη και υπολογίζει αριθμοδείκτες τάσης για την παρακολούθηση της εξέλιξης κρίσιμων οικονομικών στοιχείων. Αν εντοπίσει σημεία καμπής, δηλαδή εντοπίσει σημαντικές μεταβολές στην τιμή ή τις τιμές κάποιων δεικτών ή στο ύψος κάποιου οικονομικού στοιχείου τότε συγκεντρώνει την προσοχή του σ' αυτά, γιατί είναι πιθανό να προκύπτουν κάποιο σφάλμα ή ανωμαλία.

Η τεχνική της ανάλυσης βοηθάει τον ελεγκτή στην αρχή και στο τέλος της ελεγκτικής διαδικασίας. Στην αρχή μεν τον βοηθάει στην αποκάλυψη των σημείων καμπής και συγκέντρωση της προσοχής του σ' αυτά, για την αποκάλυψη τυχόν σφαλμάτων. Στο τέλος του χρησιμεύει ως ένα γενικό μέσο ελέγχου για την ορθότητα των οικονομικών καταστάσεων στο σύνολό τους.

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 3

ΕΝΝΟΙΑ-ΠΕΡΙΕΧΟΜΕΝΟ-ΧΡΟΝΟΣ ΚΑΤΑΡΤΙΣΕΩΣ ΚΑΙ ΔΙΑΔΙΚΑΣΙΑ ΕΓΚΡΙΣΕΩΣ ΤΩΝ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ ΚΑΤΑΣΤΑΣΕΩΝ

ΟΙ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΕΣ ΚΑΤΑΣΤΑΣΕΙΣ ΤΩΝ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΕΩΝ ΣΥΜΦΩΝΑ ΜΕ ΤΟ Ε.Γ.Λ.Σ

3.1 Έννοια των οικονομικών καταστάσεων

Η λογιστική συσφραεύει, αναλύει και προσδιορίζει ποσοτικά ταξινομεί και συνοψίζει τα άπειρα σε αριθμό και πολυσύνθετα στη φύση τους λογιστικά γεγονότα, των οποίων συνοπτικά πληροφοριακά στοιχεία αποκαλύπτει στους ενδιαφερόμενους, με τις καλούμενες λογιστικές οικονομικές καταστάσεις, που είναι επομένως το τελικό προϊόν της λογιστικής διαδικασίας. Οι δημοσιευόμενες λογιστικοοικονομικές καταστάσεις αποσκοπούν βασικά στην πληροφόρηση των ομάδων ενδιαφερόμενων που βρίσκονται έξω από την επιχείρηση, δηλαδή των μετόχων, πιστωτών, εργαζομένων στην επιχείρηση, πελατών, της δημόσιας διοικήσεως, των εργατικών ενώσεων και γενικά του κοινού. Γίνεται δεκτό ότι οι δημοσιευόμενες οικονομικές καταστάσεις καταρτίζονται πρώτιστα για την πληροφόρηση των μετόχων και των πιστωτών, δηλαδή των χρηματοδοτών της επιχείρησης, οι οποίοι ενδιαφέρονται κυρίως για την χρηματοοικονομική της θέση, για την παρούσα και μέλλουσα κερδοφόρο ικανότητά της και γενικά για την ικανότητα της επιχειρήσεως για επιβίωση και προσαρμογή στο συνεχώς μεταβαλλόμενο οικονομικό περιβάλλον. Επειδή ακριβώς οι δημοσιευόμενες οικονομικές καταστάσεις στοχεύουν κυρίως στην πληροφόρηση των χρηματοδοτών της επιχειρήσεως και περιλαμβάνουν χρηματοοικονομικές πληροφορίες, οι καταστάσεις αυτές καλούνται χρηματοοικονομικές καταστάσεις. Στη χώρα μας οι χρηματοοικονομικές καταστάσεις καθιερώθηκε να αποκαλούνται οικονομικές καταστάσεις. Είχε καθιερωθεί να αναφέρονται με τον όρο "Ισολογισμός", στην έννοια του οποίου συμπεριλαμβανόταν και οι καταστάσεις που τον συνόδευαν. Το Ε.Γ.Λ.Σ ονομάζει τις καταστάσεις αυτές οικονομικές καταστάσεις και επεξηγεί ότι "είναι πίνακες, στους οποίους εμφανίζονται τα στοιχεία του Ισολογισμού και ορισμένων άλλων λογαριασμών των οικονομικών μονάδων, κεφαλαιώδους σημασίας".

3.2 ΚΡΙΤΙΚΗ ΤΩΝ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ ΚΑΤΑΣΤΑΣΕΩΝ ΠΟΥ ΚΑΤΑΡΤΙΖΟΝΤΑΙ ΣΤΗ ΧΩΡΑ ΜΑΣ

Με τη καθιέρωση του Ε.Γ.Λ.Σ επήλθε μια αλματώδης πρόοδος στη λογιστική στη χώρα μας, αφού σ'αυτό περιελήφθησαν οι σύγχρονες λογιστικές αρχές, πολλές από τις οποίες ήταν μέχρι τότε άγνωστες στο λογιστικό κόσμο της χώρας μας.

Επίσης καταβλήθηκε ιδιαίτερη προσπάθεια ώστε το Ε.Γ.Λ.Σ να είναι πλήρως εναρμονισμένο με την 4η Οδηγία της ΕΟΚ, η οποία, όπως είναι γνωστό αναφέρεται στο περιεχόμενο και στη δομή των οικονομικών καταστάσεων.

Έτσι συντελέστηκε στη χώρα μας μια σημαντική πρόοδος στη λογιστική τυποποίηση και στην δια των οικονομικών καταστάσεων, οικονομική παρουσίαση των επιχειρήσεων.

Μια πρόοδος που σωστά χαρακτηρίστηκε "λογιστική επανάσταση" με την οποία εισάγονται στην χώρα μας οι σύγχρονες λογιστικές αρχές και καταργούνται οι αυτοσχεδιασμοί και οι ανορθόδοξες επινοήσεις των λογιστών.

Παρόλα αυτά το ερώτημα που παραμένει είναι αν οι οικονομικές καταστάσεις παρέχουν αξιόπιστα στοιχεία σχετικά με την οικονομική κατάσταση και τα αποτελέσματα της επιχειρήσεως. Η απάντηση στο ερώτημα αυτό είναι ότι η εν γένει παρουσίαση της ελληνικής επιχειρήσεως δια των οικονομικών καταστάσεων παρουσιάζει σοβαρές αδυναμίες για τους ακόλουθους κυρίως λόγους:

α) Δεν αποκαλύπτεται η συνεισφορά της επιχειρήσεως στο κοινωνικό σύνολο

Κατά τις σύγχρονες αντιλήψεις, η επιχείρηση δεν είναι μόνο ένα μέσο προάσπισης κέρδους στους φορείς της. Είναι κυρίως ένα κοινωνικό κύτταρο, που δίνει εργασία στο εργατικό δυναμικό της χώρας, καλύπτει τις ανάγκες του καταναλωτικού κοινού με αγαθά ή υπηρεσίες, καταβάλλει φόρους στο Δημόσιο και εισφορές στους Ασφαλιστικούς Οργανισμούς, εισάγει στη χώρα μας συνάλλαγμα από τις εξαγωγές της σε άλλες χώρες, ενδεχόμενα όμως αντλεί πρώτες ύλες από το έδαφος και το υπέδαφος της χώρας, μολύνει και ρυπαίνει το περιβάλλον στο οποίο λειτουργεί. Είναι, συνεπώς πολυδιάστατος ο ρόλος(θετικός και αρνητικός)της επιχειρήσεως μέσα στο περιβάλλον που λειτουργεί και γενικά στο κοινωνικό σύνολο. Η διοίκηση της σύγχρονης επιχειρήσεως είναι υπεύθυνη όχι μόνο για την αποτελεσματική της διαχείριση, που εκφράζεται με την αποδοτικότητά της, αλλά επίσης για ένα μεγάλο αριθμό κοινωνικών θεμάτων. Με εξαίρεση ελάχιστα πρωτοποριακά βιομηχανικά συγκροτήματα, όλες σχεδόν οι επιχειρήσεις στη χώρα μας δεν συντάσσουν κοινωνικό Ισολογισμό, δηλαδή δεν αποκαλύπτουν στοιχεία για την συνεισφορά τους στο κοινωνικό σύνολο.

β) Δεν καταρτίζεται ούτε δημοσιεύεται η βασική χρηματοοικονομική "Κατάσταση Ταμιακών Ροών"

Από την σκοπιά των μετόχων και των δανειστών-πιστωτών παρατηρούμε ότι η πληροφόρηση τους από τις επιχειρήσεις της χώρας μας είναι ελλιπής κυρίως γιατί δεν καταρτίζεται μια άλλη βασική χρηματοοικονομική κατάσταση που λέγεται "Κατάσταση Ταμιακής Ροής" της επιχείρησης.

Ιδιαίτερα επισημαίνεται ότι η Διεθνής Επιτροπή Λογιστικών Προτύπων(IASC) με το Δ.Λ.Π 7 ορίζει ότι στις χρηματοοικονομικές καταστάσεις πρέπει να περιλαμβάνεται σαν αναπόσπαστο μέρος τους, μια κατάσταση μεταβολών ως χρηματοοικονομικής θέσεως.

γ) Οι οικονομικές καταστάσεις στη χώρα μας καταρτίζονται με βάση τα κελεύσματα της φορολογικής νομοθεσίας

Είναι γνωστό ότι, οι οικονομικές καταστάσεις καταρτίζονται στη χώρα μας πρωτίστως για να καλυφθεί η επιχείρηση έναντι της φορολογούσας αρχής, και δευτερευόντως για την πληροφόρηση των μετόχων, πιστωτών, Τραπεζών κ.λ.π. Συνεπώς οι διατάξεις της φορολογικής νομοθεσίας και η φορολογική νομολογία κατισχύουν δυστυχώς των αντιλήψεων της ιδιωτικοοικονομικής επιστήμης, των διεθνώς παραδεγμένων λογιστικών αρχών και της κείμενης εμπορικής νομοθεσίας.

δ) Οι οικονομικές καταστάσεις στη χώρα μας νοθεύονται από τις επιδράσεις του πληθωρισμού

Η μεγάλη στρέβλωση των λογιστικών κονδυλίων, και συνεπώς των πληροφοριών που παρέχει η λογιστική του ιστορικού κόστους, προέρχεται από τον πληθωρισμό. Αλλά τα τελευταία δέκα χρόνια ο πληθωρισμός περιορίζεται σε πολύ χαμηλά επίπεδα, έτσι η μεγάλη νόθευση των λογιστικών μεγεθών από τον πληθωρισμό, που μέχρι πρότινος εκτροχιάζε τους ισολογισμούς και τα αποτελέσματα των επιχειρήσεων περιορίζεται σε πολύ χαμηλά επίπεδα.

3.3 Η ΠΑΡΑΠΛΑΝΗΤΙΚΗ ΠΛΗΡΟΦΟΡΗΣΗ ΠΟΥ ΠΑΡΕΧΕΤΑΙ ΜΕ ΤΙΣ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΕΣ ΚΑΤΑΣΤΑΣΕΙΣ ΕΧΕΙ ΟΛΕΘΡΙΑΣ ΣΥΝΕΠΕΙΕΣ ΓΙΑ ΤΙΣ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΕΙΣ ΚΑΙ ΤΗΝ ΟΙΚΟΝΟΜΙΑ ΤΗΣ ΧΩΡΑΣ

Η εσφαλμένη και παραπλανητική πληροφόρηση που δίνουν τα ιστορικά λογιστικά στοιχεία στους ενδιαφερόμενους για την επιχείρηση και στους αρμόδιους κρατικούς φορείς για την χάραξη της οικονομικής πολιτικής έχει ολέθριες συνέπειες για την ίδια την επιχείρηση και την οικονομία της χώρας γενικότερα.

Οι πιο σημαντικές είναι:

α) Η εσφαλμένη πληροφόρηση των Managers οδηγεί στη λήψη εσφαλμένων διαχειριστικών αποφάσεων

β) Η εσφαλμένη πληροφόρηση των μετόχων σχετικά με τα κέρδη της επιχείρησης, ένα μέρος των οποίων είναι εικονικό, οδηγεί σε διανομή κεφαλαίων, με περαιτέρω συνέπεια τη βελτίωση του επιπέδου ζωής των μετόχων όχι από πραγματικά εισοδήματα αλλά με ανάλωση κεφαλαίων.

γ) Η πλασματική οικονομική ευεξία μεταδίδεται και στους εργαζομένους στην επιχείρηση, οι οποίοι, αντί να ανησυχούν για την σταθερότητα της επιχειρήσεως από την οποία αποζούν, πιθανό να εγείρουν αιτήματα αυξήσεως των αποδοχών τους, λόγω της δήθεν αυξημένης παραγωγικότητας της εργασίας τους.

δ) Η φορολογία των πληθωριστικών κερδών, που προσδιορίζονται με βάση το ιστορικό κόστος μειώνει τα κεφάλαια και τη ρευστότητα των επιχειρήσεων, με σοβαρές συνέπειες για το μέλλον τους.

ε) Οι επιχειρηματίες αποθαρρύνονται στην επένδυση των κεφαλαίων τους σε παραγωγικές επιχειρήσεις, αφού το ισχύον σύστημα δεν εξασφαλίζει ούτε διατήρηση της ακεραιότητας των κεφαλαίων τους, ούτε μια λογική απόδοση των επενδύσεων τους. Έτσι, προτιμούν το δανεισμό για τις ανάγκες των επιχειρήσεων τους, ενώ τα δικά τους κεφάλαια τα τοποθετούν σε μη παραγωγικές επενδύσεις.

στ) Οι εσφαλμένοι αριθμοδείκτες αποδοτικότητας που εξάγονται με βάση τα παραπλανητικά ιστορικά στοιχεία, παραπλανούν τις Τράπεζες και τις ωθούν σε χρηματοδοτήσεις επιχειρήσεων που νοσούν. Έτσι, η ιδιωτική αποταμίευση οδηγείται σε μη παραγωγικές τοποθετήσεις.

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 4

ΛΟΓΙΣΤΙΚΗ ΤΥΠΟΠΟΙΗΣΗ ΚΑΙ ΛΟΓΙΣΤΙΚΑ ΣΧΕΔΙΑ

1. ΕΝΝΟΙΑ ΤΗΣ ΛΟΓΙΣΤΙΚΗΣ ΤΥΠΟΠΟΙΗΣΕΩΣ ΚΑΙ ΤΩΝ ΛΟΓΙΣΤΙΚΩΝ ΣΧΕΔΙΩΝ

1.1 Έννοια και τάσεις της λογιστικής τυποποίησης

Σκοπός της λογιστικής είναι η παροχή πληροφοριών στους λήπτες επιχειρηματικών αποφάσεων Managers και επενδυτές. Οι τελευταίοι, όπως είναι γνωστό, αντλούν τις σχετικές με τις επιχειρήσεις πληροφορίες τους από τις οικονομικές καταστάσεις που οι επιχειρήσεις συντάσσουν και υποβάλλουν σε δημοσιότητα.

Σήμερα γίνεται δεκτό ότι τα πληροφοριακά στοιχεία που παράγει η λογιστική αποκτούν ασυγκρίτως μεγαλύτερη σπουδαιότητα για τους λήπτες αποφάσεων, όταν είναι διαχρονικά συγκρίσιμα στα πλαίσια της ίδιας της επιχειρήσεως, αλλά και στατικά και διαχρονικά συγκρίσιμα μεταξύ επιχειρήσεων του αυτού κλάδου και μεταξύ επιχειρήσεων διαφόρων κλάδων της οικονομίας.

Η παραπάνω σημαντική ιδιότητα της συγκρισιμότητας των λογιστικών πληροφοριακών στοιχείων επιτυγχάνεται μόνο αν οι επιχειρήσεις εφαρμόζουν τις ίδιες λογιστικές αρχές, μεθόδους και γενικά διαδικασίες επεξεργασίας των αριθμητικών μεγεθών και εκφράζουν την ζωή και την οικονομική κατάσταση αυτών. Απαιτείται, δηλαδή τυποποίηση ολόκληρου του φάσματος της λογιστικής διαδικασίας που να αποτυπώνει και παρακολουθεί τη ζωή και τη δράση της επιχειρήσεως. Και αυτό όχι μόνο για τους Managers που θέλουν λογιστικά στοιχεία ομοιογενή και συγκρίσιμα, αλλά και για όσους αντλούν πληροφορίες από τις δημοσιευόμενες οικονομικές καταστάσεις που θέλουν ομοιόμορφα και ομοιογενή τα λογιστικά στοιχεία που περιλαμβάνονται σ'αυτές.

Η λογιστική τυποποίηση επηρεάζεται οπωσδήποτε από την κοινωνικοοικονομική τάξη και οργάνωση που επικρατεί σε μια χώρα. Πάντως στις χώρες με καθεστώς ελεύθερης οικονομίας μπορούμε να πούμε ότι παρατηρούνται οι ακόλουθες δυο τάσεις:

α) Η λογιστική σχεδίαση (uniform accounting) παραμένει κατά κύριο λόγο στην αρμοδιότητα των επαγγελματικών οργανώσεων και σωματείων, τα οποία θεσπίζουν λογιστικά πρότυπα και τις "γενικές παραδεγμένες λογιστικές αρχές" και κατά δεύτερο λόγο στην αρμοδιότητα του νομοθέτη κάθε χώρας που με ρητές διατάξεις καθορίζει το περιεχόμενο και την δομή των δημοσιευόμενων οικονομικών καταστάσεων.

β) Η λογιστική σχεδίαση επιτυγχάνεται με τα καλούμενα "Λογιστικά Σχέδια", τα οποία εγκρίνονται από τον κρατικό νομοθέτη και τα οποία είναι κατά το πλείστον προαιρετικής και σπανιότερα υποχρεωτικής εφαρμογής.

2. ΕΝΝΟΙΑ ΚΑΙ ΠΕΡΙΕΧΟΜΕΝΟ ΤΟΥ ΙΔΙΩΤΙΚΟΥ ΛΟΓΙΣΤΙΚΟΥ ΣΧΕΔΙΟΥ

Ιδιωτικό Λογιστικό Σχέδιο ή πλαίσιο είναι η καθολική συστηματική οργάνωση της λειτουργίας του Λογιστηρίου μιας επιχειρήσεως με βάση ορθολογικές λογιστικές αρχές και μεθόδους. Με το Λογιστικό Σχέδιο καθορίζονται τα ακόλουθα βασικά σημεία:

α) Ποιο είναι το κατάλληλο σύστημα εγγραφών: κλασσικό, συγκεντρωτικό και ποια παραλλαγή αυτού.

β) Ποια βιβλία κύρια και βοηθητικά πρέπει να τηρούνται και ποια η γραμμογράφηση αυτών.

γ) Ποια έντυπα αρμοδιότητας του Λογιστηρίου πρέπει να εκδίδονται, να καθορίζεται το περιεχόμενο, η γραμμογράφηση και η υπηρεσιακή διαδρομή αυτών.

δ) Ποιός ο πίνακας των τηρητέων λογαριασμών και η ένταξή τους σε ομάδες με βάση κατάλληλα κριτήρια και η διαβάθμιση τους σε πρωτοβάθμιους, δευτεροβάθμιους κ.λ.π

ε) Ποια η συνδεσμολογία των λογαριασμών.

στ) Ποιες είναι οι μέθοδοι αποτιμήσεως των περιουσιακών στοιχείων και των υποχρεώσεων και ποια η μέθοδος αποσβέσεως των παγίων στοιχείων.

ζ) Ποια είναι τα κλειδιά μερισμού και καταλογισμού του κόστους και των εξόδων.

η) Ποιος είναι ο τύπος των οικονομικών καταστάσεων τέλους χρήσης και των περιοδικών οικονομικών καταστάσεων που πρέπει να καταρτίζει η επιχείρηση.

θ) Ποια η λειτουργική κατανομή της λογιστικής εργασίας

ι) Κατά ποιο τρόπο και πότε θα ασκείτο ο εσωτερικός έλεγχος.

Το Λογιστικό Σχέδιο που αντιμετωπίζει τα παραπάνω θέματα και πολυάριθμα άλλα λέγεται Ιδιωτικό Λογιστικό Σχέδιο, γιατί αναφέρεται στην οργάνωση της συγκεκριμένης επιχειρήσεως και η αντιμετώπιση των θεμάτων συναρτάται με την οργάνωση της μονάδας αυτής, κυρίως τη συναλλακτική και διοικητική.

3. ΓΕΝΙΚΑ ΚΑΙ ΚΛΑΔΙΚΑ ΛΟΓΙΣΤΙΚΑ ΣΧΕΔΙΑ

Το Ιδιωτικό Λογιστικό Σχέδιο, το οποίο περιγράψαμε αμέσως πριν, εξασφαλίζει τη συγκρισιμότητα των πληροφοριών μόνο μέσα στα πλαίσια της επιχειρήσεως που αφορά το Σχέδιο και δεν εξασφαλίζει τη συγκρισιμότητα των πληροφοριών διακλαδικά.

Εξάλλου, το Ι.Λ.Σ επηρεάζεται από τους εξής δυο παράγοντες:

α) τις ιδιόμορφες συνθήκες που ισχύουν στην επιχείρηση που αφορά το Σχέδιο

β) στο πλήθος και το είδος των πληροφοριών που έχει ανάγκη η διοίκηση της επιχείρησης που αφορά το Σχέδιο. Δεν επιτυγχάνεται συνεπώς, μέσω των Ι.Λ.Σ λογιστική τυποποίηση σε εθνική κλίμακα, η οποία επιτυγχάνεται με τα καλούμενα Γενικά Λογιστικά Σχέδια.

Τα Γενικά Λογιστικά Σχέδια, από το σύνολο των λογιστικών αρχών και αντιλήψεων που επικρατούν στη θεωρία και την πράξη, επιλέγει και υιοθετεί μόνο ορισμένες προς τις οποίες όλες οι επιχειρήσεις που εφαρμόζουν το Σχέδιο είναι υποχρεωμένες να συμμορφώνονται.

Το Γ.Λ.Σ αναφέρεται σε όλους τους κλάδους της οικονομίας και υπό τύπο πλαισίου θέτει αρχές και ρυθμίσεις που πρέπει να εφαρμόζονται καθολικά από όλες τις επιχειρήσεις μιας χώρας. Γι' αυτό το Γ.Λ.Σ ρυθμίζει τα βασικά λογιστικά θέματα και δίνει το πλαίσιο μέσα στο οποίο οι παντοειδείς επιχειρήσεις να είναι σε θέση να αντιμετωπίζουν τις ιδιορρυθμίες και τις ανάγκες τους. Θα πρέπει δηλαδή, το Γ.Λ.Σ να διαθέτει την ανάλογη γενικότητα και ελαστικότητα, ώστε να τυποποιεί τη λογιστική εργασία σε εθνική κλίμακα.

Εντούτοις, οι επιχειρήσεις ορισμένων κλάδων του ιδιωτικού τομέα (Τράπεζες, ασφαλιστικές εταιρίες) και επιχειρήσεις κλάδων του δημόσιου τομέα (Ν.Π.Δ.Δ) παρουσιάζουν ορισμένες σημαντικές ιδιορρυθμίες και ειδικά προβλήματα που δεν είναι δυνατό να αντιμετωπιστούν χωρίς

την παραβίαση του πλαισίου που θέτει το Γ.Λ.Σ. Η αντιμετώπιση των ιδιορρυθμιών και ειδικών προβλημάτων των μονάδων αυτών γίνεται με τα καλούμενα Κλαδικά Λογιστικά Σχέδια.

Τα Κλαδικά Λογιστικά Σχέδια έχουν ως βάση τα Γ.Λ.Σ, των οποίων τις γενικές αρχές και τη δομή πρέπει να ακολουθούν, περιλαμβάνουν όμως διαρρυθμίσεις που φθάνουν από αλλαγές λογαριασμών μέχρι και αλλοίωση ολόκληρων ομάδων, όταν τα ειδικά προβλήματα του κλάδου δεν είναι δυνατό να αντιμετωπίζονται μέσα στο πλαίσιο του Γ.Λ.Σ.

Συγκρίνοντας τα Γ.Λ.Σ με τα Κ.Λ.Σ παρατηρούμε ότι τα Κ.Λ.Σ περιλαμβάνουν εκείνους μόνο τους λογαριασμούς που απαιτούνται για την παρακολούθηση των λογιστικών γεγονότων των οικονομικών μονάδων του κλάδου και συνεπώς είναι μικρότερου πλάτους σε σχέση με τα Γ.Λ.Σ. Είναι όμως μεγαλύτερου βάθους από τα Γ.Λ.Σ γιατί οι ιδιομορφίες του κλάδου απαιτούν μια βαθύτερη ανάπτυξη των λογαριασμών που προβλέπονται από το Γ.Λ.Σ.

4. ΠΩΣ ΜΕ ΤΑ ΓΕΝΙΚΑ ΛΟΓΙΣΤΙΚΑ ΣΧΕΔΙΑ ΕΠΙΤΥΓΧΑΝΕΤΑΙ Η ΛΟΓΙΣΤΙΚΗ ΤΥΠΟΠΟΙΗΣΗ

Με την καθιέρωση των Γ.Λ.Σ επιδιώκεται η τυποποίηση της λογιστικής εργασίας σε εθνική κλίμακα. Η τυποποίηση αυτή επιτυγχάνεται με την μελέτη και επιτυχή καθιέρωση:

α)Ενιαίας λογιστικής ορολογίας

Το Γ.Λ.Σ καθιερώνει με σαφήνεια και ακρίβεια τη λογιστική ορολογία π.χ δίνεται η έννοια:των οργανικών και ανόργανων εξόδων- εσόδων, των προβλέψεων, των παγίων και κυκλοφορούντων στοιχείων, των εξόδων διοικήσεως, διαθέσεως, ερευνών και αναπτύξεως, των μακροπρόθεσμων και βραχυπρόθεσμων απαιτήσεων και υποχρεώσεων, των επιχορηγήσεων. Έτσι με την καθιέρωση του Γ.Λ.Σ καταργούνται οι λογιστικές διάλεκτοι και υιοθετείται ενιαία λογιστική γλώσσα και οι λογιστές με αυτές τις λέξεις εκφράζουν τις ίδιες έννοιες και αποφεύγονται οι παρανοήσεις και παρερμηνείες.

β) Ενιαίων κανόνων κοστολογήσεως και αποτιμήσεως

Το Γ.Λ.Σ καθορίζει με σαφήνεια ποιες δαπάνες ενσωματώνονται στο κόστος κτήσεως των παγίων στοιχείων, των αγορών και ιδίως στο κόστος παραγωγής, τέμνει κατά τρόπο αυθεντικό της αμφισβητήσις της επιστήμης και καθιερώνει ομοιόμορφους κανόνες λογισμού του κόστους. Έτσι, κάθε μορφή κόστους περιέχει ορισμένα στοιχεία που καθορίζονται αντικειμενικά και όχι υποκειμενικά κατά την κρίση του κοστολόγου-λογιστή της επιχειρήσεως, ενώ με την εφαρμογή σε εθνική κλίμακα των ιδίων αρχών και μεθόδων κοστολογήσεως, οι διάφορες μορφές κόστους αποκτούν το μεγάλο πλεονέκτημα της συγκρισιμότητας. Το Γ.Λ.Σ καθιερώνει ακόμη ομοιόμορφους κανόνες αποτιμήσεως των περιουσιακών στοιχείων και των υποχρεώσεων, όπως επίσης και ομοιόμορφους κανόνες και μεθόδους αποσβέσεως των παγίων στοιχείων. Έτσι τα χρηματικά μεγέθη που εμφανίζονται στις οικονομικές καταστάσεις των επιχειρήσεων έχουν αντικειμενική υπόσταση.

γ)Ενιαίας ονοματολογίας των λογαριασμών

Το Γ.Λ.Σ αίρει τη λογιστική αναρχία που παρατηρείται στην πράξη σχετικά με την δημιουργία πληθώρας λογαριασμών με ανομοιόμορφο περιεχόμενο και με τίτλους που δεν ανταποκρίνονται προς το περιεχόμενο των λογαριασμών. Το Γ.Λ.Σ επιβάλλει την τήρηση λογαριασμών με ομοιογενές περιεχόμενο και με ονοματολογία που ανταποκρίνεται στο περιεχόμενό τους.

δ)Συνδεσμολογίας των λογαριασμών

Το Γ.Λ.Σ καθιερώνει συνδεσμολογία των λογαριασμών, δηλαδή καθορίζει καθένα λογαριασμό ποιος ή ποιοι πιστώνονται όταν αυτός χρεώνεται και ποιος ή ποιοι χρεώνονται όταν αυτός πιστώνεται. Η καθιέρωση της συνδεσμολογίας, σε συνδυασμό με την ονοματολογία των λογαριασμών, οδηγεί σε ακριβές και αντικειμενικό περιεχόμενο κάθε λογαριασμού.

ε)Ενιαίου τύπου οικονομικών καταστάσεων

Το Γ.Λ.Σ καθιερώνει ενιαίο τύπο Ισολογισμού, λογαριασμού Αποτελεσμάτων Χρήσεως και πίνακα Διάθεσης Αποτελεσμάτων. Η κατάρτιση των καταστάσεων αυτών είναι ευχερής, αφού τα υπόλοιπα των λογαριασμών απεικονίζουν τα λογιστικά μεγέθη που έχουν καθοριστεί από το Σχέδιο. Αρκεί, συνεπώς το Σχέδιο να καθορίσει την ομαδοποίηση των λογαριασμών και την με κατάλληλους τίτλους εμφάνιση αυτών στις οικονομικές καταστάσεις, οι οποίες αποτελούν και το τελικό προϊόν της λογιστικής παραγωγικής διαδικασίας.

5. Η ΣΠΟΥΔΑΙΟΤΗΤΑ ΤΗΣ ΛΟΓΙΣΤΙΚΗΣ ΤΥΠΟΠΟΙΗΣΕΩΣ

5.1)Από άποψη κοινωνικής οικονομίας

Η λογιστική τυποποίηση έχει ιδιαίτερος σημαίνουσα βαρύτητα για την εθνική οικονομία και την κοινωνική, οικονομική και δημοσιονομική πολιτική του Κράτους. Πράγματι με το σχεδιασμό της λογιστικής σε εθνική κλίμακα, που συντελείται με το Γ.Λ.Σ, επιτυγχάνεται:

- Η παροχή αντικειμενικών πληροφοριακών στοιχείων στους διοικούντες της επιχείρησης(managers),τα οποία αποτελούν την πρώτη βάση για την λήψη ορθών επιχειρηματικών αποφάσεων, ενώ παράλληλα το επενδυτικό κοινό και οι Τράπεζες, με βάση τα δημοσιευόμενα αντικειμενικά και σε εθνική κλίμακα συγκρίσιμα στοιχεία, κατευθύνουν τις αποταμιεύσεις και τα κεφάλαια τους παραγωγικότερα. Έτσι επιτυγχάνεται ορθολογικότερη επένδυση των κεφαλαίων και αύξηση της παραγωγικότητας.
- Τα ομοιογενή, ορθά και ακριβή στοιχεία σχετικά με την οικονομική κατάσταση και τα αποτελέσματα των επιχειρήσεων των επιμέρους κλάδων της οικονομίας αποτελούν την πρώτη ύλη για την κατάρτιση των εθνικών λογαριασμών, στους οποίους βασίζεται ο προγραμματισμός και η άσκηση της οικονομικής πολιτικής του κράτους.
- Η εξασφάλιση προσφορότερων στοιχείων για τον καθορισμό της κρατικής εισοδηματικής πολιτικής σχετικά με τις αμοιβές των εργαζομένων, τα κέρδη των επιχειρήσεων κλπ.
- Η εξασφάλιση αξιόπιστων στοιχείων για την άσκηση της προστατευτικής οικονομικής πολιτικής μέσω του δασμολογικού, φορολογικού και οικονομικού συστήματος.
- Η απλούστευση και η αποτελεσματική άσκηση των κάθε είδους ελέγχων ,όπως διαχειριστικών ,φορολογικών ,ελέγχων δικαστικών πραγματογνωμόνων ,ορκωτών λογιστών.
- Η ευχερής συγκέντρωση πληροφοριακών στοιχείων συγκριτικής σημασίας και ο σχηματισμός αριθμοδεικτών σχετικών με την στατική και τη δυναμική μορφή των επιχειρήσεων.

- Η διευκόλυνση της κατάρτισης οικονομικών αναλύσεων και μελετών, τόσο γενικότερης σημασίας όσο και κατά κλάδους της οικονομίας.
- Η διευκόλυνση της συνεννόησης μεταξύ των επιχειρήσεων και των κρατικών υπηρεσιών, με την εξασφάλιση κοινής ορολογίας ή κοινής λογιστικής γλώσσας.
- Η εύκολη ενημέρωση των μετόχων και ειδικά της μειοψηφείας αυτών και γενικότερα η πληροφόρηση του επενδυτικού κοινού.

5.2) Από άποψη ιδιωτικής Οικονομίας

Το Γ.Λ.Σ παρέχει, το πλαίσιο προς το οποίο κάθε επιχείρηση πρέπει να προσαρμόσει το δικό της λογιστικό σχέδιο. Οι λογιστικές ανάγκες και οι ιδιορρυθμίες συναλλαγών και οργανώσεως κάθε επιχείρησης της επιβάλλουν την κατάρτιση του δικού της λογιστικού σχεδίου. Αλλά το Σχέδιο της πρέπει να καταρτίζεται με βάση τις αρχές, τους κανόνες και γενικά τις λογιστικές ρυθμίσεις που υπαγορεύει το Γ.Λ.Σ. Με τον τρόπο αυτό τα λογιστήρια των επιχειρήσεων εκσυγχρονίζονται, κυρίως όμως τα πληροφοριακά στοιχεία που παρέχουν είναι αντικειμενικά, αφού δεν κατασκευάζονται με αυθαίρετες επινοήσεις των λογιστών και διαχρονικά συγκρίσιμα, αφού παράγονται με τις ίδιες λογιστικές διαδικασίες.

Η ευεργετική επίδραση της λογιστικής τυποποίησης από πλευράς ιδιωτικής οικονομίας συνοψίζεται κυρίως στα εξής:

1) Η λογιστική οργάνωση της επιχείρησης εκσυγχρονίζεται επί ορθολογικών βάσεων και ταυτόχρονα καταργείται ο αυτοσχεδιασμός και οι λογιστικές αυθαιρεσίες των λογιστών που αίρουν τη συγκριτική ικανότητα των αριθμών. Το προσωπικό εξοικειώνεται γρήγορα στην πάγια κατάταξη των λογαριασμών, το συμβολισμό και την λειτουργία τους και γίνεται ευχερής η αναπλήρωση, μετάταξη και αντικατάσταση υπαλλήλων.

Γενικά το Γ.Λ.Σ αποτελεί το επιτελικό χάρτη, χωρίς τον οποίο δεν είναι δυνατή η ορθολογική και επιστημονική διεύθυνση σοβαρού λογιστηρίου, συνεπώς και ολόκληρης της επιχείρησης. Διευκολύνεται η μηχανοργάνωση των επιχειρήσεων με σύγχρονα μηχανολογιστικά, ηλεκτρονικά συστήματα με συνέπεια την μείωση του λειτουργικού κόστους και την παροχή στους ιθύνοντες των επιχειρήσεων πολλών και σημαντικών πληροφοριακών στοιχείων σε σχετικά σύντομο χρόνο, τα οποία είναι αναγκαία σε αυτούς για την καλύτερη διεξαγωγή του έργου τους.

2) Επιτυγχάνεται πλήρης και ορθή κοστολόγηση και ο προσδιορισμός των αναλυτικών αποτελεσμάτων της επιχείρησης κατά τμήμα ή κλάδο της δραστηριότητά της.

3) Καθιερώνεται ενιαίος τύπος οικονομικών καταστάσεων (ισολογισμών, λογαριασμών αποτελεσμάτων χρήσεως) με ομοιογενές περιεχόμενο λογαριασμών, πράγμα που επιτρέπει:

- τη μελέτη και σύγκριση της επιχείρησης διαχρονικά, κλαδικά και διακλαδικά.
- Την παροχή στις τράπεζες αντικειμενικών και ομοιογενών στοιχείων για την εκτίμηση της πιστοληπτικής ικανότητας της επιχείρησης και συνεπώς προάγεται η ορθολογική χρηματοδότηση των επιχειρήσεων.
- Την παροχή στις επαγγελματικές οργανώσεις αντικειμενικών και ομοιογενών στοιχείων που είναι απολύτως αναγκαία για την σύναψη κλαδικών συλλογικών συμβάσεων, την άσκηση της πολιτικής του κλάδου.
- Την ορθότερη και ακριβέστερη πληροφόρηση κάθε τρίτου που έχει οικονομικές σχέσεις με την επιχείρηση και γενικότερα ενδιαφέρεται για αυτήν.

4) Διευκολύνεται ο έλεγχος της επιχείρησης και ειδικότερα:

- ο φορολογικός έλεγχος καθίσταται ευχερέστερος αλλά και αντικειμενικότερος, αφού ο φορολογικός ελεγκτής γνωρίζει το ακριβές περιεχόμενο και τον τρόπο λειτουργίας κάθε

λογαριασμού και αφού ο τυποποιημένος «λογαριασμός εκμεταλλεύσεως» παρέχει σε αυτόν ουσιώδη στοιχεία για τον προσδιορισμό του φορολογητέου εισοδήματος.

-ο έλεγχος των Ορκωτών Ελεγκτών, για τους ίδιους λόγους καθίσταται ευχερέστερος, χρονικά συντομότερος και συνεπώς φθηνότερος.

5.3) Από άποψη της επιστήμης και του λογιστικού επαγγέλματος

Κατά την εκπόνηση ενός Γ.Λ.Σ τίθενται κατ' ανάγκη προς μελέτη τα προβλήματα που αντιμετωπίζει η επιστήμη, τα οποία πρέπει να ερευνηθούν σε βάθος προκειμένου να δοθεί η ορθότερη λύση κι ακόμη οι αμφισβητήσεις που διατυπώνονται από τους ερευνητές επιβάλλεται να εκτιμηθούν, προκειμένου να επιλεγεί η ορθότερη δοξασία. Αυτή η κατ' ανάγκη προσέγγιση και αντιμετώπιση των υπό έρευνα επιστημονικών θεμάτων για την αντιμετώπιση πρακτικών σκοπών οδηγεί αναμφισβήτητα στην πρόοδο της επιστήμης. Σημειώνεται ακόμα ότι με το Γ.Λ.Σ βελτιώνεται και προάγεται το λογιστικό επάγγελμα, αφού τα Λ.Σ και γενικά η λογιστική νομοθεσία είναι για τον λογιστή ότι για τον νομικό οι βασικοί κώδικες των νόμων. Η άσκηση του λογιστικού επαγγέλματος προϋποθέτει τη βαθιά γνώση των διατάξεων και ρυθμίσεων του Γενικού και των Κλαδικών Λ.Σ, που ασφαλώς πρέπει να εδράζονται στις σύγχρονες λογιστικές και επιστημονικές αρχές.

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 5

ΤΑ ΔΙΕΘΝΗ ΛΟΓΙΣΤΙΚΑ ΠΡΟΤΥΠΑ ΚΑΙ Η ΑΝΑΛΥΣΗ ΑΥΤΩΝ

ΔΙΕΘΝΕΣ ΛΟΓΙΣΤΙΚΟ ΠΡΟΤΥΠΟ 1: Παρουσίαση των Οικονομικών Καταστάσεων

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

2. ΠΕΔΙΟ ΕΦΑΡΜΟΓΗΣ : Αυτό το Πρότυπο θα εφαρμόζεται σε όλες τις γενικού σκοπού οικονομικές καταστάσεις που καταρτίζονται και παρουσιάζονται σύμφωνα με τα Διεθνή Πρότυπα Χρηματοοικονομικής Αναφοράς (Δ.Π.Χ.Α.). Οι γενικού σκοπού οικονομικές καταστάσεις είναι εκείνες που προορίζονται να εξυπηρετούν τις ανάγκες των χρηστών, που δεν είναι σε θέση να ζητήσουν οικονομικές αναφορές ειδικά καταρτιζόμενες ώστε να καλύπτουν τις δικές τους συγκεκριμένες ανάγκες πληροφόρησης. Οι γενικού σκοπού οικονομικές καταστάσεις συμπεριλαμβάνουν εκείνες που παρουσιάζονται ξεχωριστά ή εντός άλλου δημόσιου εγγράφου, όπως μια ετήσια έκθεση ή ένα ενημερωτικό δελτίο. Το παρόν Πρότυπο δεν εφαρμόζεται στη δομή και το περιεχόμενο συνοπτικών ενδιάμεσων οικονομικών καταστάσεων που καταρτίζονται σύμφωνα με το ΔΛΠ 34 Ενδιάμεση Οικονομική Αναφορά. Το παρόν Πρότυπο εφαρμόζεται εξ' ίσου σε όλες τις οντότητες και ανεξάρτητα αν αυτές πρέπει να παρουσιάζουν συνοπτικές οικονομικές καταστάσεις ή ιδιαίτερες οικονομικές καταστάσεις, καθώς ορίζεται στο ΔΛΠ 27 Ενοποιημένες Οικονομικές Καταστάσεις

Αυτό το Πρότυπο χρησιμοποιεί ορολογία που είναι κατάλληλη για μια επιχείρηση με σκοπό το κέρδος, συμπεριλαμβανομένων των επιχειρηματικών μονάδων του δημόσιου τομέα. Οντότητες με μη κερδοσκοπικές δραστηριότητες του ιδιωτικού τομέα, δημόσιες ή κρατικές επιχειρήσεις, που επιδιώκουν να εφαρμόσουν αυτό το Πρότυπο, μπορεί να χρειάζεται να αλλάξουν τις περιγραφές που χρησιμοποιούνται για ορισμένα συγκεκριμένα κονδύλια των οικονομικών καταστάσεων αλλά και για τις ίδιες τις οικονομικές καταστάσεις.

Ομοίως, οντότητες που δε διαθέτουν ίδια κεφάλαια όπως ορίζονται στο ΔΛΠ 32 Χρηματοοικονομικά Μέσα : Γνωστοποίηση και Παρουσίαση (ήτοι κάποια αμοιβαία κεφάλαια) και οντότητες των οποίων το μετοχικό κεφάλαιο δεν αποτελείται από ίδια κεφάλαια (ήτοι κάποιες συλλογικές οντότητες) μπορεί να χρειαστεί να προσαρμόσουν την παρουσίαση στις οικονομικές καταστάσεις των μελών ή των μεριδιούχων.

3. ΣΚΟΠΟΣ ΤΩΝ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ ΚΑΤΑΣΤΑΣΕΩΝ

Οι οικονομικές καταστάσεις είναι μία δομημένη απεικόνιση της οικονομικής θέσης και επίδοσης μιας οντότητας. Επιδίωξη των γενικού σκοπού οικονομικών καταστάσεων είναι να παρέχουν πληροφορίες σχετικά με την οικονομική θέση, την επίδοση και τις ταμιακές ροές της οντότητας, που

είναι χρήσιμες για τις οικονομικές αποφάσεις ενός ευρύ κύκλου χρηστών. Οι οικονομικές καταστάσεις παρουσιάζουν επίσης τα αποτελέσματα της διαχείρισης, από τη Διοίκηση, των πόρων που της εμπιστεύθηκαν. Για να επιτύχουν αυτό το σκοπό, οι οικονομικές καταστάσεις παρέχουν πληροφορίες σχετικές με τα ακόλουθα στοιχεία της οντότητας :

- α) τα περιουσιακά στοιχεία
- β) τις υποχρεώσεις
- γ) τα ίδια κεφάλαια
- δ) τα έσοδα και τις δαπάνες συμπεριλαμβανομένων των κερδών και ζημιών και,
- ε) άλλες μεταβολές των ιδίων κεφαλαίων
- στ) τις ταμιακές ροές

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

4. ΣΤΟΙΧΕΙΑ ΠΟΥ ΣΥΝΘΕΤΟΥΝ ΤΙΣ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΕΣ ΚΑΤΑΣΤΑΣΕΙΣ

Μια πλήρη σειρά οικονομικών καταστάσεων περιλαμβάνει :

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

5. ΓΕΝΙΚΕΣ ΑΡΧΕΣ

5.1 Ακριβοδίκαιη Παρουσίαση και συμμόρφωση προς τα Δ.Π.Χ.Α

Οι οικονομικές καταστάσεις θα παρουσιάζουν ακριβοδίκαια την οικονομική θέση, τη χρηματοοικονομική επίδοση και τις ταμιακές ροές μιας επιχείρησης. Η ακριβοδίκαιη παρουσίαση απαιτεί την διαβεβαίωση με καλή πίστη των επιδράσεων των συναλλαγών, άλλων γεγονότων και υποχρεώσεις, έσοδα και δαπάνες καθώς τίθενται στο Πλαίσιο. Θεωρείται ότι από την εφαρμογή των Δ.Π.Χ.Α., με επιπρόσθετες γνωστοποιήσεις όταν είναι αναγκαίες, προκύπτουν οικονομικές καταστάσεις που επιτυγχάνουν μια ακριβοδίκαιη παρουσίαση.

Μία οντότητα της οποίας οι οικονομικές καταστάσεις έχουν συνταχθεί σύμφωνα με τα Δ.Π.Χ.Α θα προβεί σε ρητή και ανεπιφύλακτη δήλωση συμμόρφωσης εντός των σημειώσεων. Οι οικονομικές καταστάσεις δε θα απεικονίζονται ως σύμμορφες με τα Δ.Π.Χ.Α εκτός αν πληρούν όλες τις απαιτήσεις των Δ.Π.Χ.Α.

Σε όλες σχεδόν τις περιπτώσεις, μια ακριβοδίκαιη παρουσίαση επιτυγχάνεται με συμμόρφωση προς τα εφαρμοστέα Δ.Π.Χ.Α. Μια ακριβοδίκαιη παρουσίαση επίσης προϋποθέτει ότι μία οντότητα :

- α) επιλέγει και εφαρμόζει λογιστικές πολιτικές σύμφωνα με το Δ.Λ.Π. 8 Λογιστικές Πολιτικές, Μεταβολές των Λογιστικών Εκτιμήσεων και Λάθη.

Το Δ.Λ.Π.8 θέτει μία ιεραρχία έγκυρης καθοδήγησης την οποία λαμβάνει υπόψη η διοίκηση εν απουσία Προτύπου ή Διερμηνείας που εφαρμόζεται ειδικώς σε ένα στοιχείο,

- β) παρουσιάζει πληροφόρηση, που περιλαμβάνει και τις λογιστικές πολιτικές, κατά τρόπο που παρέχει συναφή, αξιόπιστη, συγκρίσιμη και κατανοητή πληροφόρηση,

γ) παρέχει επιπρόσθετες γνωστοποιήσεις, όταν η συμμόρφωση με τις ειδικές απαιτήσεις των Δ.Π.Χ.Α. είναι ανεπαρκής για να κατακτήσει τους χρήστες ικανούς να αντιληφθούν την επίδραση των συναλλαγών, ή άλλων γεγονότων και συνθηκών στη χρηματοοικονομική θέση και επίδοση της οντότητας.

Ακατάλληλες λογιστικές πολιτικές δεν αποκαθίστανται είτε με τη γνωστοποίηση των λογιστικών πολιτικών που χρησιμοποιήθηκαν είτε με σημειώσεις ή επεξηγηματικό υλικό.

Στην εξαιρετικά σπάνια περίπτωση κατά την οποία η διοίκηση διαπιστώνει ότι η συμμόρφωση με απαίτηση σε Πρότυπο ή Διερμηνεία θα ήταν τόσο παραπλανητική ώστε να είναι αντίθετη με το σκοπό των οικονομικών καταστάσεων που παρατίθεται στο Πλαίσιο, η οντότητα θα παρεκκλίνει από την απαίτηση εκείνη με τον τρόπο που καθορίζεται.

Όταν μία οντότητα παρεκκλίνει από απαίτηση ενός Προτύπου ή Διερμηνείας θα γνωστοποιεί :

α) ότι η διοίκηση έχει καταλήξει στο συμπέρασμα ότι οι οικονομικές καταστάσεις παρουσιάζουν ακριβοδίκαια την οικονομική θέση, τη χρηματοοικονομική επίδοση και τις ταμιακές ροές της οντότητας,

β) ότι έχει συμμορφωθεί με τα εφαρμοστέα Πρότυπα και οι Διερμηνείες, με εξαίρεση την παρέκκλιση από μία συγκεκριμένη απαίτηση προκειμένου να επιτύχει την ακριβοδίκαιη παρουσίαση,

γ) τον τίτλο του Προτύπου ή της Διερμηνείας, από την οποία η οντότητα έχει παρεκκλίνει, το είδος της παρέκκλισης, συμπεριλαμβανομένου του χειρισμού που το Πρότυπο ή η Διερμηνεία θα απαιτούσε, το λόγο για τον οποίο αυτός ο χειρισμός θα ερχόταν σε σύγκρουση με το σκοπό των οικονομικών καταστάσεων καθώς τίθεται στο Πλαίσιο και το χειρισμό που υιοθετήθηκε και

δ) για κάθε παρουσιαζόμενη περίοδο, την οικονομική επίδραση της παρέκκλισης σε κάθε στοιχείο των οικονομικών καταστάσεων που θα είχε παρουσιαστεί σύμφωνα με την απαίτηση.

5.2 Συνεχιζόμενη δραστηριότητα

Όταν καταρτίζονται οι οικονομικές καταστάσεις, η διοίκηση θα προβαίνει σε εκτίμηση της δυνατότητας της οντότητας να διατηρηθεί ως συνεχιζόμενη δραστηριότητα. Οι οικονομικές καταστάσεις θα καταρτίζονται στη βάση της συνεχιζόμενης δραστηριότητας, εκτός αν οι διοίκηση είτε προτίθεται να ρευστοποιήσει την οντότητα είτε να παύσει τις εμπορικές συναλλαγές είτε δεν έχει καμία πραγματική εναλλακτική επιλογή απ' το να πράξει έτσι.

Όταν κατά την πραγματοποίηση της εκτίμησής της, η διοίκηση γνωρίζει την ύπαρξη σημαντικών αβεβαιοτήτων, οι οποίες σχετίζονται με γεγονότα ή συνθήκες, που μπορεί να δημιουργήσουν σοβαρή αμφιβολία σχετικά με τη δυνατότητα της οντότητας να διατηρηθεί ως συνεχιζόμενη δραστηριότητα, αυτές οι αβεβαιότητες πρέπει να γνωστοποιούνται. Όταν οι οικονομικές καταστάσεις δεν καταρτίζονται στη βάση της συνεχιζόμενης δραστηριότητας, το γεγονός αυτό πρέπει να γνωστοποιείται, μαζί με τη βάση στην οποία οι οικονομικές καταστάσεις δεν καταρτίζονται και το λόγο για τον οποίο η οντότητα δε θεωρείται συνεχιζόμενη δραστηριότητα.

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

Χρηματοδότησης πριν καταλήξει στο συμπέρασμα ότι η βάση της συνεχιζόμενης δραστηριότητας είναι ορθή.

5.3 Λογιστικός χειρισμός με βάση την αρχή των δεδουλευμένων εσόδων/εξόδων

Η οντότητα θα καταρτίζει τις οικονομικές καταστάσεις της τηρώντας το λογιστικό χειρισμό με βάση την αρχή των δεδουλευμένων εσόδων/ εξόδων , με εξαίρεση τις πληροφορίες των ταμιακών ροών.

Όταν γίνεται χρήση του λογιστικού χειρισμού με βάση την αρχή των δεδουλευμένων εσόδων / εξόδων, τα στοιχεία αναγνωρίζονται ως περιουσιακά στοιχεία, υποχρεώσεις, ίδια κεφάλαια, έσοδα και δαπάνες (τα στοιχεία των οικονομικών καταστάσεων) όταν πληρούν τους όρους και τα κριτήρια αναγνώρισης για τα στοιχεία εκείνα στο Πλαίσιο.

5.4 Ομοιομορφία της παρουσίασης

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

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

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

5.5 Ουσιαστικότητα και ολότητα

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

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

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

5.6 Συμψηφισμός

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

Είναι σημαντικό τα περιουσιακά στοιχεία και οι υποχρεώσεις, καθώς και τα έσοδα και οι δαπάνες, να απεικονίζονται, ξεχωριστά. Ο συμψηφισμός στην κατάσταση λογαριασμού αποτελεσμάτων ή στον ισολογισμό, εκτός αν αυτός αντικατοπτρίζει την ουσία της συναλλαγής ή άλλου γεγονότος, αποστερεί από τους χρήστες τη δυνατότητα να αντιλαμβάνονται τις συναλλαγές που αναλήφθηκαν και να εκτιμούν τις μελλοντικές ταμιακές ροές της επιχείρησης.

Η αποτίμηση των περιουσιακών στοιχείων μετά την αφαίρεση υποτιμήσεων – για παράδειγμα λόγω απαξίωσης αποθεμάτων και επισφάλειας απαιτήσεων – δεν είναι συμψηφισμός.

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

Για παράδειγμα :

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

και

β) δαπάνης που σχετίζονται με πρόβλεψη που αναγνωρίζεται σύμφωνα με το ΔΛΠ 37 Προβλέψεις, Υποχρεώσεις και Ενδεχόμενες Απαιτήσεις και αποζημιώνεται με συμβατικό διακανονισμό με τρίτο μέρος (για παράδειγμα μία εγγύηση προμηθευτή) μπορεί να συμψηφιστεί με τη σχετική αποζημίωση.

Επιπροσθέτως, κέρδη και ζημιές που προκύπτουν από μία ομάδα ομοίων συναλλαγών απεικονίζονται σε καθαρή βάση, όπως για παράδειγμα τα συναλλαγματικά κέρδη και ζημιές ή τα κέρδη και ζημιές που προκύπτουν από χρηματοοικονομικά μέσα που προορίζονται για εμπορική εκμετάλλευση. Τέτοια κέρδη και ζημιές ωστόσο απεικονίζονται ξεχωριστά αν είναι σημαντικά.

5.7 Συγκριτική πληροφόρηση

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

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

α) το είδος της επανακατάταξης,

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

γ) τους λόγους της επανακατάταξης.

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

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

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

Η αναβάθμιση της συγκρισιμότητας των πληροφοριών μεταξύ των περιόδων βοηθάει τους χρήστες στις οικονομικές τους αποφάσεις, επειδή επιτρέπει την εκτίμηση των τάσεων της

οικονομικής πληροφόρησης για προγνωστικούς σκοπούς. Σε ορισμένες περιπτώσεις δεν είναι εφικτό να γίνει ανακατάταξη των συγκριτικών πληροφοριών για μία συγκεκριμένη περίοδο ώστε να επιτευχθεί η συγκρισιμότητα με την τρέχουσα περίοδο.

Για παράδειγμα : μπορεί σε προηγούμενη περίοδο να μην έχουν συγκεντρωθεί στοιχεία κατά τρόπο που να επιτρέπει την ανακατάταξη και μπορεί να μην είναι εφικτό να αναπαραχθούν οι πληροφορίες.

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

6. ΔΟΜΗ ΚΑΙ ΠΕΡΙΕΧΟΜΕΝΟ

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

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

6.1 Εξατομίκευση των οικονομικών καταστάσεων

Οι οικονομικές καταστάσεις θα εξατομικεύονται σαφώς και θα διακρίνονται από άλλες πληροφορίες στο ίδιο δημοσιευμένο έντυπο.

Επίσης πρέπει να εκτίθενται οι ακόλουθες πληροφορίες :

- α) το όνομα της επιχείρησης
- β) αν οι οικονομικές καταστάσεις καλύπτουν την οντότητα μεμονωμένα ή όμιλο οντοτήτων.
- γ) την ημερομηνία του ισολογισμού ή της καλυπτόμενης περιόδου.
- δ) το τηρούμενο νόμισμα
- ε) ο βαθμός της στρογγυλοποίησης που χρησιμοποιήθηκε στην παρουσίαση των ποσών στις οικονομικές καταστάσεις.

Οι οικονομικές καταστάσεις θα πρέπει να παρουσιάζονται ετησίως. Όταν η ημερομηνία του ισολογισμού μιας οντότητας αλλάζει και οι οικονομικές καταστάσεις παρουσιάζονται για μια περίοδο μεγαλύτερη ή μικρότερη του ενός έτους, η οντότητα πρέπει να γνωστοποιεί, επιπροσθέτως της περιόδου που καλύπτεται από τις οικονομικές καταστάσεις :

- τον λόγο που χρησιμοποιείται μεγαλύτερη ή μικρότερη περίοδος
- το γεγονός ότι τα συγκριτικά ποσά της κατάστασης λογαριασμού αποτελεσμάτων της κατάστασης μεταβολών των ιδίων κεφαλαίων, της κατάστασης ταμιακών ροών και των σχετικών σημειώσεων δεν είναι εξ' ολοκλήρου συγκρίσιμα.

6.2 Ισολογισμός

Διαχωρισμός κυκλοφορούντων και μη κυκλοφορούντων στοιχείων

Ένα περιουσιακό στοιχείο κατατάσσεται ως κυκλοφορούν όταν καλύπτει οποιοδήποτε από τα ακόλουθα στοιχεία :

α) αναμένεται να ρευστοποιηθεί ή προσδιορίζεται για πώληση ή ανάλωση, κατά τη συνήθη πορεία του κύκλου εκμετάλλευσης της οντότητας,

β) αναμένεται να διακανονιστεί μέσα σε δώδεκα μήνες από την ημερομηνία του ισολογισμού ή

δ) είναι μετρητά ή ταμιακά ισοδύναμα εκτός αν υπάρχει περιορισμός ανταλλαγής ή χρήσης του για το διακανονισμό υποχρέωσης για τουλάχιστον δώδεκα μήνες μετά την ημερομηνία του ισολογισμού.

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

Βραχυπρόθεσμες και μη βραχυπρόθεσμες υποχρεώσεις

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

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

β)κατέχεται κυρίως για εμπορικούς σκοπούς,

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

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

Όλες οι λοιπές υποχρεώσεις πρέπει να κατατάσσονται ως μη βραχυπρόθεσμες.

Πληροφορίες που παρουσιάζονται στην όψη του ισολογισμού

Η όψη του ισολογισμού θα περιλαμβάνει, κατ' ελάχιστον , συγκεκριμένα κονδύλια που παρουσιάζουν τα ακόλουθα ποσά στο βαθμό που δεν παρουσιάζονται:

α)προστίθενται θέσεις, όταν ένα άλλο Διεθνές Λογιστικό Πρότυπο απαιτεί ξεχωριστή παρουσίαση στον πίνακα του ισολογισμού ή όταν το μέγεθος, η φύση ή η λειτουργία ενός στοιχείου είναι τέτοια, ώστε μία ξεχωριστή εμφάνιση θα βοηθούσε στην παρουσίαση της οικονομικής θέσης της επιχείρησης με τρόπο ακριβοδίκαιο και

β) οι περιγραφές που χρησιμοποιούνται και η διατάταξη των στοιχείων μπορεί να τροποποιηθούν ανάλογα με το είδος της επιχείρησης και των συναλλαγών της, για να παρέχουν πληροφορίες που είναι αναγκαίες για μια συνολική αντίληψη της οικονομικής θέσης της επιχείρησης.

Επίσης θα περιλαμβάνει συγκεκριμένα κονδύλια που παρουσιάζουν τα ακόλουθα ποσά :

α) τα συνολικά περιουσιακά στοιχεία που κατατάσσονται ως κατεχόμενα προς πώληση και τα περιουσιακά στοιχεία που περιλαμβάνονται σε ομάδες διάθεσης που κατατάσσονται ως κατεχόμενες προς πώληση σύμφωνα με το ΔΠΧΠ 5 .

β) υποχρεώσεις που περιλαμβάνονται σε ομάδες διάθεσης που κατατάσσονται ως κατεχόμενες προς πώληση σύμφωνα με το ΔΠΧΠ 5.

Πληροφορίες που παρουσιάζονται είτε στην όψη του ισολογισμού είτε στις σημειώσεις

Η επιχείρηση πρέπει να γνωστοποιεί περαιτέρω υποκατηγορίες των συγκεκριμένων κονδυλίων που παρουσιάστηκαν, ταξινομημένες με τρόπο που αρμόζει στις δραστηριότητες της οντότητας.

α) για κάθε κατηγορία μετοχικού κεφαλαίου :

1)τον αριθμό των εγκεκριμένων μετοχών

- 2) τον αριθμό των μετοχών που εκδόθηκαν και έχουν ολοσχερώς εξοφληθεί και των μετοχών που εκδόθηκαν αλλά δεν έχουν εξοφληθεί
- 3) την αξία στο άρτιο ανά μετοχή ή ότι οι μετοχές δεν έχουν αξία στο άρτιο
- 4) συμφωνία του αριθμού των μετοχών που κυκλοφορούν στην αρχή και το τέλος της περιόδου,
- 5) τα δικαιώματα, τα προνόμια και τους περιορισμούς που αφορούν σε εκείνη την κατηγορία μετοχών, συμπεριλαμβανομένων των περιορισμών στη διανομή των μερισμάτων και την αποπληρωμή του κεφαλαίου
- 6) μετοχές της οντότητας που κατέχονται από την ίδια ή από θυγατρικές ή συγγενείς
- 7) μετοχές που διατηρούνται προς έκδοση, σύμφωνα με δικαιώματα προαίρεσης και συμβάσεις για την πώληση μετοχών, συμπεριλαμβανομένων των σχετικών όρων και των ποσών.
- 8) περιγραφή του είδους και του σκοπού κάθε αποθεματικού που περιλαμβάνεται στα ίδια κεφάλαια.

6.3 Κατάσταση λογαριασμού αποτελεσμάτων

Κέρδος ή ζημιά περιόδου

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

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

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

Πληροφορίες που παρουσιάζονται στην όψη της κατάστασης λογαριασμού αποτελεσμάτων

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

- α) έσοδα,
- β) χρηματοοικονομικά κόστη,
- γ) μερίδιο των κερδών ή ζημιών από συγγενείς επιχειρήσεις και κοινοπραξίες που λογιστικοποιούνται με τη μέθοδο της καθαρής θέσης,
- δ) έξοδο φόρου,
- ε) ένα ενιαίο ποσό που αποτελείται από το σύνολο
- i) του μετά φόρων κέρδους ή ζημίας των διακοπεισών δραστηριοτήτων και
- ii) του μετά φόρων κέρδους ή ζημίας που αναγνωρίστηκε κατά την επιμέτρηση της εύλογης αξίας απομειωμένης κατά τα κόστη πώλησης ή κατά τη διάθεση περιουσιακών στοιχείων ή ομάδων διάθεσης που συνιστούσαν τη διακοπείσα δραστηριότητα.
- στ) κέρδος ή ζημιά.

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

- α) κέρδη ή ζημιές που αναλογούν στα συμφέροντα μειοψηφίας και

β) κέρδος ή ζημία που αναλογεί σε κατόχους μετοχών της μητρικής εταιρίας.

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

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

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

- α) την υποτίμηση των αποθεμάτων στην καθαρή ρευστοποιήσιμη αξία ή των ενσώματων ακινητοποιήσεων στο ανακτήσιμο ποσό, όπως και τις αναστροφές τέτοιων υποτιμήσεων,
- β) την αναδιάρθρωση των δραστηριοτήτων μιας οντότητας και την αντιστροφή των οποιωνδήποτε προβλέψεων για κόστη αναδιάρθρωσης,
- γ) διαθέσεις στοιχείων των ενσώματων ακινητοποιήσεων,
- δ) διαθέσεις επενδύσεων,
- ε) διακοπείσες δραστηριότητες
- στ) νομικοί διακανονισμοί και
- ζ) άλλες αναστροφές προβλέψεων.

6.4 Κατάσταση μεταβολών των ιδίων κεφαλαίων

Η οντότητα θα παρουσιάσει κατάσταση μεταβολών των ιδίων κεφαλαίων η οποία θα φέρει τις ακόλουθες πληροφορίες στην όψη της :

- α) κέρδος ή ζημία περιόδου
- β) κάθε στοιχείου έσοδο και δαπάνης της περιόδου
- γ) συνολικά έσοδα και δαπάνες της περιόδου
- δ) μία κατάσταση μεταβολών των ιδίων κεφαλαίων που περιλαμβάνει μόνο τα στοιχεία αυτά θα ονομάζεται κατάσταση αναγνωρισμένων εσόδων και εξόδων .

Η οντότητα θα παρουσιάσει επίσης, είτε στην όψη της κατάστασης μεταβολών των ιδίων κεφαλαίων ή στις σημειώσεις :

- α) τα ποσά των συναλλαγών με κατόχους μετοχών που δρουν υπό την ιδιότητα τους ως μέτοχοι, που απεικονίζουν ξεχωριστά τις διανομές σε κατόχους μετοχών,
- β) το υπόλοιπο τους κέρδους εις νέον στην αρχή της περιόδου και κατά την ημερομηνία του ισολογισμού, καθώς και τις μεταβολές κατά τη διάρκεια της περιόδου και
- γ) συμφωνία μεταξύ της λογιστικής αξίας κάθε κατηγορίας εισφερομένων κεφαλαίων και κάθε αποθεματικού, στην αρχή και το τέλος κάθε περιόδου, γνωστοποιώντας ξεχωριστά κάθε μεταβολή.

6.5 Κατάσταση ταμιακών ροών

Οι πληροφορίες περί ταμιακών ροών παρέχουν στους χρήστες μια βάση εκτίμησης της ικανότητας της οντότητας να δημιουργεί ταμιακά διαθέσιμα και ταμιακά ισοδύναμα και των αναγκών της οντότητας να χρησιμοποιεί αυτές τις ταμιακές ροές. IAS 7

6.6 Σημειώσεις Δομή

Οι σημειώσεις θα :

- α) παρουσιάζουν πληροφορίες για τη βάση κατάρτισης των οικονομικών καταστάσεων και για τις συγκεκριμένες λογιστικές πολιτικές που εφαρμόστηκαν.

β) γνωστοποιούν τις πληροφορίες που απαιτούν τα Δ.Π.Χ.Α. που δεν παρουσιάζονται στην όψη του ισολογισμού, της κατάστασης λογαριασμού αποτελεσμάτων, της κατάστασης μεταβολών των ιδίων κεφαλαίων ή της κατάστασης ταμιακών ροών και

γ) θα παρέχουν πληροφορίες επιπρόσθετες που δεν παρουσιάζονται στην όψη του ισολογισμού, της κατάστασης λογαριασμού αποτελεσμάτων, της κατάστασης μεταβολών των ιδίων κεφαλαίων ή της κατάστασης ταμιακών ροών αλλά που είναι σχετικές για την κατανόηση οποιωνδήποτε εξ' αυτών.

6.7 Γνωστοποίηση λογιστικών πολιτικών

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

α) τη βάση αποτίμησης που χρησιμοποιήθηκαν για την κατάρτιση των οικονομικών καταστάσεων και

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

Άλλες γνωστοποιήσεις :

Η οντότητα θα πρέπει να γνωστοποιεί τα ακόλουθα εντός των σημειώσεων :

α) το ποσό των μερισμάτων που προτείνεται ή δηλώνεται πριν την έγκριση της έκδοσης των οικονομικών καταστάσεων αλλά δεν αναγνωρίζεται ως διάθεση στους κατόχους μετοχών κατά τη διάρκεια της περιόδου και το αναλογούν ποσό ανά μετοχή και

β) το ποσό οποιωνδήποτε σωρευμένων μερισμάτων προνομιούχων μετοχών δεν έχουν αναγνωριστεί.

Η οντότητα θα γνωστοποιεί τα ακόλουθα, αν δεν γνωστοποιήθηκαν αλλού στις δημοσιευόμενες με τις οικονομικές καταστάσεις πληροφορίες :

α) την έδρα και τη νομική μορφή της οντότητας, τη χώρα της ιδρύσεώς της και τη διεύθυνση της έδρας

β) μια περιγραφή του είδους των εργασιών της οντότητας και των κυριοτέρων δραστηριοτήτων της και

γ) την επωνυμία της μητρικής εταιρίας, καθώς και της τελικής μητρικής εταιρίας του ομίλου.

6.8 Σύντομη αναφορά στις Διερμηνείες αριθμός 27 και 29

- **Αριθμός 27 :** Εκτίμηση της ουσίας των συναλλαγών που συνεπάγονται το νομικό τύπο μιας μίσθωσης. Όταν μία συμφωνία με έναν Επενδυτή συνεπάγεται το νομικό τύπο μιας μίσθωσης τα θέματα είναι :
 - α) Πως θα καθορισθεί αν πολλές σε σειρά συναλλαγές είναι συνδεδεμένες μεταξύ τους και πρέπει να λογιστικοποιούνται ως μία συναλλαγή.
 - β) Αν η συμφωνία πληρεί τον ορισμό της μίσθωσης, σύμφωνα με το ΔΛΠ 17 και αν όχι,
 - i) τότε ένας ιδιαίτερος λογαριασμός επένδυσης και υποχρεώσεις από πληρωμές μίσθωσης, που μπορεί να υπάρχουν, αντιπροσωπεύουν περιουσιακά στοιχεία και υποχρεώσεις της Επιχείρησης
 - ii) πως η Επιχείρηση πρέπει να λογιστικοποιεί άλλες δεσμεύσεις που προκύπτουν από τη συμφωνία και
 - iii) πως η επιχείρηση πρέπει να λογιστικοποιεί μία αμοιβή που μπορεί να λάβει από έναν Επενδυτή.

Αριθμός 29 : Μία συμφωνία παραχώρησης δικαιώματος παροχής υπηρεσιών, γενικώς συνεπάγεται ο δικαιοπάροχος της παραχώρησης :

α) το δικαίωμα να παρέχει υπηρεσίες που δίνουν στο κοινό πρόσβαση σε κύριες οικονομικές και κοινωνικές διευκολύνσεις, και

β) σε ορισμένες περιπτώσεις, το δικαίωμα χρήσης ειδικών ενσώματων και ασώματων περιουσιακών στοιχείων και / ή χρηματοοικονομικών περιουσιακών στοιχείων, σε ανταλλαγή με το Διαχειριστή της παραχώρησης :

i) δέσμευση στην παροχή υπηρεσιών σύμφωνα με ορισμένους όρους και συνθήκες κατά τη διάρκεια της περιόδου παραχώρησης, και

ii) όταν συντρέχει περίπτωση, δέσμευση για επιστροφή κατά το τέλος της περιόδου παραχώρησης των παραχωρηθέντων δικαιωμάτων στην αρχή της περιόδου παραχώρησης και/ ή αποκτηθέντων κατά τη διάρκεια της περιόδου παραχώρησης.

7. Ημερομηνία έναρξης ισχύος

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

ΔΙΕΘΝΕΣ ΛΟΓΙΣΤΙΚΟ ΠΡΟΤΥΠΟ 2 : Αποθέματα

1. ΣΚΟΠΟΣ ΚΑΙ ΠΕΔΙΟ ΕΦΑΡΜΟΓΗΣ

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

Το Πρότυπο αυτό εφαρμόζεται σε όλα τα αποθέματα εκτός από :

- α) έργα υπό εκτέλεση που προκύπτουν σύμφωνα με συμβάσεις κατασκευής, συμπεριλαμβάνοντας άμεσα συνδεδεμένες συμβάσεις υπηρεσιών
- β) χρηματοοικονομικά μέσα
- γ) βιολογικά περιουσιακά στοιχεία που συνδέονται με γεωργική παραγωγικότητά της συγκομιδής

2. ΟΡΙΣΜΟΙ

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

Αποθέματα είναι περιουσιακά στοιχεία :

- α) που κατέχονται προς πώληση κατά τη συνήθη πορεία των εργασιών της επιχείρησης,
- β) που βρίσκονται στη διαδικασία της παραγωγής για τέτοια πώληση ή
- γ) έχουν τη μορφή υλών ή υλικών που θα αναλωθούν στην παραγωγική διαδικασία ή κατά την παροχή υπηρεσιών .

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

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

3. ΑΠΟΤΙΜΗΣΗ ΑΠΟΘΕΜΑΤΩΝ ΚΑΙ ΣΤΟΙΧΕΙΑ ΣΥΝΘΕΤΙΚΑ ΤΟΥ ΚΟΣΤΟΥΣ ΑΠΟΘΕΜΑΤΩΝ

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

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

i) **το κόστος αγοράς** των αποθεμάτων περιλαμβάνει την τιμή αγοράς, τους εισαγωγικούς δασμούς και άλλους φόρους καθώς και μεταφορικά , έξοδα παράδοσης και άλλα έξοδα , άμεσα επιρριπτέα στην αγορά των ετοιμών αγαθών, υλικών και υπηρεσιών. Εμπορικές εκπτώσεις, μειώσεις τιμών και άλλα παρόμοια στοιχεία αφαιρούνται κατά τον προσδιορισμό του κόστους αγοράς.

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

Μεταβλητά γενικά έξοδα παραγωγής είναι οι έμμεσες δαπάνες παραγωγής που μεταβάλλονται

άμεσα ή σχεδόν άμεσα, ανάλογα με τον όγκο της παραγωγής, όπως είναι οι έμμεσες ύλες και η έμμεση εργασία.

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

Παραδείγματα κόστους που δεν περιλαμβάνονται στο κόστος των αποθεμάτων, αλλά αναγνωρίζεται ως δαπάνη της περιόδου κατά την οποία πραγματοποιείται, αποτελούν :

- α) υπερβολικά μεγάλη φύρα υλών, σπατάλη εργασίας ή αλλού παραγωγικών κόστους,
- β) κόστη αποθήκευσης, εκτός αν αυτά είναι αναγκαία στην παραγωγική διαδικασία πριν από ένα περαιτέρω στάδιο παραγωγής,
- γ) γενικά έξοδα διοίκησης που δε συμβάλουν στο να φέρουν τα αποθέματα στην παρούσα θέση και κατάσταση
- δ) κόστος πώλησης.

iv) **Κόστος αποθεμάτων του παρέχοντος υπηρεσίες**

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

v) **Κόστος συγκομιδής γεωργικής παραγωγής από βιολογικά περιουσιακά στοιχεία**

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

3.1 Τεχνικές αποτίμησης του κόστους

Για λόγους ευκολίας, μπορεί να χρησιμοποιούνται τεχνικές αποτίμησης του κόστους των αποθεμάτων, όπως π.χ. η μέθοδος του πρότυπου κόστους ή η μέθοδος της λινικής πώλησης, εφόσον το αποτέλεσμα τους προσεγγίζει το κόστος. Το πρότυπο κόστος λαμβάνει υπόψη τα κανονικά επίπεδα υλών και υλικών, εργασίας, αποδοτικότητας και αξιοποίησης της δυναμικότητας. Το κόστος αυτό επανεξετάζεται κατά τακτικά χρονικά διαστήματα και, είναι αναγκαίο, αναθεωρείται υπό το φως των τρεχουσών συνθηκών.

Η μέθοδος της λιανικής πώλησης χρησιμοποιείται συχνά στον κλάδο λιανικής για την αποτίμηση αποθεμάτων μεγάλου αριθμού ταχέως μεταβαλλόμενων ειδών, τα οποία έχουν παρόμοια περιθώρια κέρδους και για τα οποία δεν είναι πρακτικά δυνατό να χρησιμοποιηθούν άλλες κοστολογικές μέθοδοι. Το κόστος του αποθέματος προσδιορίζεται με μείωση της αξίας πώλησης του αποθέματος κατά το αρμόζον ποσοστό μικτού περιθωρίου κέρδους. Το ποσοστό που

χρησιμοποιείται λαμβάνει υπόψη και το απόθεμα που έχει υποτιμηθεί σε επίπεδο χαμηλότερο της αρχικής τιμής πωλήσεώς του. Για κάθε τμήμα λιανικής χρησιμοποιείται συχνά ένα μέσο ποσοστό.

3.2 Τύποι προσδιορισμού του κόστους

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

Συγκεκριμένο κόστος σημαίνει ότι συγκεκριμένα κόστη αποδίδονται σε εξατομικευμένα είδη του αποθέματος. Αυτός είναι ο κατάλληλος χειρισμός για τα είδη που προορίζονται για έναν ειδικό σκοπό, ανεξάρτητα αν έχουν αγοραστεί ή παραχθεί. Όμως, το εξατομικευμένο κόστος είναι ακατάλληλο, όταν υπάρχει μεγάλος αριθμός ειδών του αποθέματος τα οποία αντικαθίστανται με μία κανονική ροή. Υπό τέτοιες συνθήκες, ή μέθοδος της επιλογής των ειδών που παραμένουν ως απόθεμα, θα μπορούσε να χρησιμοποιηθεί ώστε να επιτευχθούν προκαθορισμένες επιδράσεις επί του κέρδους ή της ζημιάς.

Το κόστος των αποθεμάτων, εκτός εκείνων που αναφέρονται παραπάνω θα προσδιορίζεται με τη χρήση της μεθόδου πρώτης εισαγωγής πρώτης εξαγωγής (Π.Ε.Π.Ε) ή του σταθμισμένου μέσου κόστους. Μία οντότητα πρέπει να χρησιμοποιεί τον ίδιο τύπο προσδιορισμού του κόστους για όλα τα αποθέματα που έχουν την ίδια φύση και χρήση από την οντότητα. Διαφορετικοί τύποι προσδιορισμού του κόστους μπορεί να δικαιολογηθούν για αποθέματα με διαφορετική φύση ή χρήση.

Για παράδειγμα, η χρήση αποθεμάτων που χρησιμοποιούνται σε έναν επιχειρηματικό τομέα μπορεί να διαφέρει από την χρήση των ίδιων αποθεμάτων σε άλλον επιχειρηματικό τομέα. Ωστόσο, μία διαφορά στη γεωργική θέση των αποθεμάτων ή στους αντίστοιχους φορολογικούς κανονισμούς, από μόνη της, δεν είναι επαρκής για να δικαιολογήσει τη χρήση διαφορετικών τύπων προσδιορισμού του κόστους.

Η μέθοδος Π.Ε.Π.Ε. προϋποθέτει ότι τα είδη αποθεμάτων που αγοράστηκαν ή παράχθηκαν πρώτα, πωλούνται και πρώτα και συνεπώς τα μένοντα στο απόθεμα κατά το τέλος της περιόδου είναι τα πλέον πρόσφατα αγορασθέντα ή παραχθέντα. Με τον τύπο του μέσου σταθμισμένου κόστους, το κόστος κάθε είδους προσδιορίζεται από το μέσο σταθμισμένο κόστος παρόμοιων ειδών στην αρχή της περιόδου και το κόστος των παρόμοιων ειδών που αγοράστηκαν ή παρήχθησαν κατά τη διάρκεια της περιόδου. Ο μέσος όρος μπορεί να υπολογισθεί σε περιοδική βάση ή καθώς κάθε πρόσθετη εισαγωγή παραλαμβάνεται, ανάλογα με τις συνθήκες της οντότητας.

3.3 Καθαρή ρευστοποιήσιμη αξία

Το κόστος των αποθεμάτων μπορεί να μην είναι ανακτήσιμο, αν αυτά έχουν υποστεί φθορά, αν έχουν καταστεί ολικά ή μερικά άχρηστα ή αν οι τιμές πώλησής τους έχουν μειωθεί. Το κόστος αποθεμάτων μπορεί επίσης να μην είναι ανακτήσιμο, αν οι προβλεπόμενες δαπάνες ολοκλήρωσης ή πώλησής τους έχουν αυξηθεί. Η πρακτική της υποτίμησης των αποθεμάτων κάτω του κόστους, στην καθαρή ρευστοποιήσιμη αξία, είναι συνεπής με την άποψη ότι, τα περιουσιακά στοιχεία δεν πρέπει να αναγνωρίζονται με ποσά μεγαλύτερα από τα αναμενόμενα να πραγματοποιηθούν από την πώληση ή τη χρήση τους.

Τα αποθέματα υποτιμώνται συνήθως στην καθαρή ρευστοποιήσιμη αξία και είδος. Σε μερικές περιπτώσεις, όμως μπορεί να αρμόζει να ομαδοποιούνται όμοια ή συγγενή είδη. Αυτό μπορεί να συμβεί με είδη αποθέματος που αφορούν στην ίδια παραγωγική γραμμή, έχουν όμοιους σκοπούς ή τελικές χρήσεις, παράγονται και διατίθενται σε αγορά της ίδιας γεωγραφικής περιοχής και δεν μπορεί πρακτικά να αποτιμηθούν ξεχωριστά από άλλα είδη αυτής της παραγωγικής γραμμής. Δεν

είναι κατάλληλη η υποτίμηση των αποθεμάτων με βάση τη γενική ταξινόμησή τους, όπως για παράδειγμα, έτοιμα προϊόντα ή όλα τα αποθέματα ενός ιδιαίτερου επιχειρηματικού ή γεωγραφικού τομέα. Οι παρέχοντες υπηρεσίες γενικά συγκεντρώνουν τα κόστη κατά υπηρεσία θεωρείται ως ένα ξεχωριστό είδος. Οι εκτιμήσεις της καθαρής ρευστοποιήσιμης αξίας βασίζονται στην περισσότερο αξιόπιστη ένδειξη που υπάρχει κατά το χρόνο που γίνονται οι εκτιμήσεις, ως προς το ποσό στο οποίο αναμένεται να αποφέρουν τα αποθέματα. Αυτές οι εκτιμήσεις λαμβάνουν υπόψη τις διακυμάνσεις της τιμής ή του κόστους, που άμεσα σχετίζονται με γεγονότα τα οποία συμβαίνουν μετά το τέλος της περιόδου και στην έκταση που τα γεγονότα αυτά επιβεβαιώνουν τις υπάρχουσες στο τέλος της περιόδου συνθήκες. Οι εκτιμήσεις της καθαρής ρευστοποιήσιμης αξίας επίσης λαμβάνουν υπόψη το σκοπό για τον οποίο τηρούνται τα αποθέματα.

Για παράδειγμα

Η καθαρή ρευστοποιήσιμη αξία της ποσότητας του αποθέματος που τηρείται για να καλύψει βέβαιες συμβάσεις πωλήσεων αγαθών ή υπηρεσιών, βασίζεται στη συμβατική τιμή. Αν οι συμβάσεις πωλήσεων καλύπτουν μικρότερες ποσότητες από αυτές των αποθεμάτων που τηρούνται, η καθαρή ρευστοποιήσιμη αξία της επί πλέον ποσότητας βασίζεται στις γενικές τιμές πώλησης. Προβλέψεις μπορεί να ανακαλύψουν από βέβαιες συμβάσεις πωλήσεων για ποσότητες που υπερβαίνουν τα υπάρχοντα αποθέματα ή από βέβαιες συμβάσεις αγοράς.

4. ΑΝΑΓΝΩΡΙΣΗ ΩΣ ΔΑΠΑΝΗ

Όταν πωλούνται αποθέματα, η λογιστική αξία τους πρέπει να αναγνωρίζεται ως δαπάνη της περιόδου κατά την οποία αναγνωρίστηκε το σχετικό έσοδο. Τα ποσά κάθε υποτίμησης των αποθεμάτων στην καθαρή ρευστοποιήσιμη αξία και όλες οι ζημιές των αποθεμάτων πρέπει να αναγνωρίζονται στις δαπάνες της περιόδου κατά την οποία προέκυψε η υποτίμηση ή η ζημιά. Το ποσό κάθε αντιστοίχου της υποτίμησης των αποθεμάτων, που προκύπτει από μια αύξηση της καθαρής ρευστοποιήσιμης αξίας, πρέπει να αναγνωρίζεται σε μείωση του ποσού της υποτίμησης των αποθεμάτων που βάρυνε τις δαπάνες, κατά την περίοδο στην οποία γίνεται ο αντιστοίχος.

Μερικά αποθέματα μπορεί να κατανέμονται σε άλλους λογαριασμούς ενεργητικού, για παράδειγμα, αποθέματα που χρησιμοποιούνται σε ιδιοκατασκευαζόμενες ενσώματες ακινητοποιήσεις. Αποθέματα επιμεριζόμενα σε άλλο περιουσιακό στοιχείο με αυτό τον τρόπο, αναγνωρίζονται ως δαπάνη κατά τη διάρκεια της ωφέλιμης ζωής αυτού του περιουσιακού στοιχείου.

5. ΓΝΩΣΤΟΠΟΙΗΣΕΙΣ

Οι οικονομικές καταστάσεις πρέπει να παρέχουν πληροφόρηση για :

- α) τις λογιστικές πολιτικές που υιοθετήθηκαν για την αποτίμηση των αποθεμάτων, συμπεριλαμβανομένου του τύπου προσδιορισμού του κόστους που χρησιμοποιήθηκε,
- β) τη συνολική λογιστική αξία των αποθεμάτων και τη λογιστική αξία ανά κατηγορία αποθεμάτων, όπως προσιδιάζει στην οντότητα,
- γ) τη λογιστική αξία των αποθεμάτων που τηρούνται στην εύλογη αξία απομειωμένη κατά τα άμεση κόστη πώλησης,
- δ) το ποσό των αποθεμάτων που αναγνωρίστηκε ως δαπάνη κατά τη διάρκεια της περιόδου,
- ε) το ποσό κάθε υποτίμησης αποθεμάτων που αναγνωρίστηκε ως δαπάνη της περιόδου,
- στ) το ποσό κάθε αντιστοίχου οποιασδήποτε υποτίμησης αναγνωρίστηκε ως μείωση του ποσού των αποθεμάτων που αναγνωρίστηκε ως δαπάνη της περιόδου.
- ζ) τη λογιστική αξία των αποθεμάτων που έχουν ενεχυριαστεί προς εξασφάλιση υποχρεώσεων.

6. ΗΜΕΡΟΜΗΝΙΑ ΕΝΑΡΞΗΣ ΙΣΧΥΟΣ

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

ΔΙΕΘΝΕΣ ΛΟΓΙΣΤΙΚΟ ΠΡΟΤΥΠΟ 3 : Ενοποιημένες Οικονομικές Καταστάσεις

Το Δ.Λ.Π. αριθμός 3 εκδόθηκε το 1976, αλλά έχει ήδη καταργηθεί. Σχετικά Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα είναι τα σε ισχύ 22, 27 και 28.

ΔΙΕΘΝΕΣ ΛΟΓΙΣΤΙΚΟ ΠΡΟΤΥΠΟ 4 : Λογιστική Αποσβέσεων

Το Δ.Λ.Π. αριθμός 4 εκδόθηκε το 1976, και αναθεωρήθηκε το 1994. Την 1.7.1999 καταργήθηκε αφού υπερκαλύφθηκε από τα Δ.Λ.Π. 16,22,38.

ΔΙΕΘΝΕΣ ΛΟΓΙΣΤΙΚΟ ΠΡΟΤΥΠΟ 5 : Πληροφορίες που Πρέπει Να Γνωστοποιούνται με τις Οικονομικές Καταστάσεις

Το Δ.Λ.Π. 5 εκδόθηκε αρχικά το 1976 και αναθεωρήθηκε το 1994, αλλά καταργήθηκε ουσιαστικά με το αναθεωρημένο Δ.Λ.Π. 1, που εκδόθηκε το 1997.

Πάντως το Δ.Λ.Π. 5 αναφερόταν στις πληροφορίες που πρέπει να γνωστοποιούνται με τις οικονομικές καταστάσεις στις οποίες περιλαμβάνονται ο Ισολογισμός, η Κατάσταση Αποτελεσμάτων, το Προσάρτημα και άλλες καταστάσεις και επεξηγηματικό υλικό που θεωρούνται αναπόσπαστο τμήμα των οικονομικών καταστάσεων.

Το Δ.Λ.Π. 5 αναφερόταν επίσης στις γενικές γνωστοποιήσεις, που αφορούν σε πληροφορίες αναγκαίες για να καταστήσουν τις οικονομικές καταστάσεις σαφείς και κατανοητές αλλά και σε ειδικότερες γνωστοποιήσεις που αφορούσαν τα επιμέρους στοιχεία του Ισολογισμού, τα Δικαιώματα των μετοχών και την Κατάσταση Αποτελεσμάτων.

ΔΙΕΘΝΕΣ ΛΟΓΙΣΤΙΚΟ ΠΡΟΤΥΠΟ 6 : Λογιστική Αντιμετώπιση των Μεταβολών των Τιμών.

Το Δ.Λ.Π. 6 εκδόθηκε το 1977 αλλά έχει ήδη καταργηθεί. Σχετικά Δ.Λ.Π. είναι τα 15 και 29.

ΔΙΕΘΝΕΣ ΛΟΓΙΣΤΙΚΟ ΠΡΟΤΥΠΟ 7 : Καταστάσεις Ταμιακών Ροών

1. ΣΚΟΠΟΣ

Οι πληροφορίες ως προς τις ταμιακές ροές μιας επιχείρησης είναι χρήσιμες, για την παροχή στους χρήστες των οικονομικών καταστάσεων μιας βάσης, να εκτιμούν τη δυνατότητα της επιχείρησης να δημιουργεί ταμιακά διαθέσιμα και ταμιακά ισοδύναμα, αλλά και τις ανάγκες της επιχείρησης να χρησιμοποιεί αυτές τις ταμιακές ροές. Οι οικονομικές αποφάσεις που λαμβάνονται από τους χρήστες απαιτούν μια εκτίμηση της δυνατότητας μιας επιχείρησης να δημιουργεί ταμιακά διαθέσιμα και ταμιακά ισοδύναμα, καθώς και του χρόνου και της βεβαιότητας της δημιουργίας των διαθεσίμων αυτών.

Σκοπός αυτού του Προτύπου είναι να απαιτεί την παροχή πληροφοριών, σχετικά με τις ιστορικές μεταβολές στα ταμιακά διαθέσιμα και τα ταμιακά ισοδύναμα μιας επιχείρησης, μέσω της κατάστασης ταμιακών ροών, η οποία κατατάσσει τις ταμιακές ροές της χρήσης σε ροές από επιχειρηματικές, επενδυτικές και χρηματοοικονομικές δραστηριότητες.

2. ΠΕΔΙΟ ΕΦΑΡΜΟΓΗΣ

Η επιχείρηση πρέπει να καταρτίζει μια κατάσταση ταμιακών ροών, σύμφωνα με τις απαιτήσεις αυτού του Προτύπου και να την παρουσιάζει ως ένα αναπόσπαστο μέρος των οικονομικών καταστάσεων της για κάθε περίοδο, για την οποία παρουσιάζονται οικονομικές καταστάσεις. Αυτό το Πρότυπο αντικαθιστά το ΔΛΠ 7, " Κατάσταση Μεταβολών της Χρηματοοικονομικής Θέσεως", που είχε εγκριθεί τον Ιούλιο του 1977.

Οι χρήστες των οικονομικών καταστάσεων μιας επιχείρησης ενδιαφέρονται για το πώς η επιχείρηση δημιουργεί και χρησιμοποιεί τα ταμιακά διαθέσιμα και τα ταμιακά ισοδύναμα. Αυτό είναι άσχετο από τη φύση των επιχειρηματικών δραστηριοτήτων και ανεξάρτητο από αν τα ταμιακά διαθέσιμα μπορεί να θεωρηθούν ως προϊόν της επιχείρησης, όπως μπορεί να συμβαίνει στην περίπτωση ενός χρηματοοικονομικού ιδρύματος. Οι επιχειρήσεις χρειάζονται ταμιακά διαθέσιμα για τους ίδιους ουσιαστικά λόγους, παρά την οποιαδήποτε διαφορά που θα μπορούσε να υπάρχει στις κυρίες δραστηριότητές τους, που δημιουργούν έσοδα. Χρειάζονται ταμιακά διαθέσιμα για να διεξάγουν τις επιχειρηματικές δραστηριότητές τους, να πληρώνουν τις υποχρεώσεις τους και να παρέχουν τα οφέλη στους επενδυτές τους. Συνεπώς, αυτό το Πρότυπο επιβάλλει σε όλες τις επιχειρήσεις να παρουσιάζουν μια κατάσταση ταμιακών ροών.

3. ΟΡΙΣΜΟΙ

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

Ταμιακά διαθέσιμα είναι αυτά που αποτελούνται από μετρητά στο ταμείο της επιχείρησης και από καταθέσεις, που μπορεί να αναληφθούν άμεσα.

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

Ταμιακές ροές νοούνται τόσο οι εισροές όσο και οι εκροές ταμιακών διαθεσίμων ταμιακών ισοδυνάμων.

Επιχειρηματικές δραστηριότητες είναι οι κυρίες δραστηριότητες δημιουργίας εσόδων της επιχείρησης και άλλες δραστηριότητες που δεν είναι επενδυτικές ή χρηματοοικονομικές.

Επενδυτικές δραστηριότητες είναι η απόκτηση και η διάθεση μακροπρόθεσμων περιουσιακών στοιχείων και άλλων επενδύσεων, οι οποίες δεν συμπεριλαμβάνονται στα ταμιακά ισοδύναμα.

Χρηματοοικονομικές δραστηριότητες είναι οι δραστηριότητες που καταλήγουν σε μεταβολές στο μέγεθος και στη συγκρότηση του μετοχικού κεφαλαίου και του δανεισμού της επιχείρησης.

4. ΠΑΡΟΥΣΙΑΣΗ ΚΑΤΑΣΤΑΣΗΣ ΤΑΜΙΑΚΩΝ ΡΟΩΝ

Η κατάσταση ταμιακών ροών πρέπει να απεικονίζει τις ταμιακές ροές στη διάρκεια της περιόδου, ταξινομημένες κατά επιχειρηματικές, επενδυτικές και χρηματοοικονομικές δραστηριότητες.

4.1 Επιχειρηματικές δραστηριότητες

Το ποσό των ταμιακών ροών που προέρχονται από επιχειρηματικές δραστηριότητες είναι ένας δείκτης – κλειδί της έκτασης στην οποία οι επιχειρηματικές δραστηριότητες της επιχείρησης έχουν δημιουργήσει επαρκείς ταμιακές ροές για να εξοφλούν δάνεια, να διατηρούν την επιχειρηματική ικανότητα της επιχείρησης, να πληρώνουν μερίσματα και να γίνουν νέες επενδύσεις, χωρίς προσφυγή σε εξωτερικές πηγές χρηματοδότησης. Πληροφορίες σχετικά με τα ειδικά συστατικά στοιχεία των προηγούμενων επιχειρηματικών ταμιακών ροών είναι χρήσιμες, σε συνδυασμό με άλλες πληροφορίες, για την πρόβλεψη μελλοντικών επιχειρηματικών ταμιακών ροών.

Οι ταμιακές ροές από επιχειρηματικές δραστηριότητες προέρχονται βασικά από τις κυρίες δραστηριότητες δημιουργίας εσόδων της επιχείρησης. Συνεπώς, προέρχονται γενικά από συναλλαγές και άλλα γεγονότα που υπεισέρχονται στον προσδιορισμό του καθαρού κέρδους ή της ζημιάς.

Παράδειγμα ταμιακών ροών είναι :

- α) Εισπράξεις από την πώληση αγαθών και την παροχή υπηρεσιών.
- β) Εισπράξεις από δικαιώματα εκμετάλλευσης, αμοιβές, προμήθειες και άλλα έσοδα.
- γ) Πληρωμές τοις μετρητοίς προς προμηθευτές αγαθών και υπηρεσιών.
- δ) Πληρωμές τοις μετρητοίς προς εργαζομένους και για λογαριασμό τους.
- ε) Εισπράξεις και πληρωμές τοις μετρητοίς μιας ασφαλιστικής επιχείρησης για ασφάλιστρα και αποζημιώσεις, συντάξεις και άλλες ασφαλιστικές παροχές.
- στ) Πληρωμές τοις μετρητοίς ή επιστροφές φόρων εισοδήματος.
- ζ) Εισπράξεις και πληρωμές από συμβάσεις που κατέχονται για συναλλακτικούς ή εμπορικούς σκοπούς.

4.2 Επενδυτικές δραστηριότητες

Η ιδιαίτερη γνωστοποίηση των ταμιακών ροών που προέρχονται από επενδυτικές δραστηριότητες είναι σημαντική, γιατί οι ταμιακές ροές αντιπροσωπεύουν την έκταση κατά την οποία έχουν πραγματοποιηθεί δαπάνες για πηγές που προορίζονται να δημιουργήσουν μελλοντικά έσοδα και ταμιακές ροές.

Παραδείγματα ταμιακών ροών είναι :

- α) Πληρωμές τοις μετρητοίς για την απόκτηση ενσώματων παγίων, άυλων περιουσιακών στοιχείων και λοιπών μακροπρόθεσμων περιουσιακών στοιχείων. Αυτές οι πληρωμές συμπεριλαμβάνουν και εκείνες που σχετίζονται με κεφαλαιοποίηση κόστους ανάπτυξης και ιδιοκατασκευαζόμενα ενσώματα πάγια.
- β) Εισπράξεις από πωλήσεις ενσώματων παγίων, άυλων περιουσιακών στοιχείων και λοιπών μακροπρόθεσμων περιουσιακών στοιχείων.
- γ) Πληρωμές τοις μετρητοίς για την απόκτηση συμμετοχών στο κεφάλαιο άλλων επιχειρήσεων, χρεωστικών τίτλων άλλων επιχειρήσεων, καθώς και δικαιωμάτων σε κοινοπραξίες.
- δ) Εισπράξεις από πωλήσεις συμμετοχών στο κεφάλαιο άλλων επιχειρήσεων ή χρεωστικών τίτλων άλλων επιχειρήσεων, καθώς και δικαιωμάτων σε κοινοπραξίες.

ε) Ταμιακές προκαταβολές και δάνεια που δίνονται σε τρίτους.

στ) Εισπράξεις από την εξόφληση προκαταβολών και δανείων, που είχαν δοθεί σε τρίτους.

ζ) Πληρωμές τοις μετρητοίς για συμβόλαια μελλοντικής εκπλήρωσης και προθεσμιακές συμβάσεις, για συμβάσεις δικαιωμάτων προαίρεσης και συμβάσεις ανταλλαγών, εκτός αν οι συμβάσεις κατέχονται για συναλλακτικούς ή εμπορικούς σκοπούς ή οι πληρωμές τοις μετρητοίς κατατάσσονται στις χρηματοοικονομικές δραστηριότητες.

η) Εισπράξεις από συμβόλαια μελλοντικής εκπλήρωσης και προθεσμιακές συμβάσεις, συμβάσεις δικαιωμάτων προαίρεσης και συμβάσεις ανταλλαγών, εκτός αν οι συμβάσεις κατέχονται για συναλλακτικούς ή εμπορικούς σκοπούς ή οι εισπράξεις κατατάσσονται στις χρηματοοικονομικές δραστηριότητες.

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

4.3 Χρηματοοικονομικές δραστηριότητες

Η ξεχωριστή γνωστοποίηση των ταμιακών ροών που προέρχονται από τις χρηματοοικονομικές δραστηριότητες είναι σημαντική, γιατί είναι χρήσιμη στη προεκτίμηση διεκδικήσεων πάνω στις μελλοντικές ταμιακές ροές από τους χρηματοδότες της επιχείρησης.

Παραδείγματα ταμιακών ροών που προέρχονται από χρηματοοικονομικές δραστηριότητες είναι :

α. Εισπράξεις μετρητών από την έκδοση μετοχών ή άλλων συμμετοχικών τίτλων.

β. Πληρωμές τοις μετρητοίς στους μετόχους ή εταίρους για να εξαγοραστούν ή να επιστραφούν οι μετοχές της επιχείρησης.

γ. Εισπράξεις μετρητών από την έκδοση χρεωστικών ομολόγων, δανείων, γραμματίων, ομολογιών, ενυπόθηκων δανείων και άλλων βραχυπρόθεσμων ή μακροπρόθεσμων δανείων.

δ. Εκταμιεύσεις για αποπληρωμή δανείων.

ε. Πληρωμές τοις μετρητοίς του μισθωτή για τη μείωση του οφειλόμενου υπολοίπου χρηματοδοτικής μίσθωσης.

5.ΕΜΦΑΝΙΣΗ ΤΑΜΙΑΚΩΝ ΡΟΩΝ ΑΠΟ ΕΠΙΧΕΙΡΗΜΑΤΙΚΕΣ ΔΡΑΣΤΗΡΙΟΤΗΤΕΣ

Η επιχείρηση πρέπει να εμφανίζει τις ταμιακές ροές από επιχειρηματικές δραστηριότητες χρησιμοποιώντας :

α. είτε την άμεση μέθοδο, κατά την οποία γνωστοποιούνται οι κυρίες κατηγορίες ακαθάριστων εισπράξεων και ακαθάριστων πληρωμών τοις μετρητοίς,

β. είτε την έμμεση μέθοδο, κατά την οποία το καθαρό κέρδος ή ζημιά αναμορφώνεται με βάση τις επιδράσεις των συναλλαγών μη ταμιακής φύσης, των αναβαλλόμενων ή των δουλευμένων οργανικών εισπράξεων ή πληρωμών, όπως επίσης και των στοιχείων εσόδων ή εξόδων που συνδέονται με επενδυτικές ή χρηματοοικονομικές ταμιακές ροές.

Σύμφωνα με την άμεση μέθοδο, πληροφορίες για τις κυρίες κατηγορίες ακαθάριστων εισπράξεων και ακαθάριστων πληρωμών τοις μετρητοίς μπορεί να αντλούνται :

α) είτε από τα λογιστικά αρχεία της επιχείρησης,

β) είτε με την αναμόρφωση των πωλήσεων, του κόστους πωλήσεων

και άλλων στοιχείων της κατάστασης λογαριασμού αποτελεσμάτων με βάση :

ι. τις μεταβολές κατά τη διάρκεια της περιόδου στα αποθέματα και στις οργανικές απαιτήσεις και λογαριασμούς πληρωτέους.

- ii. άλλα μη ταμιακά στοιχεία και
- iii. άλλα στοιχεία για τα οποία οι ταμιακές συνέπειες συνίστανται σε ταμιακές ροές επενδυτικής ή χρηματοοικονομικής φύσης.

Σύμφωνα με την έμμεση μέθοδο οι καθαρές ταμιακές ροές από τις επιχειρηματικές δραστηριότητες προσδιορίζονται με την αναμόρφωση του καθαρού κέρδους ή ζημιάς με βάση τις επιδράσεις από :

- α) τις μεταβολές κατά τη διάρκεια της περιόδου στα αποθέματα και στις οργανικές απαιτήσεις και λογαριασμούς πληρωτέους,
- β) τα μη ταμιακά στοιχεία, όπως οι αποσβέσεις, οι προβλέψεις, οι αναβαλλόμενοι φόροι , τα μη πραγματοποιημένα κέρδη και ζημιές από ξένα νομίσματα, τα αδιανέμητα κέρδη συγγενών επιχειρήσεων και τα δικαιώματα της μειοψηφίας και
- γ) όλα τα άλλα στοιχεία για τα οποία οι ταμιακές συνέπειες συνίστανται σε ταμιακές ροές επενδυτικής ή χρηματοοικονομικής φύσης.

Εναλλακτικά με την έμμεση μέθοδο μπορεί να παρουσιάζονται οι καθαρές ταμιακές ροές από τις επιχειρηματικές δραστηριότητες, εμφανίζοντας τα έσοδα και τα έξοδα, που απεικονίζονται στην κατάσταση λογαριασμού αποτελεσμάτων , καθώς και τις μεταβολές κατά τη διάρκεια της περιόδου, στα αποθέματα και στις οργανικές απαιτήσεις και λογαριασμούς πληρωτέους.

6. ΕΜΦΑΝΙΣΗ ΤΑΜΙΑΚΩΝ ΡΟΩΝ ΑΠΟ ΕΠΕΝΔΥΤΙΚΕΣ ΚΑΙ ΧΡΗΜΑΤΟΟΙΚΟΝΟΜΙΚΕΣ ΔΡΑΣΤΗΡΙΟΤΗΤΕΣ

Η επιχείρηση πρέπει να εμφανίζει ξεχωριστά τις κυρίες κατηγορίες ακαθάριστων εισπράξεων και ακαθάριστων πληρωμών, τοις μετρητοίς, που προέρχονται από επενδυτικές και χρηματοοικονομικές δραστηριότητες, εκτός αν και σε όση έκταση οι ταμιακές ροές εμφανίζονται σε καθαρή βάση.

7. ΕΜΦΑΝΙΣΗ ΚΑΘΑΡΩΝ ΤΑΜΙΑΚΩΝ ΡΟΩΝ

Οι ταμιακές ροές που προκύπτουν από τις ακόλουθες επιχειρηματικές, επενδυτικές ή χρηματοοικονομικές δραστηριότητες μπορεί να εμφανίζονται σε καθαρή βάση :

- α.** Εισπράξεις και πληρωμές για λογαριασμό πελατών, όταν οι ταμιακές ροές αντικατοπτρίζουν τις δραστηριότητες του πελάτη μάλλον παρά εκείνες της επιχείρησης.
- β.** Εισπράξεις και πληρωμές για στοιχεία, των οποίων η ταχύτητα κυκλοφορίας είναι υψηλή, τα ποσά είναι μεγάλα και οι λήξεις σύντομες.

Παραδείγματα εισπράξεων και πληρωμών που αναφέρονται στο **α.** είναι :

- α. η αποδοχή και η αποπληρωμή καταθέσεων όψεως μιας τράπεζας,
- β. κεφαλαία που κατέχονται για λογαριασμό πελατών από μια επιχείρηση επενδύσεων και
- γ. μισθώματα που εισπράχθηκαν για λογαριασμό των ιδιοκτητών και αποδόθηκαν σε αυτούς.

Παραδείγματα που αναφέρονται στο **β.** είναι :

- α. Ποσά κεφαλαίου, που αφορούν πιστωτικές κάρτες πελατών.
- β. Αγορά και πώληση επενδύσεων .
- γ. Λοιπός βραχυπρόθεσμος δανεισμός, για παράδειγμα, αυτός που έχει μία περίοδο τριμήνης λήξης ή μικρότερη.

Ταμιακές ροές που προκύπτουν από κάθε μία από τις ακόλουθες δραστηριότητες ενός χρηματοπιστωτικού ιδρύματος μπορεί να εμφανίζονται σε καθαρή βάση :

- α. Εισπράξεις και πληρωμές για την αποδοχή και αποπληρωμή καταθέσεων με ορισμένη ημερομηνία λήξης.
- β. Οι ακόλουθες σε άλλα πιστωτικά ιδρύματα και η απόσυρση ανακαταθέσεων από άλλα πιστωτικά ιδρύματα.

γ. Ταμιακές προκαταβολές και δάνεια προς πελάτες και η αποπληρωμή αυτών των προκαταβολών και δανείων.

8. ΤΑΜΙΑΚΕΣ ΡΟΕΣ ΣΕ ΞΕΝΟ ΝΟΜΙΣΜΑ

Ταμιακές ροές που προκύπτουν από συναλλαγές σε ξένο νόμισμα πρέπει να αναγνωρίζονται στο νόμισμα λειτουργίας της οντότητας, εφαρμόζοντας στο ποσό του ξένου νομίσματος τη συναλλαγματική ισοτιμία μεταξύ του νομίσματος λειτουργίας και του ξένου νομίσματος κατά την ημερομηνία της ταμιακής ροής.

Οι ταμιακές ροές μιας θυγατρικής εξωτερικού πρέπει να μετατρέπονται στο νόμισμα λειτουργίας βάσει των συναλλαγματικών ισοτιμιών μεταξύ του νομίσματος αυτού και του ξένου νομίσματος κατά τις ημερομηνίες των ταμιακών ροών. (ΔΛΠ 21)

Οι ταμιακές ροές που εκφράζονται σε ξένο νόμισμα καταχωρούνται σύμφωνα με το ΔΛΠ 21, "Οι Επιδράσεις των Μεταβολών των Τιμών Συναλλάγματος". Αυτό επιτρέπει τη χρήση μιας ισοτιμίας που πλησιάζει την πραγματική.

Για παράδειγμα :

ο μέσος σταθμικός όρος των συναλλαγματικών ισοτιμιών μιας περιόδου μπορεί να χρησιμοποιηθεί για την καταχώρηση συναλλαγών σε ξένο νόμισμα ή τη μετατροπή των ταμιακών ροών μιας θυγατρικής εξωτερικού.

Οποσδήποτε όμως, το ΔΛΠ 21 δεν επιτρέπει χρήση της συναλλαγματικής ισοτιμίας που ισχύει κατά την ημερομηνία του ισολογισμού, όταν μετατρέπονται οι ταμιακές ροές μιας θυγατρικής εξωτερικού.

Μη πραγματοποιηθέντα κέρδη και ζημιές, που προέρχονται από μεταβολές στις ισοτιμίες των ξένων νομισμάτων, δεν είναι ταμιακές ροές. Όμως η επίδραση των μεταβολών των ισοτιμιών ξένου νομίσματος στα ταμιακά διαθέσιμα και ταμιακά ισοδύναμα, που κατέχονται ή οφείλονται σε ξένο νόμισμα, καταχωρείται στην κατάσταση ταμιακών ροών για λόγους συμφωνίας των ταμιακών διαθεσίμων και ταμιακών ισοδυνάμων μεταξύ έναρξης και τέλους περιόδου. Αυτό το ποσό παρουσιάζεται ξεχωριστά από τις ταμιακές ροές από επιχειρηματικές, επενδυτικές και που αυτές οι ταμιακές ροές είχαν καταχωρηθεί με τις κατά το τέλος της περιόδου συναλλαγματικές ισοτιμίες.

9. ΤΟΚΟΙ ΚΑΙ ΜΕΡΙΣΜΑΤΑ

Ταμιακές ροές από τόκους και μερίσματα που έχουν εισπραχθεί πρέπει να γνωστοποιούνται ξεχωριστά από τόκους και μερίσματα που έχουν καταβληθεί. Οι ταμιακές ροές από τόκους και μερίσματα πρέπει να κατατάσσονται κατά ένα σταθερό τρόπο από περίοδο σε περίοδο, ως επιχειρηματικές ή επενδυτικές ή χρηματοοικονομικές δραστηριότητες.

Το συνολικό ποσό των τόκων που καταβλήθηκαν κατά τη διάρκεια μιας περιόδου εμφανίζεται στην κατάσταση ταμιακών ροών, είτε έχει καταχωρηθεί ως έξοδο στην κατάσταση λογαριασμού αποτελεσμάτων είτε έχει κεφαλαιοποιηθεί σύμφωνα με τον προβλεπόμενο εναλλακτικό χειρισμό στο ΔΛΠ 23 "Κόστος Δανεισμού".

Για ένα χρηματοπιστωτικό ίδρυμα, οι τόκοι που καταβλήθηκαν και οι τόκοι και τα μερίσματα που εισπράχθηκαν συνήθως κατατάσσονται ως επιχειρηματικές ταμιακές ροές. Όμως, δεν υπάρχει κοινή συναίνεση στην κατάταξη αυτών των ταμιακών ροών από άλλες επιχειρήσεις.

Τόκοι που καταβλήθηκαν και τόκοι και μερίσματα που εισπράχθηκαν μπορεί να καταταγούν στις επιχειρηματικές ταμιακές ροές, γιατί υπεισέρχονται στον προσδιορισμό του καθαρού κέρδους ή ζημιάς. Εναλλακτικά, τόκοι που καταβλήθηκαν και μερίσματα που εισπράχθηκαν μπορεί να καταταγούν στις χρηματοοικονομικές ταμιακές ροές και επενδυτικές ταμιακές ροές αντίστοιχα, γιατί αποτελούν τα κόστη εξεύρεσης χρηματοοικονομικών πόρων ή τις αποδόσεις των επενδύσεων.

Μερίσματα που καταβλήθηκαν μπορεί να καταταγούν στις χρηματοοικονομικές ταμιακές ροές, γιατί αποτελούν ένα κόστος εξεύρεσης χρηματοοικονομικών πόρων. Εναλλακτικά, μερίσματα που καταβλήθηκαν μπορεί να καταταγούν ως ένα συνθετικό στοιχείο των ταμιακών ροών από επιχειρηματικές δραστηριότητες, ώστε να μπορέσουν οι χρήστες να προσδιορίσουν τη δυνατότητα μιας επιχείρησης να καταβάλει μερίσματα από τις επιχειρηματικές ταμιακές ροές.

10. ΦΟΡΟΣ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ

Ταμιακές ροές που προκύπτουν από φόρους εισοδήματος πρέπει να γνωστοποιούνται ξεχωριστά και πρέπει να κατατάσσονται ως ταμιακές ροές από επιχειρηματικές δραστηριότητες, εκτός αν είναι δυνατόν ειδικώς να συσχετιστούν με τις χρηματοοικονομικές και επενδυτικές δραστηριότητες.

Οι φόροι εισοδήματος προκύπτουν από συναλλαγές οι οποίες δημιουργούν ταμιακές ροές κατατασσόμενες στην κατάσταση ταμιακών ροών στις επιχειρηματικές, επενδυτικές ή χρηματοοικονομικές δραστηριότητες. Παρόλο που το έξοδο φόρου μπορεί να είναι άμεσα σχετιζόμενο προς τις επενδυτικές ή χρηματοοικονομικές δραστηριότητες, οι σχετικές ταμιακές ροές φόρου είναι συχνά πρακτικά αδύνατο να εξατομικεύονται και μπορεί να προκύπτουν σε διαφορετική περίοδο από εκείνη των ταμιακών ροών της βασικής συναλλαγής. Για αυτό το λόγο, οι φόροι που καταβλήθηκαν συχνά κατατάσσονται ως ταμιακές ροές από επιχειρηματικές δραστηριότητες. Όμως, όταν είναι πρακτικά δυνατόν οι ταμιακές ροές φόρου να συσχετισθούν άμεσα προς μία ιδιαίτερη συναλλαγή, η οποία δημιουργεί ταμιακές ροές που κατατάσσονται στις επενδυτικές ή χρηματοοικονομικές δραστηριότητες, τότε οι ταμιακές ροές φόρου κατατάσσονται στις σε μία από τις δραστηριότητες αυτές, όπως αρμόζει. Όταν οι ταμιακές ροές φόρου κατανέμονται σε περισσότερες από μία δραστηριότητες, πρέπει να γνωστοποιούνται το συνολικό ποσό των φόρων που καταβλήθηκε.

11. ΕΠΕΝΔΥΣΕΙΣ ΣΕ ΘΥΓΑΤΡΙΚΕΣ, ΣΥΓΓΕΝΕΙΣ ΚΑΙ ΚΟΙΝΟΠΡΑΞΙΕΣ

Όταν η λογιστικοποίηση μιας επένδυσης σε συγγενή ή σε θυγατρική γίνεται με τη χρήση της μεθόδου της καθαρής θέσης ή της μεθόδου του κόστους, ο επενδυτής περιορίζει την αναφορά της επένδυσης αυτής στην κατάσταση ταμιακών ροών, μόνο σε ότι αφορά στις μεταξύ αυτού και της συγγενούς ή της θυγατρικής ταμιακές ροές, όπως για παράδειγμα, στα μερίσματα και στις προκαταβολές.

Μια επιχείρηση που παρουσιάζει τα δικαιώματά της σε μία από κοινού ελεγχόμενη οικονομική μονάδα χρησιμοποιώντας την αναλογική ενοποίηση, συμπεριλαμβάνει στη δική της ενοποιημένη κατάσταση ταμιακών ροών το αναλογικό μερίδιό της από τις ταμιακές ροές της από κοινού ελεγχόμενης οικονομικής μονάδας. Μια επιχείρηση που παρουσιάζει ένα τέτοιο δικαίωμα, χρησιμοποιώντας τη μέθοδο της καθαρής θέσης, συμπεριλαμβάνει στη δική της κατάσταση ταμιακών ροών τις ταμιακές ροές από την επένδυσή της στην από κοινού ελεγχόμενη οικονομική μονάδα, καθώς και τις οικονομικής μονάδας.

12. ΑΠΟΚΤΗΣΕΙΣ ΚΑΙ ΔΙΑΘΕΣΕΙΣ ΘΥΓΑΤΡΙΚΩΝ ΚΑΙ ΑΛΛΩΝ ΕΠΙΧΕΙΡΗΜΑΤΙΚΩΝ ΜΟΝΑΔΩΝ

Το σύνολο των ταμιακών ροών που προκύπτουν από αποκτήσεις και από διαθέσεις θυγατρικών ή άλλων επιχειρηματικών μονάδων, πρέπει να παρουσιάζεται ξεχωριστά και να κατατάσσεται στις επενδυτικές δραστηριότητες.

Τόσο για τις αποκτήσεις θυγατρικών ή άλλων επιχειρηματικών μονάδων, όσο και για τις διαθέσεις τέτοιων μονάδων κατά τη διάρκεια της περιόδου, μια επιχείρηση πρέπει να γνωστοποιεί το συνολικό ποσό για κάθε ένα από τα ακόλουθα :

- α) Το συνολικό αντάλλαγμα της αγοράς ή της διάθεσης.
- β) Την αναλογία του ανταλλάγματος της αγοράς ή πώλησης που καλύπτεται από ταμιακά διαθέσιμα και ταμιακά ισοδύναμα.
- γ) Το ποσό των ταμιακών διαθεσίμων και ταμιακών ισοδυνάμων της θυγατρικής ή της επιχειρηματικής μονάδας που αποκτήθηκε ή διατέθηκε.
- δ) Το ποσό των περιουσιακών στοιχείων και των υποχρεώσεων, εκτός των ταμιακών διαθεσίμων ή ταμιακών ισοδυνάμων της θυγατρικής ή της επιχειρηματικής μονάδας που αποκτήθηκε ή διατέθηκε, συνοπτικά για κάθε κύρια κατηγορία.

Το ποσό των ταμιακών διαθεσίμων που καταβλήθηκαν ή εισπράχθηκαν, ως αντάλλαγμα αγοράς ή πώλησης, καταχωρείται στην κατάσταση ταμιακών ροών μετά την αφαίρεση των ταμιακών διαθεσίμων και ταμιακών ισοδυνάμων που αποκτήθηκαν ή διατέθηκαν.

13. ΜΗ ΤΑΜΙΑΚΕΣ ΣΥΝΑΛΛΑΓΕΣ

Επενδυτικές και χρηματοοικονομικές συναλλαγές που δεν απαιτούν τη χρήση ταμιακών διαθεσίμων ή ταμιακών ισοδυνάμων , πρέπει να εξαιρούνται από την κατάσταση ταμιακών ροών. Οι συναλλαγές αυτές πρέπει να γνωστοποιούνται με τις άλλες οικονομικές καταστάσεις, κατά τρόπο που να παρέχονται όλες οι σχετικές πληροφορίες για αυτές τις επενδυτικές και χρηματοοικονομικές δραστηριότητες.

Πολλές επενδυτικές και χρηματοοικονομικές δραστηριότητες δεν έχουν άμεσο αντίκτυπο στις τρέχουσες ταμιακές ροές, μολονότι επηρεάζουν την κεφαλαιακή και την περιουσιακή δομή μιας επιχείρησης. Ο αποκλεισμός των μη ταμιακών συναλλαγών από την κατάσταση ταμιακών ροών είναι συνεπής με το αντικείμενο της κατάστασης ταμιακών ροών, καθώς αυτές οι συναλλαγές δεν συνεπάγονται ταμιακές ροές στην τρέχουσα περίοδο.

Παράδειγμα μη ταμιακών συναλλαγών είναι:

- α) Η απόκτηση περιουσιακών στοιχείων είτε με την ανάληψη άμεσα συνδεδεμένων υποχρεώσεων είτε μέσω μιας χρηματοδοτικής μίσθωσης .
- β) Η απόκτηση μιας επιχείρησης με έκδοση μετοχών.
- γ) Η μετατροπή υποχρεώσεων σε κεφάλαιο.

14. ΗΜΕΡΟΜΗΝΙΑ ΕΝΑΡΞΗΣ ΙΣΧΥΟΣ

Αυτό το ΔΛΠ αρχίζει να εφαρμόζεται για τις οικονομικές καταστάσεις που καλύπτουν τις περιόδους που αρχίζουν την ή μετά την 1^η Ιανουαρίου 1994.

ΔΙΕΘΝΕΣ ΛΟΓΙΣΤΙΚΟ ΠΡΟΤΥΠΟ 8 : Λογιστικές Πολιτικές, Μεταβολές των Λογιστικών Εκτιμήσεων και Λάθη

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

1. ΣΚΟΠΟΣ

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

Οι υποχρεώσεις γνωστοποιήσεων για τις λογιστικές πολιτικές, εκτός των μεταβολών των λογιστικών πολιτικών, θέτονται στο ΔΛΠ 1: Παρουσίαση των Οικονομικών Καταστάσεων.

2. ΠΕΔΙΟ ΕΦΑΡΜΟΓΗΣ

Το παρόν Πρότυπο θα εφαρμόζεται στην επιλογή και την εφαρμογή λογιστικών πολιτικών και τη λογιστικοποίηση των μεταβολών στις λογιστικές πολιτικές, τις λογιστικές εκτιμήσεις και τις διορθώσεις λαθών.

Οι φορολογικές επιδράσεις των διορθώσεων προγενέστερων περιόδων και των αναδρομικών προσαρμογών για την εφαρμογή μεταβολών στις λογιστικές πολιτικές, λογιστικοποιούνται και γνωστοποιούνται σύμφωνα με το ΔΛΠ 12 : Φόροι Εισοδήματος.

3. ΟΡΙΣΜΟΙ

Οι ακόλουθοι όροι χρησιμοποιούνται σε αυτό το Πρότυπο με τις έννοιες που καθορίζονται: **Λογιστικές πολιτικές** είναι οι συγκεκριμένες αρχές, βάσεις, παραδοχές, κανόνες και πρακτικές, που εφαρμόζονται από την οντότητα για την κατάρτιση και παρουσίαση των οικονομικών καταστάσεων.

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

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

Περιλαμβάνουν:

- α) Διεθνή Πρότυπα Χρηματοοικονομικής Αναφοράς,
- β) Διεθνή Πρότυπα Λογιστικά
- γ) Διερμηνείες που δημιουργήθηκαν από την Επιτροπή Διερμηνειών των Διεθνών Προτύπων Χρηματοοικονομικής Αναφοράς.

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

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

β) θα μπορούσε εύλογα να αναμένεται ότι αποκτήθηκαν και λήφθηκαν υπόψη κατά την κατάρτιση και την παρουσίαση εκείνων των οικονομικών καταστάσεων.
Λάθη μπορεί να συμβούν ως αποτέλεσμα μαθηματικών σφαλμάτων, κακής εφαρμογής λογιστικών πολιτικών, παραλείψεις ή κακής ερμηνείας γεγονότων και απάτης.

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

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

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

α) η εφαρμογή της νέας λογιστικής πολιτικής σε συναλλαγές

β) η αναγνώριση της επίδρασης της λογιστικής εκτίμησης στις τρέχουσες και μελλοντικές περιόδους που επηρεάζονται από τη μεταβολή.

4. ΛΟΓΙΣΤΙΚΕΣ ΠΟΛΙΤΙΚΕΣ

Επιλογή και εφαρμογή των λογιστικών πολιτικών

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

Εν απουσία Προτύπου ή Διερμηνείας που εφαρμόζεται ειδικώς σε συναλλαγή ή σε άλλο γεγονός ή περίσταση, η διοίκηση θα αναπτύξει και θα εφαρμόσει κατά τη κρίση της μία λογιστική πολιτική από την οποία προκύπτουν πληροφορίες που είναι :

α) σχετικές με τις ανάγκες λήψης οικονομικών αποφάσεων των χρηστών,

β) να είναι αξιόπιστες, ώστε οι οικονομικές καταστάσεις να :

i) παρουσιάζουν πιστά την οικονομική θέση, τη χρηματοοικονομική επίδοση και τις ταμιακές ροές της οντότητας,

ii) αντανακλούν την οικονομική ουσία των γεγονότων, άλλων γεγονότων και περιστάσεων και όχι απλώς και μόνο το νομικό τύπο,

iii) να είναι ουδέτερες, του τέστιν ελεύθερες από προκατάληψη,

iv) συντηρητικές,

και

v) πλήρεις από όλες τις σημαντικές απόψεις.

Κατά την απόφαση που περιγράφηκε η διοίκηση θα αναφερθεί και θα εξετάσει την εφαρμοστικότητα των ακόλουθων πηγών κατά φθίνουσα σειρά:

α) τις απαιτήσεις και τις οδηγίες των Προτύπων και των Διερμηνειών, που πραγματεύονται παρόμοια και σχετικά θέματα, και

β) τους ορισμούς, τα κριτήρια αναγνώρισης και τις έννοιες αποτίμησης για τα περιουσιακά στοιχεία, τις υποχρεώσεις, τα έσοδα και τις δαπάνες, που τίθενται στο Πλαίσιο.

Κατά τη λήψη της απόφασης που περιγράφηκε η διοίκηση μπορεί επίσης να εξετάσει τις πιο πρόσφατες ανακοινώσεις άλλων σωμάτων λογιστικής τυποποίησης που χρησιμοποιούν παρόμοιο εννοιολογικό πλαίσιο για την ανάπτυξη λογιστικών προτύπων, άλλα έντυπα λογιστικής και αποδεκτές κλαδικές πρακτικές, στην έκταση που αυτά δεν έρχονται σε σύγκρουση με τις πηγές.

Η οντότητα θα επιλέγει και θα εφαρμόζει τις λογιστικές πολιτικές της με συνέπεια για παρόμοιες συναλλαγές και άλλα γεγονότα και περιστάσεις, εκτός αν Πρότυπο ή Διερμηνεία απαιτεί ή επιτρέπει ειδικώς την κατηγοριοποίηση στοιχείων για τα οποία ενδέχεται να είναι κατάλληλες διαφορετικές πολιτικές. Αν ένα Πρότυπο ή Διερμηνεία απαιτεί ή επιτρέπει τέτοια

κατηγοριοποίηση, η πιο κατάλληλη λογιστική πολιτική πρέπει να επιλέγεται και να εφαρμόζεται με συνέπεια σε κάθε κατηγορία.

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

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

5.ΜΕΤΑΒΟΛΕΣ ΣΤΙΣ ΛΟΓΙΣΤΙΚΕΣ ΕΚΤΙΜΗΣΕΙΣ

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

Για παράδειγμα, δύναται να απαιτηθούν εκτιμήσεις:

- α) των επισφαλών απαιτήσεων,
- β) των απαξιωμένων αποθεμάτων,
- γ) της εύλογης αξίας των χρηματοοικονομικών περιουσιακών στοιχείων ή των χρηματοοικονομικών υποχρεώσεων ,
- δ) των ωφέλιμων ζώων ή του αναμενόμενου ρυθμού κατανάλωσης των μελλοντικών οικονομικών ωφελειών που περιλαμβάνονται στα αποσβέσιμα περιουσιακά στοιχεία, και
- ε) των υποχρεώσεων εγγύησης.

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

Μια εκτίμηση ίσως πρέπει να αναθεωρηθεί, αν υπάρχουν μεταβολές σχετικά με τις συνθήκες στις οποίες βασίστηκε η εκτίμηση ή ως αποτέλεσμα νέων πληροφοριών ή ευρύτερης εμπειρίας. Από τη φύσης της, η αναθεώρηση μιας εκτίμησης δε σχετίζεται με προγενέστερες περιόδους και δεν αποτελεί διόρθωση λάθους.

Μια αλλαγή της εφαρμοστέας βάσης αποτίμησης αποτελεί μεταβολή της λογιστικής πολιτικής και όχι αλλαγή λογιστικής εκτίμησης. Όταν είναι δύσκολο να γίνει διάκριση μεταξύ μεταβολής λογιστικής πολιτικής και αλλαγής λογιστικής εκτίμησης, η μεταβολή αντιμετωπίζεται ως αλλαγή λογιστικής εκτίμησης.

Η επίδραση μεταβολής λογιστικής εκτίμησης, εκτός από επίδραση στην οποία εφαρμόζεται η παρακάτω παράγραφος, θα αναγνωρίζεται μελλοντικά με την συμπερίληψη της στο κέρδος ή τη ζημιά της:

- α) περιόδου που έγινε η μεταβολή, αν η μεταβολή επιδρά μόνο στην περίοδο αυτή, ή
- β) της περιόδου που έγινε η μεταβολή και των μελλοντικών περιόδων, αν η μεταβολή επιδρά σε αμφότερες τις περιόδους.

Στην έκταση που μεταβολή λογιστικής εκτίμησης δημιουργεί μεταβολές στα περιουσιακά στοιχεία ή τις υποχρεώσεις ή σχετίζεται με στοιχείο της καθαρής θέσης, αναγνωρίζεται με την προσαρμογή της λογιστικής αξίας του σχετιζόμενου περιουσιακού στοιχείου, υποχρέωσης ή στοιχείου της καθαρής θέσης στην περίοδο της μεταβολής.

Η μελλοντική αναγνώριση της επίδρασης της μεταβολής σε λογιστική εκτίμηση σημαίνει ότι η αλλαγή εφαρμόζεται σε συν αλλαγές, άλλα γεγονότα και περιστάσεις από την ημερομηνία της μεταβολής της εκτίμησης.

Μία μεταβολή λογιστικής εκτίμησης μπορεί να επηρεάζει μόνον το κέρδος ή τη ζημιά της τρέχουσας περιόδου ή το κέρδος ή τη ζημιά της τρέχουσας και μελλοντικών περιόδων. Για παράδειγμα, μια μεταβολή στην εκτίμηση του ποσού των επισφαλών απαιτήσεων επιδρά μόνο στο κέρδος ή τη ζημιά της τρέχουσας περιόδου και συνεπώς αναγνωρίζεται στην τρέχουσα περίοδο. Όμως, μία μεταβολή στην εκτίμηση της ωφέλιμης ζωής ή του αναμενόμενου τρόπου ανάλωσης των μελλοντικών οικονομικών ωφελειών που εμπεριέχει ένα αποσβέσιμο στοιχείο, επιδρά στη δαπάνη απόσβεσης της τρέχουσας περιόδου και κάθε μελλοντικής περιόδου κατά τη διάρκεια της απομένουσας ωφέλιμης ζωής του περιουσιακού στοιχείου. Σε αμφότερες τις περιπτώσεις, το αποτέλεσμα της μεταβολής που σχετίζεται με την τρέχουσα περίοδο αναγνωρίζεται ως έσοδο ή δαπάνη της τρέχουσας περιόδου. Η επίδραση, αν υπάρχει, σε μελλοντικές περιόδους, αναγνωρίζεται ως έσοδο ή δαπάνη σε εκείνες τις μελλοντικές περιόδους.

6. ΛΑΘΗ

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

Τα λάθη προγενέστερων περιόδων θα διορθώνονται με αναδρομική επαναδιατύπωση εκτός αν δεν είναι δυνατό να προσδιοριστούν είτε οι επιδράσεις που αφορούν ειδικά την περίοδο είτε η σωρευτική επίδραση του λάθους.

Όταν δεν είναι δυνατό να προσδιοριστούν οι επιδράσεις ενός λάθους που αφορούν ειδικά την περίοδο στη συγκριτική πληροφόρηση μιας ή περισσότερων παρουσιαζόμενων περιόδων, η οντότητα θα επαναδιατυπώνει τα υπόλοιπα έναρξης των περιουσιακών στοιχείων, των υποχρεώσεων και της καθαρής θέσης για την παλαιότερη περίοδο που είναι εφικτή η αναδρομική επαναδιατύπωση.

Όταν, στην αρχή της τρέχουσας περιόδου, είναι ανέφικτο να εκτιμηθεί η σωρευτική επίδραση ενός λάθους σε κάθε προγενέστερη περίοδο, η οντότητα θα προσαρμόζει τη συγκριτική πληροφόρηση ώστε να διορθώνει το λάθος μελλοντικά από τη νωρίτερη ημερομηνία που αυτό είναι εφικτό.

Η διόρθωση λάθους προγενέστερης περιόδου δε συμπεριλαμβάνεται στο κέρδος ή τη ζημιά της περιόδου που ανακαλύπτεται το λάθος. Κάθε άλλη σχετική με προγενέστερες περιόδους πληροφορία που παρουσιάζεται, συμπεριλαμβάνεται των ιστορικών περιλήψεων των οικονομικών δεδομένων, επαναδιατυπώνεται για όσες προγενέστερες περιόδους είναι εφικτό.

Όταν το ποσό ενός λάθους δεν μπορεί να προσδιοριστεί για κάθε προγενέστερη περίοδο, η οντότητα επαναδιατυπώνει τη συγκριτική πληροφόρηση μελλοντικά από την παλαιότερη ημερομηνία που αυτό είναι δυνατό. Συνεπώς αγνοεί το τμήμα της σωρευτικής επαναδιατύπωσης των περιουσιακών στοιχείων, των υποχρεώσεων και της καθαρής θέσης που προκύπτει πριν την ημερομηνία εκείνη.

Οι διορθώσεις λαθών διακρίνονται από τις αλλαγές στις λογιστικές εκτιμήσεις. Οι λογιστικές εκτιμήσεις, από τη φύση τους, είναι προσεγγίσεις που μπορεί να χρειάζονται αναθεώρηση, καθώς πρόσθετες πληροφορίες γίνονται γνωστές.

Για παράδειγμα : το κέρδος ή τη ζημιά που αναγνωρίζεται μετά την έκβαση ενός ενδεχόμενου γεγονότος δεν είναι διόρθωση λάθους.

7. ΤΟ ΑΝΕΦΙΚΤΟ ΑΝΑΦΟΡΙΚΑ ΜΕ ΤΗΝ ΑΝΑΔΡΟΜΙΚΗ ΕΦΑΡΜΟΓΗ ΚΑΙ ΤΗΝ ΑΝΑΔΡΟΜΙΚΗ ΕΠΑΝΑΔΙΑΤΥΠΩΣΗ

Σε ορισμένες περιπτώσεις, δεν είναι εφικτό να προσαρμοστούν συγκριτικές πληροφορίες για μία ή περισσότερες συγκεκριμένες περιόδους ώστε να επιτευχθεί η συγκρισιμότητα με την τρέχουσα περίοδο. Για παράδειγμα μπορεί να μην έχει γίνει συλλογή δεδομένων στις προγενέστερες περιόδους κατά τρόπο που να επιτρέπει είτε την αναδρομική εφαρμογή νέας λογιστικής πολιτικής είτε την αναδρομική επαναδιατύπωση για τη διόρθωση λάθους προγενέστερης περιόδου και μπορεί να μην είναι εφικτό να αναπαραχθούν οι πληροφορίες.

Συχνά είναι απαραίτητο να γίνονται όταν εφαρμόζεται λογιστική πολιτική σε στοιχεία των οικονομικών καταστάσεων που αναγνωρίζονται ή γνωστοποιούνται σε σχέση με συναλλαγές, άλλα γεγονότα ή περιστάσεις. Η εκτίμηση εμπεριέχει την έννοια της υποκειμενικότητας και οι εκτιμήσεις μπορεί να αναπτύσσονται μετά την ημερομηνία του ισολογισμού. Η ανάπτυξη εκτιμήσεων είναι δυναμικά περισσότερο δύσκολη όταν εφαρμόζεται αναδρομικά μία λογιστική πολιτική ή όταν γίνεται αναδρομική επαναδιατύπωση προκειμένου να διορθωθεί λάθος προγενέστερης περιόδου, λόγω του χρόνου που έχει περάσει από την επηρεαζόμενη συναλλαγή, του άλλου γεγονότος ή της περίπτωσης. Ωστόσο, ο σκοπός των εκτιμήσεων που σχετίζονται με προγενέστερες περιόδους ή με την τρέχουσα περίοδο παραμένει ίδιος- ήτοι η αντανάκλαση της εκτίμησης των συνθηκών που επικρατούσαν όταν συνέβη η συναλλαγή, το άλλο γεγονός ή η περίπτωση.

Επομένως η αναδρομική εφαρμογή νέας λογιστικής πολιτικής ή η διόρθωση λαθών προγενέστερων περιόδων απαιτεί το διαχωρισμό πληροφοριών που :

- α) παρέχουν ενδείξεις των γεγονότων που επικρατούσαν την ημερομηνία που συνέβη η συναλλαγή, το γεγονός ή η περίπτωση, και
- β) θα ήταν διαθέσιμες όταν οι οικονομικές καταστάσεις εκείνης της προγενέστερης περιόδου είχαν εγκριθεί για έκδοση από άλλες πληροφορίες. Για κάποιους τύπους εκτιμήσεων δε θα ήταν εφικτός ο διαχωρισμός των πληροφοριών. Όταν η αναδρομική εφαρμογή ή αναδρομική επαναδιατύπωση θα απαιτούσε σημαντική εκτίμηση για την οποία θα ήταν αδύνατο να γίνει διαχωρισμός των δύο αυτών ειδών πληροφόρησης, δεν είναι εφικτή η εφαρμογή της νέας λογιστικής πολιτικής ή η διόρθωση του λάθους προγενέστερης περιόδου, αναδρομικά.

8. ΗΜΕΡΟΜΗΝΙΑ ΕΝΑΡΞΗΣ ΙΣΧΥΟΣ

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

ΔΙΕΘΝΕΣ ΛΟΓΙΣΤΙΚΟ ΠΡΟΤΥΠΟ 9 : Δαπάνες Έρευνας και Αναπτύξεως

Το Διεθνές Λογιστικό Πρότυπο 9 αφορούσε τη λογιστική για τις Δαπάνες Έρευνας και Αναπτύξεως και αντικαταστάθηκε με την έναρξη ισχύος του Δ.Λ.Π. 38 Άύλα Περιουσιακά Στοιχεία.

Το Δ.Λ.Π. 38 εφαρμόζεται για τις Οικονομικές Καταστάσεις που καλύπτουν τις χρήσεις που αρχίζουν την ή μετά την 1^η Ιουλίου 1999. Κατά συνέπεια το Δ.Λ.Π. 9 έπαυσε να ισχύει από την ημερομηνία εκείνη.

ΔΙΕΘΝΕΣ ΛΟΓΙΣΤΙΚΟ ΠΡΟΤΥΠΟ 10 : Γεγονότα μετά την Ημερομηνία του Ισολογισμού

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

1. ΣΚΟΠΟΣ

Ο σκοπός αυτού του Προτύπου είναι να προδιαγράψει :

- α) πότε μια οντότητα πρέπει να εφαρμόζει τις οικονομικές καταστάσεις της για γεγονότα που συμβαίνουν μετά την ημερομηνία του ισολογισμού και
- β) τις γνωστοποιήσεις που η οντότητα πρέπει να παρέχει σχετικά με την ημερομηνία που οι οικονομικές καταστάσεις εγκρίθηκαν για έκδοση και σχετικά με γεγονότα που συνέβησαν μετά την ημερομηνία του ισολογισμού.

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

2. ΠΕΔΙΟ ΕΦΑΡΜΟΓΗΣ

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

3. ΟΡΙΣΜΟΙ

Οι ακόλουθοι όροι χρησιμοποιούνται σε αυτό το Πρότυπο με τις έννοιες που καθορίζονται : ευνοϊκά, που συμβαίνουν μεταξύ της ημερομηνίας του ισολογισμού και της ημερομηνίας κατά την οποία οι οικονομικές καταστάσεις εγκρίνονται για έκδοση. Δύο τύποι γεγονότων μπορούν να εξατομικευτούν:

- α) εκείνα που παρέχουν περαιτέρω απόδειξη των συνθηκών που υπήρξαν κατά την ημερομηνία του ισολογισμού (διορθωτικά γεγονότα μετά την ημερομηνία του ισολογισμού) και
- β) εκείνα τα οποία είναι ενδεικτικά των συνθηκών που προέκυψαν μεταγενέστερα από την ημερομηνία του ισολογισμού (μη διορθωτικά γεγονότα μετά την ημερομηνία του ισολογισμού)

Παράδειγμα

Η διοίκηση μιας οντότητας ολοκληρώνει το σχέδιο των οικονομικών καταστάσεων για το έτος που λήγει 31 Δεκεμβρίου 20X1 στις 28 Φεβρουαρίου 20X2.

Στις 18 Μαρτίου 20Χ2 , το Διοικητικό Συμβούλιο εξετάζει τις οικονομικές καταστάσεις και τις εγκρίνει για έκδοση.

Η οντότητα ανακοινώνει το κέρδος της και επιλεγμένες άλλες οικονομικές πληροφορίες στις 19 Μαρτίου 20Χ2.

Οι οικονομικές καταστάσεις καθίστανται διαθέσιμες στους μετόχους και άλλους την 1^η Απριλίου 20Χ2.

Η ετήσια συνέλευση των μετοχών εγκρίνει τις οικονομικές καταστάσεις στις 15 Μαΐου 20Χ2 και κατόπιν τούτου οι εγκεκριμένες οικονομικές καταστάσεις κατατίθενται στην αρμόδια διοικητική αρχή στις 17 Μαΐου 20Χ2. Η έγκριση για έκδοση των οικονομικών καταστάσεων παρέχεται στις 18 Μαρτίου 20Χ2

Σε μερικές περιπτώσεις, η Διοίκηση μιας οντότητας απαιτείται να υποβάλει τις οικονομικές καταστάσεις της σε ένα εποπτικό συμβούλιο για έγκριση. Σε τέτοιες περιπτώσεις, οι οικονομικές καταστάσεις εγκρίνονται για έκδοση, όταν η Διοίκηση εγκρίνει την υποβολή τους στο Εποπτικό Συμβούλιο.

Παράδειγμα

Στις 18 Μαρτίου 20Χ2, η Διοίκηση μιας οντότητας εγκρίνει τις οικονομικές καταστάσεις για υποβολή στο εποπτικό συμβούλιό της. Το εποπτικό συμβούλιο αποτελείται αποκλειστικά από μη εκτελεστικά όργανα και μπορεί να συμπεριλαμβάνει αντιπροσωπείες εργαζομένων και άλλων εξωτερικών συμφερόντων. Το εποπτικό συμβούλιο εγκρίνει τις οικονομικές καταστάσεις στις 26 Μαρτίου 20Χ2 . Οι οικονομικές καταστάσεις καθίστανται διαθέσιμες στους μετόχους και άλλους την 1^η Απριλίου 20Χ2. Η ετήσια συνέλευση των μετοχών εγκρίνει τις οικονομικές καταστάσεις στις 15 Μαΐου 20Χ2 και κατόπιν τούτου οι εγκεκριμένες οικονομικές καταστάσεις κατατίθενται στην αρμόδια διοικητική αρχή στις 17 Μαΐου 20Χ2. Η έγκριση για την έκδοση των οικονομικών καταστάσεων δίδεται στις 18 Μαρτίου 20Χ2.

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

4. ΑΝΑΓΝΩΡΙΣΗ ΚΑΙ ΕΠΙΜΕΤΡΗΣΗ

Διορθωτικά γεγονότα μετά την ημερομηνία του ισολογισμού

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

Τα ακόλουθα είναι παραδείγματα διορθωτικών γεγονότων μετά την ημερομηνία του ισολογισμού, τα οποία απαιτούν μια οντότητα να προσαρμόζει τα ποσά που αναγνωρίζονται στις οικονομικές καταστάσεις της ή να αναγνωρίζει στοιχεία που δεν είχαν προηγουμένως αναγνωριστεί :

α) η ρύθμιση μετά την ημερομηνία του ισολογισμού μιας δικαστικής υπόθεσης που επιβεβαιώνει ότι η οντότητα είχε παρούσα δέσμευση κατά την ημερομηνία του ισολογισμού. Η οντότητα προσαρμόζει οποιαδήποτε πρόβλεψη είχε αναγνωριστεί σε σχέση με την δικαστική υπόθεση αυτή σύμφωνα με το ΔΛΠ 37 Προβλέψεις, Ενδεχόμενες Υποχρεώσεις και Ενδεχόμενες Απαιτήσεις ή αναγνωρίζει νέα πρόβλεψη. Η οντότητα δε γνωστοποιεί απλώς μία ενδεχόμενη υποχρέωση επειδή η διευθέτηση της δικαστικής υπόθεσης παρέχει επιπλέον στοιχεία από όσα θα λαμβάνονταν υπόψη.

β) Η λήψη της πληροφορίας μετά την ημερομηνία του ισολογισμού ότι ένα περιουσιακό στοιχείο ήταν απομειωμένο κατά την ημερομηνία του ισολογισμού ή ότι το ποσό μιας ζημιάς απομείωσης που είχε αναγνωριστεί προηγουμένως για αυτό το περιουσιακό στοιχείο χρειάζεται να προσαρμοστεί.

Για παράδειγμα:

i) η πτώχευση ενός πελάτη, που συμβαίνει μετά την ημερομηνία του ισολογισμού, συνήθως, επιβεβαιώνει ότι μια ζημιά υπήρχε κατά την ημερομηνία του ισολογισμού από εμπορικές απαιτήσεις και ότι η οντότητα χρειάζεται να προσαρμόσει τη λογιστική αξία της εμπορικής απαίτησης και

ii) η πώληση αποθεμάτων μετά την ημερομηνία του ισολογισμού μπορεί να παρέχει απόδειξη σχετικά με την καθαρή ρευστοποιήσιμη αξία τους κατά την ημερομηνία ισολογισμού.

γ) ο προσδιορισμός μετά την ημερομηνία του ισολογισμού του κόστους των περιουσιακών στοιχείων που αποκτήθηκαν ή του προϊόντος από τα περιουσιακά στοιχεία που πωλήθηκαν, πριν από την ημερομηνία του ισολογισμού .

δ) ο προσδιορισμός μετά την ημερομηνία του ισολογισμού του ποσού της συμμετοχής στα κέρδη ή των επιπρόσθετων καταβολών προς τους εργαζόμενους, αν η οντότητα είχε μια παρούσα νομική ή τεκμηριωμένη δέσμευση κατά την ημερομηνία του ισολογισμού να προβεί σε τέτοιες καταβολές, λόγω των γεγονότων που συνέβησαν πριν από αυτήν την ημερομηνία

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

Μη διορθωτικά γεγονότα μετά την ημερομηνία του ισολογισμού.

Η οντότητα δεν πρέπει να προσαρμόζει τα ποσά που έχουν αναγνωριστεί στις οικονομικές καταστάσεις της ώστε να αντανakλούν τα μη διορθωτικά γεγονότα μετά την ημερομηνία του ισολογισμού.

Ένα παράδειγμα μη διορθωτικού γεγονότος μετά την ημερομηνία του ισολογισμού είναι μια πτώση στη τρέχουσα αξία των επενδύσεων μεταξύ της ημερομηνίας του ισολογισμού και της ημερομηνίας που οι οικονομικές καταστάσεις εγκρίνονται για έκδοση. Υπό κανονικές συνθήκες, η πτώση στην τρέχουσα αξία δεν αφορά την κατάσταση των επενδύσεων κατά την ημερομηνία του ισολογισμού, αλλά αντανakλά περιστάσεις που έχουν ανακύψει μεταγενέστερα. Συνεπώς, μια οντότητα δεν προσαρμόζει τα ποσά που έχουν αναγνωριστεί στις οικονομικές καταστάσεις της για τις επενδύσεις.

Ομοίως η οντότητα δεν ενημερώνει τα ποσά που γνωστοποιούνται για τις επενδύσεις κατά την ημερομηνία του ισολογισμού, μολονότι μπορεί να χρειάζεται να παρέχει επιπρόσθετες γνωστοποιήσεις.

Αν η οντότητα δηλώσει μερίσματα προς τους κατόχους συμμετοχικών τίτλων μετά την ημερομηνία του ισολογισμού, η οντότητα δεν πρέπει να αναγνωρίσει αυτά τα μερίσματα ως υποχρέωση κατά την ημερομηνία του ισολογισμού.

Εάν δηλωθούν μερίσματα μετά την ημερομηνία του ισολογισμού αλλά πριν εγκριθεί η έκδοση των οικονομικών καταστάσεων, τα μερίσματα δεν αναγνωρίζονται ως υποχρέωση κατά την ημερομηνία του ισολογισμού διότι δεν πληρούν τα κριτήρια της παρούσας δέσμευσης του ΔΛΠ 37. Τέτοια μερίσματα γνωστοποιούνται στο προσάρτημα των οικονομικών καταστάσεων σύμφωνα με το ΔΛΠ 1.

5. ΣΥΝΕΧΙΖΟΜΕΝΗ ΔΡΑΣΤΗΡΙΟΤΗΤΑ

Η οντότητα δεν πρέπει να καταρτίζει τις οικονομικές καταστάσεις βάσει της συνεχιζόμενης δραστηριότητας, αν η διοίκηση προσδιορίζει μετά την ημερομηνία του ισολογισμού είτε ότι προτίθεται να ρευστοποιήσει την οντότητα είτε ότι θα παύσει να εμπορεύεται ή ότι δεν έχει εναλλακτική ρεαλιστική λύση από το να πράξει έτσι.

Επιδείνωση στα αποτελέσματα εκμετάλλευσης και στην οικονομική θέση μετά την ημερομηνία του ισολογισμού μπορεί να υποδεικνύει ότι πρέπει να εξετάσει αν και πόσο η παραδοχή της συνεχιζόμενης δραστηριότητας παραμένει κατάλληλη. Αν η παραδοχή της συνεχιζόμενης δραστηριότητας δεν είναι πλέον κατάλληλη, η επίδραση είναι τόσο διάχυτη, που το παρόν Πρότυπο απαιτεί μια θεμελιώδη μεταβολή της λογιστικής βάσης μάλλον, παρά μία προσαρμογή στα ποσά που έχουν αναγνωριστεί στα πλαίσια της αρχικής λογιστικής βάσης.

Το ΔΛΠ 1 διευκρινίζει τις απαιτούμενες γνωστοποιήσεις εάν:

- α) οι οικονομικές καταστάσεις δεν έχουν καταρτιστεί στη βάση της συνεχιζόμενης δραστηριότητας ή
- β) η διοίκηση είναι ενήμερη για ουσιώδεις αβεβαιότητες που αφορούν σε γεγονότα ή συνθήκες, που μπορεί να δημιουργήσουν ουσιώδη αμφιβολία για την ικανότητα της οντότητας να συνεχίσει ως συνεχιζόμενη δραστηριότητα. Τα γεγονότα ή οι συνθήκες που απαιτούν γνωστοποίηση μπορεί να ανακύψουν μετά την ημερομηνία του ισολογισμού.

6. ΗΜΕΡΟΜΗΝΙΑ ΕΝΑΡΞΗΣ ΙΣΧΥΟΣ

Η οντότητα θα εφαρμόσει το Πρότυπο αυτό για ετήσιες λογιστικές περιόδους που ξεκινούν την ή μετά την 1^η Ιανουαρίου 2005. Η νωρίτερη εφαρμογή ενθαρρύνεται.

Αν η οντότητα εφαρμόσει αυτό το Πρότυπο για περίοδο που αρχίζει πριν την 1^η Ιανουαρίου 2005, πρέπει να γνωστοποιήσει το γεγονός αυτό.

ΔΙΕΘΝΕΣ ΛΟΓΙΣΤΙΚΟ ΠΡΟΤΥΠΟ 11:Συμβάσεις Κατασκευής Έργων

1.Σκοπός – Πεδίο Εφαρμογής

Σκοπός του προτύπου αυτού είναι να προδιαγράψει το λογιστικό χειρισμό των εσόδων και εξόδων στις συμβάσεις κατασκευής έργων ,στις οποίες η συμβατική δραστηριότητα αρχίζει και τελειώνει σε διαφορετικές λογιστικές περιόδους .Το Διεθνές Λογιστικό Πρότυπο 11 εφαρμόζεται για τη λογιστική αντιμετώπιση των συμβάσεων κατασκευής έργων στις οικονομικές καταστάσεις των κατασκευαστών.

2.ΟΡΙΣΜΟΙ

Σύμβαση κατασκευής έργου είναι μια σύμβαση που έχει συναφθεί ειδικά για την κατασκευή ενός περιουσιακού στοιχείου ,η ενός συνδυασμού περιουσιακών στοιχείων ,τα οποία είναι στενά αλληλοσυνδεδεμένα ή αλληλοεξαρτώμενα ,σε ότι αφορά το σχεδιασμό τους ,την τεχνολογία και τη λειτουργία τους ,ή τον τελικό σκοπό ,ή τη χρήση τους .Οι συμβάσεις μπορεί να είναι σταθερής τιμής και προστιθέμενης αμοιβής .

Σταθερής τιμής είναι μια σύμβαση κατασκευής έργου ,κατά την οποία ο κατασκευαστής συμφωνεί σε μια συμβατική σταθερή τιμή ή σε ένα σταθερό ποσοστό κατά κατασκευαζόμενη μονάδα ,που σε μερικές περιπτώσεις υπόκεινται σε ρήτρες αναπροσαρμογής του κόστους.

Προστιθέμενης αμοιβής είναι μια σύμβαση κατασκευής έργου κατά την οποία ο κατασκευαστής εισπράττει το συμφωνημένο ή αλλιώς καθορισμένο κόστος ,πλέον ενός ποσοστού πάνω στο κόστος αυτό ,ή μιας σταθερής αμοιβής .Οι συμβάσεις κατασκευής έργων μπορεί να συνάπτονται για την κατασκευή ενός απλού έργου ή ενός πλήθους αυτών που είναι αλληλοσυνδεδεμένα ή αλληλοεξαρτώμενα όπως για παράδειγμα ένα διυλιστήριο και περιλαμβάνουν συμβάσεις για την παροχή υπηρεσιών που συνδέονται άμεσα με την κατασκευή του έργου και συμβάσεις για την καθαίρεση ή αποκατάσταση στοιχείων και του περιβάλλοντος χώρου .Στις περιπτώσεις που μια σύμβαση καλύπτει πλήθος περιουσιακών στοιχείων η κατασκευή του καθενός πρέπει να αντιμετωπίζεται ως ξεχωριστή σύμβαση εφόσον :

- α) έχουν υποβληθεί ξεχωριστές προτάσεις για κάθε περιουσιακό στοιχείο
 - β) κάθε περιουσιακό στοιχείο υπόκειται σε ιδιαίτερη διαπραγμάτευση και ο κατασκευαστής και ο πελάτης είναι σε θέση να αποδεχθούν ή απορρίψουν το τμήμα της σύμβασης που σχετίζεται με κάθε περιουσιακό στοιχείο.
 - Γ) οι δαπάνες και τα έσοδα από κάθε περιουσιακό στοιχείο μπορούν να εξατομικευτούν .
- Μια ομάδα συμβάσεων με έναν ή περισσότερους πελάτες πρέπει να αντιμετωπίζεται ως μια απλή σύμβαση εφόσον :
- α) έχουν συναφθεί ως ενιαίο σύνολο
 - β) είναι τόσο στενά αλληλοσυνδεδεμένες ,που στην πραγματικότητα αποτελούν μέρος ενός ενιαίου προγράμματος με ένα γενικό περιθώριο κέρδους
 - γ) εκτελούνται συγχρόνως ή με συνεχή αλληλουχία

3. ΣΥΜΒΑΤΙΚΟ ΕΣΟΔΟ

Το συμβατικό έσοδο αποτελείται :

- α) από το αρχικό ποσό του εσόδου που συμφωνήθηκε στη σύμβαση
- β) από τις τροποποιήσεις στο συμβατικό έργο ,τις αποζημιώσεις και τα κίνητρα κατά την έκταση που πιθανολογείται ότι θα αποτελέσουν έσοδο και μπορούν να υπολογισθούν βάσιμα .

Τροποποίηση του συμβατικού έργου είναι μια οδηγία από τον πελάτη για μεταβολή στο έργο π.χ. αλλαγή προδιαγραφών ή σχεδιασμού .Η τροποποίηση συμπεριλαμβάνεται στο συμβατικό έσοδο εφόσον :

- α) πιθανολογείται ότι ο πελάτης θα αποδεχθεί την τροποποίηση και το ποσό του εσόδου που προκύπτει από αυτή.
- β) το ποσό του εσόδου μπορεί να υπολογισθεί αξιόπιστα

Αποζημίωση είναι το ποσό που ο κατασκευαστής επιδιώκει να εισπράξει από τον πελάτη ή άλλον τρίτον για κάλυψη δαπανών που δεν περιλαμβάνονται στη συμβατική τιμή π.χ. καθυστερήσεις με ευθύνη του πελάτη από λάθη στις προδιαγραφές ή το σχεδιασμό .Η αποζημίωση συμπεριλαμβάνεται στο συμβατικό έσοδο εφόσον :

- ✚ Οι διαπραγματεύσεις έχουν φθάσει σε προχωρημένο στάδιο ,ώστε να πιθανολογείται ότι ο πελάτης θα αποδεχθεί την αποζημίωση
- ✚ Το ποσό που πιθανολογείται ότι θα αποδεχθεί ο πελάτης μπορεί αν υπολογισθεί αξιόπιστα

Κίνητρα είναι πρόσθετα ποσά πληρωτέα στον κατασκευαστή εφόσον καλύπτονται καθορισμένα πρότυπα εκτέλεσης π.χ. έγκαιρη ολοκλήρωση του έργου ,μπορεί να προβλέπει πληρωμή κινήτρων .Τα κίνητρα συμπεριλαμβάνονται στο συμβατικό έσοδο εφόσον :

- ✚ Η εκτέλεση της σύμβασης βρίσκεται σε προχωρημένο στάδιο ώστε να πιθανολογείται ότι θα καλυφθούν τα καθορισμένα πρότυπα εκτέλεσης
- ✚ Το ποσό των κινήτρων μπορεί να υπολογισθεί αξιόπιστα

4. ΣΥΜΒΑΤΙΚΟ ΚΟΣΤΟΣ

Το συμβατικό κόστος πρέπει να περιλαμβάνει :

- α) τις δαπάνες που αφορούν άμεσα την συγκεκριμένη σύμβαση
- β) τις δαπάνες που είναι επιρριπτές ,στις συμβατικές δραστηριότητες γενικώς και δεν μπορούν να επιμεριστούν στην σύμβαση κατασκευής
- γ) όσες άλλες δαπάνες επιβαρύνουν ειδικά τον πελάτη ,σύμφωνα με τους όρους της σύμβασης κατασκευής

Οι δαπάνες που αφορούν άμεσα μια σύμβαση περιλαμβάνουν :

- i. Άμεσα εργατικά ,συμπεριλαμβανομένης και της επίβλεψης
- ii. Κόστος υλικών που χρησιμοποιήθηκαν
- iii. Αποσβέσεις μηχανημάτων και εγκαταστάσεων που χρησιμοποιήθηκαν στην εκτέλεση της σύμβασης
- iv. Δαπάνες μετακίνησης μηχανημάτων εξοπλισμού και υλικών στους χώρους κατασκευής
- v. Δαπάνες μίσθωσης μηχανημάτων και εξοπλισμού
- vi. Αποζημιώσεις τρίτων

Οι δαπάνες που μπορεί να επιρρίπτονται γενικώς στις συμβατικές δραστηριότητες και επιμερίζονται σε συγκεκριμένες συμβάσεις κατασκευής περιλαμβάνουν :

- i. Ασφάλιστρα
- ii. Δαπάνες σχεδιασμού και τεχνικής βοήθειας που δεν συνδέονται άμεσα με συγκεκριμένη σύμβαση
- iii. Γενικά έξοδα κατασκευών

Οι δαπάνες αυτές κατανέμονται με τη χρήση συστηματικών και ορθολογικών μεθόδων και η κατανομή τους βασίζεται σε ομαλό επίπεδο κατασκευαστικής δραστηριότητας .Δαπάνες που επιβαρύνουν ειδικά τον πελάτη ,μπορεί να συμπεριλαμβάνουν ορισμένα γενικά έξοδα Διοίκησης και Ανάπτυξης ,η καταβολή των οποίων όμως πρέπει να καθορίζεται από τους όρους της σύμβασης .Δαπάνες που δεν μπορούν να επιρριφθούν στις συμβατικές δραστηριότητες ή δεν μπορούν να επιβαρύνουν μια σύμβαση είναι :

- i. Γενικά έξοδα Διοίκησης των οποίων η ανάκτηση δεν προβλέπεται από τη σύμβαση
- ii. Έξοδα πώλησης

- iii. Έξοδα ερευνών και ανάπτυξης των οποίων η ανάκτηση δεν προβλέπεται από την σύμβαση
- iv. Αποσβέσεις μηχανημάτων και εξοπλισμού σε αδράνεια

Το συμβατικό κόστος μιας σύμβασης αφορά την περίοδο από την ημερομηνία της σύμβασης έως την πλήρη ολοκλήρωση της. Δαπάνες που σχετίζονται άμεσα με μια σύμβαση και που συντελέστηκαν για την σύναψη αυτής περιλαμβάνονται στο συμβατικό κόστος εφόσον μπορούν να εξατομικευτούν και να αποτιμηθούν αξιόπιστα. Δεν περιλαμβάνονται στο συμβατικό κόστος δαπάνες για τη σύναψη μιας σύμβασης που καταχωρήθηκαν στα αποτελέσματα χρήσης μέσα στην οποία πραγματοποιήθηκαν, ενώ η σύμβαση συνάπτεται σε επόμενη χρήση.

5. ΚΑΤΑΧΩΡΗΣΗ ΣΥΜΒΑΤΙΚΩΝ ΕΣΟΔΩΝ ΚΑΙ ΕΞΟΔΩΝ

Όταν η έκβαση μιας σύμβασης κατασκευής έργου μπορεί να εκτιμηθεί αξιόπιστα, τα συμβατικά έσοδα και οι δαπάνες που συνδέονται με τη σύμβαση πρέπει να καταχωρούνται στα αποτελέσματα χρήσεως, ανάλογα με το στάδιο ολοκλήρωσεως της συμβάσεως κατά την ημερομηνία Ισολογισμού. Μια αναμενόμενη ζημιά από την σύμβαση κατασκευής πρέπει να βαρύνει αμέσως τα αποτελέσματα χρήσεως.

Στις συμβάσεις σταθερής τιμής το αποτέλεσμα της σύμβασης μπορεί να εκτιμηθεί αξιόπιστα όταν πληρούνται όλες οι ακόλουθες προϋποθέσεις :

- α) το συνολικό συμβατικό έσοδο μπορεί να υπολογισθεί αξιόπιστα
- β) πιθανολογείται ότι τα οικονομικά οφέλη που συνδέονται με την σύμβαση θα εισρεύσουν στην επιχείρηση
- γ) τόσο το συμβατικό κόστος για την ολοκλήρωση του έργου, όσο και το στάδιο ολοκλήρωσεως κατά την ημερομηνία Ισολογισμού μπορούν να υπολογισθούν αξιόπιστα
- δ) οι αναληφθείσες δαπάνες που θα επιρριφθούν στο έργο μπορούν να προσδιορισθούν με σαφήνεια και να υπολογισθούν αξιόπιστα, ούτως ώστε στο πραγματικό συμβατικό κόστος που πραγματοποιείται να μπορεί να συγκριθεί με προηγούμενες εκτιμήσεις

Στις «συμβάσεις προστιθέμενης αμοιβής» αξιόπιστη εκτίμηση του αποτελέσματος υπάρχει όταν :

- i. Πιθανολογείται ότι τα οικονομικά οφέλη που συνδέονται με τη σύμβαση θα εισρεύσουν στην επιχείρηση
- ii. Οι αναληφθείσες δαπάνες που θα επιρριφθούν στο έργο μπορούν να προσδιορισθούν με σαφήνεια και να υπολογισθούν αξιόπιστα, ανεξάρτητα από το αν οι δαπάνες αυτές είναι ανακτήσιμες ή όχι

Συμβατικές δαπάνες που αφορούν σε μελλοντική δραστηριότητα καταχωρούνται στο Ενεργητικό ως περιουσιακά στοιχεία, εφόσον πιθανολογείται ότι θα καλυφθούν οπότε αντιπροσωπεύουν οφειλή του πελάτη και κατατάσσονται ως συμβατικό έργο υπό εκτέλεση. Το στάδιο ολοκλήρωσεως μιας σύμβασης μπορεί να προσδιορίζεται με τις εξής μεθόδους :

- i. Ανάλογα με το συμβατικό κόστος που είχε πραγματοποιηθεί για το έργο σε δεδομένη ημερομηνία, σε σχέση με το υπολογιζόμενο συνολικό συμβατικό κόστος.
- ii. Με επιμετρήσεις του εκτελεσθέντος έργου
- iii. Με την ολοκλήρωση ενός αυτοτελούς μέρους του συμβατικού έργου

Προπληρωμές και προκαταβολές που έχουν ληφθεί από τους πελάτες συνήθως δεν αντικατοπτρίζουν το εκτελεσθέν έργο. Όταν το στάδιο της ολοκλήρωσεως προσδιορίζεται με βάση το συμβατικό μέχρι την δεδομένη ημερομηνία κόστος, τότε σε αυτό δεν περιλαμβάνονται :

- α) συμβατικές δαπάνες που αφορούν σε μελλοντική δραστηριότητα επί της σύμβασης, όπως κόστος υλικών που έχουν παραδοθεί, αλλά δεν έχουν ακόμα χρησιμοποιηθεί ή ενσωματωθεί.
- β) πληρωμές που έγιναν προκαταβολικώς σε εργολάβους για έργο εκτελούμενο με σύμβαση υπεργολαβίας

Όταν το αποτέλεσμα μιας σύμβασης δεν μπορεί να εκτιμηθεί αξιόπιστα τότε :

- α) το έσοδο καταχωρείται μόνο κατά την έκταση που το πραγματοποιημένο συμβατικό κόστος πιθανολογείται ότι θα ανακτηθεί
β) το συμβατικό κόστος βαρύνει τα αποτελέσματα της χρήσεως στην οποία πραγματοποιείται

Περιπτώσεις που το συμβατικό κόστος δεν πιθανολογείται να ανακτηθεί και πρέπει να βαρύνει αμέσως τα αποτελέσματα της χρήσεως είναι :

- i. Συμβάσεις των οποίων η ισχύς αμφισβητείται σοβαρά
- ii. Συμβάσεις των οποίων η ολοκλήρωση εξαρτάται από την έκβαση εκρεμοδικίας ή επικείμενης νομοθετικής ρύθμισης
- iii. Συμβάσεις που αφορούν σε ιδιοκτησίες που αναμένεται να απαλλοτριωθούν ή να κατασχεθούν
- iv. Συμβάσεις στις οποίες ο πελάτης αδυνατεί να αντιμετωπίσει τις υποχρεώσεις του
- v. Συμβάσεις που ο κατασκευαστής αδυνατεί να ολοκληρώσει την σύμβαση ή να αντιμετωπίσει τις υποχρεώσεις του που απορρέουν από αυτήν

Όταν οι αβεβαιότητες που παρεμπόδισαν την βάσιμη εκτίμηση του αποτελέσματος της σύμβασης παύουν να υπάρχουν ,τα έσοδα και τα έξοδα καταχωρούνται στα αποτελέσματα και πάλι ,ανάλογα με το στάδιο ολοκλήρωσης της σύμβασης .Σε περίπτωση που πιθανολογείται ότι το συνολικό συμβατικό κόστος θα υπερβεί το συνολικό συμβατικό έσοδο ,η αναμενόμενη ζημιά βαρύνει αμέσως τα αποτελέσματα χρήσεως. Το ποσό της ζημιάς αυτής προσδιορίζεται ανεξάρτητα από το αν έχει αρχίσει το έργο της σύμβασης ,ανεξάρτητα από το στάδιο ολοκλήρωσεως της συμβατικής δραστηριότητας και ανεξάρτητα από το ποσό του κέρδους που αναμένεται να προκύψει από άλλες συμβάσεις .

ΔΙΕΘΝΕΣ ΛΟΓΙΣΤΙΚΟ ΠΡΟΤΥΠΟ 12 : Φόροι Εισοδήματος

1. 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.

Αυτό το Πρότυπο επίσης ασχολείται με την καταχώρηση των αναβαλλόμενων φορολογικών απαιτήσεων που προκύπτουν από αχρησιμοποίητες φορολογικές ζημιές ή αχρησιμοποίητους πιστωτικούς φόρους, με την παρουσίαση των φόρων εισοδήματος στις οικονομικές καταστάσεις και με τη γνωστοποίηση των πληροφοριών που αφορούν τους φόρους εισοδήματος.

2. ΠΕΛΙΟ ΕΦΑΡΜΟΓΗΣ

Αυτό το Πρότυπο πρέπει να εφαρμόζεται για τη λογιστική παρακολούθηση των φόρων εισοδήματος.

Για τους σκοπούς αυτού του Προτύπου, οι φόροι εισοδήματος περιλαμβάνουν όλους τους φόρους που επιβάλλονται 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.

Αυτό το Πρότυπο δεν ασχολείται με τις μεθόδους της λογιστικής για τις Κρατικές επιχορηγήσεις 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.

3. ΟΡΙΣΜΟΙ

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

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

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

Τρέχον φόρος είναι το ποσό των πληρωτέων φόρων εισοδήματος που αφορά στο φορολογητέο κέρδος μια 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.

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

Φορολογική βάση

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 ανακτά 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.

Παραδείγματα

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.

Τόκος εισπρακτέος έχει λογιστική αξία 100. Το σχετικό έσοδο τόκου θα φορολογηθεί σε ταμιακή βάση. Η φορολογική βάση του εισπρακτέου τόκου είναι μηδέν.

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. Μερίσματα 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.

Απαίτηση δανείου έχει λογιστική αξία 100. Η εξόφληση του δανείου δε θα έχει φορολογικές συνέπειες. Η φορολογική βάση του δανείου είναι 100.

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.

Παραδείγματα

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.

Στις βραχυπρόθεσμες υποχρεώσεις περιλαμβάνονται προεισπραχθέντες πιστωτικοί τόκοι, με λογιστική αξία 100. Το σχετικό έσοδο τόκων φορολογήθηκε σε ταμιακή βάση. Η φορολογική βάση του προ-εισπραχθέντος τόκου είναι μηδενική.

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. Στις βραχυπρόθεσμες υποχρεώσεις περιλαμβάνονται δεδουλευμένα πρόστιμα και ποινές με λογιστική αξία 100. Τα πρόστιμα και οι ποινές δεν εκπίπτουν φορολογικά. Η φορολογική βάση των δεδουλευμένων ποινών και προστίμων είναι 100.

Υποχρέωση δανείου έχει λογιστική αξία 100. Η εξόφληση του δανείου δε θα έχει φορολογικές συνέπειες. Η φορολογική βάση του δανείου είναι 100.

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.

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 επεξηγεί περιστάσεις 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.

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.

4.ΚΑΤΑΧΩΡΗΣΗ ΤΡΕΧΟΥΣΩΝ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΩΝ ΥΠΟΧΡΕΩΣΕΩΝ ΚΑΙ ΤΡΕΧΟΥΣΩΝ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΩΝ ΑΠΑΙΤΗΣΕΩΝ

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.

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.

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.

5. ΚΑΤΑΧΩΡΗΣΗ ΑΝΑΒΑΛΛΟΜΕΝΩΝ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΩΝ ΥΠΟΧΡΕΩΣΕΩΝ ΚΑΙ ΑΝΑΒΑΛΛΟΜΕΝΩΝ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΩΝ ΑΠΑΙΤΗΣΕΩΝ

Φορολογητέες προσωρινές διαφορές

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

(α) την αρχική αναγνώριση της υπεραξίας

ή

(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.

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.

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 ανακτήσει τη λογιστική αξία των 100, η επιχείρηση πρέπει να κερδίσει φορολογητέο εισόδημα των 100, αλλά έχει δυνατότητα να εκπέσει 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.

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.

6. ΑΠΟΤΙΜΗΣΗ

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.

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.

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).

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.

Η αποτίμηση των αναβαλλόμενων φορολογικών υποχρεώσεων και αναβαλλόμενων φορολογικών απαιτήσεων πρέπει να αντανakλά 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.

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 εφαρμοστέος 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 X 20 %) αν αναμένει να πωλήσει το περιουσιακό στοιχείο χωρίς περαιτέρω χρήση και μία αναβαλλόμενη φορολογική υποχρέωση των 12 (40 X 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 X 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 Αναβαλλόμενη Φορολογική Διαφορά	Προσωρινή Φόρου	Φορολογική-Υποχρέωση
Σωρευμένη φορολογική απόσβεση	30	30%	9
Είσπραξη πλέον του κόστους	50	μηδέν	-
Σύνολο	80		9

7. ΚΑΤΑΧΩΡΗΣΗ ΤΟΥ ΤΡΕΧΟΝΤΟΣ ΚΑΙ ΑΝΑΒΑΛΛΟΜΕΝΟΥ ΦΟΡΟΥ

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 παρακάτω παράγραφοι υλοποιούν αυτή την αρχή.

Κατάσταση λογαριασμού αποτελεσμάτων

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) μία συνένωση επιχειρήσεων .

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.

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.

Στοιχεία πιστούμενα ή χρεούμενα απ' ευθείας στα ίδια κεφάλαια

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.

Τα Διεθνή Πρότυπα Χρηματοοικονομικής Αναφοράς απαιτούν ή επιτρέπουν ορισμένα στοιχεία να πιστώνονται ή να χρεώνονται κατ' ευθείαν στα ίδια κεφάλαια, Παραδείγματα τέτοιων στοιχείων είναι: (ΔΛΠ 21)

- (α) μία μεταβολή στη λογιστική αξία που προκύπτει από την αναπροσαρμογή των ενσώματων παγίων (βλέπε ΔΛΠ 16 "ενσώματα πάγια"),
- (β) προσαρμογή στο υπόλοιπο έναρξης των κερδών εις νέον που προκύπτει είτε από μεταβολή

λογιστικής πολιτικής που εφαρμόζεται αναδρομικά είτε από διόρθωση λάθους (βλέπε ΔΛΠ 8 Λογιστικές Πολιτικές, Μεταβολές των Λογιστικών Εκτιμήσεων και Λάθη).

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

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.

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.

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.

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.

Αναβαλλόμενος φόρος που προκύπτει από ενοποίηση επιχειρήσεων

Οι προσωρινές διαφορές μπορεί να προκύπτουν σε μία συνένωση επιχειρήσεων. Σύμφωνα με το Δ.Π.Χ.Π. 3 Συνενώσεις Επιχειρήσεων μια οντότητα αναγνωρίζει οποιαδήποτε προκύπτουσα αναβαλλόμενη φορολογική απαίτηση ή αναβαλλόμενη φορολογική υποχρέωση ως αναγνωρίσιμα

περιουσιακά στοιχεία και υποχρεώσεις κατά την ημερομηνία της απόκτησης. Συνεπώς, εκείνες οι αναβαλλόμενες φορολογικές απαιτήσεις και υποχρεώσεις επηρεάζουν την υπεραξία ή το ποσό κάθε υπέρβασης της συμμετοχής του αποκτώντος στην καθαρή εύλογη αξία των αναγνωρίσιμων περιουσιακών στοιχείων, των υποχρεώσεων και των ενδεχόμενων υποχρεώσεων του αποκτώμενου πέραν του κόστους της συνένωσης. Όμως, μια οντότητα δεν αναγνωρίζει τις αναβαλλόμενες φορολογικές υποχρεώσεις που προκύπτουν από την αρχική αναγνώριση της υπεραξίας.

Ως αποτέλεσμα μιας συνένωσης επιχείρησης, ο αποκτών μπορεί να το θεωρεί πιθανό ότι θα ανακτήσει μία δική του αναβαλλόμενη φορολογική απαίτηση, που δεν είχε αναγνωρισθεί πριν από τη συνένωση των επιχειρήσεων. Για παράδειγμα, ο αποκτών δυνατό να μπορεί να αξιοποιήσει τις δικές του αχρησιμοποίητες φορολογικές ζημιές έναντι των μελλοντικών φορολογητέων κερδών του αποκτώμενου. Σε τέτοιες περιπτώσεις, ο αποκτών αναγνωρίζει μία αναβαλλόμενη φορολογική απαίτηση, αλλά δεν την περιλαμβάνει ως μέρος της λογιστικοποίησης της συνένωσης επιχειρήσεων και, συνεπώς, δεν τη λαμβάνει υπόψη για τον προσδιορισμό της υπεραξίας ή του ποσού οποιασδήποτε υπέρβασης της συμμετοχής του αποκτώντος στην καθαρή εύλογη αξία των αναγνωρίσιμων περιουσιακών στοιχείων, των υποχρεώσεων και των ενδεχόμενων υποχρεώσεων του αποκτώμενου πέραν του κόστους της συνένωσης.

Αν το δυνητικό όφελος των μεταφερόμενων εις νέον φορολογικών ζημιών ή άλλων αναβαλλόμενων φορολογικών απαιτήσεων του αποκτώμενου δεν πληρούσαν τα κριτήρια του Δ.Π.Χ.Π. 3 για ξεχωριστή αναγνώριση όταν μια συνένωση επιχειρήσεων λογιστικοποιείται αρχικά αλλά πραγματοποιείται μεταγενέστερα, ο αποκτών θα αναγνωρίσει τον αναβαλλόμενο πιστωτικό φόρο που προκύπτει στο κέρδος ή στη ζημία. Επίσης, ο αποκτών θα:

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

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

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

Παράδειγμα

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

Η οντότητα αναγνωρίζει μία αναβαλλόμενη φορολογική απαίτηση των 90 και, στο κέρδος ή στη ζημία, αναβαλλόμενο πιστωτικό φόρο 90. Η οντότητα επίσης μειώνει τη λογιστική αξία της υπεραξίας κατά 90 και αναγνωρίζει δαπάνη στο κέρδος ή στη ζημία για το ποσό αυτό. Συνεπώς, το κόστος της υπεραξίας μειώνεται στα 410, όντας το ποσό που θα είχε αναγνωρισθεί αν η αναβαλλόμενη φορολογική απαίτηση των 90 είχε αναγνωρισθεί ως αναγνωρίσιμο περιουσιακό στοιχείο κατά την ημερομηνία της απόκτησης. Αν ο φορολογικός συντελεστής είχε αυξηθεί στο 40 τοις εκατό, η οντότητα θα είχε αναγνωρίσει μία αναβαλλόμενη φορολογική απαίτηση των 120

(300 επί 40 τοις εκατό) και, στο κέρδος ή στη ζημιά, αναβαλλόμενο πιστωτικό φόρο 120. Αν ο φορολογικός συντελεστής είχε μειωθεί στο 20 τοις εκατό, η οντότητα θα είχε αναγνωρίσει μία αναβαλλόμενη φορολογική απαίτηση των 60 (300 επί 20 τοις εκατό) και αναβαλλόμενο πιστωτικό φόρο 60. Σε αμφότερες τις περιπτώσεις, η οντότητα θα μείωνε επίσης τη λογιστική αξία της υπεραξίας κατά 90 και θα αναγνώριζε δαπάνη για το ποσό αυτό στο κέρδος ή στη ζημιά. (ΔΠΧΠ3)

«Τρέχον και αναβαλλόμενος φόρος που απορρέει από αμοιβές που βασίζονται στην αξία των μετοχών»

Σε ορισμένες φορολογικές δικαιοδοσίες, μία οντότητα λαμβάνει φορολογική έκπτωση (ήτοι ένα ποσό που αφαιρείται κατά τον προσδιορισμό του φορολογητέου κέρδους) που σχετίζεται με αμοιβές που καταβάλλονται υπό μορφή μετοχών, μετοχικών δικαιωμάτων προαίρεσης ή άλλων συμμετοχικών τίτλων της οντότητας. Το ποσό εκείνης της φορολογικής έκπτωσης μπορεί να διαφέρει από τη σχετιζόμενη συνολική δαπάνη αμοιβών και μπορεί να ανακύψει σε μεταγενέστερη λογιστική περίοδο. Για παράδειγμα, σε ορισμένες δικαιοδοσίες, μία οντότητα μπορεί να αναγνωρίζει δαπάνη για την ανάλωση υπηρεσιών των εργαζομένων που λήφθηκαν ως αντάλλαγμα για παραχωρηθέντα μετοχικά δικαιώματα προαίρεσης, σύμφωνα με το Δ.Π.Χ.Π. 2 Παροχές που Εξαρτώνται από την Αξία των Μετοχών και να μη λάβει φορολογική έκπτωση έως ότου ασκηθούν τα μετοχικά δικαιώματα προαίρεσης, ενώ η επιμέτρηση της φορολογικής έκπτωσης θα βασίζεται στην τιμή της μετοχής της οντότητας κατά την ημερομηνία της άσκησης.

Όπως και με τα κόστη έρευνας στα οποία γίνεται αναφορά, η διαφορά μεταξύ της φορολογικής βάσης των υπηρεσιών των εργαζομένων που λήφθηκαν μέχρι σήμερα (όντας 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. Αν το ποσό που οι φορολογικές αρχές επιτρέπουν ως έκπτωση σε μελλοντικές περιόδους δεν είναι γνωστό κατά το τέλος της περιόδου, θα πρέπει να εκτιμηθεί, βάσει των διαθέσιμων πληροφοριών κατά το τέλος της περιόδου. Για παράδειγμα, αν το ποσό που οι φορολογικές αρχές επιτρέπουν ως έκπτωση σε μελλοντικές περιόδους εξαρτάται από την τιμή της μετοχής της οντότητας σε μία μελλοντική ημερομηνία, η επιμέτρηση της προσωρινής εκπεστέας διαφοράς θα πρέπει να βασίζεται στην τιμή της μετοχής της οντότητας στο τέλος της περιόδου.

Συμψηφισμός

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.

8. ΗΜΕΡΟΜΗΝΙΑ ΕΝΑΡΞΗΣ ΙΣΧΥΟΣ

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. 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.

9. Διερμηνείες που αφορούν το Πρότυπο αυτό:

ΔΙΕΡΜΗΝΕΙΑ 21 Φόροι εισοδήματος - ανάκτηση αναπροσαρμοσμένων μη αποσβέσιμων περιουσιακών στοιχείων

Σύμφωνα με το ΔΛΠ 12, η αποτίμηση των αναβαλλόμενων φορολογικών υποχρεώσεων και απαιτήσεων πρέπει να αντανακλά τις φορολογικές συνέπειες που θα ακολουθούσαν από τον τρόπο με τον οποίο η επιχείρηση αναμένει, κατά την ημερομηνία του ισολογισμού, να ανακτήσει ή να τακτοποιήσει τη λογιστική αξία αυτών των περιουσιακών στοιχείων και υποχρεώσεων που δημιουργούν προσωρινές διαφορές.

Το ΔΛΠ 12 σημειώνει ότι η αναπροσαρμογή ενός περιουσιακού στοιχείου δεν επηρεάζει πάντοτε το φορολογητέο κέρδος (φορολογική ζημία) στην περίοδο της αναπροσαρμογής και ότι η φορολογική βάση του περιουσιακού στοιχείου μπορεί να μην προσαρμόζεται, ως αποτέλεσμα της αναπροσαρμογής. Αν η μελλοντική ανάκτηση της λογιστικής αξίας θα είναι φορολογητέα, κάθε διαφορά μεταξύ της λογιστικής αξίας του αναπροσαρμοσμένου περιουσιακού στοιχείου και της φορολογικής βάσης του είναι μία προσωρινή διαφορά και καταλήγει σε μία αναβαλλόμενη φορολογική υποχρέωση ή απαίτηση.

Το θέμα είναι πώς να ερμηνευθεί ο όρος «ανάκτηση» σε σχέση με ένα περιουσιακό στοιχείο που δεν αποσβένεται (μη αποσβέσιμο περιουσιακό στοιχείο).

Η Διερμηνεία αυτή εφαρμόζεται και σε επενδύσεις σε ακίνητα που τηρούνται λογιστικά σε αναπροσαρμοσμένα ποσά σύμφωνα με το ΔΛΠ 40 αλλά που θα θεωρούνταν μη αποσβέσιμα αν εφαρμοζόταν το ΔΛΠ 16.

Η αναβαλλόμενη φορολογική υποχρέωση ή απαίτηση που ανακύπτει από την αναπροσαρμογή ενός μη αποσβέσιμου περιουσιακού στοιχείου σύμφωνα με το ΔΛΠ 16 πρέπει να αποτιμάται βασιζόμενη στις φορολογικές συνέπειες που θα επακολουθούσαν από την ανάκτηση της λογιστικής αξίας αυτού του περιουσιακού στοιχείου μέσω πώλησης, ανεξάρτητα από την αποτίμηση της λογιστικής αξίας του περιουσιακού στοιχείου. Κατά συνέπεια, αν ο φορολογικός νόμος ορίζει ένα φορολογικό συντελεστή εφαρμοστέο στο φορολογητέο ποσό που προέρχεται από την πώληση ενός περιουσιακού στοιχείου, ο οποίος διαφέρει από το φορολογικό συντελεστή που εφαρμόζεται στο φορολογητέο ποσό που προέρχεται από τη χρησιμοποίηση ενός περιουσιακού στοιχείου, ο πρώτος συντελεστής εφαρμόζεται στην αποτίμηση της αναβαλλόμενης φορολογικής υποχρέωσης ή απαίτησης που συνδέεται προς ένα μη αποσβέσιμο περιουσιακό στοιχείο. (ΔΛΠ 16)

ΔΙΕΡΜΗΝΕΙΑ 25 Φόροι εισοδήματος - μεταβολές στο φορολογικό καθεστώς μιας επιχείρησης ή των μετόχων της

Μία μεταβολή στο φορολογικό καθεστώς μιας επιχείρησης ή των μετόχων της μπορεί να έχει συνέπειες για μία επιχείρηση, αυξάνοντας ή μειώνοντας τις φορολογικές υποχρεώσεις ή απαιτήσεις της. Αυτό μπορεί, για παράδειγμα, να συμβαίνει κατά την εισαγωγή των μετοχών μιας επιχείρησης στο χρηματιστήριο ή κατά την αναδιάρθρωση των ιδίων κεφαλαίων μιας επιχείρησης. Μπορεί επίσης να συμβεί κατά τη μετακίνηση του ελέγχοντος μετόχου σε μία άλλη χώρα. Ως αποτέλεσμα ενός τέτοιου γεγονότος, μία επιχείρηση μπορεί να φορολογηθεί διαφορετικά. Μπορεί για παράδειγμα να κερδίσει ή να χάσει φορολογικά κίνητρα ή να υποβληθεί σε ένα διαφορετικό συντελεστή φόρου στο μέλλον.

Μία μεταβολή στο φορολογικό καθεστώς μιας επιχείρησης ή των μετόχων της μπορεί να έχει μία άμεση επίπτωση στις τρέχουσες φορολογικές υποχρεώσεις ή απαιτήσεις της επιχείρησης. Η μεταβολή μπορεί επίσης να αυξήσει ή να μειώσει τις αναβαλλόμενες φορολογικές υποχρεώσεις και απαιτήσεις που καταχωρούνται από την επιχείρηση, ανάλογα με την επίπτωση που έχει η μεταβολή στο φορολογικό καθεστώς πάνω στις φορολογικές συνέπειες, που θα προκύψουν από

ανάκτηση ή τακτοποίηση της λογιστικής αξίας των περιουσιακών στοιχείων και υποχρεώσεων της επιχείρησης.

Το θέμα είναι πως μία επιχείρηση πρέπει να λογιστικοποιεί τις φορολογικές συνέπειες μιας μεταβολής στο φορολογικό της καθεστώς ή αυτό των μετόχων της.

Ομόφωνη αποδοχή

Μία μεταβολή στο φορολογικό καθεστώς μιας επιχείρησης ή των μετόχων της δεν καταλήγει σε αυξήσεις ή μειώσεις σε ποσά που καταχωρούνται άμεσα στα ίδια κεφάλαια. Οι τρέχουσες και αναβαλλόμενες φορολογικές συνέπειες μιας μεταβολής στο φορολογικό καθεστώς πρέπει να περιλαμβάνονται στο καθαρό κέρδος ή ζημία για τη περίοδο, εκτός αν αυτές οι συνέπειες αφορούν σε συναλλαγές και γεγονότα που καταλήγουν, στην ίδια ή σε διαφορετική περίοδο, σε μία άμεση πίστωση ή χρέωση στο καταχωρημένο ποσό των ιδίων κεφαλαίων. Αυτές οι φορολογικές συνέπειες που αφορούν σε μεταβολές στο καταχωρημένο ποσό των ιδίων κεφαλαίων, στην ίδια ή σε διαφορετική περίοδο (μη συμπεριλαμβανόμενο στο καθαρό κέρδος ή ζημία), πρέπει να χρεώνονται ή να πιστώνονται άμεσα στα ίδια κεφάλαια.

ΔΙΕΘΝΕΣ ΛΟΓΙΣΤΙΚΟ ΠΡΟΤΥΠΟ 13 : Εμφάνιση του Κυκλοφορούντος Ενεργητικού & των Βραχυπρόθεσμων Υποχρεώσεων.

Όπως σημειώνουμε και στο κεφάλαιο για το ΔΛΠ 1, το ΔΛΠ 13 που αναφέρεται στην παρουσίαση του κυκλοφορούντος ενεργητικού και των βραχυπρόθεσμων υποχρεώσεων έχει αντικατασταθεί από το ΔΛΠ 1 (αναθεωρημένο 1997), στο κεφάλαιο του οποίου και παραπέμπουμε.

ΔΙΕΘΝΕΣ ΛΟΓΙΣΤΙΚΟ ΠΡΟΤΥΠΟ 14 : Πληροφόρηση κατά τομέα

1. 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.

2. ΠΕΔΙΟ ΕΦΑΡΜΟΓΗΣ

Το Πρότυπο αυτό πρέπει να εφαρμόζεται για το σύνολο των δημοσιευόμενων οικονομικών καταστάσεων, που είναι σύμφωνες με τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα.

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".

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. Αν μια επιχείρηση, της οποίας αξιόγραφα δεν είναι διαπραγματεύσιμα δημοσίως, καταρτίζει οικονομικές καταστάσεις που συμμορφώνονται με τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα, αυτή η επιχείρηση προτρέπεται να γνωστοποιεί οικειοθελώς οικονομικές πληροφορίες κατά τομέα.

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.

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.

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.

3. ΟΡΙΣΜΟΙ

Ορισμοί από άλλα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα

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 πολιτικές είναι οι συγκεκριμένες αρχές, βάσεις, παραδοχές, κανόνες και πρακτικές, που εφαρμόζονται από την οντότητα για την κατάρτιση και παρουσίαση των οικονομικών καταστάσεων.(ΔΛΠ 8)

Έσοδο είναι η μικτή 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

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:

- (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 επικρατούστες 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.

4. ΚΑΘΟΡΙΣΜΟΣ ΤΩΝ ΠΡΟΣ ΠΛΗΡΟΦΟΡΗΣΗ ΤΟΜΕΩΝ

Πρωτεύοντες και δευτερεύοντες τύποι της κατά τομέα πληροφόρησης

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 τομεακής παρουσιάσεώς 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 τομεακών 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 τομεακών πληροφοριών πρέπει να είναι οι γεωγραφικοί τομείς, με δευτερεύουσα πληροφόρηση μια παρουσίαση κατά ομάδες σχετικών προϊόντων και υπηρεσιών.

Η εσωτερική οργανωτική και διοικητική δομή μιας επιχείρησης, καθώς και το σύστημα της εσωτερικής χρηματοοικονομικής πληροφόρησης προς τα βασικά διοικητικά στελέχη (για παράδειγμα 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: **(Όπως τροποποιήθηκε με το ΔΠΧΠ 7 κανονισμός 108/2006)**

(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 τα **βασικά διοικητικά στελέχη**, 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 τα **βασικά διοικητικά στελέχη** δε βασίζονται ούτε σε συγκεκριμένα προϊόντα ή υπηρεσίες ή ομάδες σχετικών προϊόντων/υπηρεσιών, ούτε στη γεωγραφία, τότε βασικά **διοικητικά στελέχη** 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.

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 καλύτερη 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 τα βασικά διοικητικά στελέχη. **(Όπως τροποποιήθηκε με το ΔΠΧΠ 7 κανονισμός 108/2006)** 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.

Μια παρουσίαση υπό μορφή πίνακα, (δηλαδή αμφοτέρων 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.

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 παρουσιαζόμενου τομέα, δε θα ανταποκρίνονται στο σκοπό αυτού του Προτύπου. Απαιτεί τα **βασικά διοικητικά στελέχη** 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

Οι επιχειρηματικοί και γεωγραφικοί τομείς μιας επιχείρησης για τους σκοπούς εξωτερικής παρουσίασης, πρέπει να είναι οι συγκεκριμένες οργανωτικές μονάδες για τις οποίες παρέχεται πληροφόρηση προς τα **βασικά διοικητικά στελέχη** 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 παρακάτω παράγραφο.

Αν η εσωτερική οργανωτική και διοικητική δομή μιας επιχείρησης και το σύστημα εσωτερικής οικονομικής πληροφόρησης προς τα **βασικά διοικητικά στελέχη** δε βασίζονται είτε σε συγκεκριμένα προϊόντα ή υπηρεσίες είτε σε ομάδες σχετικών προϊόντων/υπηρεσιών, αλλά ούτε και στον γεωγραφικό παράγοντα. 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 παρουσίασης 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.

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 τα βασικά διοικητικά στελέχη ή 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. (Όπως τροποποιήθηκε με το ΔΠΧΠ 7 κανονισμός 108/2006)

Τομείς προς πληροφόρηση

Δύο ή περισσότεροι εσωτερικά παρουσιαζόμενοι 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..

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
- (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 ζημιογόνων 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.

Αν ένας εσωτερικά παρουσιαζόμενος τομέας υπολείπεται από όλα τα όρια σημαντικότητας 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 (δύο ή περισσότεροι επιχειρηματικοί ή γεωγραφικοί τομείς είναι παρόμοιοι, αν μοιράζονται την πλειονότητα των παραγόντων του), και
- (γ) αν αυτός ο τομέας δεν παρουσιάζεται ξεχωριστά ή δεν συνενώνεται, πρέπει να συμπεριληφθεί στα μη κατανεμόμενα στοιχεία, για λόγους συμφωνίας.

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 %, μέχρις ότου τουλάχιστον 75 % των συνολικών ενοποιημένων εσόδων ή των εσόδων της επιχείρησης, συμπεριλαμβάνεται στους προς παρουσίαση τομείς.

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.

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.

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. Αν το σύστημα εσωτερικής πληροφόρησης μιας επιχείρησης αντιμετωπίζει τις κάθετα οργανωμένες λειτουργίες ως ξεχωριστούς τομείς, αλλά η επιχείρηση δεν επιλέγει να παρουσιάσει αυτούς 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.

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.

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.

5. ΛΟΓΙΣΤΙΚΕΣ ΑΡΧΕΣ ΤΟΜΕΑ

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.

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.

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 τα **βασικά διοικητικά στελέχη** 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.

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. 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.

6. ΗΜΕΡΟΜΗΝΙΑ ΕΝΑΡΞΗΣ ΙΣΧΥΟΣ

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 15 (ΑΝΑΜΟΡΦΩΜΕΝΟ 1994) Πληροφορίες που εμφανίζουν τις επιδράσεις από τις μεταβολές των τιμών

Έχει καταργηθεί με Κανονισμό (ΕΚ) αριθ. 2238/2004

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

1. ΠΕΔΙΟ ΕΦΑΡΜΟΓΗΣ

Αυτό το Πρότυπο πρέπει να εφαρμόζεται για να φανερώσει τις επιδράσεις από τις μεταβολές των τιμών, στις αποτιμήσεις που χρησιμοποιήθηκαν για τον προσδιορισμό των αποτελεσμάτων εκμετάλλευσης της επιχείρησης και της οικονομικής θέσης αυτής.

Αυτό το Διεθνές Λογιστικό Πρότυπο αντικαθιστά το ΔΛΠ 6 "λογιστική αντιμετώπιση των μεταβολών των τιμών". 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.

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.

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.

2. ΕΠΕΞΗΓΗΣΕΙΣ

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.

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 αποτίμησής 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 αποτελέσματά 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.

3. ΑΝΤΙΜΕΤΩΠΙΣΗ ΤΩΝ ΜΕΤΑΒΟΛΩΝ ΤΩΝ ΤΙΜΩΝ

Οι επιχειρήσεις στις οποίες έχει εφαρμογή αυτό το Πρότυπο πρέπει να παρέχουν πληροφορίες με τις οποίες να γνωστοποιούνται στοιχεία, χρησιμοποιώντας μία λογιστική μέθοδο που λαμβάνει υπόψη τις επιδράσεις από τις μεταβολές των τιμών.

Υπάρχουν αρκετοί τρόποι παρουσίασης των οικονομικών πληροφοριών στις οποίες αντιμετωπίζεται το θέμα των επιδράσεων από τις μεταβολές των τιμών. Σύμφωνα με έναν απ' αυτών, 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.

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.

3.1 Μέθοδος της γενικής αγοραστικής δύναμης

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 αλλάζει 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.

3.2 Μέθοδος του τρέχοντος κόστους

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.

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.

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.

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.

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.

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.

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.

3.3 Υφιστάμενη κατάσταση

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. 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.

4. ΕΛΑΧΙΣΤΕΣ ΓΝΩΣΤΟΠΟΙΗΣΕΙΣ

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.

Εφόσον ακολουθείται μία μέθοδος του τρέχοντος κόστους, πρέπει να γνωστοποιείται το τρέχον κόστος των ενσώματων παγίων και των αποθεμάτων.

Οι επιχειρήσεις πρέπει να περιγράφουν τις μεθόδους που ακολούθησαν.

5. ΗΜΕΡΟΜΗΝΙΑ ΕΝΑΡΞΗΣ ΙΣΧΥΟΣ

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 16

Ενσώματες Ακίνητοποιήσεις

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

1. ΣΚΟΠΟΣ

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

2. ΠΕΔΙΟ ΕΦΑΡΜΟΓΗΣ

Αυτό το Πρότυπο πρέπει να εφαρμόζεται για το λογιστικό χειρισμό των ενσώματων ακίνητοποιήσεων, εκτός όταν ένα άλλο Πρότυπο απαιτεί ή επιτρέπει διαφορετικό λογιστικό χειρισμό.

Το πρότυπο αυτό δεν εφαρμόζεται σε:

α) ενσώματες ακίνητοποιήσεις ταξινομημένες ως κατεχόμενες προς πώληση σύμφωνα με το ΔΠΧΠ 5Μη Κυκλοφορούντα Περιουσιακά Στοιχεία που Κατέχονται προς Πώληση και Διακοπείσες Δραστηριότητες

β)βιολογικά περιουσιακά στοιχεία που σχετίζονται με γεωργική δραστηριότητα (βλέπε ΔΛΠ 41Γεωργία)

γ) την αναγνώριση και επιμέτρηση περιουσιακών στοιχείων που προέρχονται από έρευνα και αξιολόγηση (βλέπε ΔΠΧΠ 6Έρευνα και Αξιολόγηση Ορυκτών Πόρων)ή

δ) μεταλλευτικά δικαιώματα και αποθέματα ορυκτών καυσίμων όπως το πετρέλαιο, το φυσικό αέριο και τους όμοιους μη ανανεώσιμους πόρους.

Ωστόσο, το πρότυπο αυτό εφαρμόζεται σε ενσώματες ακίνητοποιήσεις που χρησιμοποιούνται για την ανάπτυξη ή τη συντήρηση των περιουσιακών στοιχείων που περιγράφονται στα στοιχεία β)δ) .(ΔΠΧΠ 5)- **(όπως τροπ. με τον 1910/2005 (ΔΠΧΠ 6))**

Είναι πιθανό άλλα Πρότυπα να απαιτούν αναγνώριση στοιχείου των ενσώματων ακίνητοποιήσεων βασιζόμενα σε προσέγγιση που διαφέρει από εκείνη του παρόντος Προτύπου.

Για παράδειγμα, το ΔΛΠ 17: Μισθώσεις απαιτεί η οντότητα να αξιολογήσει την αναγνώριση ενός στοιχείου μισθωμένων πάγιων περιουσιακών στοιχείων βάσει της μεταφοράς των κινδύνων και των ωφελειών. Όμως, σε αυτές τις περιπτώσεις όλες οι άλλες απόψεις του λογιστικού χειρισμού αυτών των περιουσιακών στοιχείων, συμπεριλαμβανομένης και της απόσβεσης, προσδιορίζονται κατά τις απαιτήσεις αυτού του Προτύπου.

Η οντότητα θα εφαρμόζει το Πρότυπο σε ακίνητα υπό κατασκευή ή ανάπτυξη για μελλοντική χρήση ως επενδύσεις σε ακίνητα που δεν πληρούν ακόμη τον ορισμό της «επένδυσης σε ακίνητα» του ΔΛΠ 40: Επενδύσεις σε Ακίνητα. Όταν η κατασκευή ή η αξιοποίηση ολοκληρώνεται, το ακίνητο θεωρείται επένδυση και η οντότητα απαιτείται να εφαρμόσει το ΔΛΠ 40. Το ΔΛΠ 40 επίσης εφαρμόζεται στις υπάρχουσες επενδύσεις σε ακίνητα που είναι υπό ανακατασκευή για συνεχή μελλοντική χρήση ως επένδυση σε ακίνητα. Η οντότητα που χρησιμοποιεί τη μέθοδο του κόστους για τις επενδύσεις σε ακίνητα σύμφωνα με το ΔΛΠ 40, θα χρησιμοποιεί τη μέθοδο του κόστους του παρόντος Προτύπου.

3. ΟΡΙΣΜΟΙ

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

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

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

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

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

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

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

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

Ενσώματες Ακινήτοποιήσεις είναι τα ενσώματα πάγια περιουσιακά στοιχεία που:

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

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

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

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

Ωφέλιμη ζωή είναι:

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

ή

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

4. ΑΝΑΓΝΩΡΙΣΗ

Το κόστος ενός στοιχείου των ενσώματων ακινήτοποιήσεων θα αναγνωρίζεται ως περιουσιακό στοιχείο όταν και μόνον όταν:

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

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

Πολλά ανταλλακτικά και είδη συντήρησης τηρούνται λογιστικά ως αποθέματα και

αναγνωρίζονται συνήθως στα αποτελέσματα όταν αναλώνονται. Όμως, τα μεγαλύτερης αξίας ανταλλακτικά και ο εφεδρικός εξοπλισμός χαρακτηρίζονται ως πάγια περιουσιακά στοιχεία, όταν η οντότητα αναμένει να τα χρησιμοποιεί για περισσότερο από μία λογιστική περίοδο. Ομοίως, αν τα ανταλλακτικά και τα είδη συντήρησης μπορούν να χρησιμοποιηθούν μόνο σε σχέση με στοιχείο των ενσώματων ακινητοποιήσεων, λογιστικοποιούνται ως ενσώματες ακινητοποιήσεις.

Το παρόν Πρότυπο δεν προσδιορίζει τη μονάδα αποτίμησης για την αναγνώριση, ήτοι τί συνιστά στοιχείο των ενσώματων ακινητοποιήσεων. Συνεπώς, απαιτείται κρίση στην εφαρμογή των κριτηρίων αναγνώρισης στις ιδιαίτερες συνθήκες της οντότητας. Μπορεί να αρμόζει να συναθροιστούν τα επί μέρους επουσιώδη στοιχεία, όπως καλούπια, εργαλεία και μήτρες και να εφαρμοστούν τα κριτήρια στη συνολική αξία.

Σύμφωνα με αυτήν την αρχή της αναγνώρισης, η οντότητα αποτιμά κάθε κόστος των ενσώματων ακινητοποιήσεων όταν πραγματοποιείται. Στις δαπάνες αυτές συμπεριλαμβάνονται τα κόστη που πραγματοποιήθηκαν αρχικά για την απόκτηση ή την κατασκευή στοιχείου των ενσώματων ακινητοποιήσεων και τις δαπάνες που πραγματοποιήθηκαν μεταγενέστερα για τη συμπλήρωση, την αντικατάσταση μέρους ή τη συντήρηση κάποιου στοιχείου του.

4.1 Αρχικές δαπάνες

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

4.2 Μεταγενέστερες δαπάνες

Σύμφωνα με την αρχή της αναγνώρισης, η οντότητα δεν αναγνωρίζει τις δαπάνες της καθημερινής συντήρησης στη λογιστική αξία ενός στοιχείου των ενσώματων ακινητοποιήσεων. Μάλλον, τα κόστη αυτά αναγνωρίζονται στα αποτελέσματα όταν πραγματοποιούνται. Οι καθημερινές δαπάνες συντήρησης αποτελούνται κυρίως από το εργατικό κόστος και τα αναλώσιμα και μπορεί να περιλαμβάνουν το κόστος μικρών ανταλλακτικών. Ο σκοπός των δαπανών αυτών περιγράφεται συχνά ως «επισκευή και συντήρηση» του στοιχείου των ενσώματων ακινητοποιήσεων.

Τμήματα ορισμένων στοιχείων των ενσώματων ακινητοποιήσεων μπορεί να χρειάζονται αντικατάσταση κατά τακτά διαστήματα. Για παράδειγμα, ένας κλίβανος μπορεί να χρειάζεται νέα εσωτερική επένδυση μετά από ορισμένες ώρες λειτουργίας ή το εσωτερικό αεροσκάφους, όπως καθίσματα και σκευή, μπορεί να χρειάζεται αντικατάσταση αρκετές φορές κατά τη διάρκεια της ζωής του αεροσκάφους. Στοιχεία των ενσώματων ακινητοποιήσεων μπορεί επίσης να αγοραστούν, προκειμένου να γίνει μία λιγότερο συχνή αντικατάσταση, όπως η αντικατάσταση

των εσωτερικών τοίχων ενός κτηρίου ή μία μη επαναλαμβανόμενη αντικατάσταση. Η οντότητα αναγνωρίζει στη λογιστική αξία ενός στοιχείου των ενσώματων ακινητοποιήσεων το κόστος αντικατάστασης τέτοιου στοιχείου όταν επιβαρύνεται με αυτό, εφόσον πληρούνται τα κριτήρια αναγνώρισης. Η λογιστική αξία των τμημάτων που αντικαθίστανται διαγράφεται όπως προβλέπεται στο παρόν Πρότυπο. Η συνεχιζόμενη λειτουργία ενός στοιχείου των ενσώματων ακινητοποιήσεων (για παράδειγμα, ένα αεροσκάφος) μπορεί να προϋποθέτει τακτικές σημαντικές επιθεωρήσεις για ελαττώματα, ανεξάρτητα αν γίνεται αντικατάσταση τμημάτων του στοιχείου. Εφόσον πληρούνται τα κριτήρια αναγνώρισης, το κόστος κάθε σημαντικής επιθεώρησης αναγνωρίζεται στη λογιστική αξία του στοιχείου των ενσώματων ακινητοποιήσεων ως αντικατάσταση. Κάθε εναπομένουσα λογιστική αξία του κόστους της προηγούμενης επιθεώρησης (ξεχωριστά από ανταλλακτικά) διαγράφεται. Αυτό συμβαίνει ανεξάρτητα αν το κόστος της προηγούμενης επιθεώρησης είχε εξατομικευθεί στη συναλλαγή μέσω της οποίας το στοιχείο αποκτήθηκε ή κατασκευάστηκε. Αν απαιτείται, το εκτιμώμενο κόστος μελλοντικής παρόμοιας επιθεώρησης μπορεί να χρησιμοποιηθεί ως ένδειξη του κόστους του υπάρχοντος συστατικού στοιχείου της επιθεώρησης όταν το στοιχείο αυτό αποκτήθηκε ή κατασκευάστηκε.

5. ΕΠΙΜΕΤΡΗΣΗ ΚΑΤΑ ΤΗΝ ΑΝΑΓΝΩΡΙΣΗ

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

Στοιχεία του κόστους

Το κόστος ενός στοιχείου των ενσώματων ακινητοποιήσεων περιλαμβάνει:

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

Παραδείγματα άμεσα επιρριπτέου κόστους είναι:

- (α) το κόστος των παροχών προς εργαζομένους (καθώς ορίζεται στο ΔΛΠ 19 Παροχές σε Εργαζόμενους) που προκύπτουν άμεσα από την κατασκευή ή την απόκτηση ενός στοιχείου των ενσώματων ακινητοποιήσεων,
- (β) το κόστος τις προετοιμασίας του χώρου,
- (γ) τα αρχικά κόστη παράδοσης και μεταφοράς,
- (δ) το κόστος της εγκατάστασης και της συναρμολόγησης,
- (ε) το κόστος των δοκιμών καλής λειτουργίας του περιουσιακού στοιχείου, μετά την αφαίρεση του καθαρού προϊόντος της πώλησης όποιων προϊόντων παράχθηκαν κατά τη διαδικασία της θέσης του περιουσιακού στοιχείου στη συγκεκριμένη τοποθεσία και κατάσταση (όπως τα δείγματα που παράγονται κατά τη δοκιμή του εξοπλισμού) και
- (στ) οι επαγγελματικές αμοιβές.

Η οντότητα εφαρμόζει το ΔΛΠ 2 Αποθέματα στο κόστος των υποχρεώσεων για την αποσυναρμολόγηση, απομάκρυνση και αποκατάσταση της θέσεις όπου έχει τοποθετηθεί το στοιχείο που πραγματοποιούνται σε μία συγκεκριμένη περίοδο ως συνέπεια της χρήσης του στοιχείου για την παραγωγή αποθεμάτων κατά την περίοδο εκείνη. Οι υποχρεώσεις που αφορούν σε κόστη που λογιστικοποιούνται σύμφωνα με το ΔΛΠ 2 ή το ΔΛΠ 16 αναγνωρίζονται και επιμετρώνται σύμφωνα με το ΔΛΠ 37

Προβλέψεις, Ενδεχόμενες Υποχρεώσεις και Ενδεχόμενες Απαιτήσεις.

Παραδείγματα κόστων που δε θεωρούνται κόστη ενός στοιχείου των ενσώματων ακινητοποιήσεων είναι:

(α) το κόστος για το άνοιγμα νέας μονάδας,

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

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

και

(δ) τα διοικητικά και τα άλλα γενικά κόστη.

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

(α) τα κόστη που πραγματοποιούνται όταν ένα στοιχείο που είναι σε θέση να λειτουργήσει με τον τρόπο που έχει προσδιορίσει η διοίκηση δεν χρησιμοποιείται ακόμα ή λειτουργείται σε ισχύ μικρότερη της κανονικής,

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

(γ) το κόστος επανεγκατάστασης ή αναδιοργάνωσης μέρος ή του συνόλου των λειτουργιών της οντότητας.

Κάποιες λειτουργίες δημιουργούνται σε σχέση με την κατασκευή ή την ανάπτυξη ενός στοιχείου των ενσώματων ακινητοποιήσεων, αλλά δεν απαιτούνται για τη θέση του στη τοποθεσία και την κατάσταση που απαιτείται για τη λειτουργία που η διοίκηση έχει προσδιορίσει. Οι δευτερεύουσες αυτές λειτουργίες μπορεί να συμβούν πριν ή κατά τη διάρκεια της διεξαγωγής των δραστηριοτήτων για την κατασκευή ή την ανάπτυξη. Για παράδειγμα, μπορεί να υπάρξουν έσοδα από τη χρήση του οικοπέδου ως πάρκιν μέχρι την έναρξη της κατασκευής. Επειδή οι δευτερεύουσες λειτουργίες δεν είναι απαραίτητες προκειμένου να τεθεί το στοιχείο στην τοποθεσία και την κατάσταση που απαιτείται για τη λειτουργία που η διοίκηση έχει προσδιορίσει, τα έσοδα και οι σχετικές δαπάνες των δευτερευουσών λειτουργιών αναγνωρίζονται στα αποτελέσματα και συμπεριλαμβάνονται στις αντίστοιχες κατατάξεις των εσόδων και των δαπανών.

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

Αποτίμηση του κόστους

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

Μπορεί να γίνει ανταλλαγή ενός ή περισσότερων στοιχείων των ενσώματων ακινητοποιήσεων με μη χρηματικό περιουσιακό στοιχείο ή στοιχεία ή συνδυασμό χρηματικών και μη χρηματικών περιουσιακών στοιχείων. Το παράδειγμα που ακολουθεί αναφέρεται απλά σε ανταλλαγή ενός μη χρηματικού στοιχείου με άλλο μη χρηματοοικονομικό στοιχείο, αλλά εφαρμόζεται επίσης σε όλες τις ανταλλαγές που περιγράφηκαν στην προηγούμενη πρόταση. Το κόστος τέτοιου στοιχείου των ενσώματων ακινητοποιήσεων αποτιμάται στην εύλογη αξία εκτός αν

(α) η συναλλαγή ανταλλαγής στερείται εμπορικής ουσίας ή

(β) δεν μπορεί να αποτιμηθεί αξιόπιστα η εύλογη αξία ούτε του περιουσιακού στοιχείου που παραλήφθηκε ούτε του περιουσιακού στοιχείου που παραχωρήθηκε. Το παραληφθέν στοιχείο αποτιμάται με αυτόν τον τρόπο έστω και αν η οντότητα δεν μπορεί να διαγράψει άμεσα το περιουσιακό στοιχείο που παραχωρήθηκε. Αν το παραληφθέν στοιχείο δεν αποτιμάται στην εύλογη αξία, το κόστος του αποτιμάται στην λογιστική αξία του παραχωρηθέντος περιουσιακού στοιχείου.

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

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

ή

(β) η ειδική αξία του τμήματος των επηρεαζόμενων από τη συναλλαγή λειτουργιών της οντότητας μεταβάλλεται ως

αποτέλεσμα της ανταλλαγής και

(γ) η διαφορά του (α) ή του (β) είναι σημαντική σε σχέση με την εύλογη αξία των ανταλλασσόμενων περιουσιακών στοιχείων.

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

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

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

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

6. ΕΠΙΜΕΤΡΗΣΗ ΜΕΤΑ ΤΗΝ ΑΝΑΓΝΩΡΙΣΗ

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

Μέθοδος κόστους

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

Μέθοδος αναπροσαρμογής

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

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

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

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

Αντί αυτού, μπορεί να απαιτείται η αναπροσαρμογή του στοιχείου κάθε τρία ή τέσσερα έτη.

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

(α) επαναδιατύπωση ανάλογα με τη μεταβολή στην προ αποσβέσεων αξία του περιουσιακού στοιχείου, ούτως ώστε η λογιστική αξία του, μετά την αναπροσαρμογή, να είναι ίση με την αναπροσαρμοσμένη αξία του. Αυτή η μέθοδος χρησιμοποιείται συχνά, όταν ένα περιουσιακό στοιχείο αναπροσαρμόζεται, επί τη βάση ενός δείκτη στο αναπόσβεστο κόστος αντικατάστασής του.

(β) συμψηφισμός έναντι της προ αποσβέσεων λογιστικής αξίας του περιουσιακού στοιχείου και το καθαρό ποσό επαναδιατυπώνεται σύμφωνα με το αναπροσαρμοσμένο ποσό του περιουσιακού στοιχείου. Η μέθοδος αυτή συχνά χρησιμοποιείται για κτίρια.

Το ποσό της προσαρμογής που προκύπτει κατά την επαναδιατύπωση ή το συμψηφισμό των σωρευμένων αποσβέσεων, αποτελεί μέρος της αύξησης ή της μείωσης της λογιστικής αξίας που αντιμετωπίζεται λογιστικά.

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

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

(α) εδαφικές εκτάσεις,

(β) γήπεδα και κτίρια,

(γ) μηχανήματα,

(δ) πλοία,

(ε) αεροσκάφη,

(στ) οχήματα,

(ζ) έπιπλα και σκεύη,

και

(η) εξοπλισμός γραφείου.

Τα επί μέρους στοιχεία μιας κατηγορίας ενσώματων ακινητοποιήσεων αναπροσαρμόζονται ταυτόχρονα, για να αποφεύγεται η επιλεκτική αναπροσαρμογή περιουσιακών στοιχείων και η εμφάνιση στις οικονομικές καταστάσεις, ανάμεικτων ποσών κόστους και αξιών διαφορετικών ημερομηνιών. Όμως, μια κατηγορία περιουσιακών στοιχείων μπορεί να αναπροσαρμόζεται σταδιακά, εφόσον η αναπροσαρμογή ολόκληρης της κατηγορίας αυτής ολοκληρώνεται μέσα σε σύντομο χρόνο και εφόσον οι αναπροσαρμογές συμβαδίζουν με τα εκάστοτε δεδομένα.

Αν η λογιστική αξία ενός περιουσιακού στοιχείου αυξάνεται ως αποτέλεσμα μιας αναπροσαρμογής, η αύξηση θα πιστώνεται κατευθείαν στην καθαρή θέση υπό τον τίτλο πλεόνασμα αναπροσαρμογής. Όμως, μια αύξηση λόγω αναπροσαρμογής θα αναγνωρίζεται στα αποτελέσματα, κατά την έκταση που αναστρέφει μία προηγούμενη υποτίμηση του ίδιου περιουσιακού στοιχείου, η οποία είχε προηγουμένως αναγνωριστεί στα αποτελέσματα.

Αν η λογιστική αξία ενός περιουσιακού στοιχείου μειώνεται ως αποτέλεσμα μιας αναπροσαρμογής, η μείωση πρέπει να αναγνωρίζεται στα αποτελέσματα. Όμως, η μείωση θα χρεώνεται απευθείας στην καθαρή θέση στο πλεόνασμα αναπροσαρμογής κατά την έκταση που υπάρχει πιστωτικό υπόλοιπο στο πλεόνασμα αναπροσαρμογής αναφορικά με το περιουσιακό στοιχείο αυτό.

Τα πλεονάσματα αναπροσαρμογής που περιλαμβάνονται στην καθαρή θέση αναφορικά με στοιχείο των ενσώματων ακινητοποιήσεων μπορεί να μεταφερθούν άμεσα στο υπόλοιπο κερδών εις νέον, όταν το περιουσιακό στοιχείο διαγράφεται. Αυτό μπορεί να συνεπάγεται τη μεταφορά ολόκληρου του πλεονάσματος όταν το περιουσιακό στοιχείο αποσύρεται ή εκποιείται. Ωστόσο, μέρος του πλεονάσματος μπορεί να μεταφέρεται κατά τη διάρκεια της χρήσης του περιουσιακού στοιχείου από την οντότητα. Σε τέτοια περίπτωση, το ποσό του πλεονάσματος που μεταφέρεται θα αποτελείτο από τη διαφορά μεταξύ της βασιζόμενης στην αναπροσαρμοσμένη λογιστική αξία απόσβεσης και της βασιζόμενης στην αρχική τιμή του περιουσιακού στοιχείου απόσβεσης. Οι μεταφορές από τα πλεονάσματα αναπροσαρμογής στα κέρδη εις νέον δε γίνονται μέσω των κερδών ή των ζημιών.

Οι επιδράσεις των φόρων στα έσοδα, αν υπάρχουν, που προκύπτουν από την αναπροσαρμογή των ενσώματων ακινητοποιήσεων, αναγνωρίζονται και γνωστοποιούνται σύμφωνα με το ΔΛΠ 12 Φόροι Εισοδήματος.

Απόσβεση

Κάθε τμήμα στοιχείου των ενσώματων ακινητοποιήσεων το κόστος του οποίου είναι σημαντικό σε σχέση με το συνολικό κόστος του στοιχείου θα αποσβένεται ξεχωριστά.

Η οντότητα κατανέμει το αρχικά αναγνωρισμένο ποσό ενός στοιχείου των ενσώματων ακινητοποιήσεων στα σημαντικά του τμήματα και αποσβένει ξεχωριστά κάθε τέτοιο τμήμα. Για παράδειγμα, μπορεί να αρμόζει να αποσβένεται ξεχωριστά η δομή και οι μηχανές ενός αεροσκάφους, είτε είναι ιδιόκτητο είτε υπόκειται σε χρηματοδοτική μίσθωση.

Ένα σημαντικό τμήμα ενός στοιχείου των ενσώματων ακινητοποιήσεων μπορεί να έχει ωφέλιμη ζωή και μέθοδο απόσβεσης που είναι ίδια με τη μέθοδο απόσβεσης και την ωφέλιμη ζωή άλλου σημαντικού τμήματος του ίδιου στοιχείου. Τέτοια τμήματα δύνανται να συναθροιστούν για τον προσδιορισμό της δαπάνης απόσβεσης.

Στη έκταση που μία οντότητα αποσβένει ξεχωριστά κάποια τμήματα ενός στοιχείου των ενσώματων ακινητοποιήσεων, θα αποσβένει ξεχωριστά και το υπόλοιπο στοιχείο. Το υπόλοιπο απαρτίζεται από τα τμήματα του στοιχείου που δεν είναι σημαντικά σε μεμονωμένη βάση. Αν οι προσδοκίες της οντότητας για τα τμήματα αυτά ποικίλουν, μπορεί να χρειαστεί να εφαρμοστούν προσεγγιστικές τεχνικές για την απόσβεση του υπολοίπου κατά τρόπο που αντιπροσωπεύει αξιόπιστα τον τρόπο ανάλωσης ή και την ωφέλιμη ζωή των τμημάτων του στοιχείου.

Η οντότητα μπορεί να επιλέξει να αποσβέσει ξεχωριστά τα τμήματα ενός στοιχείου που δεν έχουν σημαντικό κόστος σε σύγκριση με το συνολικό κόστος του.

Η δαπάνη απόσβεσης για κάθε περίοδο θα αναγνωρίζεται στα αποτελέσματα, εκτός αν συμπεριλαμβάνεται στη λογιστική αξία ενός άλλου περιουσιακού στοιχείου.

Η δαπάνη απόσβεσης για κάθε περίοδο συνήθως αναγνωρίζεται στα αποτελέσματα. Ωστόσο,

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

Αποσβέσιμη αξία και περίοδος απόσβεσης

Το αποσβέσιμο ποσό ενός περιουσιακού στοιχείου πρέπει να κατανέμεται συστηματικά κατά τη διάρκεια της ωφέλιμης ζωής του.

Η υπολειμματική αξία και η ωφέλιμη ζωή ενός περιουσιακού στοιχείου θα αναθεωρούνται τουλάχιστον στη λήξη κάθε οικονομικού έτους και, αν οι προσδοκίες διαφέρουν από τις προηγούμενες εκτιμήσεις, η μεταβολή (οι μεταβολές) θα αντιμετωπίζονται ως μεταβολή σε λογιστική εκτίμηση σύμφωνα με το ΔΛΠ 8 Λογιστικές

Πολιτικές, Μεταβολές των Λογιστικών Εκτιμήσεων και Λάθη.

Η απόσβεση αναγνωρίζεται έστω και αν η εύλογη αξία του περιουσιακού στοιχείου υπερβαίνει τη λογιστική αξία του, υπό τον όρο ότι η υπολειμματική αξία του περιουσιακού στοιχείου δεν υπερβαίνει τη λογιστική αξία του. Η επισκευή και συντήρηση ενός περιουσιακού στοιχείου δεν αναιρούν την ανάγκη απόσβεσής του.

Το αποσβέσιμο ποσό ενός περιουσιακού στοιχείου προσδιορίζεται μετά την έκπτωση της υπολειμματικής αξίας του. Στην πράξη, η υπολειμματική αξία ενός περιουσιακού στοιχείου συχνά είναι ασήμαντη και συνεπώς επουσιώδης στον υπολογισμό του αποσβέσιμου ποσού.

Η υπολειμματική αξία ενός περιουσιακού στοιχείου μπορεί να αυξηθεί σε ποσό ίσο προς ή μεγαλύτερο της λογιστικής αξίας του. Αν αυξηθεί, η δαπάνη απόσβεσης του περιουσιακού στοιχείου είναι μηδενική εκτός και έως ότου η υπολειμματική αξία του μειωθεί μεταγενέστερα σε ποσό μικρότερο της λογιστικής αξίας του.

Η απόσβεση ενός περιουσιακού στοιχείου θα παύει κατά τη νωρίτερη ημερομηνία μεταξύ εκείνης που το περιουσιακό στοιχείο κατατάσσεται ως διαθέσιμο προς πώληση (η που συμπεριλαμβάνονται σε ομάδα διάθεσης που κατατάσσεται ως διαθέσιμη προς πώληση) σύμφωνα με το Δ.Π.Χ.Π. 5 και εκείνης κατά την οποία διαγράφεται το περιουσιακό στοιχείο. Συνεπώς, η απόσβεση δεν παύει όταν το περιουσιακό στοιχείο τίθεται σε αδράνεια ή όταν αποσύρεται από την ενεργό χρήση εκτός αν το περιουσιακό στοιχείο έχει αποσβεστεί πλήρως. Ωστόσο, σύμφωνα με τις μεθόδους χρήσης της απόσβεσης, η δαπάνη απόσβεσης μπορεί να είναι μηδενική ενόσω δεν υπάρχει παραγωγή. (ΔΠΧΠ 5)

Τα μελλοντικά οικονομικά οφέλη που ενσωματώνονται σε ένα περιουσιακό στοιχείο αναλώνονται από την οντότητα κυρίως δια της χρήσης του. Οποσδήποτε όμως, άλλοι παράγοντες, όπως η τεχνική ή εμπορική απαξίωση και η φθορά, όταν το περιουσιακό στοιχείο παραμένει σε αδράνεια, συχνά συνεπάγονται τη μείωση των οικονομικών ωφελειών που αναμένονταν από το στοιχείο αυτό. Συνεπώς, όλοι οι ακόλουθοι παράγοντες λαμβάνονται υπόψη κατά τον προσδιορισμό της ωφέλιμης ζωής ενός περιουσιακού στοιχείου:

- (α) αναμενόμενη χρήση του περιουσιακού στοιχείου. Η χρήση εκτιμάται σε αναφορά με την αναμενόμενη παραγωγική δυναμικότητα ή το παραγόμενο προϊόν του περιουσιακού στοιχείου.
- (β) η αναμενόμενη φυσιολογική φθορά, που εξαρτάται από λειτουργικούς παράγοντες, όπως ο αριθμός των βαρδιών για τον οποίο το περιουσιακό στοιχείο πρόκειται να χρησιμοποιηθεί και το πρόγραμμα επισκευών και συντήρησης, καθώς και η φροντίδα και συντήρηση του περιουσιακού στοιχείου, όσο είναι σε αδράνεια.
- (γ) η τεχνική ή εμπορική απαξίωση που προκύπτει από αλλαγές ή βελτιώσεις στην παραγωγή ή από μεταβολή στη ζήτηση της αγοράς για προϊόντα ή υπηρεσίες που προέρχονται από το περιουσιακό στοιχείο.

και

- (δ) νομικοί ή παρόμοιοι περιορισμοί στη χρήση ενός περιουσιακού στοιχείου, όπως η εκπνοή της διάρκειας των σχετικών μισθώσεων.

Η ωφέλιμη ζωή ενός περιουσιακού στοιχείου ορίζεται με βάση την αναμενόμενη χρησιμότητά του για την οντότητα. Η πολιτική διαχείρισης της περιουσίας της οντότητας μπορεί να περιλαμβάνει τη διάθεση των περιουσιακών στοιχείων, ύστερα από ορισμένο χρόνο ή μετά την ανάλωση ενός ορισμένου μέρους από τα οικονομικά οφέλη που είναι ενσωματωμένα σε αυτά. Συνεπώς, η ωφέλιμη ζωή ενός περιουσιακού στοιχείου μπορεί να είναι βραχύτερη από ό, τι η οικονομική ζωή του. Η εκτίμηση της ωφέλιμης ζωής ενός πάγιου περιουσιακού στοιχείου είναι θέμα κρίσης, που βασίζεται στην εμπειρία της οντότητας από όμοια στοιχεία.

Τα γήπεδα και τα κτίρια αποτελούν περιουσιακά στοιχεία που ξεχωρίζονται μεταξύ τους και λογιστικοποιούνται χωριστά, έστω και αν αποκτώνται μαζί. Με κάποιες εξαιρέσεις, όπως τα λατομεία και οι τοποθεσίες που χρησιμοποιούνται ως χώροι ταφής, η γη έχει απεριόριστη ωφέλιμη ζωή και συνεπώς δεν αποσβένεται. Τα κτίρια έχουν περιορισμένη ωφέλιμη ζωή και, συνεπώς, είναι αποσβέσιμα περιουσιακά στοιχεία. Μια αύξηση στην αξία του εδάφους στο οποίο βρίσκεται ένα κτίριο, δεν επηρεάζει τον προσδιορισμό του αποσβέσιμου ποσού του κτιρίου.

Αν το κόστος της γης περιλαμβάνει το κόστος αποσυναρμολόγησης, απομάκρυνσης και αποκατάστασης, εκείνο το κόστος του οικοπέδου αποσβένεται κατά την περίοδο που αντλούνται οφέλη μέσω της πραγματοποίησης του κόστους αυτού. Σε ορισμένες περιπτώσεις, η ίδια η γη μπορεί να έχει περιορισμένη ωφέλιμη ζωή, οπότε αποσβένεται κατά τρόπο που αντανακλά τα οφέλη που πρόκειται να αποκομιστούν από αυτή.

Μέθοδος Απόσβεσης

Η χρησιμοποιούμενη μέθοδος απόσβεσης θα αντικατοπτρίζει το ρυθμό ανάλωσης των μελλοντικών οικονομικών ωφελειών που αναμένεται να αναλωθούν από την οντότητα.

Η μέθοδος απόσβεσης που εφαρμόζεται σε περιουσιακό στοιχείο πρέπει να επανεξετάζεται τουλάχιστον στη λήξη κάθε οικονομικού έτους και, αν έχει υπάρξει σημαντική μεταβολή στο ρυθμό της αναμενόμενης ανάλωσης των μελλοντικών οικονομικών ωφελειών που ενσωματώνονται στο περιουσιακό στοιχείο, η μέθοδος πρέπει να τροποποιείται ώστε να αντικατοπτρίζει το νέο ρυθμό. Τέτοια μεταβολή θα αντιμετωπίζεται λογιστικά ως μεταβολή της λογιστικής εκτίμησης σύμφωνα με το ΔΛΠ 8.

Μια ποικιλία μεθόδων απόσβεσης μπορεί να χρησιμοποιείται για να κατανέμεται το αποσβέσιμο ποσό ενός περιουσιακού στοιχείου με τρόπο συστηματικό κατά τη διάρκεια της ωφέλιμης ζωής του. Αυτές οι μέθοδοι περιλαμβάνουν τη σταθερή μέθοδο, τη μέθοδο του φθίνοντος υπολοίπου και τη μέθοδο της μονάδας παραγωγής. Κατά τη σταθερή μέθοδο, γίνεται επιβάρυνση των αποτελεσμάτων με σταθερό ποσό καθ' όλη τη διάρκεια της ωφέλιμης ζωής εάν η υπολειμματική αξία του περιουσιακού στοιχείου δε μεταβάλλεται. Κατά τη μέθοδο του φθίνοντος υπολοίπου γίνεται μία φθίνουσα επιβάρυνση των αποτελεσμάτων κατά τη διάρκεια της ωφέλιμης ζωής. Με τη μέθοδο των συνολικά παραγόμενων μονάδων γίνεται επιβάρυνση των αποτελεσμάτων με βάση την αναμενόμενη χρήση ή παραγωγή. Η οντότητα επιλέγει τη μέθοδο που αντανακλά καλύτερα τον αναμενόμενο ρυθμό κατανάλωσης των μελλοντικών οικονομικών ωφελειών που ενσωματώνονται στο περιουσιακό στοιχείο. Η μέθοδος εκείνη εφαρμόζεται σταθερά από περίοδο σε περίοδο, εκτός αν υπάρχει μια μεταβολή στον αναμενόμενο ρυθμό των οικονομικών ωφελειών.

Απομείωση Αξίας

Η οντότητα εφαρμόζει το ΔΛΠ 36 Απομείωση Αξίας Περιουσιακών Στοιχείων για να προσδιορίσει αν η αξία ενός στοιχείου των ενσώματων ακινητοποιήσεων έχει απομειωθεί Αυτό το Πρότυπο εξηγεί πώς μία οντότητα αναθεωρεί τη λογιστική αξία των περιουσιακών στοιχείων της, πώς προσδιορίζει το ανακτήσιμο ποσό ενός περιουσιακού στοιχείου και πότε αναγνωρίζει ή αναστρέφει μια ζημία απομείωσης.

Το ΔΛΠ 22 Συνενώσεις Επιχειρήσεων, εξηγεί πώς λογιστικοποιείται μία ζημία απομείωσης αναγνωρισμένη πριν από το τέλος της πρώτης ετήσιας περιόδου που αρχίζει μετά από μία συνένωση επιχειρήσεων που είναι απόκτηση.

Αποζημίωση για την απομείωση αξίας

Αποζημίωση από τρίτα μέρη για στοιχεία ενσώματων ακινητοποιήσεων που απομειώθηκαν, χάθηκαν ή εγκαταλείφθηκαν πρέπει να συμπεριλαμβάνεται στην κατάσταση λογαριασμού αποτελεσμάτων, όταν καθίσταται απαιτητή η αποζημίωση.

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

(α) τα στοιχεία των ενσώματων ακινητοποιήσεων αναγνωρίζονται σύμφωνα με το ΔΛΠ 36,

(β) η διαγραφή στοιχείων των ενσώματων ακινητοποιήσεων που αποσύρθηκαν ή διατέθηκαν προσδιορίζεται σύμφωνα με το παρόν Πρότυπο,

(γ) η αποζημίωση από τρίτα μέρη για στοιχεία ενσώματων ακινητοποιήσεων που απομειώθηκαν, χάθηκαν ή εγκαταλείφθηκαν συμπεριλαμβάνεται στην κατάσταση λογαριασμού αποτελεσμάτων, όταν καθίσταται απαιτητή

και

(δ) το κόστος στοιχείων των ενσώματων ακινητοποιήσεων που αποκαταστάθηκαν, αγοράστηκαν ή κατασκευάστηκαν ως αντικαταστάσεις προσδιορίζεται σύμφωνα με το παρόν Πρότυπο.

7. ΔΙΑΓΡΑΦΗ

Η λογιστική αξία ενός στοιχείου των ενσώματων ακινητοποιήσεων θα διαγράφεται:

(α) κατά τη διάθεση

ή

(β) όταν δεν αναμένονται μελλοντικά οικονομικά οφέλη από τη χρήση ή τη διάθεση του στοιχείου. Το κέρδος ή η ζημία από τη διαγραφή στοιχείου των ενσώματων ακινητοποιήσεων θα περιλαμβάνεται στην κατάσταση λογαριασμού αποτελεσμάτων όταν το στοιχείο διαγράφεται (εκτός αν το ΔΛΠ 17 απαιτεί διαφορετικά σε συναλλαγή πώλησης και επαναμίσθωσης). Τα κέρδη δε θα κατατάσσονται στα έσοδα.

Η διάθεση ενός στοιχείου των ενσώματων ακινητοποιήσεων μπορεί να γίνεται με διάφορους τρόπους (π.χ. δια της πώλησης, σύναψης σύμβασης χρηματοδοτικής μίσθωσης ή δωρεάς). Κατά τον προσδιορισμό της ημερομηνίας διάθεσης ενός στοιχείου, η οντότητα εφαρμόζει τα κριτήρια του ΔΛΠ 18: Έσοδα για την αναγνώριση εσόδων από την πώληση αγαθών. Το ΔΛΠ 17 εφαρμόζεται στη διάθεση μέσω πώλησης και επαναμίσθωσης.

Αν, σύμφωνα με την αρχή της αναγνώρισης, η οντότητα αναγνωρίζει στη λογιστική αξία ενός στοιχείου των ενσώματων ακινητοποιήσεων το κόστος αντικατάστασης τμήματος του στοιχείου, τότε διαγράφει τη λογιστική αξία του τμήματος που αντικαταστάθηκε ασχέτως αν το αντικαθιστούμενο τμήμα είχε αποσβεστεί ξεχωριστά. Αν δεν είναι πρακτικά δυνατό η οντότητα να προσδιορίσει τη λογιστική αξία του αντικαθιστούμενου τμήματος, μπορεί να χρησιμοποιήσει το κόστος της αντικατάστασης ως ένδειξη του κόστους του αντικαθιστούμενου τμήματος κατά την απόκτηση ή την κατασκευή του.

Το κέρδος ή η ζημία που απορρέει από τη διαγραφή ενός στοιχείου των ενσώματων ακινητοποιήσεων θα προσδιορίζεται ως η διαφορά μεταξύ του καθαρού προϊόντος της διάθεσης, αν υπάρχει, και της λογιστικής αξίας του στοιχείου.

Το αντάλλαγμα που πρέπει να ληφθεί κατά τη διάθεση ενός στοιχείου των ενσώματων ακινητοποιήσεων αναγνωρίζεται αρχικός στην εύλογη αξία του. Ειδικότερα, αν η πληρωμή του στοιχείου αναβάλλεται, το αντάλλαγμα που λήφθηκε αναγνωρίζεται αρχικά στην ισοδύναμη τιμή μετρητοίς του. Η διαφορά μεταξύ του ονομαστικού ποσού του ανταλλάγματος και της ταμιακής τιμής μετρητοίς αναγνωρίζεται ως έσοδο τόκου σύμφωνα με το ΔΛΠ 18, αντανακλώντας την πραγματική απόδοση της απαίτησης.

8. ΗΜΕΡΟΜΗΝΙΑ ΕΝΑΡΞΗΣ ΙΣΧΥΟΣ

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

ΔΙΕΘΝΕΣ ΛΟΓΙΣΤΙΚΟ ΠΡΟΤΥΠΟ 17 : Μισθώσεις

1. ΣΚΟΠΟΣ

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

2. ΠΕΔΙΟ ΕΦΑΡΜΟΓΗΣ

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

- (α) μισθώσεις για εξερεύνηση ή χρήση μεταλλευμάτων, πετρελαίων, φυσικού αερίου και ομοίων μη αναγεννώμενων πόρων, και
- (β) συμβάσεις παραχώρησης δικαιώματος στοιχείων όπως οι κινηματογραφικές ταινίες, οι μαγνητοσκοπήσεις, τα θεατρικά έργα, τα χειρόγραφα κείμενα, οι ευρεσιτεχνίες και τα δικαιώματα πνευματικής ιδιοκτησίας.

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

- (α) ακίνητα που κατέχονται από μισθωτές που αντιμετωπίζονται λογιστικά ως επενδύσεις σε ακίνητα (βλέπε ΔΛΠ 40 Επενδύσεις σε Ακίνητα).
- (β) επένδυση σε ακίνητο που παρέχεται από εκμισθωτές με λειτουργικές μισθώσεις (βλέπε ΔΛΠ 40).
- (γ) βιολογικά περιουσιακά στοιχεία που κατέχονται από μισθωτές με χρηματοδοτικές μισθώσεις (βλέπε ΔΛΠ 41 Γεωργία), ή
- (δ) βιολογικά περιουσιακά στοιχεία που παρέχονται από εκμισθωτές με λειτουργικές μισθώσεις (βλέπε ΔΛΠ 41).

Αυτό το Πρότυπο εφαρμόζεται σε συμφωνίες που μεταβιβάζουν το δικαίωμα χρήσης περιουσιακών στοιχείων, έστω και αν απαιτούνται από τον εκμισθωτή σημαντικές υπηρεσίες για τη λειτουργία ή τη συντήρηση αυτών των περιουσιακών στοιχείων. Το Πρότυπο αυτό δεν εφαρμόζεται σε συμφωνίες που αποτελούν συμβάσεις για υπηρεσίες, που δε μεταβιβάζουν το δικαίωμα χρήσης περιουσιακών στοιχείων από το ένα συμβαλλόμενο μέρος στο άλλο.

3. ΟΡΙΣΜΟΙ

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

ή

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

(i) τον μισθωτή,

(ii) έναν τρίτο που συνδέεται με το μισθωτή,

ή

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

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

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

Οικονομική ζωή είναι είτε:

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

ή

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

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

Εγγυημένη υπολειμματική αξία είναι:

(α) από πλευράς του μισθωτή, το μέρος της υπολειμματικής αξίας το οποίο είναι εγγυημένο από το μισθωτή ή από έναν τρίτο που συνδέεται με το μισθωτή (το ποσό της εγγύησης όντας το μέγιστο

ποσό το που θα μπορούσε σε κάθε περίπτωση να καταστεί πληρωτέο),
και

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

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

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

Η ακαθάριστη επένδυση στη μίσθωση είναι το σύνολο:

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

και

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

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

Μη δεδουλευμένο χρηματοοικονομικό έσοδο είναι η διαφορά μεταξύ:

(α) της ακαθάριστης επένδυσης στη μίσθωση,

και

(β) της καθαρής επένδυσης στη μίσθωση.

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

(i) την εύλογη αξία του μισθωμένου περιουσιακού στοιχείου και (ii) κάθε αρχικού άμεσου κόστους του εκμισθωτή.

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

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

4. ΚΑΤΑΤΑΞΗ ΤΩΝ ΜΙΣΘΩΣΕΩΝ

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

Μία μίσθωση κατατάσσεται ως χρηματοδοτική μίσθωση αν μεταβιβάζει ουσιαστικά όλους τους κινδύνους και τις ωφέλειες που συνοδεύουν την κυριότητα. Μία μίσθωση κατατάσσεται ως λειτουργική αν δε μεταβιβάζει ουσιαστικά όλους τους κινδύνους και ωφέλειες που συνοδεύουν την κυριότητα.

Επειδή η συναλλαγή μεταξύ εκμισθωτή και μισθωτή βασίζεται σε συμφωνία μίσθωσης, είναι ορθό να χρησιμοποιούνται συνεπείς ορισμοί. Η εφαρμογή αυτών των ορισμών στις διαφορετικές συνθήκες του εκμισθωτή και του μισθωτή μπορεί μερικές φορές να καταλήξει σε διαφορετική κατάταξη της ίδιας μίσθωσης από το κάθε μέρος. Για παράδειγμα, αυτό μπορεί να συμβεί αν ο εκμισθωτής ωφελείται από εγγύηση υπολειμματικής αξίας που παρέχεται από μέρος που δε συνδέεται με τον μισθωτή.

Αν μια μίσθωση είναι χρηματοδοτική ή λειτουργική εξαρτάται από την ουσία της συναλλαγής μάλλον παρά από τον τύπο της σύμβασης .

Παραδείγματα καταστάσεων που είτε μεμονωμένα είτε συνδυαστικά θα συνεπάγονταν υπό κανονικές συνθήκες την κατάταξη μιας μίσθωσης ως χρηματοδοτικής είναι τα εξής:

- (α) η μίσθωση μεταβιβάζει την κυριότητα του περιουσιακού στοιχείου στο μισθωτή μέχρι τη λήξη της μισθωτικής περιόδου,
- (β) ο μισθωτής έχει το δικαίωμα αγοράς του περιουσιακού στοιχείου σε τιμή που αναμένεται να είναι επαρκώς χαμηλότερη από την εύλογη αξία κατά την ημερομηνία άσκησης του δικαιώματος, έτσι ώστε, κατά την έναρξη της μίσθωσης, να θεωρείται μάλλον βέβαιο ότι το δικαίωμα θα ασκηθεί,
- (γ) η διάρκεια της μίσθωσης εκτείνεται στο μεγαλύτερο μέρος της οικονομικής ζωής του περιουσιακού στοιχείου, έστω και αν ο τίτλος κυριότητας δε μεταβιβάζεται,
- (δ) κατά την έναρξη της μίσθωσης η παρούσα αξία των ελάχιστων καταβολών μισθωμάτων ισούται ουσιαστικά τουλάχιστον με το σύνολο της εύλογης αξίας του μισθωμένου περιουσιακού στοιχείου και,
- (ε) τα μισθωμένα περιουσιακά στοιχεία είναι ειδικής φύσης, ώστε μόνον ο μισθωτής να μπορεί να τα χρησιμοποιεί χωρίς να απαιτούνται σοβαρές τροποποιήσεις.

Ενδείξεις καταστάσεων οι οποίες μεμονωμένα ή σε συνδυασμό θα μπορούσαν επίσης να συνεπάγονται την κατάταξη μιας μίσθωσης ως χρηματοδοτικής είναι οι εξής:

- (α) αν ο μισθωτής έχει το δικαίωμα να ακυρώσει τη μίσθωση, οι ζημίες του εκμισθωτή που συνδέονται με την ακύρωση καλύπτονται από το μισθωτή,
- (β) κέρδη και ζημίες από τη διακύμανση της εύλογης αξίας του υπολείμματος ανήκουν στο μισθωτή (για παράδειγμα με τη μορφή έκπτωσης του μισθώματος που ισούται με το μεγαλύτερο μέρος του προϊόντος της πώλησης στη λήξη της μίσθωσης), και
- (γ) ο μισθωτής έχει τη δυνατότητα να παρατείνει τη μίσθωση με μίσθωμα σημαντικά χαμηλότερο από τα τρέχοντα μισθώματα της αγοράς.

Τα παραδείγματα και οι δείκτες δεν είναι πάντα οριστικοί. Είναι φανερό από άλλα στοιχεία ότι αν η μίσθωση δε μεταβιβάζει ουσιαστικά όλους τους κινδύνους και τις ωφέλειες που συνοδεύουν την κυριότητα, η μίσθωση κατατάσσεται ως λειτουργική.

Για παράδειγμα, μπορεί να συμβεί κάτι τέτοιο αν η κυριότητα του περιουσιακού στοιχείου μεταβιβαστεί στο τέλος της μίσθωσης έναντι μεταβλητής καταβολής που ισούται με την τότε εύλογη αξία του, ή αν υπάρχουν ενδεχόμενα μισθώματα, ως αποτέλεσμα των οποίων ο μισθωτής δεν έχει ουσιαστικά όλα τα οφέλη ή όλους τους κινδύνους. Βλέπε επίσης Διερμηνεία ΜΕΔ-27

Εκτίμηση της Ουσίας των Συναλλαγών που Συνεπάγεται το Νομικό Τύπο μιας Μίσθωσης.

Η κατάταξη μιας μίσθωσης πραγματοποιείται κατά την έναρξη της μίσθωσης. Αν σε οποιαδήποτε χρονική στιγμή ο μισθωτής και ο εκμισθωτής συμφωνήσουν να αλλάξουν τους όρους της μίσθωσης, μη συμπεριλαμβανομένης της ανανέωσής της, κατά τρόπο που θα συνεπαγόταν μία διαφορετική κατάταξη της μίσθωσης, αν οι τροποποιημένοι όροι ίσχυαν από την έναρξη της μίσθωσης, η αναθεωρημένη συμφωνία θεωρείται νέα συμφωνία μέχρι τη λήξη της. Εντούτοις, μεταβολές στις εκτιμήσεις (για παράδειγμα, μεταβολές στις 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 νέα κατάταξη μιας μίσθωσης για λογιστικούς σκοπούς.

Μισθώσεις γης και κτιρίων κατατάσσονται ως λειτουργικές ή χρηματοδοτικές μισθώσεις με τον ίδιο τρόπο όπως οι μισθώσεις άλλων περιουσιακών στοιχείων. Όμως, ένα χαρακτηριστικό της γης είναι ότι κανονικά έχει απεριόριστη οικονομική ζωή και, αν η κυριότητα δεν αναμένεται να μεταβιβαστεί στο μισθωτή μέχρι τη λήξη της μίσθωσης, ο μισθωτής συνήθως δε λαμβάνει ουσιαστικά όλους τους κινδύνους και τις ωφέλειες που συνοδεύουν την κυριότητα. Στην περίπτωση αυτή η μίσθωση της γης θα είναι λειτουργική μίσθωση. Η καταβολή που γίνεται κατά την έναρξη ή την απόκτηση μισθίου που αντιμετωπίζεται λογιστικά ως λειτουργική μίσθωση αντιπροσωπεύει προκαταβολή μισθωμάτων που αποσβένονται κατά τη διάρκεια της μισθωτικής περιόδου σύμφωνα με τη διάρθρωση των ωφελειών που παρέχονται.

Τα στοιχεία της γης και των κτιρίων μιας μίσθωσης γης και κτιρίων αντιμετωπίζονται ξεχωριστά για τους σκοπούς της κατάταξης της μίσθωσης. Αν αναμένεται η κυριότητα αμφοτέρων των στοιχείων να μεταβιβαστεί στον μισθωτή μέχρι το τέλος της μισθωτικής περιόδου, αμφότερα τα στοιχεία κατατάσσονται ως χρηματοδοτική μίσθωση, είτε αναλύονται σε μία είτε σε δύο μισθώσεις, εκτός αν άλλα χαρακτηριστικά καθιστούν φανερό ότι η μίσθωση δε μεταφέρει ουσιαστικά όλους τους κινδύνους και τα οφέλη που συνοδεύουν την ιδιοκτησία του ενός ή και των δύο στοιχείων. Όταν η γη έχει απεριόριστη οικονομική ζωή, συνήθως κατατάσσεται ως λειτουργική μίσθωση εκτός αν αναμένεται να μεταβιβαστεί η κυριότητα στον μισθωτή μέχρι το τέλος της μισθωτικής περιόδου. Το στοιχείο του κτιρίου κατατάσσεται ως χρηματοδοτική ή λειτουργική μίσθωση.

Όποτε απαιτείται για την κατάταξη και τη λογιστική αντιμετώπιση μίσθωσης γης και κτιρίων, οι ελάχιστες καταβολές μισθωμάτων (συμπεριλαμβανομένων όποιων εφάπαξ προπληρωμών) κατανέμονται στα στοιχεία της γης και του κτιρίου ανάλογα με τις σχετικές εύλογες αξίες της συμμετοχής του μισθίου στα στοιχεία της γης και του κτιρίου κατά την έναρξη της μίσθωσης. Αν οι καταβολές των μισθώσεων δεν μπορούν να επιμεριστούν αξιόπιστα στα δύο αυτά στοιχεία, ολόκληρη η μίσθωση κατατάσσεται ως χρηματοδοτική μίσθωση, εκτός αν είναι φανερό ότι αμφότερα τα στοιχεία αποτελούν λειτουργικές μισθώσεις, οπότε η μίσθωση κατατάσσεται ως λειτουργική μίσθωση στο σύνολό της.

Για μίσθωση γης και κτηρίων όπου το ποσό που θα αναγνωρίζετο αρχικά για το στοιχείο του γης, είναι επουσιώδες, η γη και τα κτίρια μπορούν να αντιμετωπιστούν ως μία μονάδα για τον σκοπό της κατάταξης της μίσθωσης και η μίσθωση να καταταχθεί ως χρηματοδοτική ή λειτουργική. Στην περίπτωση αυτή, η οικονομική ζωή των κτιρίων θεωρείται ως η οικονομική ζωή ολόκληρου του μισθωμένου περιουσιακού στοιχείου.

Η ξεχωριστή αποτίμηση των στοιχείων της γης και των κτιρίων δεν απαιτείται όταν η συμμετοχή του μισθωτή στη γη και τα κτίρια κατατάσσεται ως μία επένδυση σε ακίνητα σύμφωνα με το ΔΛΠ 40 και υιοθετείται το μοντέλο της εύλογης αξίας. Απαιτούνται λεπτομερείς υπολογισμοί για την

εκτίμηση αυτή μόνον όταν η κατάταξη ενός εκ των δύο ή και των δύο στοιχείων άλλως είναι αβέβαιη.

Σύμφωνα με το ΔΛΠ 40, ένας μισθωτής μπορεί να κατατάξει δικαίωμα σε ακίνητο που κατέχεται βάσει μιας λειτουργικής μίσθωσης ως επένδυση σε ακίνητα. Αν πράξει έτσι, το δικαίωμα στο ακίνητο αντιμετωπίζεται λογιστικά ως αν ήταν χρηματοδοτική μίσθωση και, επιπροσθέτως, χρησιμοποιείται η μέθοδος της εύλογης αξίας για το περιουσιακό στοιχείο που αναγνωρίζεται. Ο μισθωτής θα συνεχίσει να αντιμετωπίζει λογιστικά τη μίσθωση ως χρηματοδοτική μίσθωση, έστω και αν μεταγενέστερο γεγονός τροποποιήσει τη φύση του δικαιώματος του μισθωτή στο ακίνητο, ώστε να μην κατατάσσεται πλέον ως επένδυση σε ακίνητα. Αυτό θα συμβεί, για παράδειγμα, αν ο μισθωτής:

(α) χρησιμοποιεί το ακίνητο, το οποίο εν συνεχεία μεταβάλλεται σε ιδιοχρησιμοποιούμενο ακίνητο με τεκμαρτό κόστος που ισούται με την εύλογη αξία του κατά την ημερομηνία της μεταβολής της χρήσης,

ή

(β) υπομισθώνει το ακίνητο μεταφέροντας ουσιαστικά όλους τους κινδύνους και τα οφέλη που συνεπάγονται τις ιδιοκτησίας σε τρίτο, μη συνδεδεμένο μέρος. Τέτοια υπομίσθωση αντιμετωπίζεται λογιστικά από τον μισθωτή ως χρηματοδοτική μίσθωση στο τρίτο μέρος, αν και μπορεί να αντιμετωπιστεί λογιστικά ως λειτουργική μίσθωση από το τρίτο μέρος.

5. ΟΙ ΜΙΣΘΩΣΕΙΣ ΣΤΙΣ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΕΣ ΚΑΤΑΣΤΑΣΕΙΣ ΤΩΝ ΜΙΣΘΩΤΩΝ

5.1 Χρηματοδοτικές μισθώσεις

Α ρ χ ι κ ή α ν α γ ν ώ ρ ι σ η

Κατά την έναρξη της μισθωτικής περιόδου, οι μισθωτές πρέπει να αναγνωρίζουν τις χρηματοδοτικές μισθώσεις ως περιουσιακά στοιχεία και υποχρεώσεις στους ισολογισμούς τους, με ποσό ίσο προς την εύλογη αξία της μισθούμενης ιδιοκτησίας ή, αν είναι χαμηλότερη, με την παρούσα αξία των ελάχιστων καταβολών μισθωμάτων, η κάθε μία προσδιοριζόμενη κατά την έναρξη της μίσθωσης. Το προεξοφλητικό επιτόκιο για τον υπολογισμό της παρούσας αξίας των ελάχιστων καταβολών μισθωμάτων, είναι το τεκμαρτό επιτόκιο της μίσθωσης, αν αυτό είναι μπορεί προσδιοριστεί. Διαφορετικά, πρέπει να χρησιμοποιείται το διαφορικό επιτόκιο δανεισμού. Κάθε αρχικό άμεσο κόστος του μισθωτή προστίθεται στο ποσό που αναγνωρίζεται ως περιουσιακό στοιχείο.

Ο λογιστικός χειρισμός και η παρουσίαση των συναλλαγών και των λοιπών γεγονότων πρέπει να γίνεται σύμφωνα με την ουσία και την οικονομική φύση τους και όχι μόνο με το νομικό τύπο τους. Μολονότι από το νομικό τύπο ενός μισθωτηρίου συμβολαίου ενδέχεται να μην προκύπτει δικαίωμα του μισθωτή να αποκτήσει την κυριότητα του μισθωμένου περιουσιακού στοιχείου, στην περίπτωση της χρηματοδοτικής μίσθωσης, η ουσία και η οικονομική φύση της πράξης αυτής υποδεικνύει την απόκτηση του μισθωτή του οικονομικού οφέλους από τη χρήση του μισθωμένου στοιχείου κατά το μεγαλύτερο μέρος της ωφέλιμης ζωής του, με αντάλλαγμα την υποχρέωσή του να καταβάλει για το δικαίωμά του αυτό ένα ποσό, στην έναρξη της μίσθωσης, το οποίο προσεγγίζει την εύλογη αξία του στοιχείου, προσαυξημένη με τη σχετική χρηματοοικονομική επιβάρυνση.

Αν τέτοιες συναλλαγές που αφορούν μισθώσεις δεν απεικονιστούν στον ισολογισμό του μισθωτή, τούτο θα προκαλέσει παραμόρφωση των οικονομικών δεικτών της οντότητας, αφού θα υπάρχει υποεκτίμηση τόσο των οικονομικών πόρων, όσο και του ύψους των υποχρεώσεων της. Κατά συνέπεια, η χρηματοδοτική μίσθωση είναι σκόπιμο να περιλαμβάνεται στον ισολογισμό του μισθωτή, τόσο ως περιουσιακό στοιχείο, όσο και ως υποχρέωση καταβολής των μελλοντικών

μισθωμάτων. Κατά την έναρξη της μίσθωσης, τόσο το περιουσιακό στοιχείο, όσο και η υποχρέωση των μελλοντικών μισθωμάτων, αναγνωρίζονται στον ισολογισμό στα ίδια ποσά, εκτός από οποιαδήποτε αρχικά άμεσα κόστη του μισθωτή που προστίθενται στο ποσό που αναγνωρίζεται ως περιουσιακό στοιχείο.

Δεν είναι ορθό οι υποχρεώσεις για μισθωμένα περιουσιακά στοιχεία να παρουσιάζονται στις οικονομικές καταστάσεις αφαιρετικά από τα μισθωμένα περιουσιακά στοιχεία. Αν για την παρουσίαση των υποχρεώσεων στην όψη του ισολογισμού γίνεται διάκριση μεταξύ βραχυπρόθεσμων και μη βραχυπρόθεσμων υποχρεώσεων, η ίδια διάκριση γίνεται και για τις υποχρεώσεις της μίσθωσης.

Συχνά υφίστανται αρχικά άμεσα κόστη που αφορούν συγκεκριμένες μισθωτικές δραστηριότητες, όπως κατά τη διαπραγμάτευση και εξασφάλιση των μισθωτικών συμφωνιών. Τα κόστη που αποδίδονται άμεσα στις ενέργειες του μισθωτή που πραγματοποιούνται στα πλαίσια μίας χρηματοδοτικής μίσθωσης, προστίθενται στο ποσό που αναγνωρίζεται ως περιουσιακό στοιχείο.

Μεταγενέστερη αποτίμηση

Οι ελάχιστες καταβολές μισθωμάτων θα επιμερίζονται στην χρηματοοικονομική επιβάρυνση και σε μείωση της ανεξόφλητης υποχρέωσης. Η χρηματοδοτική επιβάρυνση πρέπει να κατανέμεται στη διάρκεια της μισθωτικής περιόδου, ούτως ώστε να προκύπτει ένα σταθερό περιοδικό επιτόκιο επί του ανεξόφλητου υπολοίπου της υποχρέωσης. Τα ενδεχόμενα μισθώματα θα αναγνωρίζονται ως δαπάνη στις περιόδους κατά τις οποίες πραγματοποιούνται.

Στην πράξη, κατά την κατανομή της χρηματοοικονομικής επιβάρυνσης στη διάρκεια της μισθωτικής περιόδου, μπορεί να χρησιμοποιείται κάποιος προσεγγιστικός τύπος που απλοποιεί τον υπολογισμό.

Η χρηματοδοτική μίσθωση δημιουργεί μία δαπάνη απόσβεσης των αποσβέσιμων περιουσιακών στοιχείων, καθώς και μία χρηματοδοτική δαπάνη για κάθε λογιστική περίοδο. Η μέθοδος αποσβέσεων των μισθωμένων αποσβέσιμων περιουσιακών στοιχείων θα είναι συνεπής προς τη μέθοδο που ακολουθείται για τα αποσβέσιμα περιουσιακά στοιχεία που ανήκουν στην οντότητα και η αναγνωριζόμενη απόσβεση πρέπει να υπολογίζεται

σύμφωνα με τα οριζόμενα από το ΔΛΠ 16: Ενσώματες Ακίνητοποιήσεις και το ΔΛΠ 38: Άυλα Περιουσιακά Στοιχεία. Αν δεν υπάρχει καμία εύλογη βεβαιότητα ότι μέχρι τη λήξη της μισθωτικής περιόδου, ο μισθωτής θα αποκτήσει την κυριότητα του στοιχείου, τότε η πλήρης απόσβεση του περιουσιακού στοιχείου αυτού θα γίνει στο συντομότερο χρόνο μεταξύ της διάρκειας της μίσθωσης και της ωφέλιμης ζωής του περιουσιακού στοιχείου.

Το αποσβέσιμο ποσό ενός μισθωμένου περιουσιακού στοιχείου κατανέμεται σε όλες τις λογιστικές περιόδους κατά τις οποίες αναμένεται να χρησιμοποιηθεί το στοιχείο αυτό, με τρόπο συστηματικό και σύμφωνα με τη μέθοδο αποσβέσεων που ακολουθεί ο μισθωτής για τα αποσβέσιμα στοιχεία της ιδιοκτησίας του. Αν υπάρχει μία εύλογη βεβαιότητα ότι μέχρι τη λήξη της μισθωτικής περιόδου, ο μισθωτής θα αποκτήσει την κυριότητα, τότε ως αναμενόμενη περίοδος χρησιμοποίησης λαμβάνεται η ωφέλιμη ζωή του περιουσιακού στοιχείου, διαφορετικά η απόσβεση γίνεται στο συντομότερο χρόνο μεταξύ της διάρκειας της μίσθωσης και της ωφέλιμης ζωής του περιουσιακού στοιχείου.

Το σύνολο της δαπάνης απόσβεσης του περιουσιακού στοιχείου και της χρηματοδοτικής δαπάνης

της περιόδου, σπάνια είναι ίσο με τα πληρωτέα μισθώματα της περιόδου και συνεπώς, δεν αρκεί μόνον η αναγνώριση των πληρωτέων μισθωμάτων ως δαπάνες. Κατόπιν τούτου, δεν είναι πιθανό να υπάρχει ισότητα μεταξύ των ποσών του περιουσιακού στοιχείου και της σχετικής υποχρέωσης μετά την έναρξη της μισθωτικής περιόδου.

Για να προσδιορίσει μία οντότητα πότε ένα άυλο περιουσιακό στοιχείο απομειώνεται, εφαρμόζει το ΔΛΠ 36 Απομείωση Αξίας Περιουσιακών Στοιχείων.

Οι μισθωτές, εκτός της ικανοποίησης των απαιτήσεων του ΔΠΧΠ 7 Χρηματοοικονομικά Μέσα: Γνωστοποιήσεις, πρέπει να προβαίνουν και στις ακόλουθες γνωστοποιήσεις για τις χρηματοδοτικές μισθώσεις:

(α) για κάθε κατηγορία περιουσιακών στοιχείων, της καθαρής λογιστικής αξίας κατά την ημερομηνία του ισολογισμού.

β) συμφωνία μεταξύ του συνόλου της ελάχιστης καταβολής μελλοντικών μισθωμάτων κατά την ημερομηνία του ισολογισμού και της παρούσας αξίας τους. Επιπρόσθετα, η οντότητα πρέπει να γνωστοποιεί το σύνολο της ελάχιστης καταβολής μελλοντικών μισθωμάτων κατά την ημερομηνία του ισολογισμού και την παρούσα αξία τους, για κάθε μία από τις ακόλουθες περιόδους:

(i) όχι αργότερα από ένα έτος,

(ii) για περισσότερο από ένα έτος μέχρι πέντε έτη,

(iii) για περισσότερα από πέντε έτη.

(γ) ενδεχόμενα μισθώματα που αναγνωρίστηκαν ως δαπάνη κατά τη διάρκεια της περιόδου.

(δ) το σύνολο της μελλοντικής ελάχιστης καταβολής υπομισθωμάτων που αναμένεται να ληφθεί βάσει μη ακυρώσιμης υπομίσθωσης κατά την ημερομηνία του ισολογισμού.

(ε) μία γενική περιγραφή των σημαντικών μισθωτικών συμφωνιών του μισθωτή που περιλαμβάνει, μεταξύ άλλων, τα ακόλουθα:

(i) τη βάση υπολογισμού των ενδεχόμενων μισθωμάτων,

(ii) την ύπαρξη και τους όρους δικαιωμάτων ανανέωσης ή αγοράς και τους όρους κλιμάκωσης και,

(iii) τους περιορισμούς που τίθενται από τις μισθωτικές συμφωνίες, όπως αυτοί που αφορούν σε μερίσματα, αύξηση χρεών και νέες μισθώσεις.

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

5.2 Λειτουργικές Μισθώσεις

Οι καταβολές μισθωμάτων βάσει μιας λειτουργικής μίσθωσης θα αναγνωρίζονται σε βάρος των αποτελεσμάτων, με την ευθεία μέθοδο, σε όλη τη διάρκεια της μίσθωσης, εκτός αν μία άλλη συστηματική βάση είναι περισσότερο αντιπροσωπευτική του είδους της χρονικής κατανομής του οφέλους για το χρήστη .

Για τις λειτουργικές μισθώσεις, οι πληρωμές μισθωμάτων (μη συμπεριλαμβανομένου του κόστους για υπηρεσίες, όπως η ασφάλιση και συντήρηση) αναγνωρίζονται ως έξοδο με την ευθεία μέθοδο, εκτός αν μία άλλη συστηματική βάση είναι αντιπροσωπευτική του είδους της χρονικής κατανομής της ωφέλειας του χρήστη, έστω και αν οι πληρωμές δε γίνονται σε αυτήν τη βάση.

Βλέπε επίσης ΜΕΔ-15 Λειτουργικές Μισθώσεις-Κίνητρα.

Οι μισθωτές, εκτός της ικανοποίησης των απαιτήσεων του ΔΠΧΠ 7, θα προβαίνουν στις ακόλουθες γνωστοποιήσεις για τις χρηματοδοτικές μισθώσεις:

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

(i) όχι αργότερα από ένα έτος,

(ii) για περισσότερο από ένα έτος μέχρι πέντε έτη,

(iii) για περισσότερα από πέντε έτη.

(β) το σύνολο της μελλοντικής ελάχιστης καταβολής υπομισθωμάτων που αναμένεται να ληφθεί βάσει μη ακυρώσιμης υπομίσθωσης κατά την ημερομηνία του ισολογισμού.

(γ) πληρωμές μισθωμάτων και υπομισθωμάτων που αναγνωρίστηκαν ως δαπάνες κατά τη διάρκεια της περιόδου, με διαχωρισμό των ποσών της ελάχιστης καταβολής μισθωμάτων, των ενδεχόμενων μισθωμάτων και των καταβολών υπομισθωμάτων.

(δ) μία γενική περιγραφή των σημαντικών μισθωτικών συμφωνιών του μισθωτή που περιλαμβάνει, μεταξύ άλλων, τα ακόλουθα:

(i) τη βάση υπολογισμού των ενδεχόμενων μισθωμάτων,

(ii) την ύπαρξη και τους όρους δικαιωμάτων ανανέωσης ή αγοράς και τους όρους κλιμάκωσης και,

(iii) τους περιορισμούς που τίθενται από τις μισθωτικές συμφωνίες, όπως αυτοί που αφορούν σε μερίσματα, σε αύξηση χρεών και σε νέες μισθώσεις.

ΟΙ ΜΙΣΘΩΣΕΙΣ ΣΤΙΣ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΕΣ ΚΑΤΑΣΤΑΣΕΙΣ ΤΩΝ ΜΙΣΘΩΤΩΝ

Χρηματοδοτικές μισθώσεις

Α ρ χ ι κ ή α ν α γ ν ώ ρ ι σ η

Οι εκμισθωτές θα αναγνωρίζουν στον ισολογισμό τους τα κατεχόμενα περιουσιακά στοιχεία που τελούν υπό χρηματοδοτική μίσθωση και θα τα εμφανίζουν ως απαίτηση ποσού ίσου με την καθαρή επένδυση στη μίσθωση.

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.

Αρχικά άμεσα κόστη, όπως προμήθειες, αμοιβές νομικών συμβούλων και εσωτερικά κόστη που είναι διαφορετικά και επιρρίπτονται άμεσα στη διαπραγμάτευση και τη συμφωνία μιας μίσθωσης, συχνά βαρύνουν τους εκμισθωτές. Σε αυτά δε συμπεριλαμβάνονται γενικά έξοδα όπως αυτά που πραγματοποιούνται από ομάδες πωλήσεων και μάρκετινγκ. Για τις χρηματοδοτικές μισθώσεις, εκτός εκείνες που αφορούν εκμισθωτές που είναι κατασκευαστές ή έμποροι, τα αρχικά άμεσα κόστη συμπεριλαμβάνονται στην αρχική επιμέτρηση των απαιτήσεων της χρηματοδοτικής μίσθωσης και είναι μειωτικά των εσόδων που αναγνωρίζονται κατά τη διάρκεια της μίσθωσης.

Το τεκμαρτό επιτόκιο της μίσθωσης προσδιορίζεται κατά τέτοιο τρόπο ώστε τα αρχικά άμεσα κόστη να συμπεριλαμβάνονται αυτόματα στις απαιτήσεις της χρηματοδοτικής μίσθωσης. Δε συντρέχει λόγος να προστεθούν ξεχωριστά. Τα κόστη που βαρύνουν εκμισθωτές που είναι κατασκευαστές ή έμποροι για τη διαπραγμάτευση και τη συμφωνία μιας μίσθωσης εξαιρούνται από τον ορισμό του άμεσου αρχικού κόστους. Κατά συνέπεια, εξαιρούνται από την καθαρή επένδυση στη μίσθωση και αναγνωρίζονται ως δαπάνη όταν αναγνωρίζεται το κέρδος από την πώληση, που για χρηματοδοτικές μισθώσεις είναι συνήθως στην έναρξη της μισθωτικής περιόδου.

Μεταγενέστερη αποτίμηση

Η αναγνώριση του χρηματοοικονομικού εσόδου θα βασίζεται σε ένα πρότυπο που αντανακλά μία σταθερή περιοδική απόδοση της καθαρής επένδυσης του εκμισθωτή στη χρηματοδοτική μίσθωση.

Ο εκμισθωτής επιδιώκει τη συστηματική και ορθολογική κατανομή του χρηματοοικονομικού εσόδου σε ολόκληρη τη διάρκεια της μισθωτικής περιόδου. Η κατανομή αυτή γίνεται με τέτοιον τρόπο ώστε να προκύπτει μία σταθερή περιοδική απόδοση της καθαρής επένδυσης του εκμισθωτή στη χρηματοδοτική μίσθωση. Τα μισθώματα της κάθε περιόδου, εξαιρώντας τα κόστη υπηρεσιών, είναι μειωτικά της ακαθάριστης επένδυσης της μίσθωσης, μειώνοντας τόσο το κεφάλαιο, όσο και το μη δεδουλευμένο χρηματοοικονομικό έσοδο.

Οι εκτιμώμενες μη εγγυημένες υπολειμματικές αξίες, που χρησιμοποιούνται στον υπολογισμό της ακαθάριστης επένδυσης του εκμισθωτή σε μία μίσθωση, επανεξετάζονται τακτικά. Αν υπάρξει μείωση της εκτιμώμενης μη εγγυημένης υπολειμματικής αξίας, αναθεωρείται η κατανομή του εσόδου για ολόκληρη τη διάρκεια της μίσθωσης και κάθε μείωση σε σχέση με τα δεδουλευμένα ποσά αναγνωρίζεται αμέσως.

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

Οι κατασκευαστές ή οι έμποροι εκμισθωτές θα αναγνωρίζουν το κέρδος ή τη ζημία πώλησης στα αποτελέσματα της περιόδου, σύμφωνα με την πολιτική που ακολουθείται από την οντότητα για τις άμεσες πωλήσεις. Αν τα προσφερόμενα επιτόκια είναι πλασματικά χαμηλά, το κέρδος από τη πώληση θα περιορίζεται σε αυτό που θα προέκυπτε αν η επιβάρυνση γινόταν με επιτόκιο της αγοράς. Τα κόστη που βαρύνουν εκμισθωτές που είναι κατασκευαστές ή έμποροι για τη διαπραγμάτευση και τη συμφωνία μιας μίσθωσης θα αναγνωρίζονται ως δαπάνη κατά την αναγνώριση του κέρδους από την πώληση.

Οι κατασκευαστές ή οι έμποροι συχνά προσφέρουν στους πελάτες την επιλογή είτε να αγοράσουν είτε να μισθώσουν ένα περιουσιακό στοιχείο. Μία χρηματοδοτική μίσθωση ενός περιουσιακού στοιχείου από κατασκευαστή ή έμπορο εκμισθωτή δημιουργεί δύο τύπους εσόδων:

(α) το κέρδος ή ζημία που ισοδυναμεί με το κέρδος ή τη ζημία που προκύπτει από μία άμεση πώληση του εκμισθωμένου περιουσιακού στοιχείου, σε κανονικές τιμές πώλησης, που αντανακλά τις εφαρμόσιμες εμπορικές ή κλιμακωτές ανάλογα με το ύψος της παραγγελίας εκπτώσεις και
(β) το χρηματοοικονομικό έσοδο καθ' όλη τη διάρκεια της μίσθωσης.

Το έσοδο των πωλήσεων που αναγνωρίζεται κατά την έναρξη μιας μισθωτικής περιόδου από τον κατασκευαστή ή έμπορο εκμισθωτή, είναι η εύλογη αξία του περιουσιακού στοιχείου ή, αν είναι χαμηλότερη, η παρούσα αξία της ελάχιστης καταβολής μισθωμάτων που δικαιούται ο εκμισθωτής, υπολογιζόμενη με εμπορικό επιτόκιο. Το κόστος πωλήσεων που αναγνωρίζεται κατά την έναρξη της μίσθωσης είναι το κόστος ή η λογιστική αξία αν είναι διαφορετική, της μισθωμένης ιδιοκτησίας μείον την παρούσα αξία της μη εγγυημένης υπολειμματικής αξίας. Η διαφορά μεταξύ του εσόδου και του κόστους της πώλησης αποτελεί το κέρδος πώλησης, το οποίο αναγνωρίζεται σύμφωνα με την πολιτική που εφαρμόζεται από την οντότητα για τις άμεσες πωλήσεις.

Οι κατασκευαστές ή οι έμποροι εκμισθωτές μερικές φορές προσφέρουν πλασματικά χαμηλά επιτόκια για να προσελκύσουν πελάτες. Η χρήση τέτοιων επιτοκίων θα είχε ως αποτέλεσμα την αναγνώριση ενός υπερβολικού τμήματος του συνολικού εσόδου από τη συναλλαγή κατά το χρόνο της πώλησης. Αν τα ζητούμενα επιτόκια είναι πλασματικά χαμηλά, το κέρδος από την πώληση περιορίζεται σε αυτό που θα προέκυπτε αν η επιβάρυνση γινόταν με επιτόκιο της αγοράς.

Το κόστος που βαρύνουν τον κατασκευαστή ή έμπορο εκμισθωτή για την διαπραγμάτευση και τη συμφωνία μιας χρηματοδοτικής μίσθωσης, αναγνωρίζονται ως δαπάνη στην έναρξη τις

μισθωτικής περιόδου, γιατί σχετίζονται κυρίως με την επίτευξη του κέρδους πώλησης από τον κατασκευαστή ή τον έμπορο.

Οι εκμισθωτές, εκτός της ικανοποίησης των απαιτήσεων του ΔΠΧΠ 7, θα προβαίνουν στις ακόλουθες γνωστοποιήσεις για τις χρηματοδοτικές μισθώσεις:

(α) συμφωνία μεταξύ της ακαθάριστης επένδυσης στη μίσθωση κατά την ημερομηνία του ισολογισμού και της παρούσας αξίας της εισπρακτέας ελάχιστης καταβολής μισθωμάτων κατά την ημερομηνία του ισολογισμού. Επιπρόσθετα, η οντότητα θα γνωστοποιεί την ακαθάριστη επένδυση στη μίσθωση και την παρούσα αξία της ελάχιστης καταβολής μισθωμάτων κατά την ημερομηνία του ισολογισμού, για κάθε μία από τις ακόλουθες περιόδους:

(i) όχι αργότερα από ένα έτος,

(ii) για περισσότερο από ένα έτος μέχρι πέντε έτη,

(iii) για περισσότερα από πέντε έτη.

(β) το μη δεδουλευμένο χρηματοοικονομικό έσοδο.

(γ) τις μη εγγυημένες υπολειμματικές αξίες που δικαιούται ο εκμισθωτής.

(δ) τη σωρευμένη πρόβλεψη για τις ανείσπρακτες απαιτήσεις από την ελάχιστη καταβολή μισθωμάτων.

(ε) ενδεχόμενα μισθώματα που αναγνωρίστηκαν ως δαπάνη κατά τη διάρκεια της περιόδου.

(στ) μία γενική περιγραφή των σημαντικών διακανονισμών του εκμισθωτή που αφορούν τη μίσθωση.

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

Λειτουργικές Μισθώσεις

Οι εκμισθωτές θα παρουσιάζουν στον ισολογισμό τους τα περιουσιακά στοιχεία που υπόκεινται σε λειτουργικές μισθώσεις σύμφωνα με τη φύση του κάθε περιουσιακού στοιχείου.

Τα έσοδα της μίσθωσης από λειτουργικές μισθώσεις θα αναγνωρίζονται στα αποτελέσματα με την ευθεία μέθοδο σε ολόκληρη τη διάρκεια της μίσθωσης, εκτός αν μία άλλη συστηματική μέθοδος είναι πιο αντιπροσωπευτική του ρυθμού μείωσης του οφέλους που αποφέρει η χρήση του περιουσιακού στοιχείου .

Δαπάνες, συμπεριλαμβανομένης της απόσβεσης, που πραγματοποιούνται για την απόκτηση του εσόδου μισθωμάτων αναγνωρίζονται στις δαπάνες. Το έσοδο της μίσθωσης (μη συμπεριλαμβανομένων των εισπράξεων για υπηρεσίες που παρασχέθηκαν, όπως η ασφάλεια και η συντήρηση) αναγνωρίζεται με την ευθεία μέθοδο σε ολόκληρη τη διάρκεια της μίσθωσης ακόμη και αν οι εισπράξεις δε βασίζονται σε τέτοια μέθοδο, εκτός αν μία άλλη συστηματική μέθοδος είναι πιο αντιπροσωπευτική του ρυθμού μείωσης του οφέλους που αποφέρει η χρήση του μισθωμένου περιουσιακού στοιχείου.

Τα αρχικά άμεσα κόστη που επιβαρύνουν τους εκμισθωτές κατά τη διαπραγμάτευση μιας λειτουργικής μίσθωσης προστίθενται στη λογιστική αξία του μισθωμένου περιουσιακού στοιχείου και αναγνωρίζονται κατά τη διάρκεια της μίσθωσης στην ίδια βάση με το έσοδα της μίσθωσης.

Η μέθοδος απόσβεσης των μισθωμένων αποσβέσιμων περιουσιακών στοιχείων θα ακολουθεί τη συνήθη πολιτική απόσβεσης του εκμισθωτή για παρόμοια περιουσιακά στοιχεία και η απόσβεση θα υπολογίζεται σύμφωνα με τα ΔΛΠ 16 και το ΔΛΠ 38.

Για να προσδιορίσει μία οντότητα πότε ένα άυλο περιουσιακό στοιχείο απομειώνεται, εφαρμόζει το ΔΛΠ 36.

Ένας κατασκευαστής ή έμπορος εκμισθωτής δεν αναγνωρίζει οποιοδήποτε κέρδος πώλησης όταν προβαίνει σε λειτουργική μίσθωση, γιατί αυτή δεν ισοδυναμεί με πώληση.

Οι εκμισθωτές, εκτός της ικανοποίησης των απαιτήσεων του ΔΠΧΠ 7, θα προβαίνουν στις ακόλουθες γνωστοποιήσεις για τις λειτουργικές μισθώσεις:

(α) τις μελλοντικές ελάχιστες καταβολές μισθωμάτων βάσει μη ακυρωτέων λειτουργικών μισθώσεων συν ολικά και για κάθε μία από τις ακόλουθες περιόδους:

- (i) όχι αργότερα από ένα έτος,
- (ii) για περισσότερο από ένα έτος μέχρι πέντε έτη,
- (iii) για περισσότερα από πέντε έτη.

(β) συνολικά ενδεχόμενα μισθώματα που αναγνωρίστηκαν ως έσοδο κατά τη διάρκεια της περιόδου.

(γ) μία γενική περιγραφή των μισθωτικών συμφωνιών του εκμισθωτή.

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

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

6. ΣΥΝΑΛΛΑΓΕΣ ΠΩΛΗΣΗΣ ΚΑΙ ΕΠΑΝΑΜΙΣΘΩΣΗΣ

Μία συναλλαγή πώλησης και επαναμίσθωσης, συνεπάγεται την πώληση ενός περιουσιακού στοιχείου και την επαναμίσθωση εν συνεχεία του ίδιου περιουσιακού στοιχείου. Συνήθως υπάρχει αλληλεξάρτηση μεταξύ μισθωμάτων και τιμής πώλησης, δεδομένου ότι η διαπραγμάτευσή τους γίνεται σε συνολική βάση. Ο λογιστικός χειρισμός μιας συναλλαγής πώλησης και επαναμίσθωσης εξαρτάται από το είδος της σχετικής μίσθωσης.

Αν μία συναλλαγή πώλησης και επαναμίσθωσης καταλήγει σε χρηματοδοτική μίσθωση, οποιαδήποτε θετική διαφορά υπέρ του προϊόντος της πώλησης του στοιχείου αυτού, σε σχέση με τη λογιστική αξία του, δεν θα αναγνωριστεί άμεσα ως έσοδο από τον πωλητή-μισθωτή. Αντίθετα, θα εμφανιστεί στις οικονομικές καταστάσεις του πωλητή-μισθωτή ως έσοδο επόμενων περιόδων και θα αποσβένεται καθ' όλη τη διάρκεια της μίσθωσης.

Αν η επαναμίσθωση αποτελεί χρηματοδοτική μίσθωση, τότε η συναλλαγή αυτή αποτελεί μέσο χρηματοδότησης του μισθωτή από τον εκμισθωτή, ο οποίος έχει για εξασφάλισή του το σχετικό περιουσιακό στοιχείο. Για το λόγο αυτό, δεν είναι σωστό να θεωρηθεί ως πραγματοποιημένο έσοδο η θετική διαφορά υπέρ του προϊόντος της πώλησης του στοιχείου, σε σχέση με η λογιστική αξία του. Η διαφορά αυτή εμφανίζεται ως έσοδο επόμενων περιόδων και αποσβένεται τμηματικά καθ' όλη τη διάρκεια της μίσθωσης.

Αν μία συναλλαγή πώλησης με επαναμίσθωση καταλήγει σε λειτουργική μίσθωση και είναι φανερό ότι η συναλλαγή αυτή έχει γίνει στην εύλογη αξία, τότε οποιοδήποτε κέρδος ή ζημία πρέπει να αναγνωρίζεται αμέσως.

Αν η τιμή πώλησης του στοιχείου είναι μικρότερη από την εύλογη αξία του, τότε οποιοδήποτε κέρδος ή ζημία θα αναγνωρίζεται αμέσως, εκτός αν η ζημία συμψηφίζεται με επί ελάχιστο διαφορά των μελλοντικών μισθωμάτων, σε σχέση με τις τρέχουσες τιμές, οπότε η ζημία αυτή παραμένει στον ισολογισμό και αποσβένεται αναλογικά με τα μισθώματα σε ολόκληρη την προβλεπόμενη διάρκεια που αναμένεται να χρησιμοποιείται το περιουσιακό στοιχείο. Αν η τιμή πώλησης του στοιχείου είναι μεγαλύτερη από την εύλογη αξία του τότε η θετική διαφορά παραμένει ως έσοδο επόμενων περιόδων και αποσβένεται καθ' όλη την προβλεπόμενη διάρκεια χρησιμοποίησης του περιουσιακού στοιχείου αυτού.

Αν η επαναμίσθωση αποτελεί λειτουργική μίσθωση και τόσο τα μισθώματα όσο και η τιμή πώλησης καθορίστηκαν σε εύλογες αξίες, τότε υπάρχει στην πραγματικότητα μία κανονική πώληση και οποιοδήποτε κέρδος ή η ζημία αναγνωρίζεται αμέσως.

Για λειτουργικές μισθώσεις, αν η εύλογη αξία του περιουσιακού στοιχείου, κατά τη χρονική στιγμή μιας συν αλλαγής πώλησης και επαναμίσθωσης, είναι μικρότερη από τη λογιστική αξία του, τότε η ζημία που προκύπτει από τη διαφορά μεταξύ της λογιστικής αξίας και της εύλογης αξίας πρέπει να αναγνωρίζεται αμέσως.

Στις χρηματοδοτικές μισθώσεις δεν είναι απαραίτητη αυτή η προσαρμογή, εκτός αν έχει υπάρξει απομείωση της αξίας του στοιχείου, οπότε η λογιστική αξία του μειώνεται στο ανακτήσιμο ποσό, σύμφωνα με το ΔΛΠ 36.

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 ιδιαίτερων ή ασυνήθων προϋποθέσεων της συμφωνίας ή των όρων της συναλλαγής πώλησης και επαναμίσθωσης.

Μπορεί να απαιτηθεί η εφαρμογή των ιδιαίτερων κριτηρίων γνωστοποίησης του ΔΛΠ 1: Παρουσίαση των Οικονομικών Καταστάσεων.

7. ΗΜΕΡΟΜΗΝΙΑ ΕΝΑΡΞΗΣ ΙΣΧΥΟΣ

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

8. ΔΙΕΡΜΗΝΕΙΕΣ 15 ΚΑΙ 27

ΔΙΕΡΜΗΝΕΙΑ 15 Λειτουργικές μισθώσεις - κίνητρα

Θέμα

Κατά τη διαπραγμάτευση μιας νέας ή ανανεωμένης λειτουργικής μίσθωσης, ο εκμισθωτής μπορεί να παρέχει κίνητρα στο μισθωτή να συνάψει τη συμφωνία.

Παραδείγματα τέτοιων κινήτρων είναι μία προκαταρκτική πληρωμή τοις μετρητοίς στο μισθωτή, ή αποζημίωση ή η ανάληψη από τον εκμισθωτή του κόστους του μισθωτή (όπως κόστος μετεγκατάστασης, βελτιώσεις μισθίου και κόστους που συνδέεται με μια προϋπάρχουσα δέσμευση μίσθωσης του μισθωτή). Εναλλακτικά, μπορεί να συμφωνηθεί δωρεάν ή μειωμένο μίσθωμα για τις αρχικές περιόδους της μίσθωσης.

Το θέμα είναι πώς πρέπει να καταχωρούνται τα κίνητρα μίας λειτουργικής μίσθωσης στις οικονομικές καταστάσεις αμφοτέρων, του μισθωτή και του εκμισθωτή.

Ομόφωνη αποδοχή

Όλα τα κίνητρα για τη συμφωνία μιας νέας ή ανανεωμένης λειτουργικής μίσθωσης πρέπει να καταχωρούνται ως ένα αναπόσπαστο μέρος του συμφωνημένου καθαρού τιμήματος για τη χρήση του μισθωμένου περιουσιακού στοιχείου, ανεξάρτητα από τη φύση των κινήτρων, τη μορφή ή την επιλογή του χρόνου των πληρωμών.

Ο εκμισθωτής πρέπει να καταχωρεί το σωρευμένο κόστος των κινήτρων σε μείωση του εσόδου των μισθωμάτων κατά τη διάρκεια της μίσθωσης με μία σταθερή μέθοδο, εκτός αν μία άλλη συστηματική μέθοδος είναι πλέον αντιπροσωπευτική του ρυθμού μείωσης του οφέλους που αποφέρει το μισθωμένο περιουσιακό στοιχείο.

Ο μισθωτής πρέπει να καταχωρεί το σωρευμένο όφελος των κινήτρων σε μείωση του εξόδου από μισθώματα κατά τη διάρκεια της μίσθωσης με μία σταθερή μέθοδο, εκτός αν μία άλλη συστηματική μέθοδος είναι πλέον αντιπροσωπευτική του ρυθμού μείωσης του οφέλους του μισθωτή από τη χρήση του μισθωμένου περιουσιακού στοιχείου.

Κόστη που αναλήφθηκαν από το μισθωτή συμπεριλαμβάνοντας τα κόστη που σχετίζονται με προϋπάρχουσα μίσθωση (για παράδειγμα κόστος τερματισμού, μετεγκατάστασης ή βελτιώσεων μισθίου) πρέπει να λογιστικοποιούνται από το μισθωτή σύμφωνα με τα εφαρμόσιμα ΔΛΠ για αυτά τα κόστη, συμπεριλαμβάνοντας και τα κόστη που στην πράξη αποζημιώνονται μέσω μιας συμφωνίας κινήτρων.

Ημερομηνία Ομόφωνης Αποδοχής: Ιούνιος 1998.

Ημερομηνία Έναρξης Ισχύος: Η παρούσα διερμηνεία τίθεται σε ισχύ για μισθωτικές περιόδους που αρχίζουν την ή μετά από την 1η Ιανουαρίου 1999.

ΔΙΕΡΜΗΝΕΙΑ 27 Εκτίμηση της ουσίας των συναλλαγών που συνεπάγονται το νομικό τύπο μιας μίσθωσης

Θέμα

Μία επιχείρηση μπορεί να υπεισέλθει σε μία συναλλαγή ή σειρά δομημένων (σε αλληλουχία ή συνδεδεμένων) συναλλαγών (μία συμφωνία) με ένα μη συνδεδεμένο μέρος ή μέρη (έναν Επενδυτή) που συνεπάγεται το νομικό τύπο της μίσθωσης.

Για παράδειγμα, μία Επιχείρηση μπορεί να μισθώσει περιουσιακά στοιχεία σε έναν Επενδυτή και να επαναμισθώσει τα ίδια περιουσιακά στοιχεία ή εναλλακτικά, να πωλήσει νομίμως περιουσιακά στοιχεία και να επαναμισθώσει τα ίδια περιουσιακά στοιχεία. Ο τύπος κάθε συμφωνίας, οι όροι της και οι συνθήκες της μπορεί να διαφέρουν σημαντικά. Στο παράδειγμα της μίσθωσης και επαναμίσθωσης, μπορεί να σημαίνει ότι η συμφωνία έχει σχεδιασθεί για να επιτύχει ένα φορολογικό πλεονέκτημα για τον Επενδυτή, το οποίο μοιράζεται με την Επιχείρηση με τη μορφή μίας αμοιβής και όχι για να μεταβιβάσει το δικαίωμα χρήσης του περιουσιακού στοιχείου.

Όταν μία συμφωνία με έναν Επενδυτή συνεπάγεται το νομικό τύπο μίας μίσθωσης τα θέματα είναι:

(α) Πως θα καθορισθεί αν πολλές σε σειρά συναλλαγές είναι συνδεδεμένες μεταξύ τους και πρέπει να λογιστικοποιούνται ως μία συναλλαγή.

(β) Αν η συμφωνία πληρεί τον ορισμό της μίσθωσης, σύμφωνα με το ΔΛΠ 17 και αν όχι,

(i) πότε ένας ιδιαίτερος λογαριασμός επένδυσης και υποχρεώσεις από πληρωμές μίσθωσης, που μπορεί να υπάρχουν, αντιπροσωπεύουν περιουσιακά στοιχεία και υποχρεώσεις της Επιχείρησης

(ii) πως η Επιχείρηση πρέπει να λογιστικοποιεί άλλες δεσμεύσεις που προκύπτουν από τη συμφωνία και

(iii) πως η Επιχείρηση πρέπει να λογιστικοποιεί μία αμοιβή που μπορεί να λάβει από έναν Επενδυτή.

Ομόφωνη αποδοχή

Πολλές σε σειρά συναλλαγές που συνεπάγονται το νομικό τύπο μίας μίσθωσης είναι συνδεδεμένες μεταξύ τους και πρέπει να λογιστικοποιούνται ως μία συναλλαγή, όταν η συνολική οικονομική

επίδραση δεν μπορεί να κατανοηθεί χωρίς παραπομπή στη σειρά των συναλλαγών ως ένα σύνολο. Η περίπτωση αυτή, για παράδειγμα, υπάρχει όταν αυτές οι συναλλαγές είναι στενά αλληλοσυνδεόμενες, διαπραγματεύονται ως μία απλή συναλλαγή και λαμβάνουν χώρα ταυτόχρονα ή με μία συνεχή αλληλουχία..

Η λογιστικοποίηση πρέπει να αντικατοπτρίζει την ουσία της συμφωνίας. Όλες οι όψεις και οι συνέπειες της συμφωνίας πρέπει να εκτιμώνται για να καθορισθεί η ουσία της, αλλά το βάρος να δίδεται σε εκείνες τις όψεις και συνέπειες, που έχουν μία οικονομική επίδραση. Η αμοιβή πρέπει να παρουσιάζεται στην κατάσταση λογαριασμού αποτελεσμάτων βασιζόμενη στην οικονομική της ουσία και φύση.

ΔΙΕΘΝΕΣ ΛΟΓΙΣΤΙΚΟ ΠΡΟΤΥΠΟ 18 : Έσοδα

1. 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.

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.

2. ΠΕΔΙΟ ΕΦΑΡΜΟΓΗΣ

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.

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.

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".

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.

3. ΟΡΙΣΜΟΙ

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.

4. ΑΠΟΤΙΜΗΣΗ ΤΟΥ ΕΣΟΔΟΥ

Το έσοδο πρέπει να αποτιμάται στην εύλογη αξία του εισπραχθέντος ή εισπρακτέου ανταλλάγματος.

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.

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.

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.

5. ΕΞΑΤΟΜΙΚΕΥΣΗ ΤΗΣ ΣΥΝΑΛΛΑΓΗΣ

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 πουλήσει εμπορεύματα και την ίδια στιγμή, συνάπτει ξεχωριστή συμφωνία να ξαναγοράσει τα εμπορεύματα σε μεταγενέστερη ημερομηνία, αναιρώντας έτσι το ουσιαστικό αποτέλεσμα της συναλλαγής. Σε αυτή την περίπτωση, οι δύο συναλλαγές αντιμετωπίζονται μαζί.

6. ΠΩΛΗΣΗ ΑΓΑΘΩΝ

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.

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 ωφελειών 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 ωφελειών της κυριότητας συμβαίνει σε διαφορετικό χρόνο από τη μεταβίβαση του νομικού τίτλου ή της κατοχής στον αγοραστή.

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 είσπραξη 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.

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.

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.

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.

7. ΠΑΡΟΧΗ ΥΠΗΡΕΣΙΩΝ

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.

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.

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.

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.

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.

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.

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.

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.

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.

8. ΤΟΚΟΙ, ΔΙΚΑΙΩΜΑΤΑ ΕΚΜΕΤΑΛΛΕΥΣΗΣ ΚΑΙ ΜΕΡΙΣΜΑΤΑ

Το έσοδο που προκύπτει από την εκ μέρους τρίτων χρήση περιουσιακών στοιχείων της επιχείρησης, που δίδουν τόκους, δικαιώματα εκμετάλλευσης και μερίσματα, πρέπει να καταχωρείται 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.

Τα έσοδα πρέπει να αντιμετωπίζονται λογιστικά με βάση τους εξής κανόνες:

(α) οι τόκοι θα αναγνωρίζονται με τη μέθοδο του πραγματικού επιτοκίου, καθώς παρατίθεται στο ΔΛΠ 39

(β) τα δικαιώματα θα αντιμετωπίζονται λογιστικά σύμφωνα με την αρχή των δεδουλευμένων εσόδων/εξόδων, ανάλογα με το ουσιαστικό μέρος της σχετικής σύμβασης και

(γ) τα μερίσματα θα αναγνωρίζονται όταν οριστικοποιείται το δικαίωμα εισπραξής τους από τους μετόχους.

(γ) Τα μερίσματα πρέπει να καταχωρούνται, όταν οριστικοποιείται το δικαίωμα των μετόχων να τα εισπράξουν.

Όταν μία τοκοφόρος επένδυση ενσωματώνει, κατά την απόκτησή της, δεδουλευμένους τόκους, τότε η μεταγενέστερη εισπραξη 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.

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.

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.

9. ΗΜΕΡΟΜΗΝΙΑ ΕΝΑΡΞΗΣ ΙΣΧΥΟΣ

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.

10. ΟΙ ΔΙΕΡΜΗΝΕΙΕΣ ΠΟΥ ΑΦΟΡΟΥΝ ΤΟ ΠΡΟΤΥΠΟ ΑΥΤΟ ΕΙΝΑΙ:

ΔΙΕΡΜΗΝΕΙΑ 27 Εκτίμηση της ουσίας των συναλλαγών που συνεπάγονται το νομικό τύπο μιας μίσθωσης

Θέμα

Μία επιχείρηση μπορεί να υπεισέλθει σε μία συναλλαγή ή σειρά δομημένων (σε αλληλουχία ή συνδεδεμένων) συναλλαγών (μία συμφωνία) με ένα μη συνδεδεμένο μέρος ή μέρη (έναν Επενδυτή) που συνεπάγεται το νομικό τύπο της μίσθωσης.

Για παράδειγμα, μία Επιχείρηση μπορεί να μισθώσει περιουσιακά στοιχεία σε έναν Επενδυτή και να επαναμισθώσει τα ίδια περιουσιακά στοιχεία ή εναλλακτικά, να πωλήσει νομίμως περιουσιακά στοιχεία και να επαναμισθώσει τα ίδια περιουσιακά στοιχεία. Ο τύπος κάθε συμφωνίας, οι όροι της και οι συνθήκες της μπορεί να διαφέρουν σημαντικά. Στο παράδειγμα της μίσθωσης και επαναμίσθωσης, μπορεί να σημαίνει ότι η συμφωνία έχει σχεδιασθεί για να επιτύχει ένα φορολογικό πλεονέκτημα για τον Επενδυτή, το οποίο μοιράζεται με την Επιχείρηση με τη μορφή μίας αμοιβής και όχι για να μεταβιβάσει το δικαίωμα χρήσης του περιουσιακού στοιχείου.

Όταν μία συμφωνία με έναν Επενδυτή συνεπάγεται το νομικό τύπο μίας μίσθωσης τα θέματα είναι:

- (α) Πως θα καθορισθεί αν πολλές σε σειρά συναλλαγές είναι συνδεδεμένες μεταξύ τους και πρέπει να λογιστικοποιούνται ως μία συναλλαγή.
- (β) Αν η συμφωνία πληρεί τον ορισμό της μίσθωσης, σύμφωνα με το ΔΛΠ 17 και αν όχι,
 - (i) τότε ένας ιδιαίτερος λογαριασμός επένδυσης και υποχρεώσεις από πληρωμές μίσθωσης, που μπορεί να υπάρχουν, αντιπροσωπεύουν περιουσιακά στοιχεία και υποχρεώσεις της Επιχείρησης
 - (ii) πως η Επιχείρηση πρέπει να λογιστικοποιεί άλλες δεσμεύσεις που προκύπτουν από τη συμφωνία και
 - (iii) πως η Επιχείρηση πρέπει να λογιστικοποιεί μία αμοιβή που μπορεί να λάβει από έναν Επενδυτή.

Ομόφωνη αποδοχή

Πολλές σε σειρά συναλλαγές που συνεπάγονται το νομικό τύπο μίας μίσθωσης είναι συνδεδεμένες μεταξύ τους και πρέπει να λογιστικοποιούνται ως μία συναλλαγή, όταν η συνολική οικονομική επίδραση δεν μπορεί να κατανοηθεί χωρίς παραπομπή στη σειρά των συναλλαγών ως ένα σύνολο. Η περίπτωση αυτή, για παράδειγμα, υπάρχει όταν αυτές οι συναλλαγές είναι στενά αλληλοσυνδεδεμένες, διαπραγματεύονται ως μία απλή συναλλαγή και λαμβάνουν χώρα

ταυτόχρονα ή με μία συνεχή αλληλουχία..

Η λογιστικοποίηση πρέπει να αντικατοπτρίζει την ουσία της συμφωνίας. Όλες οι όψεις και οι συνέπειες της συμφωνίας πρέπει να εκτιμώνται για να καθορισθεί η ουσία της, αλλά το βάρος να δίδεται σε εκείνες τις όψεις και συνέπειες, που έχουν μία οικονομική επίδραση. Η αμοιβή πρέπει να παρουσιάζεται στην κατάσταση λογαριασμού αποτελεσμάτων βασιζόμενη στην οικονομική της ουσία και φύση.

ΔΙΕΡΜΗΝΕΙΑ 31 Έσοδα - συναλλαγές ανταλλαγής που εμπεριέχουν υπηρεσίες διαφήμισης

Θέμα

Μία επιχείρηση (Πωλητής) μπορεί να υπεισέλθει σε μία συναλλαγή ανταλλαγής για να παρέχει διαφημιστικές υπηρεσίες με ανταλλαγή τη λήψη διαφημιστικών υπηρεσιών από τον πελάτη της (Πελάτης). Διαφημίσεις μπορεί να εκτίθενται στο διαδίκτυο ή επί διαφημιστικών αφισών, να εκπέμπονται από την τηλεόραση ή το ραδιόφωνο, να δημοσιεύονται σε περιοδικά ή εφημερίδες ή να παρουσιάζονται σε άλλα μέσα.

Σε μερικές περιπτώσεις δεν ανταλλάσσονται μετρητά ή άλλο αντάλλαγμα μεταξύ των επιχειρήσεων. Σε κάποιες άλλες περιπτώσεις, ίσα ή περίπου ίσα ποσά μετρητών ή άλλα ανταλλάγματα ανταλλάσσονται επίσης.

Ένας Πωλητής που παρέχει διαφημιστικές υπηρεσίες στα πλαίσια των συνήθων δραστηριοτήτων του, καταχωρεί τα έσοδα από μία συναλλαγή ανταλλαγής που εμπεριέχουν διαφήμιση σύμφωνα με το ΔΛΠ 18 όταν, μεταξύ των άλλων κριτηρίων, οι ανταλλασσόμενες υπηρεσίες είναι ανόμιες και το ποσό του εσόδου μπορεί να αποτιμηθεί αξιόπιστα. Αυτή η Διερμηνεία εφαρμόζεται μόνο σε μία ανταλλαγή ανόμιων διαφημιστικών υπηρεσιών. Μία ανταλλαγή όμοιων διαφημιστικών υπηρεσιών δεν είναι μία συναλλαγή που δημιουργεί έσοδα σύμφωνα με το ΔΛΠ 18.

Το θέμα είναι κάτω από ποιες προϋποθέσεις μπορεί ένας Πωλητής να αποτιμήσει αξιόπιστα το έσοδο στην εύλογη αξία της λαμβανόμενης ή παρεχόμενης διαφημιστικής υπηρεσίας σε μία συναλλαγή ανταλλαγής.

Ομόφωνη αποδοχή

Το έσοδο από μία συναλλαγή ανταλλαγής που εμπεριέχει διαφήμιση δεν μπορεί να αποτιμηθεί αξιόπιστα στην εύλογη αξία της λαμβανόμενης διαφημιστικής υπηρεσίας. Πάντως, ένας Πωλητής μπορεί να αποτιμήσει αξιόπιστα το έσοδο στην εύλογη αξία της διαφημιστικής υπηρεσίας που παρέχει σε μία συναλλαγή ανταλλαγής, με παραπομπή μόνον σε συναλλαγή που δεν είναι ανταλλαγή και η οποία:

(α) εμπεριέχει διαφήμιση όμοια με διαφήμιση στη συμφωνία ανταλλαγής,

(β) συμβαίνει συχνά,

(γ) αντιπροσωπεύει ένα σημαντικό αριθμό συναλλαγών και ποσό, όταν συγκρίνεται με όλες τις συναλλαγές παροχής διαφήμισης που είναι ίδιες με τη διαφήμιση στη συναλλαγή ανταλλαγής,

(δ) εμπεριέχει μετρητά και/ή άλλο είδος ανταλλάγματος (π.χ. διαπραγματεύσιμους τίτλους, μη νομισματικά περιουσιακά στοιχεία, και άλλες υπηρεσίες) που έχουν μία αξιόπιστα αποτιμήση εύλογη αξία και

(ε) δεν εμπλέκουν το ίδιο αντισυμβαλλόμενο μέρος, όπως στη συναλλαγή ανταλλαγής.

Ημερομηνία Ομόφωνης Αποδοχής: Μάιος 2001.

ΔΙΕΘΝΕΣ ΛΟΓΙΣΤΙΚΟ ΠΡΟΤΥΠΟ 19 Παροχές σε εργαζόμενους

1. 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.

2. ΠΕΔΙΟ ΕΦΑΡΜΟΓΗΣ

Το Πρότυπο αυτό πρέπει να εφαρμόζεται από ένα εργοδότη για τη λογιστική των παροχών σε εργαζόμενους.

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").

Στις παροχές σε εργαζόμενους στις οποίες εφαρμόζεται το παρόν Πρότυπο συμπεριλαμβάνονται και εκείνες που παρέχονται: (ΔΠΧΠ 2)

- (α) σύμφωνα με επίσημα προγράμματα ή άλλες τυπικές συμφωνίες μεταξύ της επιχείρησης και εργαζομένων, ομάδων εργαζομένων ή των αντιπροσώπων τους,
- (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. Ατυπες 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.

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 ιωβηλαίου 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 εξόδου από την υπηρεσία.
- (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.

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.

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.

3. ΟΡΙΣΜΟΙ

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

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

Βραχύχρονες παροχές σε εργαζομένους είναι παροχές σε εργαζομένους (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 εργαζομένους (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.

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 περισσότερων 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.

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).

4. ΒΡΑΧΥΧΡΟΝΕΣ ΠΑΡΟΧΕΣ ΣΕ ΕΡΓΑΖΟΜΕΝΟΥΣ

Οι βραχύχρονες παροχές σε εργαζόμενους περιλαμβάνουν στοιχεία τέτοια όπως:

- (α) ημερομίσθια, μισθούς και εισφορές κοινωνικών ασφαλίσεων,
- (β) βραχύχρονες αποζημιωόμενες 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.

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.

4.1 Καταχώρηση και αποτίμηση

Όλες οι βραχύχρονες παροχές σε εργαζόμενους

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").

Η επιχείρηση πρέπει να καταχωρεί το αναμενόμενο κόστος των βραχύχρονων παροχών σε εργαζόμενους με τη μορφή των αποζημιωόμενων απουσιών ως ακολούθως:

- (α) στην περίπτωση των σωρευόμενων αποζημιωόμενων απουσιών, όταν οι εργαζόμενοι παρέχουν υπηρεσία που αυξάνει το δικαίωμα τους σε μελλοντικές αποζημιωόμενες απουσίες και,
- (β) στην περίπτωση των μη σωρευόμενων αποζημιωόμενων απουσιών, όταν οι απουσίες γίνονται.

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 αποζημιωόμενες απουσίες εμπίπτει σε δύο κατηγορίες:

- (α) σωρευτικό, και**
- (β) μη σωρευτικό.**

Σωρευμένες αποζημιωνόμενες απουσίες είναι εκείνες που μεταφέρονται εις νέον και μπορεί να χρησιμοποιηθούν σε μελλοντικές περιόδους, αν το δικαίωμα της τρέχουσας περιόδου δε χρησιμοποιηθεί πλήρως. Σωρευμένες αποζημιωνόμενες 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 αποζημιωνόμενες απουσίες. Η δέσμευση υπάρχει και καταχωρείται, ακόμη και αν οι αποζημιωνόμενες 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.

Η επιχείρηση πρέπει να αποτιμά το αναμενόμενο κόστος των σωρευόμενων αποζημιωνόμενων απουσιών ως το πρόσθετο ποσό που η επιχείρηση αναμένει να καταβάλει ως αποτέλεσμα του αχρησιμοποίητου δικαιώματος που έχει σωρευθεί κατά την ημερομηνία του ισολογισμού.

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 αποζημιωνόμενες απουσίες. Για παράδειγμα, η δέσμευση για άδεια ασθενείας είναι πιθανό να είναι ουσιώδης μόνο αν υπάρχει μία επίσημη ή ανεπίσημη συμφωνία ότι αχρησιμοποίητη πληρωμένη άδεια ασθενείας μπορεί να θεωρηθεί ως πληρωμένη άδεια διακοπών.

Παράδειγμα

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, βασιζόμενη 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 εξήμιση ημέρες ο καθένας.

Η επιχείρηση αναμένει ότι θα πληρώσει 12 ημερών πρόσθετη αποζημίωση πληρωμένης ασθένειας 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 ασθένειας.

Η μη σωρευόμενες αποζημιωνόμενες 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 ασθένειας (κατά την έκταση που αχρησιμοποίητο δικαίωμα του παρελθόντος δεν αυξάνει μελλοντικό δικαίωμα), άδεια μητρότητας ή πατρότητας και αποζημιωνόμενες 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.

4.2 Προγράμματα διανομής κερδών και πρόσθετων παροχών

Η επιχείρηση πρέπει να καταχωρεί το αναμενόμενο κόστος διανομής κερδών και προσθέτων παροχών, 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.

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

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.

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.

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.

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.

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 .

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

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 καταβάλλει παροχές.

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.

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 μίας 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.

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.

Προγράμματα πολλών εργοδοτών

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:

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.

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, 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.

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.

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 ταξινομεί 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).

Προγράμματα καθορισμένων παροχών που κατανέμουν τους κινδύνους ανάμεσα σε διάφορες οικονομικές οντότητες κάτω από κοινό έλεγχο, για παράδειγμα μία μητρική εταιρία και οι θυγατρικές της, δεν αποτελούν προγράμματα πολλών εργοδοτών.

Μία οικονομική οντότητα που συμμετέχει σε τέτοιο πρόγραμμα θα λάβει πληροφορίες για το πρόγραμμα στο σύνολό του, επιμετρώμενες σύμφωνα με το ΔΛΠ 19 βάσει των παραδοχών που διέπουν το πρόγραμμα στο σύνολό του. Αν υφίσταται συμβατική συμφωνία ή δηλωμένη πολιτική για τη χρέωση του επιμετρώμενου σύμφωνα με το ΔΛΠ 19 καθαρού κόστους των καθορισμένων παροχών του προγράμματος στο σύνολό του στις μεμονωμένες οικονομικές οντότητες του ομίλου, η οντότητα θα αναγνωρίζει στις ξεχωριστές ή μεμονωμένες οικονομικές καταστάσεις το καθαρό κόστος των καθορισμένων παροχών που έχει χρεωθεί με αυτόν τον τρόπο. Αν δεν υφίσταται τέτοια συμφωνία ή πολιτική, το καθαρό κόστος των καθορισμένων παροχών θα αναγνωρίζεται στις ξεχωριστές ή μεμονωμένες οικονομικές καταστάσεις της οικονομικής οντότητας του ομίλου που χρηματοδοτεί το πρόγραμμα, κατά τον νόμο. Οι λοιπές οικονομικές οντότητες του ομίλου θα αναγνωρίζουν ένα κόστος που ισούται με την εισφορά που κατέβαλαν για την περίοδο στις ξεχωριστές ή μεμονωμένες οικονομικές τους καταστάσεις.

Η συμμετοχή σε τέτοιο πρόγραμμα αποτελεί συναλλαγή συνδεδεμένων μερών για κάθε μεμονωμένη οντότητα του ομίλου. Κατά συνέπεια, μία οικονομική οντότητα θα προβαίνει στις ακόλουθες γνωστοποιήσεις στις ξεχωριστές ή μεμονωμένες οικονομικές της καταστάσεις:

- α) τη συμβατική συμφωνία ή δηλωμένη πολιτική για τη χρέωση του καθαρού κόστους των καθορισμένων παροχών ή το γεγονός ότι δεν υπάρχει τέτοια πολιτική,
- β) την πολιτική για τον υπολογισμό της εισφοράς που πρέπει να καταβληθεί από την οικονομική οντότητα.
- γ) αν η οικονομική οντότητα λογιστικοποιεί τον επιμερισμό του καθαρού κόστους των καθορισμένων παροχών, όλες τις πληροφορίες για το πρόγραμμα στο σύνολό του..
- δ) αν η οικονομική οντότητα λογιστικοποιεί την καταβλητέα εισφορά της περιόδου, τις πληροφορίες για το πρόγραμμα στο σύνολό του που απαιτούνται.

5.1 Ασφαλισμένες παροχές

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 χειρισθεί το πρόγραμμα ως πρόγραμμα καθορισμένων παροχών.

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.

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 και
- (β) καταχωρεί άλλα ασφαλιστήρια συμβόλαια ως δικαιώματα αποζημίωσης .

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.

6. ΠΑΡΟΧΕΣ ΜΕΤΑ ΤΗΝ ΕΞΟΔΟ ΑΠΟ ΤΗΝ ΥΠΗΡΕΣΙΑ: ΠΡΟΓΡΑΜΜΑΤΑ ΚΑΘΟΡΙΣΜΕΝΩΝ ΕΙΣΦΟΡΩΝ

Η λογιστική για τα προγράμματα καθορισμένων εισφορών είναι απλή, γιατί η δέσμευση της καταρτίζοντας 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 ζημία. 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.

6.1 Καταχώρηση και αποτίμηση

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").

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.

7. ΠΑΡΟΧΕΣ ΜΕΤΑ ΤΗΝ ΕΞΟΔΟ ΑΠΟ ΤΗΝ ΥΠΗΡΕΣΙΑ: ΠΡΟΓΡΑΜΜΑΤΑ ΚΑΘΟΡΙΣΜΕΝΩΝ ΠΑΡΟΧΩΝ

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

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.

7.1 Λογιστική για τεκμαιρόμενη δέσμευση

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.

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.

7.2 Ισολογισμός

Το ποσό που καταχωρείται ως υποχρέωση καθορισμένων παροχών πρέπει να είναι το καθαρό σύνολο των ακολούθων ποσών:

(α) της παρούσας αξίας της δέσμευσης καθορισμένης παροχής κατά την ημερομηνία του

ισολογισμού,

(β) πλέον οποιαδήποτε αναλογιστικά κέρδη (μείον οποιοσδήποτε αναλογιστικές ζημίες) που δεν καταχωρήθηκαν,

(γ) μείον οποιοδήποτε κόστος προϋπηρεσίας που δεν έχει καταχωρηθεί ακόμη,

(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 .

Η παρούσα αξία της δέσμευσης καθορισμένης παροχής είναι η μικτή δέσμευση, πριν από την αφαίρεση της εύλογης αξίας οποιουδήποτε περιουσιακού στοιχείου του προγράμματος.

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.

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.

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

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 ,

(β) κατανεμηθεί η παροχή σε περιόδους υπηρεσίας , και

(γ) να γίνουν αναλογιστικές παραδοχές .

7.4 Μέθοδος αναλογιστικής εκτίμησης

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.

Η μέθοδος προβεβλημένης πιστωτικής μονάδας υποχρέωσης (μερικές φορές γνωστή και ως μέθοδος των δεδουλευμένων παροχών επιμερισμένων ανάλογα με την υπηρεσία ή ως μέθοδος παροχής/έτη υπηρεσίας) θεωρεί ότι κάθε περίοδος υπηρεσίας δημιουργεί μια επιπρόσθετη μονάδα δικαιώματος στις παροχές και αποτιμά κάθε μονάδα ξεχωριστά για να δημιουργήσει την τελική δέσμευση .

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

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 10000 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:	0	131	262	393	524
- προηγούμενα έτη					
- τρέχον έτος (1% του τελικού μισθού)	131	131	131	131	131
- τρέχον και προηγούμενα έτη	131	262	393	524	655
Υποχρέωση έναρξης	-	89	196	324	476
Επιτόκιο 10%	-	9	20	33	48
Κόστος τρέχουσας υπηρεσίας	89	98	108	119	131
Υποχρέωση λήξης	89	196	324	476	655

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

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.

Η μέθοδος προβλεπόμενης 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.

7.5 Αναλογιστικές παραδοχές

Οι αναλογιστικές παραδοχές πρέπει να είναι αμερόληπτες και αμοιβαία συμβατές.

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 ,
- (ii) μελλοντικούς μισθούς και επίπεδα παροχών ,
- (iii) στην περίπτωση των ιατροφαρμακευτικών παροχών, μελλοντικά ιατροφαρμακευτικά κόστη, περιλαμβανομένων, αν είναι σημαντικά του κόστους διαχείρισης των διεκδικήσεων και της καταβολής παροχών , και
- (iv) το αναμενόμενο ποσοστό απόδοσης από τα περιουσιακά στοιχεία του προγράμματος .

Οι αναλογιστικές παραδοχές είναι ανεπηρέαστες, αν είναι ούτε παράλογες, ούτε εξαιρετικά συντηρητικές.

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.

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.

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.

7.6 Αναλογιστικές παραδοχές: προεξοφλητικό επιτόκιο

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.

Μια αναλογιστική παραδοχή η οποία έχει σημαντική επίπτωση είναι το προεξοφλητικό επιτόκιο. Το προεξοφλητικό επιτόκιο αντανακλά τη διαχρονική αξία του χρήματος, αλλά όχι τον αναλογιστικό ή επενδυτικό κίνδυνο. Περαιτέρω, το προεξοφλητικό επιτόκιο δεν αντανακλά το συγκεκριμένο επιχειρηματικό πιστωτικό κίνδυνο που φέρουν οι πιστωτές της επιχείρησης, ούτε αντανακλά τον κίνδυνο ότι μελλοντική εμπειρία μπορεί να διαφέρει από αναλογιστικές παραδοχές.

Το προεξοφλητικό επιτόκιο αντανακλά το εκτιμώμενο χρονοδιάγραμμα καταβολής των παροχών. Στην πράξη, η επιχείρηση συχνά επιτυγχάνει αυτό με την εφαρμογή ενός απλού μέσου σταθμισμένου προεξοφλητικού επιτοκίου, που αντανακλά το εκτιμώμενο χρονοδιάγραμμα και το ποσό των καταβολών των παροχών και το νόμισμα στο οποίο οι παροχές πρέπει να καταβάλλονται.

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.

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 .

Οι δεσμεύσεις σχετικά με παροχές μετά την έξοδο από την υπηρεσία πρέπει να αποτιμώνται πάνω σε μια βάση που αντανακλά:

- (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
- (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.

Οι εκτιμήσεις για μελλοντικές μισθολογικές αυξήσεις λαμβάνουν υπόψη τον πληθωρισμό, την παλαιότητα, προαγωγές και άλλους σχετικούς παράγοντες, όπως προσφορά και ζήτηση στην αγορά εργασίας.

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 αντανακλά τις μεταβολές αυτές.

Αυτό συμβαίνει όταν, για παράδειγμα:

- (α) η επιχείρηση έχει μία τακτική να αυξάνει τις παροχές, για παράδειγμα για να μετριάξει 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 .

Οι αναλογιστικές παραδοχές δεν αντανακλούν 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.

7.7 Αναλογιστικά κέρδη και ζημίες

Κατά την επιμέτρηση της υποχρέωσής της για καθορισμένες παροχές, η οικονομική οντότητα, θα αναγνωρίζει μέρος των αναλογιστικών κερδών και ζημιών της, ως έσοδο ή έξοδο, αν τα καθαρά σωρευμένα μη αναγνωρισμένα αναλογιστικά κέρδη και ζημίες κατά το τέλος της προηγούμενης περιόδου υπερέβησαν το μεγαλύτερο από το:

- α) 10% της παρούσας αξίας της δέσμευσης των καθορισμένων παροχών κατά αυτήν 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 θα υπολογίζονται και θα εφαρμόζονται ξεχωριστά για κάθε πρόγραμμα καθορισμένων παροχών. **(όπως τροπ. με τον κανονισμό 1910/2005)**

Αυτά τα όρια πρέπει να υπολογίζονται και να εφαρμόζονται ξεχωριστά για κάθε πρόγραμμα καθορισμένων παροχών.

Η αναλογία των αναλογιστικών κερδών και ζημιών που αναγνωρίζεται για κάθε πρόγραμμα καθορισμένων παροχών είναι το υπερβάλλον ποσό που προσδιορίζεται ,διαιρούμενο με το αναμενόμενο μέσο όρο της υπολειπόμενης εργασιακής ζωής των εργαζόμενων που συμμετέχουν σε αυτό το πρόγραμμα. Όμως ,η οικονομική οντότητα μπορεί να υιοθετεί οποιαδήποτε συστηματική μέθοδο που καταλήγει σε γρηγορότερη αναγνώριση των αναλογιστικών κερδών και ζημιών, εφόσον εφαρμόζεται η ίδια βάση σε αμφότερα τα κέρδη και τις ζημίες και η βάση εφαρμόζεται σταθερά από περίοδο σε περίοδο. Η οικονομική οντότητα μπορεί να εφαρμόζει τέτοιες συστηματικές μεθόδους σε αναλογιστικά κέρδη και ζημίες .

Τα αναλογιστικά κέρδη και ζημίες που αναγνωρίζονται εκτός των αποτελεσμάτων θα παρουσιάζονται σε μία κατάσταση μεταβολών των ίδιων κεφαλαίων με τίτλο «κατάσταση αναγνωρισμένων κερδών και ζημιών» που περιλαμβάνει μόνο τα στοιχεία που καθορίζονται στο ΔΛΠ 1 (όπως αναθεωρήθηκε το 2003). Η οικονομική οντότητα δεν θα παρουσιάζει τα αναλογιστικά κέρδη και ζημίες σε μία κατάσταση μεταβολών των ίδιων κεφαλαίων με διάταξη σε στήλες που αναφέρεται στο ΔΛΠ 1 ή σε οποιαδήποτε άλλη μορφή που περιλαμβάνει τα στοιχεία τα οποία καθορίζονται στο ΔΛΠ 1.

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 .

Μακροχρόνια, τα αναλογιστικά κέρδη και ζημιές μπορεί να συμψηφίσουν το ένα το άλλο. Συνεπώς, οι εκτιμήσεις των υποχρεώσεων παροχών μετά την έξοδο από την υπηρεσία μπορεί να θεωρηθούν ως πεδίο (ή «περιθώριο») γύρω από την καλύτερη εκτίμηση. Η οικονομική οντότητα επιτρέπεται, αλλά δεν υποχρεούται, να αναγνωρίζει αναλογιστικά κέρδη και ζημιές που εμπίπτουν μέσα σε αυτό το πεδίο. **(όπως τροπ. με τον κανονισμό 1910/2005)**

7.8 Καταχώρηση και αποτίμηση: περιουσιακά στοιχεία προγράμματος

Εύλογη αξία των περιουσιακών στοιχείων του προγράμματος

Η εύλογη αξία οποιουδήποτε περιουσιακών στοιχείων του προγράμματος αφαιρείται για τον προσδιορισμό του ποσού που καταχωρείται στον ισολογισμό σύμφωνα . 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).

Τα περιουσιακά στοιχεία του προγράμματος δεν περιλαμβάνουν απλήρωτες εισφορές οφειλόμενες από την καταρτίζουσα 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.

7.9 Αποζημιώσεις

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.

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, 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.

Όταν ένα ασφαλιστήριο συμβόλαιο δεν θεωρείται ειδικό ασφαλιστήριο συμβόλαιο, αυτό το ασφαλιστήριο συμβόλαιο δεν είναι ένα περιουσιακό στοιχείο του προγράμματος. 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 αυξάνεται (μειώνεται) κατά την έκταση που τα καθαρά σωρευμένα αναλογιστικά κέρδη (ζημίες) στην δέσμευση καθορισμένων παροχών και στο σχετικό δικαίωμα αποζημίωσης παραμένουν ακαταχώρητα .

Παράδειγμα

Παρούσα αξία της υποχρέωσης	1,241
Μη αναγνωρισμένα αναλογιστικά κέρδη	17
Υποχρέωση καταχωρημένη στον ισολογισμό	1,258
Δικαιώματα σύμφωνα με την ασφαλιστήρια σύμβαση που αντιπαραβάλουν επακριβώς το ποσό και το χρονοδιάγραμμα μερικών από τις καταβλητέες παροχές σύμφωνα με το πρόγραμμα. Αυτές οι παροχές έχουν παρούσα αξία	1.092

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

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.

7.10 Απόδοση περιουσιακών στοιχείων του προγράμματος

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 %.

Η αναμενόμενη απόδοση των περιουσιακών στοιχείων του προγράμματος βασίζεται στις προσδοκίες της αγοράς, κατά την έναρξη της περιόδου, για αποδόσεις καθ' όλη 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.

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.

7.11 Ενοποιήσεις επιχειρήσεων

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

(α) αναλογιστικά κέρδη και ζημιές που προέκυψαν πριν από την ημερομηνία της απόκτησης (είτε ενέπιπταν είτε όχι στο «περιθώριο» του 10 %),
(β) κόστος προϋπηρεσίας που προέκυψε από αλλαγές ωφελειών ή της εισαγωγής ενός προγράμματος, πριν από την ημερομηνία της απόκτησης (ΔΠΧΠΔ 3)
και

(γ) ποσά που, η αποκτώμενη δεν είχε καταχωρήσει.

7.12 Περικοπές και διακανονισμοί

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,

(β) οποιαδήποτε προκύπτουσα μεταβολή στην εύλογη αξία των περιουσιακών στοιχείων του προγράμματος,

(γ) οποιαδήποτε σχετικά αναλογιστικά κέρδη και ζημιές και κόστος προϋπηρεσίας που δεν είχαν προηγουμένως καταχωρηθεί.

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).

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 μίας 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 ζημιάς 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.

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.

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 να καταβάλει περαιτέρω ποσά, αν ο ασφαλιστής δεν καταβάλλει τις παροχές των εργαζόμενων, που καθορίζονται στο ασφαλιστήριο συμβόλαιο.

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.

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 προηγούμενως μη καταχωρημένου κόστους προϋπηρεσίας και των αναλογιστικών κερδών και ζημιών [και των μεταβατικών ποσών που παραμένουν μη καταχωρημένα]. 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 απαλείφει πρώτα κάθε μη καταχωρημένο κόστος προϋπηρεσίας που αφορά στο ίδιο πρόγραμμα.

Παράδειγμα

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 1000, 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. Η περικοπή μειώνει την καθαρή παρούσα αξία της δέσμευσης κατά 100 στο 900. 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 υποχρέωσης	1,000	-100	900
εύλογη αξία	-820	-	-820
περιουσιακών στοιχείων προγράμματος	180	-100	80
Μη αναγνωρισμένα αναλογιστικά κέρδη	50	-5	45
Μη αναγνωρισμένα μεταβατικά ποσά (100 X 4/5)	-80	8	-72
Καθαρή υποχρέωση αναγνωρισμένη στον ισολογισμό	-150	97	53

7.13 Παρουσίαση Συμψηφισμού

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.

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

7.14 Διαχωρισμός κυκλοφορούντων μη κυκλοφορούντων στοιχείων

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.

7.15 Χρηματοοικονομικά συστατικά κόστους παροχών μετά την έξοδο από την υπηρεσία

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.

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.

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.

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.

8. ΛΟΙΠΕΣ ΜΑΚΡΟΠΡΟΘΕΣΜΕΣ ΠΑΡΟΧΕΣ ΣΕ ΕΡΓΑΖΟΜΕΝΟΥΣ

Λοιπές μακροπρόθεσμες παροχές σε εργαζόμενους περιλαμβάνουν, για παράδειγμα:

- (α) μακροπρόθεσμες αποζημιωνόμενες απουσίες όπως άδεια μακρόχρονης υπηρεσίας ή άδειας

ανάπαυσης,

(β) παροχές ιωβηλαίου 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.

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.

8.1 Καταχώρηση και αποτίμηση

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

(α) της παρούσας αξίας των δεσμεύσεων καθορισμένων παροχών κατά την ημερομηνία του ισολογισμού,

(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 .

Για λοιπές μακροπρόθεσμες παροχές σε εργαζόμενους, η επιχείρηση πρέπει να καταχωρεί το καθαρό σύνολο των ακολούθων ποσών ως έξοδο ή 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 ,

(β) κόστος τόκων,

(γ) την αναμενόμενη απόδοση οποιουδήποτε περιουσιακού στοιχείου του προγράμματος και οποιουδήποτε δικαιώματος αποζημίωσης που είναι καταχωρημένο ως περιουσιακό στοιχείο,

(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 .

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, δέσμευση ανακύπτει, όταν η υπηρεσία παρέχεται. Η αποτίμηση της δέσμευσης αυτής αντανακλά 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 ανάκατο για εργασία εργαζόμενο ανεξαρτήτως ετών υπηρεσίας, το αναμενόμενο κόστος αυτών των παροχών καταχωρείται, όταν ένα γεγονός προξενεί μια μακροπρόθεσμη ανικανότητα.

9. ΠΑΡΟΧΕΣ ΛΗΞΗΣ ΑΠΑΣΧΟΛΗΣΗΣ

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.

9.1 Καταχώρηση

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.

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 εργαζόμενων 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.

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.

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.

Οι παροχές λήξης απασχόλησης δεν παρέχουν στην επιχείρηση μελλοντικά οικονομικά οφέλη και καταχωρούνται αμέσως ως έξοδα.

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 .

9.2 Αποτίμηση

Όταν οι παροχές λήξης απασχόλησης λήγουν πέραν των δώδεκα μηνών από την ημερομηνία του ισολογισμού, πρέπει να προεξοφλούνται χρησιμοποιώντας το επιτόκιο που καθορίζεται. 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.

10. ΗΜΕΡΟΜΗΝΙΑ ΕΝΑΡΞΗΣ ΙΣΧΥΟΣ

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. Η νωρίτερη 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.

Το Πρότυπο αυτό αντικαθιστά το ΔΛΠ 19 "κόστος παροχών εξόδου από την υπηρεσία", που εγκρίθηκε το 1993.

ΔΙΕΘΝΕΣ ΛΟΓΙΣΤΙΚΟ ΠΡΟΤΥΠΟ 20 : Λογιστική των Κρατικών Επιχορηγήσεων και Γνωστοποιήσεις της Κρατικής Υποστήριξης

1. 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:

- (α) 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,
- (β) 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),
- (γ) κρατική συμμετοχή στην ιδιοκτησία της επιχείρησης,
- (δ) κρατικές επιχορηγήσεις που καλύπτονται από το ΔΛΠ 41, "γεωργία".

2. 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.

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.

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.

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.

3. ΚΡΑΤΙΚΕΣ ΕΠΙΧΟΡΗΓΗΣΕΙΣ

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.

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.

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.

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.

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".

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.

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.

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
- (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.

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.

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 εισπραξή 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.

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.

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.

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.

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

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

Είναι δυνατό μια οντότητα να δικαιούται τη λήψη κρατικής επιχορήγησης για την κάλυψη δαπανών ή ζημιών που τη βάρυναν σε προηγούμενη περίοδο. Η επιχορήγηση αυτής της μορφής αναγνωρίζεται ως έσοδο στην περίοδο στην οποία καθίσταται εισπρακτέα, μαζί με γνωστοποίηση που να διασφαλίζει την πλήρη κατανόηση των επιδράσεών της.(ΔΛΠ 8)

3.1 Μη νομισματικές κρατικές επιχορηγήσεις

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.

3.2 Εμφάνιση των επιχορηγήσεων που αφορούν περιουσιακά στοιχεία

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.

Δύο είναι οι μέθοδοι που θεωρούνται παραδεκτές για την παρουσίαση, στις οικονομικές καταστάσεις, των επιχορηγήσεων για περιουσιακά στοιχεία (ή του αναλογούντος μέρους τέτοιων επιχορηγήσεων).

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.

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.

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

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.

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.

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 πρόπον να γνωστοποιείται η επίδραση της επιχορήγησης σε κάθε κονδύλι εσόδου ή εξόδου για το οποίο απαιτείται ξεχωριστή παρουσίαση.

3.3 Επιστροφή κρατικών επιχορηγήσεων

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. 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.

4. ΚΡΑΤΙΚΗ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗ

Από τον ορισμό της πιο πάνω παραγράφου, 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.

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.

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.

Δάνεια άτοκα ή με χαμηλό επιτόκιο, αποτελούν μορφή κρατικής υποστήριξης, χωρίς όμως να προσδιορίζεται ποσοστικά το όφελος με τον καταλογισμό τόκων.

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.

5. ΗΜΕΡΟΜΗΝΙΑ ΕΝΑΡΞΗΣ ΙΣΧΥΟΣ

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

6. Η Διερμηνεία που αφορά το Πρότυπο αυτό είναι:

ΔΙΕΡΜΗΝΕΙΑ 10 Κρατική υποστήριξη - καμία ειδική σχέση με επιχειρηματικές δραστηριότητες

Θέμα

Σε μερικές χώρες η κρατική υποστήριξη σε επιχειρήσεις μπορεί να αποσκοπεί στην ενθάρρυνση ή μακροχρόνια στήριξη επιχειρηματικών δραστηριοτήτων είτε σε ορισμένες περιοχές είτε σε επιχειρηματικούς τομείς. Οι προϋποθέσεις λήψης τέτοιας υποστήριξης μπορεί να μη σχετίζονται

συγκεκριμένα με τις επιχειρηματικές δραστηριότητες της επιχείρησης. Παραδείγματα τέτοιας υποστήριξης είναι μεταβιβάσεις πόρων από το Κράτος στις επιχειρήσεις οι οποίες:

(α) λειτουργούν σε ένα συγκεκριμένο κλάδο,

(β) συνεχίζουν να λειτουργούν σε πρόσφατα ιδιωτικοποιημένους κλάδους, ή

(γ) αρχίζουν ή συνεχίζουν να διεξάγουν τις εργασίες τους σε υποανάπτυκτες περιοχές.

Το θέμα είναι αν και κατά πόσο τέτοια κρατική υποστήριξη είναι μία "κρατική επιχορήγηση" μέσα στο πεδίο εφαρμογής του ΔΛΠ 20 και συνεπώς πρέπει να λογιστικοποιείται σύμφωνα με το Πρότυπο αυτό.

Ομόφωνη αποδοχή

Η κρατική υποστήριξη σε επιχειρήσεις, πληροί τον ορισμό της κρατικής επιχορήγησης σύμφωνα με το ΔΛΠ 20 ακόμη και αν δεν υπάρχουν άλλοι όροι ειδικά αφορώντες στις επιχειρηματικές δραστηριότητες της επιχείρησης, εκτός από την υποχρέωση να λειτουργεί σε ορισμένες περιοχές ή κλαδικούς τομείς. Τέτοιες επιχορηγήσεις δεν πρέπει συνεπώς να πιστώνονται απευθείας στα ίδια κεφάλαια.

Ημερομηνία Ομόφωνης Αποδοχής: Ιανουάριος 1998.

Ημερομηνία Έναρξης Ισχύος: Η παρούσα διερμηνεία τίθεται σε ισχύ την 1η Αυγούστου 1998. Οι μεταβολές στις λογιστικές αρχές πρέπει να λογιστικοποιούνται σύμφωνα με τις μεταβατικές διατάξεις του ΔΛΠ 8.

ΔΙΕΘΝΕΣ ΛΟΓΙΣΤΙΚΟ ΠΡΟΤΥΠΟ 21: Οι Επιδράσεις Μεταβολών των Τιμών Συναλλάγματος

1. ΣΚΟΠΟΣ

Μια οντότητα μπορεί να διεξάγει δραστηριότητες στο εξωτερικό με δύο τρόπους. Μπορεί να έχει συναλλαγές σε ξένα νομίσματα ή δικές της εκμεταλλεύσεις στο εξωτερικό. Επιπρόσθετα, η οντότητα μπορεί να παρουσιάζει τις οικονομικές της καταστάσεις σε ξένο νόμισμα. Ο σκοπός του παρόντος Προτύπου είναι να προδιαγράψει πως πρέπει να συμπεριλαμβάνονται συναλλαγές σε ξένο νόμισμα και εκμεταλλεύσεις στο εξωτερικό στις οικονομικές καταστάσεις της οντότητας και πως μετατρέπονται οι οικονομικές καταστάσεις σε νόμισμα παρουσίασης. 31.12.2004 EL Επίσημη Εφημερίδα της Ευρωπαϊκής Ένωσης L

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

2. ΠΕΔΙΟ ΕΦΑΡΜΟΓΗΣ

Από το Πρότυπο πρέπει να εφαρμόζεται (*):

- (α) στο λογιστικό χειρισμό των συναλλαγών και των υπολοίπων σε ξένα νομίσματα, εκτός από συναλλαγές που αφορούν παράγωγα και υπόλοιπα που εμπίπτουν στο πεδίο εφαρμογής του ΔΛΠ 39: Χρηματοοικονομικά Μέσα: Αναγνώριση και Επιμέτρηση,
- (β) στη μετατροπή των αποτελεσμάτων και της οικονομικής θέσης εκμεταλλεύσεων στο εξωτερικό, που περιλαμβάνονται στις οικονομικές καταστάσεις της οντότητας μέσω μιας ολικής ή αναλογικής ενοποίησης ή με τη μέθοδο της καθαρής θέσης και
- (γ) στη μετατροπή των αποτελεσμάτων και της οικονομικής θέσης της οντότητας σε νόμισμα παρουσίασης.

Το ΔΛΠ 39 εφαρμόζεται σε πολλά παράγωγα σε ξένο νόμισμα και, συνεπώς, αυτά εξαιρούνται από το πεδίο εφαρμογής του παρόντος Προτύπου. Όμως, όσα παράγωγα σε ξένο νόμισμα δεν εμπίπτουν στο πεδίο εφαρμογής του ΔΛΠ 39 (ήτοι κάποια παράγωγα σε ξένο νόμισμα που ενσωματώνονται σε άλλες συμβάσεις) εμπίπτουν στο πεδίο εφαρμογής του παρόντος Προτύπου. Εκτός αυτού, το παρόν Πρότυπο εφαρμόζεται όταν η οντότητα μετατρέπει ποσά που έχουν σχέση με παράγωγα από το νόμισμα λειτουργίας στο νόμισμα παρουσίασης.

Το Πρότυπο δεν εφαρμόζεται στην αντισταθμιστική λογιστική στοιχείων σε ξένο νόμισμα, συμπεριλαμβανομένης της αντιστάθμισης καθαρής επένδυσης σε εκμετάλλευση στο εξωτερικό. Το ΔΛΠ 39 εφαρμόζεται στη λογιστική αντιστάθμισης.

Το παρόν Πρότυπο εφαρμόζεται στην παρουσίαση των οικονομικών καταστάσεων της οντότητας σε ξένο νόμισμα και θέτει τις απαιτήσεις ώστε οι προκύπτουσες οικονομικές καταστάσεις να χαρακτηρίζονται σύμμορφες προς τα Διεθνή Πρότυπα Χρηματοοικονομικής Αναφοράς. Το Πρότυπο καθορίζει τις πληροφορίες που πρέπει να γνωστοποιηθούν για μετατροπές οικονομικών πληροφοριών σε ξένο νόμισμα που δεν πληρούν τις απαιτήσεις αυτές.

Αυτό το Πρότυπο δεν εφαρμόζεται στην παρουσίαση σε μια κατάσταση ταμιακών ροών, των ταμιακών ροών που προκύπτουν από συναλλαγές σε ξένο νόμισμα ή τη μετατροπή των ταμιακών ροών μιας εκμετάλλευσης στο εξωτερικό (βλ. ΔΛΠ 7 Καταστάσεις Ταμιακών Ροών).

3. ΟΡΙΣΜΟΙ

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

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

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

Συναλλαγματική ισοτιμία είναι η σχέση ανταλλαγής δύο νομισμάτων.

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

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

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

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

Όμιλος είναι μια μητρική εταιρία και όλες οι θυγατρικές της.

Χρηματικά στοιχεία είναι μονάδες νομισμάτων που κατέχονται και περιουσιακά στοιχεία και υποχρεώσεις εισπρακτέες ή πληρωτέες σε καθορισμένο ή προσδιοριστέο αριθμό μονάδων του νομίσματος. Καθαρή επένδυση σε εκμετάλλευση στο εξωτερικό είναι το μερίδιο της αναφέρουσας οντότητας στα καθαρά περιουσιακά στοιχεία αυτής της εκμετάλλευσης.

Νόμισμα παρουσίασης είναι το νόμισμα που χρησιμοποιείται στις οικονομικές καταστάσεις.

Τρέχουσα συναλλαγματική ισοτιμία είναι η συναλλαγματική ισοτιμία άμεσης παράδοσης.

4. ΠΑΡΟΥΣΙΑΣΗ ΣΥΝΑΛΛΑΓΩΝ ΣΕ ΞΕΝΟ ΝΟΜΙΣΜΑ ΣΤΟ ΝΟΜΙΣΜΑ ΛΕΙΤΟΥΡΓΙΑΣ

Αρχική Αναγνώριση

Συναλλαγή σε ξένο νόμισμα είναι μια συναλλαγή που εκφράζεται ή διακανονίζεται σε ένα ξένο νόμισμα. Στις συναλλαγές αυτές περιλαμβάνονται οι ακόλουθες πράξεις μίας οντότητας:

(α) αγορά ή πώληση αγαθών ή υπηρεσιών, των οποίων η τιμή εκφράζεται σε ξένο νόμισμα,
(β) λήψη ή παροχή χρηματοδοτήσεων, όταν τα εισπρακτέα ή τα εξοφλητέα ποσά εκφράζονται σε ξένο νόμισμα

ή

(γ) η καθ' οιονδήποτε άλλο τρόπο απόκτηση ή διάθεση περιουσιακών στοιχείων ή η ανάληψη και ο διακανονισμός υποχρεώσεων, που εκφράζονται σε ξένο νόμισμα.

Η αρχική αναγνώριση στο νόμισμα λειτουργίας, μιας συναλλαγής σε ξένο νόμισμα, πρέπει να γίνεται με την εφαρμογή, στο ποσό του ξένου νομίσματος, της τρέχουσας συναλλαγματικής ισοτιμίας μεταξύ του νομίσματος λειτουργίας και του ξένου νομίσματος κατά την ημερομηνία της συναλλαγής.

Η ημερομηνία της συναλλαγής είναι η ημερομηνία που η συναλλαγή πληροί για πρώτη φορά τις προϋπόθεσης αναγνώρισης σύμφωνα με τα Διεθνή Πρότυπα Χρηματοοικονομικής Αναφοράς. Για πρακτικούς λόγους, συχνά χρησιμοποιείται μία τιμή που πλησιάζει την πραγματική ισοτιμία κατά την ημερομηνία της συναλλαγής, για παράδειγμα, ένας μέσος όρος εβδομάδας ή μηνός μπορεί να χρησιμοποιείται για όλες τις συναλλαγές σε κάθε ξένο νόμισμα, που λαμβάνουν χώρα κατά τη διάρκεια της περιόδου αυτής. Όμως, αν οι συναλλαγματικές ισοτιμίες διακυμαίνονται σημαντικά, η χρήση του μέσου όρου μιας περιόδου δεν είναι κατάλληλη.

4.1 Παρουσίαση σε ισολογισμούς μεταγενέστερων ημερομηνιών

Σε κάθε ημερομηνία ισολογισμού:

- (α) τα σε ξένο νόμισμα, χρηματικά στοιχεία, θα μετατρέπονται με την ισοτιμία κλεισίματος,
- (β) τα μη χρηματικά στοιχεία, που αποτιμώνται βάσει του ιστορικού κόστους σε ξένο νόμισμα, θα μετατρέπονται με τη συναλλαγματική ισοτιμία της ημερομηνίας της συναλλαγής και,
- (γ) τα μη χρηματικά στοιχεία, που αποτιμώνται σε εύλογες αξίες σε ξένο νόμισμα, θα μετατρέπονται με τις συναλλαγματικές ισοτιμίες που υπήρχαν, όταν προσδιορίστηκαν οι εύλογες αξίες.

Η λογιστική αξία ενός στοιχείου προσδιορίζεται σε συνδυασμό με άλλα σχετικά Πρότυπα. Για παράδειγμα, διαφορετικές κατηγορίες ενσώματων ακινητοποιήσεων μπορεί να αποτιμώνται βάσει της εύλογης αξίας ή του ιστορικού κόστους, σύμφωνα με το ΔΛΠ 16 Ενσώματες Ακινητοποιήσεις. Ανεξάρτητα αν η λογιστική αξία προσδιορίζεται με βάση το ιστορικό κόστος ή την εύλογη αξία, αν το ποσό καθορίζεται σε ξένο νόμισμα, μετατρέπεται εν συνεχεία στο νόμισμα λειτουργίας σύμφωνα με το παρόν Πρότυπο.

Η λογιστική αξία κάποιων στοιχείων προσδιορίζεται μέσω της σύγκρισης δύο ή περισσότερων ποσών. Για παράδειγμα, η λογιστική αξία των αποθεμάτων είναι η χαμηλότερη αξία μεταξύ του κόστους και της καθαρής ρευστοποιήσιμης αξίας, σύμφωνα με το ΔΛΠ 2 Αποθέματα. Ομοίως, σύμφωνα με το ΔΛΠ 36 Απομείωση Αξίας Περιουσιακών Στοιχείων, η λογιστική αξία ενός περιουσιακού στοιχείου για το οποίο έχει διαπιστωθεί ένδειξη απομείωσης, είναι η χαμηλότερη μεταξύ της λογιστικής αξίας του πριν την εξέταση για πιθανές ζημιές απομείωσης και του ανακτήσιμο ποσού. Όταν τέτοιο περιουσιακό στοιχείο είναι μη χρηματικό και αποτιμάται σε ξένο νόμισμα, η λογιστική αξία προσδιορίζεται συγκρίνοντας:

- (α) το κόστος ή τη λογιστική αξία, όπως αρμόζει, μετατρεπόμενο στη συναλλαγματική ισοτιμία της ημερομηνίας όταν το ποσό καθορίστηκε (ήτοι την ισοτιμία της ημερομηνίας συναλλαγής για στοιχείο που αποτιμάται με βάση το ιστορικό κόστος)
- και
- (β) την καθαρή ρευστοποιήσιμη αξία ή το ανακτήσιμο ποσό, όπως αρμόζει, μετατρεπόμενο στη συναλλαγματική ισοτιμία της ημερομηνίας που προσδιορίστηκε η συγκεκριμένη αξία (ήτοι την ισοτιμία κλεισίματος κατά την ημερομηνία του ισολογισμού).

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

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

4.2 Αναγνώριση συναλλαγματικών διαφορών

Το ΔΛΠ 39 εφαρμόζεται στη λογιστική αντιστάθμιση για τα στοιχεία σε ξένο νόμισμα. Η εφαρμογή της λογιστικής αντιστάθμισης απαιτεί η οντότητα να λογιστικοποιεί κάποιες συναλλαγματικές διαφορές κατά τρόπο διαφορετικό απ' αυτόν που απαιτεί το παρόν Πρότυπο. Για παράδειγμα, το ΔΛΠ 39 απαιτεί οι συναλλαγματικές διαφορές σε χρηματικά στοιχεία που θεωρούνται μέσα αντιστάθμισης σε αντιστάθμιση ταμιακής ροής να απεικονίζονται απευθείας στα ίδια κεφάλαια στην έκταση που η αντιστάθμιση είναι αποτελεσματική.

Οι συναλλαγματικές διαφορές, που προκύπτουν κατά το διακανονισμό χρηματικών στοιχείων ή τη μετατροπή τέτοιων στοιχείων σε τιμές που διαφέρουν από εκείνες με τις οποίες είχαν αρχικώς

μετατραπεί και αναγνωριστεί κατά τη διάρκεια της περιόδου ή σε προηγούμενες οικονομικές καταστάσεις, θα αναγνωρίζονται στα αποτελέσματα της περιόδου στην οποία προκύπτουν.

Όταν προκύπτουν χρηματικά στοιχεία από συναλλαγή σε ξένο νόμισμα και υπάρχει μεταβολή στη συναλλαγματική ισοτιμία, μεταξύ της ημερομηνίας συναλλαγής και της ημερομηνίας διακανονισμού, επακολουθεί μία συναλλαγματική διαφορά. Όταν η συναλλαγή διακανονίζεται στην ίδια λογιστική περίοδο που πραγματοποιήθηκε, όλη η συναλλαγματική διαφορά αναγνωρίζεται σε αυτήν την περίοδο. Όμως, όταν η συναλλαγή διακανονίζεται σε μεταγενέστερη λογιστική περίοδο, η συναλλαγματική διαφορά που αναγνωρίζεται σε κάθε περίοδο μέχρι την ημερομηνία του διακανονισμού, προσδιορίζεται από τη μεταβολή στις συναλλαγματικές ισοτιμίες κατά τη διάρκεια της κάθε περιόδου.

Όταν κέρδος ή ζημία σε μη χρηματικό στοιχείο αναγνωρίζεται απευθείας στην καθαρή θέση, κάθε στοιχείο ανταλλαγής του κέρδος ή της ζημίας θα αναγνωρίζεται απευθείας στα ίδια κεφάλαια. Αντιστρόφως, όταν κέρδος ή ζημία σε μη χρηματικό στοιχείο αναγνωρίζεται στα αποτελέσματα, κάθε στοιχείο ανταλλαγής του κέρδος ή της ζημίας θα αναγνωρίζεται στα αποτελέσματα.

Αλλα Πρότυπα απαιτούν κάποια κέρδη και ζημίες να αναγνωρίζονται απευθείας στα ίδια κεφάλαια. Για παράδειγμα, το ΔΛΠ 16 απαιτεί κάποια κέρδη και ζημίες που προκύπτουν από την επανεκτίμηση αξίας παγίων περιουσιακών στοιχείων να αναγνωρίζονται απευθείας στα ίδια κεφάλαια.

Συναλλαγματικές διαφορές που προκύπτουν σε χρηματικό στοιχείο που αποτελεί μέρος της καθαρής επένδυσης της αναφέρουσας οντότητας σε εκμετάλλευση στο εξωτερικό θα αναγνωρίζεται στα αποτελέσματα στις ιδιαίτερες οικονομικές καταστάσεις της αναφέρουσας οντότητας ή στις μεμονωμένες οικονομικές καταστάσεις της εκμετάλλευσης στο εξωτερικό, όπως αρμόζει. Στις οικονομικές καταστάσεις που περιλαμβάνουν την εκμετάλλευση στο εξωτερικό και την αναφέρουσα οντότητα (ήτοι ενοποιημένες οικονομικές καταστάσεις όταν η εκμετάλλευση στο εξωτερικό είναι θυγατρική εταιρία), τέτοιες συναλλαγματικές διαφορές θα αναγνωρίζονται αρχικά σε ιδιαίτερο στοιχείο των ιδίων κεφαλαίων και στα αποτελέσματα κατά τη διάθεση της καθαρής επένδυσης .

Όταν χρηματικό στοιχείο αποτελεί μέρος της καθαρής επένδυσης της αναφέρουσας οντότητας στην εκμετάλλευση στο εξωτερικό και εκφράζεται στο νόμισμα λειτουργίας της αναφέρουσας οντότητας, προκύπτει συναλλαγματική διαφορά στις μεμονωμένες οικονομικές καταστάσεις της εκμετάλλευσης στο εξωτερικό. Ομοίως, αν τέτοιο στοιχείο εκφράζεται στο νόμισμα λειτουργίας της ξένης εκμετάλλευσης, προκύπτει συναλλαγματική διαφορά στις μεμονωμένες οικονομικές καταστάσεις της αναφέρουσας οντότητας. Τέτοιες συναλλαγματικές διαφορές επανακατατάσσονται στο ιδιαίτερο στοιχείο των ιδίων κεφαλαίων στις οικονομικές καταστάσεις που περιλαμβάνουν την εκμετάλλευση στο εξωτερικό και την αναφέρουσα οντότητα (δηλαδή οικονομικές καταστάσεις στις οποίες η εκμετάλλευση στο εξωτερικό είναι ενοποιημένη, αναλογικά ενοποιημένη ή αντιμετωπίζεται λογιστικά με τη μέθοδο της καθαρής θέσης). Όμως, χρηματικό στοιχείο που αποτελεί μέρος της καθαρής επένδυσης της αναφέρουσας οντότητας στην εκμετάλλευση στο εξωτερικό μπορεί να εκφραστεί σε νόμισμα εκτός του νομίσματος λειτουργίας είτε της αναφέρουσας οντότητας είτε της εκμετάλλευσης στο εξωτερικό. Οι συναλλαγματικές διαφορές που προκύπτουν από τη μετατροπή του χρηματικού στοιχείου στα νομίσματα λειτουργίας της αναφέρουσας οντότητας και της εκμετάλλευσης στο εξωτερικό δεν επανακατατάσσονται στο ιδιαίτερο στοιχείο των ιδίων κεφαλαίων στις οικονομικές καταστάσεις που περιλαμβάνουν την εκμετάλλευση στο εξωτερικό και την αναφέρουσα οντότητα (δηλαδή παραμένουν στα αποτελέσματα).

Όταν μία οντότητα τηρεί τα λογιστικά βιβλία ή στοιχεία της σε νόμισμα εκτός του νομίσματος λειτουργίας της, όταν καταρτίζει τις οικονομικές καταστάσεις της, όλα τα ποσά μετατρέπονται στο νόμισμα λειτουργίας. Έτσι αναπαράγονται τα ίδια ποσά στο νόμισμα λειτουργίας όπως θα

συνέβαινε αν τα στοιχεία είχαν αναγνωριστεί εξ'αρχής στο νόμισμα λειτουργίας. Για παράδειγμα, τα χρηματικά στοιχεία μετατρέπονται στο νόμισμα λειτουργίας με την ισοτιμία κλεισίματος και τα μη χρηματικά στοιχεία που αποτιμώνται με βάση το ιστορικό κόστος μετατρέπονται με τη συναλλαγματική ισοτιμία της ημερομηνίας της συναλλαγής που είχε ως αποτέλεσμα την αναγνώρισή τους.

4.3 Μεταβολή του νομίσματος λειτουργίας

Αν υπάρξει μεταβολή στο νόμισμα λειτουργίας της οντότητας, η οντότητα θα εφαρμόσει τις διαδικασίες μετατροπής που εφαρμόζονται στο νέο νόμισμα λειτουργίας μελλοντικά από την ημερομηνία της μεταβολής. Το νόμισμα λειτουργίας της οντότητας αντανακλά τις υποκείμενες συναλλαγές, τα γεγονότα και τις περιστάσεις που την αφορούν. Συνεπώς, όταν καθοριστεί, το νόμισμα λειτουργίας δε μεταβάλλεται εκτός αν υπάρξει μεταβολή σε εκείνες τις υποκείμενες συναλλαγές, τα γεγονότα ή τις περιστάσεις. Για παράδειγμα, μία μεταβολή του νομίσματος που επηρεάζει κατά κύριο λόγο τις τιμές πώλησης των αγαθών και των υπηρεσιών μπορεί να οδηγήσει σε αλλαγή του νομίσματος λειτουργίας της οντότητας.

Η επίδραση μιας μεταβολής στο νόμισμα λειτουργίας λογιστικοποιείται μελλοντικά. Με άλλα λόγια, η οντότητα μετατρέπει όλα τα στοιχεία στο νέο νόμισμα λειτουργίας χρησιμοποιώντας τη συναλλαγματική ισοτιμία της ημερομηνίας της αλλαγής. Τα προκύπτοντα ποσά της μετατροπής για τα μη χρηματικά στοιχεία θεωρούνται το ιστορικό κόστος τους. Συναλλαγματικές διαφορές που προκύπτουν από τη μετατροπή εκμετάλλευσης στο εξωτερικό που παλαιότερα κατατάσσονταν στα ίδια κεφάλαια δεν αναγνωρίζονται στα αποτελέσματα μέχρι τη διάθεση της εκμετάλλευσης.

5. ΧΡΗΣΗ ΝΟΜΙΣΜΑΤΟΣ ΠΑΡΟΥΣΙΑΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΕΤΙΚΟΥ ΤΟΥ ΝΟΜΙΣΜΑΤΟΣ ΛΕΙΤΟΥΡΓΙΑΣ

Μετατροπή στο νόμισμα παρουσίασης

Η οντότητα μπορεί να παρουσιάζει τις οικονομικές της καταστάσεις σε οποιοδήποτε νόμισμα (ή νομίσματα). Αν το νόμισμα παρουσίασης διαφέρει από το νόμισμα λειτουργίας της οντότητας, μετατρέπει τα αποτελέσματα και την οικονομική θέση της στο νόμισμα παρουσίασης. Για παράδειγμα, όταν σε έναν όμιλο περιλαμβάνονται μεμονωμένες οντότητες με διαφορετικά νομίσματα παρουσίασης, τα αποτελέσματα και η οικονομική θέση κάθε οντότητας εκφράζεται σε κοινό νόμισμα ώστε να είναι δυνατή η παρουσίαση ενοποιημένων οικονομικών καταστάσεων.

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

- (α) περιουσιακά στοιχεία και υποχρεώσεις για κάθε ισολογισμό που παρουσιάζεται (συμπεριλαμβανομένων των συγκρίσιμων κονδυλίων), θα μετατρέπονται με τις ισοτιμίες κλεισίματος που υπάρχουν κατά την ημερομηνία του σχετικού ισολογισμού.
- (β) έσοδα και δαπάνες για κάθε κατάσταση λογαριασμού αποτελεσμάτων (συμπεριλαμβανομένων των συγκρίσιμων κονδυλίων), θα μετατρέπονται με τις συναλλαγματικές ισοτιμίες που ισχύουν κατά την ημερομηνίες των συναλλαγών και
- (γ) κάθε προκύπτουσα συναλλαγματική διαφορά θα αναγνωρίζεται ως ιδιαίτερο στοιχείο των ιδίων κεφαλαίων.

Για τη μετατροπή στοιχείων των εσόδων και των εξόδων χρησιμοποιείται συχνά, για πρακτικούς λόγους, μια τιμή που πλησιάζει τις συναλλαγματικές ισοτιμίες των ημερομηνιών των συναλλαγών,

για παράδειγμα μια μέση ισοτιμία της περιόδου. Όμως, αν οι συναλλαγματικές ισοτιμίες διακυμαίνονται σημαντικά, η χρήση του μέσου όρου μιας περιόδου δεν είναι κατάλληλη.

Οι συναλλαγματικές διαφορές προκύπτουν από:

(α) τη μετατροπή εσόδων και εξόδων στις συναλλαγματικές ισοτιμίες των ημερομηνιών των συναλλαγών και των περιουσιακών στοιχείων και υποχρεώσεων με την ισοτιμία κλεισίματος. Τέτοιες συναλλαγματικές διαφορές προκύπτουν σε στοιχεία των εσόδων και των εξόδων που αναγνωρίζονται στα αποτελέσματα και σε εκείνα που αναγνωρίζονται απευθείας στα ίδια κεφάλαια.

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

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

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

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

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

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

Μετατροπή εκμετάλλευσης στο εξωτερικό

Όταν τα αποτελέσματα και η οικονομική θέση μιας εκμετάλλευσης στο εξωτερικό μετατρέπονται σε νόμισμα παρουσίασης ώστε να συμπεριληφθεί στις οικονομικές καταστάσεις της αναφέρουσας οντότητας μέσω ενοποίησης, αναλογικής ενοποίησης ή με τη μέθοδο της καθαρής θέσης.

Η ενσωμάτωση των αποτελεσμάτων και της οικονομικής θέσης μιας εκμετάλλευσης στο εξωτερικό σε αυτά της αναφέρουσας οντότητας, ακολουθεί τις κανονικές διαδικασίες της ενοποίησης, όπως την απάλειψη των ενδοεταιρικών υπολοίπων και συναλλαγών της θυγατρικής (βλέπε ΔΛΠ 27 Ενοποιημένες Οικονομικές Καταστάσεις και Λογιστικός Χειρισμός για Επενδύσεις σε Θυγατρικές Επιχειρήσεις και ΔΛΠ 31 Χρηματοοικονομική Παρουσίαση των Συμφερόντων σε Κοινοπραξίες). Ωστόσο, ενδοεταιρικό χρηματικό περιουσιακό στοιχείο (ή υποχρέωση), είτε είναι βραχυπρόθεσμο είτε είναι μακροπρόθεσμο, δεν μπορεί να συμψηφιστεί έναντι της σχετικής ενδοεταιρικής υποχρέωσης (η του περιουσιακού στοιχείου), χωρίς να

εμφανίζονται τα αποτελέσματα των νομισματικών διακυμάνσεων στις ενοποιημένες οικονομικές καταστάσεις. Αυτό συμβαίνει γιατί το χρηματικό στοιχείο αντιπροσωπεύει μία δέσμευση να μετατραπεί ένα νόμισμα σε ένα άλλο και εκθέτει την αναφέρουσα οντότητα σε κέρδος ή ζημία από συναλλαγματικές διακυμάνσεις. Κατά συνέπεια, στις ενοποιημένες οικονομικές καταστάσεις της αναφέρουσας οντότητας, μία τέτοια συναλλαγματική διαφορά συνεχίζει να λογίζεται ως κέρδος ή ζημία.

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

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

Διάθεση εκμετάλλευσης στο εξωτερικό

Κατά τη διάθεση μιας εκμετάλλευσης στο εξωτερικό, το σωρευμένο ποσό συναλλαγματικών διαφορών που μεταφέρεται στο διακεκριμένο στοιχείο των ιδίων κεφαλαίων, που αφορά αυτήν την εκμετάλλευση, πρέπει να αναγνωρίζεται στα αποτελέσματα όταν αναγνωρίζεται το κέρδος ή η ζημία της διάθεσης.

Η οντότητα μπορεί να διαθέσει τα δικαιώματά της σε μια εκμετάλλευση στο εξωτερικό μέσω πώλησης, ρευστοποίησης, αποπληρωμής του μετοχικού κεφαλαίου ή εγκατάλειψης ολόκληρης ή μέρους αυτής της οικονομικής οντότητας. Η πληρωμή μερίσματος αποτελεί μέρος της διάθεσης, μόνον όταν αυτό συνιστά απόδοση της επένδυσης, για παράδειγμα όταν το μερίσμα καταβάλλεται από τα προ απόκτησης κέρδη. Στην περίπτωση μερικής διάθεσης, μόνον το ανάλογο μέρος των σχετικών σωρευμένων συναλλαγματικών διαφορών μεταφέρεται στα αποτελέσματα. Μία υποτίμηση της λογιστικής αξίας μιας εκμετάλλευσης στο εξωτερικό δε συνιστά τμηματική διάθεση. Συνεπώς, κανένα μέρος των μεταφερόμενων θετικών ή αρνητικών συναλλαγματικών διαφορών δεν αναγνωρίζεται στα αποτελέσματα κατά το χρόνο της υποτίμησης.

6. ΟΙ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΕΣ ΕΠΙΔΡΑΣΕΙΣ ΟΛΩΝ ΤΩΝ ΣΥΝΑΛΛΑΓΜΑΤΙΚΩΝ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

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

7. ΗΜΕΡΟΜΗΝΙΑ ΕΝΑΡΞΗΣ ΙΣΧΥΟΣ

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

8. ΔΙΕΡΜΗΝΕΙΑ 7 : Εισαγωγή του Ευρώ

Θέμα

Από 1η Ιανουαρίου 1999, πραγματική έναρξη της Οικονομικής και Νομισματικής Ένωσης [ONE], το Ευρώ θα καταστεί ένα νόμισμα ανεξάρτητο και οι ισοτιμίες μετατροπής μεταξύ του Ευρώ και των εθνικών νομισμάτων που συμμετέχουν θα καθοριστούν ανέκκλητα, δηλαδή ο κίνδυνος μεταγενέστερων συναλλαγματικών διαφορών που αφορούν σε αυτά τα νομίσματα εξαλείφεται από αυτήν την ημερομηνία και εξής.

Το θέμα είναι η εφαρμογή του ΔΛΠ 21 στη μετατροπή από τα εθνικά νομίσματα των συμμετεχόντων Κρατών Μελών της Ευρωπαϊκής Ένωσης στο Ευρώ ("η μετατροπή").

Ομόφωνη αποδοχή

Οι απαιτήσεις του ΔΛΠ 21 που αφορούν τη μετατροπή συναλλαγών σε ξένο νόμισμα και των εκμεταλλεύσεων στο εξωτερικό πρέπει να εφαρμόζονται αυστηρά στη μετατροπή. Η ίδια λογική εφαρμόζεται στον καθορισμό των συναλλαγματικών ισοτιμιών, όταν χώρες εισέρχονται στην ONE σε μεταγενέστερα στάδια.

Αυτό ειδικότερα σημαίνει ότι:

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

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

(γ) Συναλλαγματικές διαφορές που προέρχονται από μετατροπή υποχρεώσεων που εκφράζονται σε νομίσματα που συμμετέχουν στο Ευρώ, δεν πρέπει να περιλαμβάνονται στη λογιστική αξία των σχετικών περιουσιακών στοιχείων.

Ημερομηνία Ομόφωνης Αποδοχής: Οκτώβριος 1997.

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

1. ΣΚΟΠΟΣ

Σκοπός αυτού του Προτύπου είναι να προδιαγράψει το λογιστικό χειρισμό των ενοποιήσεων των επιχειρήσεων. Το Πρότυπο καλύπτει τόσο την απόκτηση με αγορά μιας επιχείρησης από μια άλλη, όσο επίσης και τη σπάνια περίπτωση μιας συνένωσης συμφερόντων, όπου δεν είναι δυνατόν να προσδιοριστεί ο αγοραστής. Η λογιστική αντιμετώπιση μιας απόκτησης με αγορά περιλαμβάνει τον προσδιορισμό του κόστους της αγοράς, τον επιμερισμό του κόστους στα αναγνωρίσιμα περιουσιακά στοιχεία και υποχρεώσεις της αποκτώμενης επιχείρησης και το λογιστικό χειρισμό της προκύπτουσας θετικής ή αρνητικής υπεραξίας, τόσο κατά την αγορά όσο και μεταγενέστερα.

2. ΠΕΔΙΟ ΕΦΑΡΜΟΓΗΣ

Αυτό το Πρότυπο πρέπει να εφαρμόζεται για τη λογιστική των ενοποιήσεων επιχειρήσεων. Μία ενοποίηση επιχειρήσεων μπορεί να δομηθεί με πολλούς τρόπους, που υπαγορεύονται από νομικούς, φορολογικούς ή άλλους λόγους. Μπορεί να αφορά την αγορά από μία επιχείρηση των συμμετοχικών τίτλων μιας άλλης επιχείρησης ή την αγορά της καθαρής περιουσίας μιας επιχείρησης. Αυτό είναι δυνατό να πραγματοποιηθεί με έκδοση μετοχών ή μεριδίων ή με τη μεταβίβαση μετρητών, ταμιακών ισοδύναμων ή άλλων περιουσιακών στοιχείων. Η συναλλαγή μπορεί να γίνει μεταξύ των ιδιοκτητών των ενοποιούμενων επιχειρήσεων ή μεταξύ της μιας επιχείρησης και των ιδιοκτητών της άλλης. Η ενοποίηση επιχειρήσεων μπορεί να προϋποθέτει την ίδρυση μιας νέας επιχείρησης, για να αναλάβει τον έλεγχο πάνω στις ενοποιούμενες επιχειρήσεις, τη μεταβίβαση της καθαρής περιουσίας της μιας ή περισσότερων από τις ενοποιούμενες επιχειρήσεις σε άλλη επιχείρηση ή τη διάλυση της μιας ή περισσότερων από τις ενοποιούμενες επιχειρήσεις. Όταν η ουσία της συναλλαγής ανταποκρίνεται στον ορισμό της ενοποίησης επιχειρήσεων αυτού του Προτύπου, οι ρυθμίσεις για το λογιστικό χειρισμό και τις γνωστοποιήσεις, που περιέχονται σε αυτό το Πρότυπο, εφαρμόζονται ανεξαρτήτως της συγκεκριμένης δομής που υιοθετείται για την ενοποίηση.

3. ΟΡΙΣΜΟΙ

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

Ενοποίηση επιχειρήσεων είναι η συσπείρωση ξεχωριστών επιχειρήσεων σε οικονομικό συγκρότημα, ύστερα από συνένωση μιας επιχείρησης με μία άλλη ή ύστερα από την απόκτηση του ελέγχου πάνω στην καθαρή περιουσία και στις επιχειρηματικές δραστηριότητες μιας άλλης επιχείρησης.

Αγορά είναι μια ενοποίηση επιχειρήσεων στην οποία μία από τις επιχειρήσεις, η αγοράστρια, αποκτά έλεγχο πάνω στην καθαρή περιουσία και στις επιχειρηματικές δραστηριότητες μιας επιχείρησης, της αποκτώμενης, με αντάλλαγμα τη μεταβίβαση περιουσιακών στοιχείων, τη δημιουργία μιας υποχρέωσης ή την έκδοση συμμετοχικών τίτλων.

Συνένωση συμφερόντων είναι μια ενοποίηση επιχειρήσεων στην οποία οι μέτοχοι ή εταίροι των ενοποιούμενων επιχειρήσεων συνδυάζουν έλεγχο πάνω στο σύνολο ή σχεδόν σύνολο, της καθαρής περιουσίας και των εργασιών τους, για να επιτύχουν μια συνεχή αμοιβαία κατανομή των κινδύνων και των οφελών, που σχετίζονται με αυτή τη συγκρότηση, ούτως ώστε κανένα από τα δύο μέρη να μην μπορεί να θεωρείται αγοραστής.

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

Μητρική είναι μία επιχείρηση που έχει μία ή περισσότερες θυγατρικές.

Θυγατρική είναι μια οντότητα, συμπεριλαμβανομένης μιας οντότητας χωρίς εταιρική μορφή όπως είναι ένας συνεταιρισμός, που ελέγχεται από μία άλλη οντότητα (γνωστή ως μητρική εταιρία). Δικαιώματα μειοψηφίας είναι το μέρος των αποτελεσμάτων και των καθαρών περιουσιακών στοιχείων μιας θυγατρικής, που αναλογεί στα συμμετοχικά δικαιώματα που δεν

ανήκουν, άμεσα ή έμμεσα μέσω θυγατρικών, στη μητρική εταιρία.(ΔΛΠ 27)

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

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

Ημερομηνία αγοράς είναι η ημερομηνία κατά την οποία ο έλεγχος της καθαρής περιουσίας και των επιχειρηματικών δραστηριοτήτων της αποκτώμενης μεταφέρεται ουσιαστικά στην αγοράστρια.

4. ΦΥΣΗ ΤΗΣ ΕΝΟΠΟΙΗΣΗΣ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΕΩΝ

Στη λογιστική της ενοποίησης επιχειρήσεων, μια αγορά είναι στην ουσία διαφορετική από τη ενοποίηση συμφερόντων και η ουσία της συναλλαγής πρέπει να αντικατοπτρίζεται στις οικονομικές καταστάσεις. Συνεπώς για κάθε περίπτωση προδιαγράφεται διαφορετική λογιστική μέθοδος.

Αγορές

Σε όλες σχεδόν τις ενοποιήσεις επιχειρήσεων, μια από τις ενοποιούμενες επιχειρήσεις αποκτά τον έλεγχο πάνω στην άλλη ενοποιούμενη επιχείρηση, οπότε είναι δυνατόν να εντοπιστεί ο αγοραστής. Ο έλεγχος τεκμαίρετε ότι αποκτάται, όταν μια από τις ενοποιούμενες επιχειρήσεις αγοράζει περισσότερο από το ήμισυ των δικαιωμάτων ψήφου μιας άλλης ενοποιούμενης επιχείρησης εκτός αν, σε εξαιρετικές περιπτώσεις, μπορεί να αποδειχθεί καθαρά ότι τέτοια κυριότητα δε συνιστά έλεγχο. Ακόμη και όταν μία από τις ενοποιούμενες επιχειρήσεις δεν αποκτά περισσότερο από το ήμισυ των δικαιωμάτων ψήφου της άλλης ενοποιούμενης επιχείρησης, μπορεί και πάλι να είναι δυνατόν να προσδιοριστεί ο αγοραστής, εφόσον μια από τις ενοποιούμενες επιχειρήσεις, ως αποτέλεσμα της ενοποίησης επιχειρήσεων, αποκτά ένα από τα ακόλουθα:

(α) Τον έλεγχο, πάνω από το ήμισυ, των δικαιωμάτων ψήφου της άλλης επιχείρησης, δυνάμει συμφωνίας με άλλους επενδυτές.

(β) Το δικαίωμα να κατευθύνει την οικονομική και επιχειρηματική πολιτική της άλλης επιχείρησης, βάση καταστατικού ή άλλου συμβατικού όρου.

(γ) Το δικαίωμα να διορίζει ή να παύει την πλειονότητα των μελών του Διοικητικού Συμβουλίου ή άλλου ισοδύναμου διοικητικού οργάνου της άλλης επιχείρησης.

(δ) Τη δυνατότητα πλειοψηφίας στις συνεδριάσεις του διοικητικού συμβουλίου ή ισοδύναμου διοικητικού οργάνου της άλλης επιχείρησης.

Μολονότι μπορεί, μερικές φορές, να είναι δύσκολο να εντοπιστεί ο αγοραστής, υπάρχουν συνήθως ενδείξεις της υπάρξεώς του. Για παράδειγμα:

(α) Η εύλογη αξία μιας επιχείρησης είναι σημαντικά μεγαλύτερη από αυτή της άλλης ενοποιούμενης επιχείρησης. Σε αυτές τις περιπτώσεις, η μεγαλύτερη επιχείρηση είναι ο αγοραστής.

(β) Η ενοποίηση επιχειρήσεων πραγματοποιείται με την ανταλλαγή κοινών μετοχών μετά ψήφου, έναντι μετρητών. Σε αυτές τις περιπτώσεις, η επιχείρηση που διαθέτει τα μετρητά, είναι η αγοράστρια.

(γ) Η ενοποίηση επιχειρήσεων παρέχει το δικαίωμα στη διοίκηση της μιας επιχείρησης να κατευθύνει την εκλογή των μελών της διοίκησης της δεύτερης ενοποιούμενης επιχείρησης. Σε αυτές τις περιπτώσεις η πρώτη επιχείρηση είναι η αγοράστρια.

Αντίστροφες αγορές

Μερικές φορές, μια επιχείρηση αποκτά την κυριότητα των μετοχών μιας άλλης επιχείρησης, αλλά μεταβιβάζει ως αντάλλαγμα ένα μεγαλύτερο αριθμό εκδομένων μετοχών μετά ψήφου, έτσι ώστε ο

έλεγχος του συγκροτήματος περνά στους μετόχους ή εταίρους της άλλης επιχείρησης. Αυτή η κατάσταση αναφέρεται ως αντίστροφη αγορά. Μολονότι νομικώς η επιχείρηση που εκδίδει τις μετοχές μπορεί να θεωρηθεί ως η μητρική εταιρία ή η συνεχίζουσα επιχείρηση, ωστόσο η άλλη επιχείρηση, της οποίας οι μέτοχοι ελέγχουν τώρα το συγκρότημα, είναι η αγοράστρια που απέκτησε τα δικαιώματα ψήφου. Η επιχείρηση που εξέδωσε τις μετοχές θεωρείται ότι έχει αγοραστεί από την άλλη επιχείρηση και η τελευταία θεωρείται ότι είναι η αγοράστρια και εφαρμόζει τη μέθοδο της αγοράς για τα περιουσιακά στοιχεία και τις υποχρεώσεις της επιχείρησης που εξέδωσε τις μετοχές.

Συνένωση συμφερόντων

Σε εξαιρετικές περιπτώσεις, μπορεί να μην είναι δυνατόν να προσδιοριστεί η αγοράστρια επιχείρηση. Αντί να αναδεικνύεται ένα δεσπόζον μέρος, οι μέτοχοι ή εταίροι των ενοποιούμενων επιχειρήσεων συμπράττουν σε μια ουσιαστικά ισότιμη συμφωνία να καταναείμουν τον έλεγχο πάνω στο σύνολο ή σχεδόν στο σύνολο, της καθαρής περιουσίας τους και των εργασιών των επιχειρήσεων αυτών. Επιπρόσθετα, οι διοικήσεις των ενοποιούμενων επιχειρήσεων συμμετέχουν στη διοίκηση του ενοποιούμενου συγκροτήματος. Ως αποτέλεσμα, οι μέτοχοι ή εταίροι των ενοποιούμενων επιχειρήσεων κατανέμουν αμοιβαία τους κινδύνους και τα οφέλη της ενοποιούμενης επιχείρησης. Αυτή η ενοποίηση αντιμετωπίζεται λογιστικά ως συνένωση συμφερόντων.

Μία αμοιβαία κατανομή των κινδύνων και οφελών συνήθως δεν είναι δυνατή χωρίς μια ουσιαστικά ισοδύναμη ανταλλαγή κοινών μετοχών μετά ψήφου, μεταξύ των ενοποιούμενων επιχειρήσεων. Μια τέτοια ανταλλαγή εξασφαλίζει ότι διατηρούνται τα σχετικά ιδιοκτησιακά δικαιώματα επί των ενοποιούμενων επιχειρήσεων, και συνεπώς, οι σχετικοί κίνδυνοι και τα οφέλη τους στην ενοποιούμενη επιχείρηση, καθώς και οι αρμοδιότητες λήψης αποφάσεων των μερών. Ωστόσο, για να είναι πραγματική επί του προκειμένου μία ουσιαστικά ισότιμη ανταλλαγή των μετοχών, δεν μπορεί να υπάρξει σημαντική μείωση στα δικαιώματα που ενσωματώνουν οι μετοχές της μιας από τις ενοποιούμενες επιχειρήσεις, αφού διαφορετικά εξασθενεί η επιρροή του μέρους αυτού.

Για να επιτευχθεί μια αμοιβαία κατανομή των κινδύνων και ωφελειών επί του ενοποιημένου συγκροτήματος πρέπει:

(α) η ουσιαστική πλειονότητα, αν όχι το σύνολο, των κοινών μετοχών μετά ψήφου των ενοποιούμενων επιχειρήσεων, να ανταλλαγεί ή συνενωθεί.

(β) η εύλογη αξία της μιας επιχείρησης να μην είναι σημαντικά διαφορετική από αυτή της άλλης επιχείρησης, και

(γ) ύστερα από την ενοποίηση, οι μέτοχοι της κάθε επιχείρησης να διατηρούν ουσιαστικά τα ίδια μεταξύ τους δικαιώματα ψήφου και κεφαλαίου στο ενοποιημένο συγκρότημα, όπως πριν από την ενοποίηση.

Η αμοιβαιότητα στην κατανομή των κινδύνων και οφελών του ενοποιημένου συγκροτήματος κάμπτεται και η πιθανότητα να μπορεί να προσδιοριστεί ο αγοραστής αυξάνει όταν:

(α) ελαττώνεται η σχετική ισοδυναμία στις εύλογες αξίες των ενοποιούμενων επιχειρήσεων και μειώνεται η ποσοστιαία αναλογία των κοινών μετοχών μετά ψήφου που ανταλλάσσονται,

(β) οικονομικές συμφωνίες παρέχουν ένα σχετικό πλεονέκτημα σε μία ομάδα μετόχων έναντι των λοιπών μετόχων. Τέτοιες συμφωνίες μπορεί να ισχύουν είτε πριν είτε μετά την επιχειρηματική ενοποίηση, και

(γ) το μερίδιο συμμετοχής ενός μέρους στο ενοποιημένο συγκρότημα, εξαρτάται από το πώς η επιχείρηση, η οποία προηγουμένως ελεγχόταν από το μέρος αυτό, αποδίδει ύστερα από την ενοποίηση.

5. ΑΓΟΡΕΣ

Λογιστική αγορών

Μια επιχειρηματική ενοποίηση η οποία θεωρείται αγορά πρέπει να λογιστικοποιείται με την εφαρμογή της μεθόδου αγοράς.

Η χρήση της μεθόδου αγοράς συνεπάγεται την αγορά μιας επιχείρησης με όμοιο τρόπο, όπως η αγορά άλλων περιουσιακών στοιχείων. Αυτό είναι ορθό δεδομένου ότι μια αγορά αποτελεί συναλλαγή κατά την οποία μεταβιβάζονται περιουσιακά στοιχεία, αναλαμβάνονται υποχρεώσεις ή εκδίδονται μετοχές, σε αντάλλαγμα για τον έλεγχο της καθαρής περιουσίας και των εργασιών μιας άλλης επιχείρησης. Η μέθοδος αγοράς χρησιμοποιεί το κόστος ως βάση της λογιστικής καταχώρησης της αγοράς και, για τον προσδιορισμό του κόστους αυτού, βασίζεται στην πράξη ανταλλαγής που διέπει την αγορά.

Ημερομηνία αγοράς

Από την ημερομηνία της αγοράς, η αγοράστρια πρέπει:

(α) Να ενσωματώνει στην κατάσταση λογαριασμού αποτελεσμάτων τα αποτελέσματα των εργασιών της αποκτώμενης.

(β) Να καταχωρεί στον ισολογισμό τα αναγνωρίσιμα περιουσιακά στοιχεία και τις υποχρεώσεις της αποκτώμενης και κάθε θετική ή αρνητική υπεραξία, που προκύπτει από την αγορά.

Ημερομηνία της αγοράς είναι η ημερομηνία, κατά την οποία ο έλεγχος επί της καθαρής περιουσίας και των εργασιών της αποκτώμενης μεταβιβάζεται ουσιαστικά στην αγοράστρια και η ημερομηνία κατά την οποία αρχίζει η εφαρμογή της μεθόδου αγοράς. Τα αποτελέσματα των εργασιών μιας αποκτώμενης επιχείρησης περιλαμβάνονται στις οικονομικές καταστάσεις της αγοράστριας από την ημερομηνία της αγοράς, που είναι η ημερομηνία κατά την οποία ο έλεγχος της αποκτώμενης μεταβιβάζεται ουσιαστικά στην αγοράστρια. Στην ουσία, ημερομηνία της αγοράς είναι η ημερομηνία από την οποία η αγοράστρια έχει το δικαίωμα να κατευθύνει την οικονομική και επιχειρηματική πολιτική μιας επιχείρησης κατά τέτοιο τρόπο, ώστε να αποκτά οφέλη από τις δραστηριότητες της. Ο έλεγχος δεν θεωρείται ότι έχει μεταβιβαστεί στην αγοράστρια, μέχρις ότου όλοι οι όροι που είναι αναγκαίοι για την προστασία των δικαιωμάτων των ενδιαφερόμενων μερών, έχουν πλήρως ικανοποιηθεί. Αυτό βέβαια δε σημαίνει αναγκαστικά ότι η συναλλαγή έχει κλείσει ή οριστικοποιηθεί κατά νόμο, πριν ο έλεγχος ουσιαστικά περάσει στην αγοράστρια. Για να εκτιμηθεί, πότε ο έλεγχος έχει πραγματικά μεταβιβαστεί, χρειάζεται να ληφθεί υπόψη η ουσία της αγοράς.

Κόστος αγοράς

Μία αγορά πρέπει να λογιστικοποιείται στο κόστος της, που είναι το ποσό των μετρητών ή των ταμιακών ισοδυνάμων που πληρώθηκε ή η εύλογη αξία, κατά την ημερομηνία της ανταλλαγής, άλλου ανταλλάγματος αγοράς που δόθηκε από την αγοράστρια για την απόκτηση του ελέγχου πάνω στην καθαρή περιουσία της άλλης επιχείρησης. Στο ποσό αυτό προστίθεται κάθε κόστος που αφορά άμεσα την αγορά.

Όταν μια αγορά ολοκληρώνεται ύστερα από περισσότερες από μία πράξεις ανταλλαγής, το κόστος της αποτελείται από το συνολικό κόστος των επί μέρους πράξεων. Όταν η αγορά πραγματοποιείται σταδιακά, η διάκριση μεταξύ της ημερομηνίας αγοράς και της ημερομηνίας της πράξης ανταλλαγής είναι σημαντική. Ενώ η λογιστική της αγοράς αρχίζει από την ημερομηνία αγοράς, χρησιμοποιούνται δεδομένα κόστους και εύλογων αξιών, που προσδιορίζονται κατά τις ημερομηνίες των επί μέρους πράξεων ανταλλαγής.

Καταχώρηση των αναγνωρίσιμων περιουσιακών στοιχείων και υποχρεώσεων

Τα αναγνωρίσιμα περιουσιακά στοιχεία και υποχρεώσεις που αποκτώνται, τα οποία καταχωρούνται πρέπει να είναι εκείνα της αποκτώμενης τα οποία υπήρχαν κατά την ημερομηνία της απόκτησης μαζί με κάθε υποχρέωση που καταχωρείται. Πρέπει να καταχωρούνται ξεχωριστά κατά την ημερομηνία της αγοράς, αν και μόνο αν:

(α) είναι πιθανόν ότι τα πάσης φύσης μελλοντικά οικονομικά οφέλη, που συνδέονται με αυτά τα στοιχεία και τις υποχρεώσεις, θα εισρεύσουν στην αγοράστρια ή πόροι που ενσωματώνουν οικονομικά οφέλη θα εκρεύσουν από αυτή, και

(β) υπάρχει διαθέσιμη μια αξιόπιστη αποτίμηση του κόστους ή της εύλογης αξίας τους.

Τα αναγνωρίσιμα περιουσιακά στοιχεία και οι υποχρεώσεις, πάνω στα οποία η αγοράστρια αποκτά έλεγχο, μπορεί να περιλαμβάνουν περιουσιακά στοιχεία και υποχρεώσεις που δεν είχαν προηγουμένως καταχωρηθεί στις οικονομικές καταστάσεις της αποκτώμενης, πιθανόν επειδή δεν κάλυπταν τις προϋποθέσεις για καταχώρηση πριν από την αγορά. Αυτό συμβαίνει, για παράδειγμα, όταν ένα φορολογικό όφελος που προκύπτει από φορολογικές ζημιές της αποκτώμενης μπορεί να καταχωρηθεί ως αναγνωρίσιμο περιουσιακό στοιχείο, λόγω του ότι η αγοράστρια έχει επαρκές φορολογητέο εισόδημα.

Κατά την ημερομηνία της αγοράς, η αγοράστρια πρέπει να καταχωρεί μια πρόβλεψη που δεν ήταν μια υποχρέωση της αποκτώμενης κατά αυτή την ημερομηνία, αν και μόνο αν, η αγοράστρια έχει:

(α) αναπτύξει, κατά την ημερομηνία της αγοράς ή πριν, τα κύρια χαρακτηριστικά ενός προγράμματος που περιλαμβάνει τερματισμό ή μείωση δραστηριοτήτων της αποκτώμενης και που αφορά σε:

(i) αποζημίωση απασχολούμενων της αποκτώμενης για λήξη της απασχολήσεώς τους,

ii) κλείσιμο εγκαταστάσεων της αποκτώμενης,

(iii) περιορισμό παραγωγικών γραμμών της αποκτώμενης, ή

(iv) τερματισμό συμβάσεων της αποκτώμενης που έχουν καταστεί επαχθείς, γιατί η αγοράστρια έχει γνωστοποιήσει στο άλλο μέρος κατά ή πριν την ημερομηνία της αγοράς ότι η σύμβαση θα τερματιστεί.

(β) δημιουργήσει, με δήλωση των κύριων χαρακτηριστικών του προγράμματος κατά ή πριν την ημερομηνία της αγοράς, μία βάσιμη προσδοκία σε αυτούς που επηρεάζονται από το πρόγραμμα ότι θα εφαρμοστεί το πρόγραμμα, και

(γ) αναπτύξει ενωρίτερα, των τριών μηνών μετά την ημερομηνία της αγοράς και την ημερομηνία που οι ετήσιες οικονομικές καταστάσεις εγκρίνονται για έκδοση, αυτά τα κύρια χαρακτηριστικά σε ένα λεπτομερές επίσημο πρόγραμμα που προσδιορίζει τουλάχιστον:

(i) την επιχειρηματική δραστηριότητα ή το μέρος της επιχειρηματικής δραστηριότητας που αφορά,

ii) τις κύριες εγκαταστάσεις που επηρεάζονται,

(iii) την εγκατάσταση, τη λειτουργία και τον κατά προσέγγιση αριθμό των εργαζομένων, που θα αποζημιωθούν για τερματισμό της εργασίας τους,

(iv) τις δαπάνες που θα αναληφθούν, και

(v) πότε το πρόγραμμα θα εφαρμοστεί.

Κάθε πρόβλεψη καταχωρημένη σύμφωνα με αυτή την παράγραφο πρέπει να καλύπτει μόνο τα κόστη των στοιχείων που περιλαμβάνονται στον πίνακα ανωτέρω με στοιχεία (α) (i) μέχρι (iv).

Κατανομή του κόστους αγοράς

Βασικός χειρισμός

Τα αναγνωρίσιμα περιουσιακά στοιχεία και υποχρεώσεις, που καταχωρούνται, πρέπει να αποτιμώνται στο συνολικό ποσό:

(α) της εύλογης αξίας κατά την ημερομηνία της πράξης ανταλλαγής, των αναγνωρίσιμων περιουσιακών στοιχείων και υποχρεώσεων που αποκτήθηκαν, κατά την έκταση των δικαιωμάτων που απέκτησε η αγοράστρια από την πράξη ανταλλαγής, και

(β) της αναλογίας της μειοψηφίας στην πριν από την αγορά λογιστική αξία των αναγνωρίσιμων περιουσιακών στοιχείων και υποχρεώσεων της θυγατρικής.

Κάθε θετική ή αρνητική υπεραξία πρέπει να λογιστικοποιείται σύμφωνα με αυτό το Πρότυπο. Το κόστος μιας απόκτησης κατανέμεται στα αναγνωρίσιμα περιουσιακά στοιχεία και υποχρεώσεις, που καταχωρούνται με βάση την εύλογη αξία τους κατά την ημερομηνία της πράξης της ανταλλαγής. Παρόλα ταύτα το κόστος αγοράς αφορά μόνο την ποσοστιαία αναλογία των αναγνωρίσιμων περιουσιακών στοιχείων και υποχρεώσεων που αποκτήθηκαν από την αγοράστρια. Συνεπώς, όταν η αγοράστρια δεν αποκτά το σύνολο των μετοχών της άλλης επιχείρησης, τα προκύπτοντα δικαιώματα της μειοψηφίας εμφανίζονται με βάση την αναλογία της μειοψηφίας στην πριν από την αγορά λογιστική αξία της καθαρής αναγνωρίσιμης περιουσίας της θυγατρικής. Αυτό συμβαίνει, γιατί η αναλογία της μειοψηφίας δεν αποτέλεσε μέρος της πράξης ανταλλαγής για την πραγματοποίηση της αγοράς.

Επιτρεπόμενος εναλλακτικός χειρισμός

Τα αναγνωρίσιμα περιουσιακά στοιχεία και υποχρεώσεις, που καταχωρούνται πρέπει να αποτιμώνται στην εύλογη αξία τους κατά την ημερομηνία της αγοράς. Κάθε θετική ή αρνητική υπεραξία πρέπει να λογιστικοποιείται σύμφωνα με αυτό το Πρότυπο. Κάθε δικαίωμα μειοψηφίας πρέπει να εμφανίζεται κατά την αναλογία της μειοψηφίας επί της εύλογης αξίας των αναγνωρίσιμων περιουσιακών στοιχείων και των υποχρεώσεων. Με αυτή τη μέθοδο, τα αναγνωρίσιμα περιουσιακά στοιχεία και υποχρεώσεις, επί των οποίων ο αγοραστής έχει αποκτήσει έλεγχο, εμφανίζονται στην εύλογη αξία τους, ανεξάρτητα από το αν η αγοράστρια απέκτησε το σύνολο ή μέρος μόνο του κεφαλαίου της άλλης επιχείρησης ή απέκτησε τα περιουσιακά στοιχεία απ' ευθείας. Συνεπώς, κάθε δικαίωμα μειοψηφίας εμφανίζεται κατά την αναλογία της μειοψηφίας επί της εύλογης αξίας των καθαρών αναγνωρίσιμων περιουσιακών στοιχείων της θυγατρικής.

Διαδοχικές αγορές μετοχών

Μια αγορά μπορεί να περιλαμβάνει περισσότερες από μία πράξεις ανταλλαγής, όπως για παράδειγμα, όταν επιτυγχάνεται σταδιακά με διαδοχικές αγορές στο χρηματιστήριο. Όταν συμβαίνει αυτό, κάθε σημαντική πράξη αντιμετωπίζεται ξεχωριστά για το σκοπό του προσδιορισμού της εύλογης αξίας των αναγνωρίσιμων περιουσιακών στοιχείων και των υποχρεώσεων που αποκτήθηκαν και για τον προσδιορισμό του ποσού της τυχόν θετικής ή αρνητικής υπεραξίας από την πράξη αυτή. Αυτό καταλήγει σε μια βήμα προς βήμα σύγκριση του κόστους των επί μέρους επενδύσεων, με την ποσοστιαία αναλογία των δικαιωμάτων της αγοράστριας πάνω στην εύλογη αξία των αναγνωρίσιμων περιουσιακών στοιχείων και υποχρεώσεων, που αποκτήθηκαν σε κάθε σημαντικό βήμα.

Όταν μια απόκτηση ολοκληρώνεται ύστερα από διαδοχικές αγορές, οι εύλογες αξίες των αναγνωρίσιμων περιουσιακών στοιχείων και υποχρεώσεων μπορεί να ποικίλουν κατά την ημερομηνία της κάθε πράξης ανταλλαγής. Αν όλα τα αναγνωρίσιμα περιουσιακά στοιχεία και οι υποχρεώσεις, που σχετίζονται με μια απόκτηση, επαναδιατυπώνονται στις εύλογες αξίες κατά το χρόνο των διαδοχικών αγορών, κάθε προσαρμογή, που σχετίζεται με τα ήδη κατεχόμενα δικαιώματα της αγοράστριας, αποτελεί αναπροσαρμογή και λογιστικοποιείται αναλόγως.

Πριν να χαρακτηριστεί ως αγορά, μια συναλλαγή μπορεί να έχει τις ιδιότητες μιας επένδυσης σε συγγενή επιχείρηση και να λογιστικοποιηθεί με βάση τη μέθοδο της καθαρής θέσης, σύμφωνα με το ΔΛΠ 28 "λογιστική επενδύσεων σε συγγενείς επιχειρήσεις". Στην περίπτωση αυτή, ο προσδιορισμός των εύλογων αξιών των αναγνωρίσιμων περιουσιακών στοιχείων και υποχρεώσεων που αποκτήθηκαν, καθώς και η καταχώρηση της θετικής ή αρνητικής υπεραξίας, γίνεται θεωρητικά από την ημερομηνία εφαρμογής της μεθόδου της καθαρής θέσης. Όταν η

επένδυση δεν έχει ακόμα αποκτήσει τα χαρακτηριστικά της επένδυσης σε συγγενή επιχείρηση, οι εύλογες αξίες των αναγνωρίσιμων περιουσιακών στοιχείων και υποχρεώσεων προσδιορίζονται στην ημερομηνία κάθε σημαντικού βήματος και η θετική ή αρνητική υπεραξία καταχωρείται από την ημερομηνία της απόκτησης.
Προσδιορισμός της εύλογης αξίας των αναγνωρίσιμων περιουσιακών στοιχείων και υποχρεώσεων που αποκτήθηκαν

Καταχώρηση και αποτίμηση

Κάθε υπέρβαση του κόστους αγοράς πάνω από τα δικαιώματα του αγοραστή στην εύλογη αξία των αναγνωρίσιμων αποκτηθέντων περιουσιακών στοιχείων και υποχρεώσεων, κατά την ημερομηνία της πράξης ανταλλαγής, πρέπει να περιγράφεται ως υπεραξία και να καταχωρείται ως περιουσιακό στοιχείο.

Υπεραξία που προκύπτει κατά την αγορά αντιπροσωπεύει μια πληρωμή που έγινε από τον αγοραστή με την προσδοκία μελλοντικών οικονομικών οφελών. Τα μελλοντικά οικονομικά οφέλη μπορεί να προέλθουν από σύμπραξη μεταξύ των αναγνωρίσιμων περιουσιακών στοιχείων που αποκτήθηκαν ή από περιουσιακά στοιχεία τα οποία, κατ' ιδίαν, δεν έχουν τις ιδιότητες για αναγνώριση στις οικονομικές καταστάσεις, αλλά για τα οποία ο αγοραστής είναι προετοιμασμένος να κάνει μία πληρωμή κατά την απόκτηση.

Η υπεραξία πρέπει να εμφανίζεται στο κόστος μείον κάθε συσσωρευμένη απόσβεση και κάθε συσσωρευμένη ζημία απομείωσης.

Απόσβεση

Η υπεραξία πρέπει να αποσβένεται πάνω σε μια συστηματική βάση κατά τη διάρκεια της ωφέλιμης ζωής της. Η περίοδος απόσβεσης πρέπει να αντανακλά την ορθή εκτίμηση της περιόδου κατά τη διάρκεια της οποίας μελλοντικά οικονομικά οφέλη αναμένονται να εισρεύσουν στην επιχείρηση. Υπάρχει μαχητή εκδοχή ότι η ωφέλιμη ζωή της υπεραξίας δεν πρέπει να ξεπερνά τα είκοσι χρόνια από την αρχική καταχώρηση.

Η μέθοδος απόσβεσης που χρησιμοποιείται πρέπει να αντανακλά τον τρόπο με τον οποίο τα μελλοντικά οικονομικά οφέλη που προκύπτουν από την υπεραξία αναμένονται να αναλωθούν. Η σταθερή μέθοδος απόσβεσης πρέπει να υιοθετείται, εκτός αν υπάρχει πειστική απόδειξη ότι μια άλλη μέθοδος είναι περισσότερο κατάλληλη για τις περιστάσεις. Η απόσβεση για κάθε περίοδο πρέπει να καταχωρείται ως έξοδο.

Με την πάροδο του χρόνου, η υπεραξία ελαττώνεται αντανακλώντας το γεγονός ότι η υπηρεσιακή δυναμικότητα της μειώνεται. Σε μερικές περιπτώσεις, η αξία της υπεραξίας μπορεί να φαίνεται ότι δεν μειώνεται κατά τη διάρκεια του χρόνου λόγω του ότι η δυνατότητα για οικονομικά οφέλη που αγοράστηκε αρχικά, αντικαθίστανται σταδιακά από την δυνατότητα για οικονομικά οφέλη που απορρέουν από μεταγενέστερες ενισχύσεις της υπεραξίας. Με άλλα λόγια, η υπεραξία που αγοράστηκε αντικαθίσταται από εσωτερικώς δημιουργούμενη υπεραξία. Το ΔΛΠ 38 "άυλα περιουσιακά στοιχεία", απαγορεύει την καταχώρηση της εσωτερικώς δημιουργούμενης υπεραξίας ως ένα περιουσιακό στοιχείο. Συνεπώς, είναι ορθό ότι η υπεραξία αποσβένεται πάνω σε μια συστηματική βάση κατά τη διάρκεια της ορθής εκτίμησης της ωφέλιμης ζωής της.

Πολλοί παράγοντες χρειάζεται να ληφθούν υπόψη στην εκτίμηση της ωφέλιμης ζωής της υπεραξίας, συμπεριλαμβάνοντας:

- (α) τη φύση και την προβλεπόμενη ζωή της αποκτηθείσας επιχείρησης,
- (β) τη σταθερότητα και την προβλεπόμενη ζωή του κλάδου επιχειρήσεων με τον οποίο η υπεραξία

συνδέεται,

(γ) τη δημόσια πληροφόρηση για τα χαρακτηριστικά της υπεραξίας σε όμοιες επιχειρήσεις ή βιομηχανίες και τους τυπικούς κύκλους ζωής των ομοίων επιχειρήσεων,

(δ) τις επιδράσεις της απαξίωσης του προϊόντος, τις μεταβολές στη ζήτηση και άλλους οικονομικούς παράγοντες για την επιχείρηση που αποκτήθηκε,

(ε) την αναμενόμενη διάρκεια υπηρεσίας των στελεχών ή ομάδων εργαζομένων και αν η επιχείρηση που αποκτήθηκε θα διευθυνόταν επαρκώς από μια άλλη διευθυντική ομάδα,

(στ) το επίπεδο των δαπανών συντήρησης ή της χρηματοδότησης που χρειάζεται για να λάβει τα αναμενόμενα μελλοντικά οικονομικά οφέλη από την επιχείρηση που αποκτήθηκε και την ικανότητα της εταιρίας και την πρόθεση να φθάσει σε τέτοιο επίπεδο,

(ζ) αναμενόμενες ενέργειες των ανταγωνιστών ή πιθανών ανταγωνιστών, και

(η) την περίοδο ελέγχου πάνω στην επιχείρηση που αποκτήθηκε και νομικούς, κανονιστικούς ή συμβατικούς όρους που επηρεάζουν την ωφέλιμη ζωή της.

Επειδή η υπεραξία αντιπροσωπεύει μεταξύ άλλων πραγμάτων, μελλοντικά οικονομικά οφέλη από σύμπραξη περιουσιακών στοιχείων ή περιουσιακά στοιχεία που δεν μπορούν να καταχωρηθούν ξεχωριστά, είναι δύσκολο να εκτιμάται η ωφέλιμη ζωή της. Εκτιμήσεις της ωφέλιμης ζωής της καθίστανται λιγότερο αξιόπιστες, καθώς το μήκος της ωφέλιμης ζωής αυξάνει. Η εκδοχή που υιοθετεί αυτό το Πρότυπο είναι ότι υπεραξία δεν έχει υπό κανονικές συνθήκες ωφέλιμη ζωή πέραν των είκοσι ετών από την αρχική της καταχώρηση.

Σε σπάνιες περιπτώσεις, μπορεί να υπάρχει πειστική απόδειξη ότι η ωφέλιμη ζωή της υπεραξίας θα είναι, για μία συγκεκριμένη περίοδο μεγαλύτερη των είκοσι χρόνων. Μολονότι παραδείγματα είναι δύσκολο να βρεθούν, αυτό μπορεί να συμβεί, όταν η υπεραξία είναι τόσο φανερά συνδεδεμένη με ένα αναγνωρίσιμο περιουσιακό στοιχείο ή ομάδα αναγνωρίσιμων περιουσιακών στοιχείων, που μπορεί εύλογα να αναμένεται να ωφελήσει τον αγοραστή κατά τη διάρκεια της ωφέλιμης ζωής των αναγνωρίσιμων περιουσιακών στοιχείων ή ομάδας περιουσιακών στοιχείων. Σε αυτές τις περιπτώσεις, η εκδοχή ότι η ωφέλιμη ζωή της υπεραξίας θα ξεπεράσει τα είκοσι χρόνια είναι μαχητή και η επιχείρηση:

(α) αποσβένει την υπεραξία κατά τη διάρκεια της ορθής εκτίμησης της ωφέλιμης ζωής της,

(β) εκτιμά το ανακτήσιμο ποσό της υπεραξίας τουλάχιστον ετησίως για να εξακριβώνει οποιαδήποτε ζημία απομείωσης, και

(γ) γνωστοποιεί τους λόγους, γιατί η εκδοχή είναι μαχητή και τους παράγοντες που έπαιξαν ένα ουσιαστικό ρόλο στον προσδιορισμό της ωφέλιμης ζωής της υπεραξίας.

6. ΣΥΝΕΝΩΣΗ ΣΥΜΦΕΡΟΝΤΩΝ

Λογιστική για τις συνενώσεις συμφερόντων

Μία συνένωση συμφερόντων πρέπει να λογιστικοποιείται με τη χρήση της μεθόδου της ένωσης συμφερόντων. Κατά την εφαρμογή της μεθόδου της συνένωσης συμφερόντων, τα στοιχεία των οικονομικών καταστάσεων των ενοποιούμενων επιχειρήσεων πρέπει να συμπεριλαμβάνονται στις οικονομικές καταστάσεις των ενοποιούμενων επιχειρήσεων, ως αν είχαν ενοποιηθεί από την αρχή της πρώτης παρουσιαζόμενης περιόδου τόσο για τη περίοδο στην οποία προκύπτει η ενοποίηση όσο και για κάθε άλλη συγκριτική περίοδο που γνωστοποιείται. Οι οικονομικές καταστάσεις μιας επιχείρησης δεν πρέπει να ενσωματώνουν συνένωση συμφερόντων, στην οποία η επιχείρηση είναι μέρος, αν η ημερομηνία της συνένωσης των συμφερόντων είναι μεταγενέστερη από την ημερομηνία του πλέον πρόσφατου ισολογισμού, που περιλαμβάνεται στις οικονομικές καταστάσεις. Κάθε διαφορά μεταξύ του ποσού που καταχωρείται ως μετοχικό κεφάλαιο εκδοθέν, προσαυξημένο με τυχόν συμπληρωματικό τίμημα με τη μορφή μετρητών ή άλλων περιουσιακών στοιχείων και του ποσού που καταχωρείται για το μετοχικό κεφάλαιο που αποκτήθηκε, πρέπει να προσαρμόζεται στα ίδια κεφάλαια.

Η ουσία μιας συνένωσης συμφερόντων είναι ότι δεν υπάρχει οποιαδήποτε αγορά και ότι συνεχίζεται η αμοιβαία κατανομή των κινδύνων και οφελών που υπήρχε πριν από την ενοποίηση των επιχειρήσεων. Η χρήση της μεθόδου της συνένωσης συμφερόντων καταχωρεί τούτο, μέσω της λογιστικοποίησης των ενοποιούμενων επιχειρήσεων, ως αν οι ξεχωριστές επιχειρήσεις συνέχιζαν να λειτουργούν όπως πριν από την ενοποίηση, μολονότι τώρα τελούν υπό κοινή ιδιοκτησία και κοινή διοίκηση. Κατόπιν τούτων, μόνον μικρές αλλαγές γίνονται στη συσσωμάτωση των επί μέρους οικονομικών καταστάσεων.

Δεδομένου ότι μία συνένωση συμφερόντων καταλήγει σε ένα ενιαίο συγκρότημα, υιοθετείται απ' αυτό ένα ενιαίο σύνολο λογιστικών αρχών. Συνεπώς, το συγκρότημα καταχωρεί τα περιουσιακά στοιχεία, τις υποχρεώσεις και τα κεφάλαια των ενοποιούμενων επιχειρήσεων με την υφιστάμενη λογιστική αξία, προσαρμοσμένη μόνο για λόγους συμμόρφωσης προς τις λογιστικές αρχές των ενοποιούμενων επιχειρήσεων και εφαρμογής αυτών των αρχών σε όλες τις παρουσιαζόμενες περιόδους. Δεν υπάρχει καταχώρηση κάποιας νέας θετικής ή αρνητικής υπεραξίας. Ομοίως, τα αποτελέσματα όλων των συναλλαγών μεταξύ των ενοποιούμενων επιχειρήσεων, άσχετα αν αυτές έγιναν πριν ή μετά τη συνένωση των συμφερόντων, απαλείφονται κατά την κατάρτιση των οικονομικών καταστάσεων του συγκροτήματος.

Οι δαπάνες που αναλαμβάνονται σε σχέση με τη συνένωση των συμφερόντων πρέπει να καταχωρούνται ως έξοδα της περιόδου στην οποία αναλαμβάνονται.

Οι δαπάνες που αναλαμβάνονται σε σχέση με μία συνένωση συμφερόντων συμπεριλαμβάνουν αμοιβές εγγραφής στο μητρώο, κόστος παροχής πληροφοριών στους μετόχους, αμοιβές μεσιτών και συμβούλων και αποδοχές και άλλα έξοδα σχετιζόμενα με υπηρεσίες των εργαζομένων που εμπλέκονται στην επίτευξη της ενοποίησης των επιχειρήσεων. Αυτές επίσης περιλαμβάνουν κάθε κόστος ή ζημία που αναλήφθηκε για να συνδυαστούν οι εργασίες επιχειρήσεων, που προηγουμένως ήταν ξεχωριστές.

7. ΓΙΑ ΟΛΕΣ ΤΙΣ ΕΝΟΠΟΙΗΣΕΙΣ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΕΩΝ

Φόρος εισοδήματος

Σε μερικές χώρες, ο λογιστικός χειρισμός μιας ενοποίησης επιχειρήσεων μπορεί να διαφέρει από την εφαρμοζόμενη με βάση τους αντίστοιχους νόμους φορολογίας εισοδήματος. Κάθε προκύπτουσα αναβαλλόμενη φορολογική υποχρέωση και αναβαλλόμενη φορολογική απαίτηση καταχωρείται σύμφωνα με το ΔΛΠ 12 "φόροι εισοδήματος".

Το πιθανό όφελος από μεταφερόμενες σε νέο φορολογικές ζημίες ή άλλες αναβαλλόμενες φορολογικές απαιτήσεις, μιας αποκτηθείσας επιχείρησης, οι οποίες δεν είχαν καταχωρηθεί από τον αγοραστή ως συγκεκριμένη απαίτηση κατά την ημερομηνία της αγοράς, μπορεί να πραγματοποιηθεί μεταγενεστέρως. Όταν συμβεί αυτό, ο αγοραστής καταχωρεί το όφελος ως έσοδο, σύμφωνα με το ΔΛΠ 12 "φόροι εισοδήματος". Επίσης, ο αγοραστής:

(α) προσαρμόζει την προ αποσβέσεων λογιστική αξία της υπεραξίας, καθώς και τη σχετική συσσωρευμένη 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 της καθαρής λογιστικής αξίας της υπεραξίας ως έξοδο.

Όμως, αυτή η διαδικασία δεν δημιουργεί αρνητική υπεραξία ούτε αυξάνει τη λογιστική αξία της αρνητικής υπεραξίας.

8. ΗΜΕΡΟΜΗΝΙΑ ΕΝΑΡΞΗΣ ΙΣΧΥΟΣ

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 το ΔΛΠ 36 "απομείωση αξίας περιουσιακών στοιχείων", το ΔΛΠ 37 "προβλέψεις, ενδεχόμενες υποχρεώσεις και ενδεχόμενες απαιτήσεις" και το ΔΛΠ 38 "άυλα περιουσιακά

στοιχεία", συγχρόνως.

Αυτό το Πρότυπο αντικαθιστά το ΔΛΠ 22 "ενοποιήσεις επιχειρήσεων" που εγκρίθηκε το 1993.

9. Οι Διερμηνείες που αφορούν το Πρότυπο αυτό είναι η 22, η 28 και η 29.

9.1 ΔΙΕΡΜΗΝΕΙΑ 22 Ενοποιήσεις επιχειρήσεων - μεταγενέστερη προσαρμογή ρύλων αξιών και υπεραξίας που καταχωρήθηκαν αρχικά

Θέμα

Στην αρχική λογιστικοποίηση μιας ενοποίησης επιχειρήσεων, ένας αγοραστής μπορεί να μην έχει διαθέσιμα όλα τα τεκμήρια για να είναι σε θέση να διαπιστώσει και να εκτιμήσει αξιόπιστα τις εύλογες αξίες των περιουσιακών στοιχείων και υποχρεώσεων που αγοράστηκαν, ή τα αναγνωρίσιμα περιουσιακά στοιχεία και υποχρεώσεις μπορεί να μην πληρούν ακόμη τα κριτήρια για καταχώρηση. Αυτό μπορεί να οφείλεται στην πολυπλοκότητα της επιχείρησης που αγοράστηκε, στην ανάγκη να δημιουργήσει και να εκθέσει οικονομική πληροφόρηση σε μία επίκαιρη βάση ή σε άλλους λόγους.

Το ΔΛΠ 22 (αναθεωρημένο 1998) υποδεικνύει ότι στη λογιστικοποίηση μιας αγοράς επιχείρησης, αναγνωρίσιμα περιουσιακά στοιχεία και υποχρεώσεις, που έχουν αγοραστεί, αλλά δεν πληρούν τα κριτήρια ... για ξεχωριστή καταχώρηση, όταν η αγορά αρχικά λογιστικοποιείται, πρέπει να καταχωρούνται μεταγενέστερα καθώς και όταν πληρούν τα κριτήρια. Οι λογιστικές αξίες των αναγνωρίσιμων περιουσιακών στοιχείων και υποχρεώσεων που αγοράστηκαν πρέπει να προσαρμόζονται όταν, μετά την αγορά, πρόσθετα τεκμήρια καθίστανται διαθέσιμα για να βοηθήσουν την εκτίμηση των ποσών που αποδίδονται σε αυτά τα αναγνωρίσιμα περιουσιακά στοιχεία και υποχρεώσεις, εφόσον η αγορά είχε λογιστικοποιηθεί αρχικά. Το ποσό που αποδίδεται στην υπεραξία ή αρνητική υπεραξία πρέπει επίσης να προσαρμόζεται, όταν είναι αναγκαίο, κατά την έκταση που:

(α) η προσαρμογή δεν αυξάνει τη λογιστική αξία της υπεραξίας πάνω από το ανακτήσιμο ποσό της, όπως ορίστηκε στο ΔΛΠ 36 "απομείωση αξίας περιουσιακών στοιχείων", και

(β) τέτοια προσαρμογή γίνεται κατά το τέλος της πρώτης ετήσιας λογιστικής περιόδου, που αρχίζει μετά την αγορά [εκτός για την καταχώρηση μιας συγκεκριμένης ξεχωριστής υποχρέωσης], διαφορετικά οι προσαρμογές στα αναγνωρίσιμα περιουσιακά στοιχεία και υποχρεώσεις πρέπει να καταχωρούνται ως έσοδα ή έξοδα.

Τα θέματα, όταν γίνονται τέτοιες προσαρμογές, στις περιορισμένες περιπτώσεις που περιγράφονται στο ΔΛΠ 22, είναι:

(α) Αν και κατά πόσο μία προσαρμογή στην αρχική εύλογη αξία των αναγνωρίσιμων περιουσιακών στοιχείων και υποχρεώσεων που αγοράστηκαν πρέπει να συμπεριλαμβάνει τις επιδράσεις της απόσβεσης και άλλων μεταβολών που θα προέκυπταν, αν οι προσαρμοσμένες εύλογες αξίες είχαν εφαρμοστεί από την ημερομηνία της αγοράς.

(β) Αν και κατά πόσο μία σχετική προσαρμογή της υπεραξίας ή αρνητικής υπεραξίας πρέπει να συμπεριλαμβάνει την επίδραση της απόσβεσης του προσαρμοσμένου ποσού που αποδίδεται στην υπεραξία ή αρνητική υπεραξία από την ημερομηνία της αγοράς, και

(γ) Πώς οι προσαρμογές σε αναγνωρίσιμα περιουσιακά στοιχεία και υποχρεώσεις που αγοράστηκαν και σε υπεραξία ή αρνητική υπεραξία, πρέπει να παρουσιάζονται.

Η παρούσα Διερμηνεία δεν εφαρμόζεται στα ακόλουθα στοιχεία καθώς αυτά ειδικώς

αντιμετωπίζονται σε άλλα ΔΛΠ:

(α) αναβαλλόμενες φορολογικές απαιτήσεις και υποχρεώσεις που καταχωρούνται σύμφωνα με το ΔΛΠ 12 (αναθεωρημένο 1996), και

(β) η αναστροφή προβλέψεων που έγιναν αρχικά λόγω τερματισμού ή περιορισμού των δραστηριοτήτων της αποκτώμενης επιχείρησης, ΔΛΠ 22 (αναθεωρημένο 1998) .

Ομόφωνη αποδοχή

Οποιαδήποτε προσαρμογή στη λογιστική αξία των αναγνωρίσιμων περιουσιακών στοιχείων και υποχρεώσεων που αποκτήθηκαν, που γίνεται σε περιορισμένες περιπτώσεις που περιγράφονται σύμφωνα με το ΔΛΠ 22 , πρέπει να υπολογίζεται ως αν οι προσαρμοσμένες εύλογες αξίες είχαν εφαρμοστεί από την ημερομηνία της αγοράς. Ως αποτέλεσμα, η προσαρμογή πρέπει να περιλαμβάνει αμφοτέρωθεν το αποτέλεσμα της μεταβολής στις εύλογες αξίες που αρχικά αποδόθηκαν και το αποτέλεσμα της απόσβεσης και άλλων μεταβολών που θα προέκυπταν αν οι προσαρμοσμένες εύλογες αξίες είχαν εφαρμοστεί από την ημερομηνία της αγοράς.

Αν η προσαρμογή στα αναγνωρίσιμα περιουσιακά στοιχεία και υποχρεώσεις γίνεται κατά το τέλος της πρώτης ετήσιας λογιστικής περιόδου που αρχίζει μετά την αγορά, η λογιστική αξία της υπεραξίας ή αρνητικής υπεραξίας πρέπει επίσης να προσαρμόζεται, όταν είναι αναγκαίο, στο ποσό που θα είχε προσδιοριστεί, αν οι προσαρμοσμένες εύλογες αξίες ήταν διαθέσιμες κατά την ημερομηνία της αγοράς. Ως αποτέλεσμα, η απόσβεση της υπεραξίας ή η καταχώρηση αρνητικής υπεραξίας προσαρμόζεται επίσης από την ημερομηνία της αγοράς. Όμως, οποιαδήποτε προσαρμογή στη λογιστική αξία της υπεραξίας πρέπει να γίνεται μόνο κατά την έκταση που δεν αυξάνει τη λογιστική αξία της υπεραξίας πάνω από το ανακτήσιμο ποσό της.

Προσαρμογές στην απόσβεση, επιβαρύνσεις απομείωσης και άλλα ποσά που προσδιορίζονται σύμφωνα με την παρούσα Διερμηνεία, πρέπει να συμπεριλαμβάνονται στο καθαρό κέρδος ή ζημία στην αντίστοιχη κατηγορία των εσόδων ή εξόδων που παρουσιάζεται στον πίνακα της κατάστασης λογαριασμού αποτελεσμάτων. Μόνο στοιχεία μεταγενέστερα της ημερομηνίας αγοράς που απαιτείται ή που επιτρέπεται να πιστωθούν ή να χρεωθούν άμεσα στα ίδια κεφάλαια, σύμφωνα με άλλα Πρότυπα, θα καταχωρούνταν στα ίδια κεφάλαια. Αυτή η Διερμηνεία δε διαφοροποιεί την αντιμετώπιση σύμφωνα με αυτά τα άλλα Πρότυπα.

Γνωστοποιήσεις

Προσαρμογές στη λογιστική αξία των αναγνωρίσιμων περιουσιακών στοιχείων ή υποχρεώσεων ή υπεραξίας ή αρνητικής υπεραξίας πρέπει να γνωστοποιούνται και να επεξηγούνται στις οικονομικές καταστάσεις της περιόδου στην οποία η προσαρμογή γίνεται. Το ποσό μιας προσαρμογής που αφορά σε προηγούμενες και συγκριτικές περιόδους πρέπει επίσης να γνωστοποιείται.

9.2 ΔΙΕΡΜΗΝΕΙΑ 28 Ενοποιήσεις επιχειρήσεων - "ημερομηνία ανταλλαγής" και εύλογη αξία των συμμετοχικών τίτλων

Θέμα

Μία επιχείρηση μπορεί να εκδώσει δικούς της συμμετοχικούς τίτλους ως αντάλλαγμα αγοράς σε μία Ενοποίηση επιχειρήσεων που λογιστικοποιείται ως αγορά σύμφωνα με το ΔΛΠ 22. Το ΔΛΠ 22 , απαιτεί ότι μία αγορά λογιστικοποιείται με βάση το κόστος της και ότι οι συμμετοχικοί τίτλοι που εκδίδονται από τον αγοραστή αποτιμώνται στην εύλογη αξία τους κατά την ημερομηνία ανταλλαγής.

Αν οι συμμετοχικοί τίτλοι που εκδίδονται ως αντάλλαγμα της αγοράς είναι διαπραγματεύσιμοι σε μία αγορά και η τιμή αγοράς αυτών κατά την ημερομηνία της ανταλλαγής δεν είναι αξιόπιστος δείκτης της εύλογης αξίας τους, το ΔΛΠ 22 ορίζει ότι οι διακυμάνσεις των τιμών για μία εύλογη περίοδο πριν και μετά την ανακοίνωση των όρων της αγοράς χρειάζεται να λαμβάνονται υπόψη.

Τα θέματα είναι:

- (α) ποια είναι "η ημερομηνία ανταλλαγής", όταν προσδιορίζεται η εύλογη αξία των συμμετοχικών τίτλων που εκδίδονται ως αντάλλαγμα αγοράς σε μία απόκτηση,
- (β) πότε κρίνεται σκόπιμο να εξετάζονται άλλα τεκμήρια και μέθοδοι εκτίμησης επιπρόσθετα μιας δημοσιευμένης τιμής κατά την ημερομηνία ανταλλαγής ενός διαπραγματευόμενου συμμετοχικού τίτλου και
- (γ) ποιες πληροφορίες πρέπει να γνωστοποιούνται, όταν μία δημοσιευμένη τιμή ενός διαπραγματευόμενου συμμετοχικού τίτλου δε χρησιμοποιήθηκε ως εύλογη αξία του συμμετοχικού τίτλου και ποιες πληροφορίες πρέπει να γνωστοποιούνται, όταν ένας συμμετοχικός τίτλος δεν έχει δημοσιευμένη τιμή.

Το ΔΛΠ 22 απαιτεί το ποσό της προσαρμογής της ενδεχόμενης αντιπαροχής της αγοράς, από ένα ή περισσότερα μελλοντικά γεγονότα, να περιλαμβάνεται στο κόστος της απόκτησης κατά την ημερομηνία της απόκτησης, αν η προσαρμογή είναι πιθανή και το ποσό μπορεί να αποτιμηθεί αξιόπιστα. Το ΔΛΠ 22 απαιτεί, το κόστος της απόκτησης να προσαρμόζεται, όταν ένα ενδεχόμενο που επηρεάζει το ποσό του ανταλλάγματος της αγοράς, επέρχεται μεταγενέστερα της ημερομηνίας της απόκτησης. Συνεπώς, αυτή η Διερμηνεία δεν εφαρμόζεται σε συμμετοχικούς τίτλους που εκδίδονται για προσαρμογή της ενδεχόμενης αντιπαροχής της αγοράς, που εξαρτάται από ένα ή περισσότερα μελλοντικά γεγονότα, εκτός αν οι προσαρμογές είναι πιθανές και τα ποσά μπορεί να αποτιμηθούν αξιόπιστα κατά την ημερομηνία της απόκτησης.

Ομόφωνη αποδοχή

Όταν μία απόκτηση επιτυγχάνεται με μία πράξη ανταλλαγής (π.χ. όχι σταδιακά) η "ημερομηνία της ανταλλαγής" είναι η ημερομηνία της απόκτησης, δηλαδή, η ημερομηνία που ο αγοραστής αποκτά τον έλεγχο πάνω στην καθαρή περιουσία και στις λειτουργίες της αποκτώμενης. Όταν μία απόκτηση επιτυγχάνεται σε στάδια (π.χ. διαδοχικές αγορές μετοχών), η εύλογη αξία των συμμετοχικών τίτλων που εκδίδονται ως αντάλλαγμα της αγοράς σε κάθε στάδιο, πρέπει να καθορίζεται κατά την ημερομηνία που κάθε ιδιαίτερη επένδυση καταχωρείται στις οικονομικές καταστάσεις του αγοραστή.

Η δημοσιευμένη τιμή κατά την ημερομηνία της ανταλλαγής ενός διαπραγματευόμενου συμμετοχικού τίτλου παρέχει την καλύτερη ένδειξη για την εύλογη αξία του τίτλου και πρέπει να χρησιμοποιείται με εξαίρεση σε κάποιες σπάνιες περιπτώσεις. Άλλες ενδείξεις και μέθοδοι εκτίμησης πρέπει επίσης να εξετάζονται, μόνο στη σπάνια περίπτωση που μπορεί να καταδειχθεί ότι η δημοσιευμένη τιμή της ημερομηνίας αυτής δεν είναι αξιόπιστος δείκτης, συνεπώς άλλη ένδειξη και μέθοδοι εκτίμησης παρέχουν μία πλέον αξιόπιστη αποτίμηση της εύλογης αξίας του συμμετοχικού τίτλου. Η δημοσιευμένη τιμή κατά την ημερομηνία ανταλλαγής δεν είναι αξιόπιστη, μόνον όταν έχει επηρεασθεί από μία αδικαιολόγητη διακύμανση τιμής ή μία στενότητα της αγοράς.

Γνωστοποιήσεις

Όταν η δημοσιευμένη τιμή ενός συμμετοχικού τίτλου που εκδίδεται ως αντάλλαγμα αγοράς υπάρχει κατά την ημερομηνία της ανταλλαγής, αλλά δεν έχει ληφθεί ως εύλογη αξία του τίτλου, η επιχείρηση πρέπει να γνωστοποιεί:

- (α) το γεγονός,
- (β) τους λόγους που η δημοσιευμένη τιμή δεν είναι η εύλογη αξία του συμμετοχικού τίτλου,
- (γ) τη μέθοδο και τις σημαντικές παραδοχές που εφαρμόστηκαν για τον προσδιορισμό της εύλογης αξίας και
- (δ) το συνολικό ποσό της διαφοράς μεταξύ της δημοσιευμένης τιμής και του ποσού που καθορίστηκε ως η εύλογη αξία των συμμετοχικών τίτλων.

Όταν ένας συμμετοχικός τίτλος που εκδίδεται ως αντάλλαγμα αγοράς δεν έχει δημοσιευμένη τιμή κατά την ημερομηνία της ανταλλαγής, η επιχείρηση πρέπει να γνωστοποιεί αυτό το γεγονός και τη μέθοδο και τις σημαντικές παραδοχές που εφαρμόστηκαν για τον προσδιορισμό της εύλογης αξίας.

9.3 ΔΙΕΡΜΗΝΕΙΑ 29 Γνωστοποίηση - συμφωνίες για παραχώρηση του δικαιώματος παροχής υπηρεσιών

Θέμα

Μία επιχείρηση (ο Διαχειριστής της Παραχώρησης), μπορεί να υπεισέλθει σε συμφωνία με μία άλλη επιχείρηση (ο Δικαιοπάροχος της Παραχώρησης) για να παρέχει υπηρεσίες που δίδουν δημόσια πρόσβαση σε κύριες οικονομικές και κοινωνικές διευκολύνσεις. Ο Δικαιοπάροχος της παραχώρησης μπορεί να είναι μία, δημόσιου ή ιδιωτικού τομέα, επιχείρηση περιλαμβανομένου ενός κυβερνητικού σώματος. Παραδείγματα συμφωνιών παραχώρησης του δικαιώματος παροχής υπηρεσιών περιλαμβάνουν διαχείριση υδάτων και παροχή διευκολύνσεων, αυτοκινητόδρομους, χώρους στάθμευσης αυτοκινήτων, σήραγγες, γέφυρες, αεροδρόμια και τηλεπικοινωνιακά δίκτυα. Παραδείγματα που δεν είναι συμφωνίες παραχώρησης του δικαιώματος παροχής υπηρεσιών περιλαμβάνουν μία επιχείρηση που τροφοδοτεί εξωτερικά τις εσωτερικές υπηρεσίες της (π.χ. καφετέρια μισθωτών, συντήρηση κτιρίου, και λογιστικές ή τεχνολογίας πληροφορικής, λειτουργίες).

Μία συμφωνία παραχώρησης δικαιώματος παροχής υπηρεσιών, γενικώς, συνεπάγεται ο δικαιοπάροχος της παραχώρησης να μεταβιβάζει για την περίοδο της παραχώρησης στο διαχειριστή της παραχώρησης:

(α) το δικαίωμα να παρέχει υπηρεσίες που δίδουν στο κοινό πρόσβαση σε κύριες οικονομικές και κοινωνικές διευκολύνσεις, και

(β) σε ορισμένες περιπτώσεις, το δικαίωμα χρήσης ειδικών ενσώματων και ασώματων περιουσιακών στοιχείων και/ή χρηματοοικονομικών περιουσιακών στοιχείων, σε ανταλλαγή με το Διαχειριστή της παραχώρησης:

(α) δέσμευση στην παροχή υπηρεσιών σύμφωνα με ορισμένους όρους και συνθήκες κατά τη διάρκεια της περιόδου παραχώρησης, και

(β) όταν συντρέχει περίπτωση, δέσμευση για επιστροφή κατά το τέλος της περιόδου παραχώρησης των παραχωρηθέντων δικαιωμάτων στην αρχή της περιόδου παραχώρησης και/ή αποκτηθέντων κατά τη διάρκεια της περιόδου παραχώρησης.

Το κοινό χαρακτηριστικό όλων των συμφωνιών παραχώρησης δικαιώματος παροχής υπηρεσιών είναι ότι ο Διαχειριστής της παραχώρησης λαμβάνει ένα δικαίωμα και αποδέχεται μία υποχρέωση να παρέχει δημόσιες υπηρεσίες στο κοινό.

Το θέμα είναι ποιες πληροφορίες πρέπει να γνωστοποιούνται στις σημειώσεις των οικονομικών καταστάσεων ενός Διαχειριστή Παραχώρησης και ενός Δικαιοπάροχου της Παραχώρησης.

Ορισμένες απόψεις και γνωστοποιήσεις που σχετίζονται με μερικές συμφωνίες παραχώρησης δικαιώματος παροχής υπηρεσιών είναι ήδη αντικείμενα που διέπονται από τα υπάρχοντα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα (π.χ. το ΔΛΠ 16 εφαρμόζεται σε αποκτήσεις στοιχείων των ενσώματων παγίων, το ΔΛΠ 17 εφαρμόζεται σε μισθώσεις περιουσιακών στοιχείων και το ΔΛΠ 38 εφαρμόζεται σε αποκτήσεις άυλων περιουσιακών στοιχείων). Πάντως, μία συμφωνία παραχώρησης δικαιώματος παροχής υπηρεσιών μπορεί να συνεπάγεται εκτελεστές συμβάσεις που δεν καλύπτονται από τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα, εκτός των επαχθών συμβάσεων, περίπτωση στην οποία εφαρμόζεται το ΔΛΠ 37. Συνεπώς, η Διερμηνεία αυτή ορίζει πρόσθετες γνωστοποιήσεις για τις συμφωνίες παραχώρησης δικαιώματος παροχής υπηρεσιών.

Ομόφωνη αποδοχή

Όλες οι όψεις μίας συμφωνίας παραχώρησης δικαιώματος παροχής υπηρεσιών πρέπει να εξετάζονται για τον καθορισμό των κατάλληλων γνωστοποιήσεων στις σημειώσεις των οικονομικών καταστάσεων. Ο Διαχειριστής της παραχώρησης και ο δικαιούχος της παραχώρησης πρέπει να γνωστοποιούν τα κατωτέρω σε κάθε περίοδο:

- (α) μία περιγραφή της συμφωνίας,
- (β) σημαντικούς όρους της συμφωνίας που μπορεί να επηρεάζουν το ποσό, την επιλογή του χρόνου και τη βεβαιότητα των μελλοντικών ταμιακών ροών (π.χ. την περίοδο της παραχώρησης, τις ημερομηνίες επανακαθορισμού των τιμών και τη βάση πάνω στην οποία καθορίζεται επανακαθορισμός τιμών ή επαναδιαπραγμάτευση),
- (γ) τη φύση και έκταση (π.χ. ποσότητα, περίοδο χρόνου ή ποσό κατά περίπτωση) των:
 - (i) δικαιωμάτων χρήσης συγκεκριμένων περιουσιακών στοιχείων,
 - (ii) δεσμεύσεων για παροχή ή δικαιωμάτων για αναμονή παροχής υπηρεσιών,
 - (iii) δεσμεύσεων για απόκτηση ή κατασκευή στοιχείων των ενσώματων παγίων,
 - (iv) δεσμεύσεων για διανομή ή δικαιωμάτων για λήψη συγκεκριμένων περιουσιακών στοιχείων κατά το τέλος της περιόδου παραχώρησης,
 - (v) ανανεώσεων και τερματισμό δικαιωμάτων προαίρεσης και
 - (vi) άλλων δικαιωμάτων και δεσμεύσεων (π.χ. γενικές επιθεωρήσεις), και
- (δ) αλλαγές στη συμφωνία που συνέβησαν κατά τη διάρκεια της περιόδου.

Οι απαιτούμενες γνωστοποιήσεις πρέπει να παρέχονται ιδιαίτερα για κάθε συμφωνία παραχώρησης δικαιώματος παροχής υπηρεσιών ή συνολικά για κάθε κατηγορία συμφωνιών παραχώρησης δικαιώματος παροχής υπηρεσιών. Μία κατηγορία είναι ένα σύνολο συμφωνιών παραχώρησης δικαιώματος παροχής υπηρεσιών που εμπεριέχουν υπηρεσίες με όμοια φύση (π.χ. εισπράξεις διοδίων και υπηρεσίες διαχείρισης τηλεπικοινωνιών και υδάτων).

ΔΙΕΘΝΕΣ ΛΟΓΙΣΤΙΚΟ ΠΡΟΤΥΠΟ 23 : Κόστος δανεισμού

Αυτό το αναθεωρημένο Διεθνές Λογιστικό Πρότυπο εφαρμόζεται για τις οικονομικές καταστάσεις που καλύπτουν περιόδους που αρχίζουν την ή μετά από την 1η Ιανουαρίου 1995 και αντικαθιστά το ΔΛΠ 23 "κεφαλαιοποίηση κόστους δανεισμού", που εγκρίθηκε από το Συμβούλιο τον Μάρτιο του 1984.

Μία Διερμηνεία αφορά το ΔΛΠ 23:

- Διερμηνεία ΜΕΔ-2: "αρχή της συνέπειας - κεφαλαιοποίηση κόστους δανεισμού".

1. ΣΚΟΠΟΣ

Ο σκοπός αυτού του Προτύπου είναι να προδιαγράψει το λογιστικό χειρισμό του κόστους δανεισμού. Αυτό το Πρότυπο γενικά απαιτεί την άμεση καταχώρηση του κόστους δανεισμού σε βάρος των αποτελεσμάτων. Όμως, το Πρότυπο επιτρέπει, ως εναλλακτικό χειρισμό, την κεφαλαιοποίηση του κόστους δανεισμού, εφόσον το κόστος αυτό σχετίζεται άμεσα με την απόκτηση, κατασκευή ή παραγωγή ενός ειδικού περιουσιακού στοιχείου.

2. ΠΕΔΙΟ ΕΦΑΡΜΟΓΗΣ

Το Πρότυπο πρέπει να εφαρμόζεται για τη λογιστική αντιμετώπιση του κόστους δανεισμού.

Αυτό το Πρότυπο αντικαθιστά το ΔΛΠ 23 "κεφαλαιοποίηση κόστους δανεισμού", που εγκρίθηκε το 1983.

Το Πρότυπο αυτό δεν ασχολείται με το πραγματικό ή το υπολογιστικό κόστος κεφαλαίων, συμπεριλαμβανομένου και του προνομιούχου κεφαλαίου που δεν εντάσσεται στις υποχρεώσεις.

3. ΟΡΙΣΜΟΙ

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

Κόστος δανεισμού είναι τόκοι και άλλα κόστη, που αναλαμβάνονται από μια επιχείρηση λόγω δανεισμού κεφαλαίων.

Ένα Ειδικό περιουσιακό στοιχείο είναι ένα περιουσιακό στοιχείο που κατ' ανάγκη χρειάζεται μια σημαντική χρονική περίοδο προετοιμασίας για τη χρήση για την οποία προορίζεται ή για την πώληση του.

Το κόστος δανεισμού μπορεί να περιλαμβάνει:

(α) Τόκους από τραπεζικούς λογαριασμούς υπεραναλήψεων, καθώς και τόκους των βραχυπρόθεσμων και μακροπρόθεσμων δανείων.

(β) Απόσβεση διαφοράς της υπό το άρτιο λήψης ή υπέρ το άρτιο εξόφλησης δανείων.

(γ) Απόσβεση βοηθητικού κόστους που αναλήφθηκε για τη λήψη δανείων.

(δ) Χρηματοοικονομικές επιβαρύνσεις από χρηματοδοτικές μισθώσεις, που παρακολουθούνται σύμφωνα με το ΔΛΠ 17 "μισθώσεις".

(ε) Συναλλαγματικές διαφορές που προκύπτουν από λήψη δανείων σε ξένο νόμισμα, κατά την έκταση που αυτές θεωρούνται ως συμπληρωματικό ποσό του κόστους των τόκων.

Παραδείγματα ειδικών περιουσιακών στοιχείων αποτελούν τα αποθέματα που χρειάζονται μια σημαντική χρονική περίοδο για να καταστούν κατάλληλα προς πώληση, τα βιομηχανοστάσια, οι εγκαταστάσεις παραγωγής ρεύματος και οι επενδύσεις σε ακίνητη περιουσία. Άλλες επενδύσεις, καθώς και τα αποθέματα που παράγονται συστηματικά ή σε μεγάλες ποσότητες σε επαναλαμβανόμενη βάση κατά τη διάρκεια μιας σύντομης χρονικής περιόδου, δεν εντάσσονται στα ειδικά περιουσιακά στοιχεία. Επίσης περιουσιακά στοιχεία τα οποία μόλις αποκτώνται, είναι

έτοιμα για τη χρήση για την οποία προορίζονται ή για πώληση, δεν αποτελούν ειδικά περιουσιακά στοιχεία.

4. ΚΟΣΤΟΣ ΔΑΝΕΙΣΜΟΥ - ΒΑΣΙΚΟΣ ΧΕΙΡΙΣΜΟΣ

Καταχώρηση

Το κόστος δανεισμού πρέπει να καταχωρείται ως έξοδο στην περίοδο την οποία βαρύνει.

Στο πλαίσιο του βασικού χειρισμού, το κόστος δανεισμού καταχωρείται ως έξοδο της περιόδου την οποία βαρύνει, ανεξάρτητα από τον τρόπο χρησιμοποίησης των δανείων.

Γνωστοποιήσεις

Οι οικονομικές καταστάσεις πρέπει να γνωστοποιούν τις λογιστικές αρχές που υιοθετήθηκαν για το κόστος δανεισμού.

4.1 ΚΟΣΤΟΣ ΔΑΝΕΙΣΜΟΥ - ΕΠΙΤΡΕΠΟΜΕΝΟΣ ΕΝΑΛΛΑΚΤΙΚΟΣ ΧΕΙΡΙΣΜΟΣ

Καταχώρηση

Το κόστος δανεισμού πρέπει να καταχωρείται ως έξοδο στην περίοδο την οποία βαρύνει, εκτός αν και σε όση έκταση, κεφαλαιοποιείται.

Το κόστος δανεισμού που αφορά άμεσα την απόκτηση, κατασκευή ή παραγωγή ενός ειδικού περιουσιακού στοιχείου, πρέπει να κεφαλαιοποιείται, ως τμήμα του κόστους του στοιχείου αυτού. Το ποσό του κόστους δανεισμού, το οποίο είναι αποδεκτό προς κεφαλαιοποίηση, προσδιορίζεται σύμφωνα με αυτό το Πρότυπο.

Σύμφωνα με τον επιτρεπόμενο εναλλακτικό χειρισμό, το κόστος δανεισμού που μπορεί να αφορά άμεσα στην απόκτηση, κατασκευή ή παραγωγή ενός περιουσιακού στοιχείου συμπεριλαμβάνεται στο κόστος αυτού του στοιχείου. Αυτό το κόστος δανεισμού κεφαλαιοποιείται ως τμήμα του κόστους του περιουσιακού στοιχείου, εφόσον πιθανολογείται ότι θα αποφέρει στο μέλλον οικονομικά οφέλη στην επιχείρηση και μπορεί να αποτιμηθεί αξιόπιστα. Αλλα κόστη δανεισμού λογίζονται στα έξοδα της περιόδου την οποία βαρύνουν.

Κόστος δανεισμού αποδεκτό για κεφαλαιοποίηση

Το κόστος δανεισμού που αφορά άμεσα την απόκτηση, κατασκευή ή παραγωγή ενός ειδικού περιουσιακού στοιχείου, είναι το εκείνο το κόστος δανεισμού που θα μπορούσε να είχε αποφευχθεί, αν η δαπάνη για το ειδικό περιουσιακό στοιχείο, δεν είχε γίνει. Όταν μία επιχείρηση δανείζεται κεφάλαια ειδικώς για το σκοπό της απόκτησης κάποιου ειδικού περιουσιακού στοιχείου, το κόστος δανεισμού που σχετίζεται άμεσα με αυτό το περιουσιακό στοιχείο μπορεί να προσδιοριστεί εύκολα.

Μπορεί να είναι δύσκολο να διαπιστωθεί μία άμεση σχέση μεταξύ συγκεκριμένων δανείων και κάποιου ειδικού περιουσιακού στοιχείου και να προσδιοριστούν τα δάνεια που θα μπορούσαν διαφορετικά να είχαν αποφευχθεί. Αυτή η δυσκολία συμβαίνει, π.χ. όταν η χρηματοδότηση μιας επιχείρησης συντονίζεται από κεντρική υπηρεσία. Δυσκολίες επίσης ανακύπτουν όταν ένας όμιλος επιχειρήσεων χρησιμοποιεί μία σειρά από χρεωστικούς τίτλους για να δανειστεί κεφάλαια με διαφορετικά επιτόκια και δανείζει αυτά τα κεφάλαια, με διάφορους τρόπους σε άλλες επιχειρήσεις του ομίλου. Άλλες περιπλοκές ανακύπτουν με τη χρήση δανείων σε ξένα νομίσματα ή συνδεδεμένων με ξένα νομίσματα, όταν ο όμιλος λειτουργεί σε οικονομίες με υψηλό ποσοστό πληθωρισμού, καθώς και από τις διακυμάνσεις των συναλλαγματικών ισοτιμιών. Ως αποτέλεσμα, ο ποσοτικός προσδιορισμός του κόστους δανεισμού που μπορεί να αποδοθεί άμεσα στην αγορά ενός ειδικού περιουσιακού στοιχείου, είναι δύσκολος και απαιτείται ορθή κρίση.

Στην έκταση που ο δανεισμός κεφαλαίων γίνεται ειδικά για το σκοπό της απόκτησης ενός ειδικού περιουσιακού στοιχείου, το ποσό του κόστους δανεισμού που είναι αποδεκτό για κεφαλαιοποίηση,

πρέπει να προσδιορίζεται ως το πραγματικό κόστος, που αναλήφθηκε κατά την διάρκεια της περιόδου για τα δάνεια αυτά, μειωμένο με το τυχόν έσοδο από την προσωρινή τοποθέτηση αυτών των δανείων.

Οι διαδικασίες χρηματοδότησης ενός ειδικού περιουσιακού στοιχείου μπορεί να συνεπάγονται για την επιχείρηση τη λήψη δανειακών κεφαλαίων και τη δημιουργία σχετικού κόστους δανεισμού, πριν τα κεφάλαια αυτά χρησιμοποιηθούν, εν όλω ή εν μέρει, ως επενδυτική δαπάνη για το ειδικό περιουσιακό στοιχείο. Σε αυτές τις περιπτώσεις, τα κεφάλαια διατηρούνται πολλές φορές σε προσωρινή τοποθέτηση, μέχρι να δαπανηθούν για αυτό το ειδικό περιουσιακό στοιχείο. Για τον προσδιορισμό του ποσού του κόστους δανεισμού, που είναι αποδεκτό για κεφαλαιοποίηση κατά τη διάρκεια μιας περιόδου, κάθε έσοδο, το οποίο αποκτάται από την τοποθέτηση τέτοιων κεφαλαίων, εκπίπτει από το κόστος δανεισμού που αναλήφθηκε.

Στην έκταση που τα κεφάλαια προέρχονται από γενικό δανεισμό και χρησιμοποιούνται για το σκοπό της απόκτησης ενός ειδικού περιουσιακού στοιχείου, το ποσό του κόστους δανεισμού που είναι αποδεκτό για κεφαλαιοποίηση προσδιορίζεται με την εφαρμογή ενός επιτόκιο κεφαλαιοποίησης, στις επενδυτικές δαπάνες για αυτό το περιουσιακό στοιχείο. Ως επιτόκιο κεφαλαιοποίησης πρέπει να λαμβάνεται ο μέσος σταθμικός όρος του κόστους δανεισμού, σε σχέση με τα υφιστάμενα υπόλοιπα των δανείων της επιχείρησης κατά τη διάρκεια της περιόδου, εξαιρουμένων των δανείων που αφορούν αποκλειστικά την απόκτηση ενός ειδικού περιουσιακού στοιχείου. Το ποσό του κόστους δανεισμού που κεφαλαιοποιείται κατά τη διάρκεια μιας περιόδου, δεν πρέπει να υπερβαίνει το ποσό του αναληφθέντος, μέσα στην ίδια περίοδο, κόστους δανεισμού.

Σε μερικές περιπτώσεις, για τον υπολογισμό του μέσου σταθμικού όρου του κόστους δανεισμού, είναι σωστό να συμπεριληφθούν όλα τα δάνεια της μητρικής εταιρίας και των θυγατρικών της. Σε άλλες περιπτώσεις, είναι προτιμότερο να χρησιμοποιείται ένα μέσο σταθμικό κόστος δανεισμού, για κάθε θυγατρική, με βάση το δικό της μόνο δανεισμό. Υπέρβαση της λογιστικής αξίας ενός ειδικού περιουσιακού στοιχείου από το ανακτήσιμο ποσό του.

Όταν η λογιστική αξία ή το αναμενόμενο τελικό κόστος του ειδικού περιουσιακού στοιχείου υπερβαίνει το ανακτήσιμο ποσό του ή την καθαρή ρευστοποιήσιμη αξία, η λογιστική αξία μειώνεται ή διαγράφεται σύμφωνα με τις απαιτήσεις άλλων ΔΛΠ. Σε ορισμένες περιπτώσεις, το ποσό της μείωσης ή διαγραφής επανακαταχωρείται, σύμφωνα με τα προαναφερόμενα ΔΛΠ

Έναρξη κεφαλαιοποίησης

Η κεφαλαιοποίηση του κόστους δανεισμού ως μέρους του κόστους ενός ειδικού περιουσιακού στοιχείου, πρέπει να αρχίζει όταν:

- (α) Διενεργείται η επενδυτική δαπάνη για το περιουσιακό στοιχείο,
- (β) υπάρχει επιβάρυνση με κόστος δανεισμού, και
- (γ) βρίσκονται σε εξέλιξη οι δραστηριότητες, που είναι αναγκαίες για να ετοιμαστεί το περιουσιακό στοιχείο για την προοριζόμενη χρήση ή πώλησή του.

Οι επενδυτικές δαπάνες για ένα ειδικό περιουσιακό στοιχείο περιλαμβάνουν μόνο εκείνες που έχουν ως αποτέλεσμα πληρωμές μετρητών, μεταφορές άλλων περιουσιακών στοιχείων ή την ανάληψη εντόκων υποχρεώσεων. Οι επενδυτικές δαπάνες μειώνονται με κάθε λαμβανόμενη τμηματική πληρωμή και επιχορήγηση σε σχέση με το περιουσιακό στοιχείο (βλέπε ΔΛΠ 20 "λογιστική των κρατικών επιχορηγήσεων και γνωστοποίηση της κρατικής υποστήριξης"). Η μέση λογιστική αξία του περιουσιακού στοιχείου, κατά τη διάρκεια της περιόδου, περιλαμβανομένου και του κόστους δανεισμού που έχει ήδη κεφαλαιοποιηθεί, αποτελεί κανονικά μια λογική προσέγγιση των επενδυτικών δαπανών στις οποίες εφαρμόζεται το επιτόκιο κεφαλαιοποίησης αυτής της περιόδου.

Οι αναγκαίες δραστηριότητες για να ετοιμαστεί το περιουσιακό στοιχείο για την προοριζόμενη χρήση ή πώλησή του, δεν περιορίζονται στη φυσική μόνο κατασκευή του στοιχείου. Περιλαμβάνουν τεχνική και διοικητική εργασία, πριν από την έναρξη της φυσικής κατασκευής, όπως οι δραστηριότητες που συνδέονται με τη λήψη αδειών πριν από την έναρξη της φυσικής κατασκευής. Ωστόσο, στις δραστηριότητες αυτές δεν περιλαμβάνονται όσες δεν αφορούν σε παραγωγή ή ανάπτυξη, που μεταβάλλει την κατάσταση ενός κατεχόμενου περιουσιακού στοιχείου. Για παράδειγμα, επιβάρυνση με κόστος δανεισμού ενώ ένα γήπεδο βρίσκεται υπό διαμόρφωση, κεφαλαιοποιείται κατά την περίοδο στην οποία έχουν αναληφθεί οι σχετιζόμενες με τη διαμόρφωση δραστηριότητες. Όμως, επιβάρυνση με κόστος δανεισμού, ενώ το γήπεδο, που αγοράστηκε για οικοδομικούς σκοπούς, παραμένει χωρίς καμία σχετική αναπτυξιακή δραστηριότητα, δεν πληρεί τις προϋποθέσεις κεφαλαιοποίησης.

Αναστολή κεφαλαιοποίησης

Η κεφαλαιοποίηση του κόστους δανεισμού πρέπει να αναστέλλεται κατά τη διάρκεια εκτεταμένων περιόδων, κατά τις οποίες η ενεργός ανάπτυξη έχει διακοπεί.

Επιβάρυνση με κόστος δανεισμού μπορεί να υπάρξει κατά τη διάρκεια μιας εκτεταμένης περιόδου, κατά την οποία οι αναγκαίες δραστηριότητες για να ετοιμαστεί ένα περιουσιακό στοιχείο για την αναμενόμενη χρήση ή πώλησή του διακόπηκαν. Τέτοιο κόστος είναι το κόστος κατοχής μερικώς ολοκληρωμένων περιουσιακών στοιχείων, το οποίο δεν πληρεί τις προϋποθέσεις για κεφαλαιοποίηση. Πάντως, η κεφαλαιοποίηση του κόστους δανεισμού, κανονικά δεν αναστέλλεται κατά τη διάρκεια μιας περιόδου στην οποία εκτελείται σημαντική τεχνική και διοικητική εργασία. Επίσης, η κεφαλαιοποίηση του κόστους δανεισμού δεν αναστέλλεται, όταν μία προσωρινή καθυστέρηση αποτελεί αναγκαίο μέρος της διαδικασίας προετοιμασίας ενός περιουσιακού στοιχείου για την προτιθέμενη χρήση ή πώληση του.

Για παράδειγμα, η κεφαλαιοποίηση συνεχίζεται κατά τη διάρκεια της απαιτούμενης μακράς περιόδου ωρίμανσης αποθεμάτων ή όταν η υψηλή στάθμη των υδάτων καθυστερεί την κατασκευή μιας γέφυρας, εφόσον μια τέτοια στάθμη είναι συνήθης κατά τη διάρκεια της κατασκευαστικής περιόδου στην εξεταζόμενη γεωγραφική περιοχή.

Παύση κεφαλαιοποίησης

Η κεφαλαιοποίηση του κόστους δανεισμού πρέπει να παύει, όταν όλες οι αναγκαίες δραστηριότητες προετοιμασίας του ειδικού περιουσιακού στοιχείου για την προοριζόμενη χρήση ή πώλησή του, έχουν ουσιαστικά περατωθεί.

Ένα περιουσιακό στοιχείο είναι κανονικά έτοιμο για την προοριζόμενη χρήση ή πώλησή του, όταν η φυσική κατασκευή αυτού είναι πλήρης έστω και αν ακόμη η συνήθης, διοικητικής φύσης, εργασία μπορεί να συνεχίζεται. Αν το μόνο που απομένει είναι μικροαλλαγές, όπως η διακόσμηση ενός ακινήτου κατά τις προδιαγραφές του αγοραστή ή χρήστη, αυτό δείχνει ότι ουσιαστικά όλες οι δραστηριότητες έχουν ολοκληρωθεί.

Όταν η κατασκευή ενός ειδικού περιουσιακού στοιχείου ολοκληρώνεται τμηματικά και κάθε τμήμα είναι κατάλληλο να χρησιμοποιηθεί, ενόσω η κατασκευή συνεχίζεται για τα άλλα τμήματα, η κεφαλαιοποίηση του κόστους δανεισμού πρέπει να παύσει, όταν όλες οι αναγκαίες δραστηριότητες για να ετοιμαστεί το τμήμα αυτό για την προοριζόμενη χρήση ή πώλησή του έχουν ουσιαστικά ολοκληρωθεί.

Ένα επιχειρηματικό συγκρότημα αποτελούμενο από αρκετά κτίσματα, καθένα από τα οποία μπορεί να χρησιμοποιηθεί αυτοτελώς, είναι ένα παράδειγμα ενός ειδικού περιουσιακού στοιχείου του οποίου κάθε τμήμα είναι κατάλληλο να χρησιμοποιηθεί, ενόσω η κατασκευή συνεχίζεται στα άλλα τμήματα. Παράδειγμα ενός ειδικού περιουσιακού στοιχείου, που χρειάζεται να ολοκληρωθεί

πλήρως πριν τη χρησιμοποίηση οποιουδήποτε τμήματός του, μπορεί να είναι ένα βιομηχανικό συγκρότημα που προϋποθέτει πολλές διαδικασίες, διεξαγόμενες αλληλοδιαδόχως στα διάφορα τμήματά του μέσα στον ίδιο εργοταξιακό χώρο, όπως μια χαλυβουργία.

5. ΓΝΩΣΤΟΠΟΙΗΣΕΙΣ

Οι οικονομικές καταστάσεις πρέπει να γνωστοποιούν:

- (α) τη λογιστική αρχή που υιοθετήθηκε για το κόστος δανεισμού,
- (β) το ποσό του κόστους δανεισμού που κεφαλαιοποιήθηκε κατά τη περίοδο, και
- (γ) το επιτόκιο κεφαλαιοποίησης που χρησιμοποιήθηκε για να προσδιοριστεί το ποσό του κόστους δανεισμού που είναι αποδεκτό για κεφαλαιοποίηση

6. ΜΕΤΑΒΑΤΙΚΕΣ ΔΙΑΤΑΞΕΙΣ

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

7. ΗΜΕΡΟΜΗΝΙΑ ΕΝΑΡΞΗΣ ΙΣΧΥΟΣ

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 24 Γνωστοποιήσεις Συνδεδεμένων Μερών

Διερμηνείες που αφορούν το Πρότυπο αυτό είναι το ΔΛΠ 16 Ενσώματες Ακίνητοποιήσεις. Ανάκληση του ΔΛΠ 24 (αναμορφωμένο το 1994)

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

1. ΣΚΟΠΟΣ

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

2. ΠΕΔΙΟ ΕΦΑΡΜΟΓΗΣ

Από το Πρότυπο θα εφαρμόζεται:

(α) στην εξατομίκευση των σχέσεων και των συναλλαγών μεταξύ συνδεδεμένων μερών,

(β) στην εξατομίκευση των ανεξόφλητων υπολοίπων που αφορούν την οντότητα και τα συνδεδεμένα με αυτήν

μέρη,

(γ) στην εξατομίκευση των συνθηκών υπό των οποίων απαιτείται η γνωστοποίηση των στοιχείων

(α) και (β)

ανωτέρω

και

(δ) στον καθορισμό των γνωστοποιήσεων που πρέπει να γίνονται για τα στοιχεία αυτά.

3. ΟΡΙΣΜΟΙ

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

Συνδεδεμένο μέρος είναι μέρος που συνδέεται με την οντότητα εάν:

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

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

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

ή

(iii) ελέγχει από κοινού την οντότητα,

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

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

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

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

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

ή

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

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

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

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

(β) τα παιδιά του/της συζύγου του ατόμου

και

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

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

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

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

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

4. ΓΝΩΣΤΟΠΟΙΗΣΕΙΣ

Οι σχέσεις μεταξύ μητρικών και θυγατρικών εταιριών πρέπει να γνωστοποιούνται, ανεξάρτητα από το αν υφίστανται συναλλαγές μεταξύ των συνδεδεμένων αυτών μερών. Η οντότητα θα γνωστοποιεί το όνομα της μητρικής εταιρίας της οντότητας και, αν διαφέρει, της τελικής ελέγχουσα οντότητας. Αν ούτε η μητρική εταιρία της οντότητας ούτε η τελική ελέγχουσα οντότητα δε δημοσιεύουν οικονομικές καταστάσεις, θα γνωστοποιείται επίσης το όνομα της αμέσως ανώτερης μητρικής εταιρίας που δημοσιεύει οικονομικές καταστάσεις.

Προκειμένου να μπορέσουν οι χρήστες των οικονομικών καταστάσεων να σχηματίσουν άποψη, σχετικά με τις επιδράσεις των σχέσεων των συνδεδεμένων μερών στην οντότητα, είναι απαραίτητο να γνωστοποιείται η σχέση με συνδεδεμένα μέρη, όταν υπάρχει έλεγχος, ανεξάρτητα από το αν έχουν υπάρξει συναλλαγές μεταξύ των μερών αυτών.

Η εξατομίκευση των σχέσεων συνδεδεμένων μερών μεταξύ μητρικών και θυγατρικών εταιριών είναι επιπρόσθετη των απαιτήσεων γνωστοποίησης των ΔΛΠ 27, ΔΛΠ 28 και ΔΛΠ 31 και απαιτεί κατάλληλη καταλογοποίηση και περιγραφή των σημαντικών επενδύσεων των θυγατρικών, των συγγενών και των από κοινού ελεγχόμενων εταιριών.

Αν ούτε η μητρική εταιρία της οντότητας ούτε η τελική ελέγχουσα οντότητα δε δημοσιεύουν οικονομικές καταστάσεις, η οντότητα γνωστοποιεί το όνομα της αμέσως ανώτερης μητρικής εταιρίας που δημοσιεύει οικονομικές καταστάσεις. Η αμέσως ανώτερη μητρική εταιρία είναι η πρώτη μητρική εταιρία του ομίλου σε ανώτερη θέση από την άμεση μητρική εταιρία που δημοσιεύει ενοποιημένες οικονομικές καταστάσεις.

Η οντότητα θα γνωστοποιεί τις παροχές προς τα βασικά διοικητικά στελέχη συνολικά και για κάθε μία από τις

ακόλουθες κατηγορίες:

(α) βραχυπρόθεσμες παροχές σε εργαζομένους,

(β) παροχές μετά την έξοδο από την υπηρεσία,

- (γ) λοιπές μακρόχρονες παροχές σε εργαζομένους,
- (δ) παροχές λήξης απασχόλησης,
- και
- (ε) παροχές που εξαρτώνται από την αξία των μετοχών.

Αν έχουν υπάρξει συναλλαγές μεταξύ συνδεδεμένων μερών, η οντότητα θα γνωστοποιεί τη φύση της σχέσης, όπως επίσης και πληροφορίες για τις συναλλαγές και τα ανεξόφλητα υπόλοιπα, που είναι αναγκαίες για την κατανόηση των δυνητικών επιπτώσεων της σχέσης στις οικονομικές καταστάσεις. Αυτές οι απαιτήσεις γνωστοποίησης είναι επιπρόσθετες των απαιτήσεων για τη γνωστοποίηση των παροχών των βασικών διοικητικών στελεχών. Κατ' ελάχιστο, οι γνωστοποιήσεις θα περιλαμβάνουν:

- (α) το ποσό των συναλλαγών,
- (β) το ποσό των ανεξόφλητων υπολοίπων και,
 - (i) τους όρους και τις προϋποθέσεις αυτών, συμπεριλαμβανομένου του αν είναι εξασφαλισμένα και τη φύση του ανταλλάγματος με το οποίο θα γίνει ο διακανονισμός και
 - (ii) λεπτομέρειες των εγγυήσεων που δόθηκαν ή λήφθηκαν,
- (γ) προβλέψεις για επισφαλείς απαιτήσεις που σχετίζονται με το ποσό των ανεξόφλητων υπολοίπων,
- και
- (δ) η δαπάνη που αναγνωρίστηκε στην περίοδο σε σχέση με επισφάλειες ή επισφαλείς απαιτήσεις συνδεδεμένων μερών.

Οι γνωστοποιήσεις που απαιτούνται θα γίνονται διακεκριμένα για κάθε μία από τις ακόλουθες κατηγορίες:

- (α) τη μητρική εταιρία,
- (β) τις οντότητες που ελέγχουν από κοινού ή ασκούν σημαντική επιρροή στην οντότητα,
- (γ) τις θυγατρικές,
- (δ) τις συγγενείς επιχειρήσεις,
- (ε) τις κοινοπραξίες στις οποίες η οντότητα είναι μέλος και
- (στ) τα βασικά διοικητικά στελέχη της οντότητας ή της μητρικής της εταιρίας
- και
- (ζ) τα άλλα συνδεδεμένα μέρη.

Η κατάταξη των ποσών πληρωτέων σε ή εισπρακτέων από συνδεδεμένα μέρη σε διαφορετικές κατηγορίες αποτελεί διεύρυνση της απαίτησης του ΔΛΠ 1 Παρουσίαση των Οικονομικών Καταστάσεων για γνωστοποίηση των πληροφοριών που παρουσιάζονται είτε στον ισολογισμό είτε στις σημειώσεις. Η κατηγορίες έχουν επεκταθεί ώστε να παρέχουν μία περισσότερο περιεκτική ανάλυση των υπολοίπων μεταξύ συνδεδεμένων μερών και να εφαρμόζονται στις συναλλαγές μεταξύ αυτών.

Ακολουθούν παραδείγματα συναλλαγών που γνωστοποιούνται αν έχουν γίνει με συνδεδεμένο μέρος:

- (α) αγορές ή πωλήσεις αγαθών (ετοιμών ή μη),
- (β) αγορές ή πωλήσεις ακινήτων και άλλων περιουσιακών στοιχείων,
- (γ) παροχή ή λήψη υπηρεσιών,
- (δ) μισθώσεις,
- (ε) μεταβίβαση έρευνας και ανάπτυξης,

(στ) συμφωνίες βάσει συμβάσεων παραχώρησης δικαιωμάτων,
(ζ) μεταβιβάσεις βάσει χρηματοδοτήσεων (συμπεριλαμβανομένων δανείων και εισφορές κεφαλαίων τοις μετρητοίς ή σε είδος),
(η) προβλέψεις για εγγυήσεις ή εξασφαλίσεις
θ) Η συμμετοχή μητρικής ή θυγατρικής εταιρίας σε πρόγραμμα καθορισμένων παροχών που μοιράζει τους κινδύνους ανάμεσα σε οικονομικές οντότητες του ομίλου είναι συναλλαγή συνδεδεμένων μερών.

(i) ο διακανονισμός των υποχρεώσεων για λογαριασμό της οντότητας ή από την οντότητα για λογαριασμό ενός τρίτου μέρους.

Οι γνωστοποιήσεις ότι οι συναλλαγές συνδεδεμένων μερών έγιναν υπό όρους που ισοδυναμούν με εκείνους που επικρατούν σε συναλλαγές σε καθαρά εμπορική βάση θα γίνονται μόνον εφόσον οι όροι αυτοί μπορούν να τεκμηριωθούν.

Κονδύλια παρόμοιας φύσης μπορεί να γνωστοποιούνται συγκεντρωτικά, εκτός αν η γνωστοποίησή τους ξεχωριστά είναι αναγκαία για την κατανόηση των επιδράσεων των συναλλαγών συνδεδεμένων μερών στις οικονομικές καταστάσεις της αναφέρουσας οντότητας.

5. ΗΜΕΡΟΜΗΝΙΑ ΕΝΑΡΞΗΣ ΙΣΧΥΟΣ

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

ΔΙΕΘΝΕΣ ΛΟΓΙΣΤΙΚΟ ΠΡΟΤΥΠΟ 25 Λογιστική των Επενδύσεων

Το ΔΛΠ 25 ίσχυσε μέχρι 31/12/2000, καθόσον από 1/1/2001 αρχίζει να εφαρμόζεται το ΔΛΠ 39 "Χρηματοπιστωτικά Μέσα : Καταχώρηση και αποτίμηση", σε ότι αφορά τη λογιστική των επενδύσεων σε χρεόγραφα, με τοχές και άλλα χρηματοπιστωτικά μέσα. Περαιτέρω, με την έναρξη της ισχύος από 1/1/2001 του ΔΛΠ 40 "Επενδύσεις σε ακίνητα" έπαυσε να ισχύει το ΔΛΠ 25 σε ότι αφορούσε τις επενδύσεις σε ακίνητα. Κτά συνέπεια το ΔΛΠ 25 θα κάλυπτε μόνο επενδύσεις σε αγαθά και ενσώματα περιουσιακά στοιχεία. Το ΔΛΠ 25 θα περιείχε επίσης απαιτήσεις για την αντιμετώπιση των μεταβολών στην αξία των επενδύσεων από εξειδικευμένες επενδυτικές επιχειρήσεις. Το συμβούλιο της IASC δεν πιστεύει ότι υπάρχει μία ανάγκη για ένα ΔΛΠ που να καλύπτει τέτοια στοιχεία και απέσυρε πλήρως το ΔΛΠ 25 από 1/1/2001.

ΔΙΕΘΝΕΣ ΛΟΓΙΣΤΙΚΟ ΠΡΟΤΥΠΟ 26 : Λογιστική απεικόνιση και παρουσίαση των προγραμμάτων παροχών αποχώρησης.

1. Σκοπός – Πεδίο Εφαρμογής

Αυτό το πρότυπο εφαρμόζεται στις οικονομικές εκθέσεις των Προγραμμάτων Παροχών Αποχώρησης, όταν καταρτίζονται τέτοιες εκθέσεις. Για τους σκοπούς αυτού του προτύπου ένα Πρόγραμμα Παροχών θεωρείται μια μονάδα ξεχωριστή από τους εργοδότες που συμμετέχουν στο πρόγραμμα και η οποία παρουσιάζει δικές της οικονομικές εκθέσεις. Το αν θα έχει η μονάδα αυτή ξεχωριστή νομική προσωπικότητα και υπεύθυνους διαχειριστές ή όχι, δεν επηρεάζει την εφαρμογή αυτού του προτύπου.

2. ΟΡΙΣΜΟΙ

Προγράμματα Παροχών Αποχώρησης είναι συμφωνίες με βάση τις οποίες μια επιχείρηση προβαίνει σε παροχές προς το προσωπικό της, κατά ή μετά τη λήξη της σχέσεως εργασίας, (είτε με την μορφή ετήσιου εισοδήματος είτε με ένα εφάπαξ ποσό), εφόσον οι παροχές αυτές ή οι συνεισφορές των εργοδοτών σε αυτές, μπορεί να προσδιοριστούν ή να εκτιμηθούν πριν από την αποχώρηση, με βάση τους όρους ενός εγγράφου ή την πρακτική της επιχείρησης.

Προγράμματα Καθορισμένων Εισφορών είναι προγράμματα παροχών αποχώρησης, σύμφωνα με τα οποία τα ποσά που είναι καταβλητέα για παροχές αποχώρησης, προσδιορίζονται με βάση τις εισφορές σε ένα ασφαλιστικό κεφάλαιο μαζί με τις αποδόσεις της επένδυσης αυτού του κεφαλαίου.

Προγράμματα Καθορισμένων Παροχών είναι προγράμματα παροχών αποχώρησης, σύμφωνα με τα οποία τα ποσά που είναι καταβλητέα για παροχές αποχώρησης προσδιορίζονται από ένα μαθηματικό τύπο, συνήθως βασισμένο είτε στις αποδοχές των εργαζομένων, είτε στα έτη υπηρεσίας, ή και στους δυο αυτούς παράγοντες.

Σχηματισμός κεφαλαίου είναι η μεταβίβαση περιουσιακών στοιχείων σε ένα φορέα, ξεχωριστό από την επιχείρηση για την αντιμετώπιση μελλοντικών υποχρεώσεων καταβολής παροχών αποχώρησης.

Συμμετέχοντες είναι τα μέλη ενός προγράμματος παροχών αποχώρησης και άλλοι που έχουν δικαίωμα στις παροχές σύμφωνα με το πρόγραμμα.

Καθαρή περιουσία διαθέσιμη για παροχές είναι τα περιουσιακά στοιχεία ενός προγράμματος μείον οι υποχρεώσεις, εκτός από την αναλογιστική παρούσα αξία υπεσχημένων παροχών αποχώρησης.

Αναλογιστική παρούσα αξία των υπεσχημένων παροχών αποχώρησης είναι η παρούσα αξία των αναμενόμενων πληρωμών από ένα πρόγραμμα παροχών αποχώρησης στους υπάρχοντες και στους πρώην εργαζομένους, που αφορά τις ήδη παρασχεθείσες υπηρεσίες.

Κατοχυρωμένες παροχές είναι παροχές, τα δικαιώματα στις οποίες σύμφωνα με τους όρους ενός προγράμματος παροχών αποχώρησης δεν εξαρτώνται από τη συνέχιση της απασχόλησης.

3. ΕΚΘΕΣΕΙΣ ΓΝΩΣΤΟΠΟΙΗΣΗΣ

3.1 Προγράμματα Καθορισμένων Εισφορών

Η έκθεση γνωστοποίησης για ένα πρόγραμμα καθορισμένων εισφορών ,πρέπει να περιλαμβάνει μια κατάσταση της καθαρής περιουσίας που είναι διαθέσιμη για παροχές και περιγραφή των μεθόδων κεφαλαιοδοτήσεως .

3.2 Προγράμματα Καθορισμένων Παροχών

Η οικονομική έκθεση ενός προγράμματος καθορισμένων παροχών πρέπει να περιλαμβάνει :

- Είτε μια κατάσταση που να δείχνει :
 - την καθαρή περιουσία που είναι διαθέσιμη για παροχές
 - την αναλογιστική παρούσα αξία των υπεσχημένων παροχών αποχωρήσεως με διάκριση μεταξύ κατοχυρωμένων παροχών και μη κατοχυρωμένων
 - το προκύπτον πλεόνασμα ή έλλειμμα .
- Είτε μια κατάσταση της καθαρής περιουσίας που είναι διαθέσιμη για παροχές συμπεριλαμβανούσα :
 - είτε σημείωση γνωστοποιούσα την αναλογιστική παρούσα αξία των υπεσχημένων παροχών και μη κατοχυρωμένων παροχών
 - είτε παραπομπή για αυτή την πληροφόρηση σε μια συνημμένη αναλογιστική μελέτη

4.Εκτίμηση περιουσιακών στοιχείων προγράμματος

Οι επενδύσεις του προγράμματος παροχών αποχώρησης πρέπει να εμφανίζονται στην πραγματική αξία .Στην περίπτωση των διαπραγματεύσιμων χρεογράφων ,πραγματική είναι η τρέχουσα αξία .Όταν κατέχονται επενδύσεις προγραμμάτων ,για τις οποίες δεν είναι δυνατή η εκτίμηση της πραγματικής αξίας ,πρέπει να γνωστοποιείται ο λόγος για τον οποίο δεν χρησιμοποιείται η πραγματική αξία .

Διερμηνείες που αφορούν το πρότυπο αυτό:

ΔΙΕΡΜΗΝΕΙΑ 12 Ενοποίηση - οικονομικές μονάδες ειδικού σκοπού

ΔΙΕΘΝΕΣ ΛΟΓΙΣΤΙΚΟ ΠΡΟΤΥΠΟ 27 Ενοποιημένες οικονομικές καταστάσεις και λογιστική επενδύσεων σε θυγατρικές επιχειρήσεις

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

1. ΠΕΔΙΟ ΕΦΑΡΜΟΓΗΣ

Το παρόν Πρότυπο θα εφαρμόζεται για την κατάρτιση και παρουσίαση των ενοποιημένων οικονομικών καταστάσεων για όμιλο οντοτήτων που υπάγεται στον έλεγχο μιας μητρικής εταιρίας.

Το Πρότυπο δεν ασχολείται με μεθόδους λογιστικής για συνενώσεις επιχειρήσεων και τις επιδράσεις τους στην ενοποίηση, συμπεριλαμβανομένης της υπεραξίας που προκύπτει σε μία συνένωση επιχειρήσεων (βλέπε ΔΛΠ 22: Συνενώσεις Επιχειρήσεων).

Το παρόν Πρότυπο θα εφαρμόζεται επίσης στο λογιστικό χειρισμό των επενδύσεων σε θυγατρικές εταιρίες, από κοινού ελεγχόμενες οικονομικές οντότητες και συγγενείς εταιρίες όταν η οντότητα επιλέγει να παρουσιάσει ιδιαίτερες οικονομικές καταστάσεις ή όταν αυτό επιβάλλεται από τοπικούς κανονισμούς.

2. ΟΡΙΣΜΟΙ

Οι ακόλουθοι όροι χρησιμοποιούνται σε αυτό το Πρότυπο με τις έννοιες που καθορίζονται: Ενοποιημένες οικονομικές καταστάσεις είναι οι οικονομικές καταστάσεις ενός ομίλου που παρουσιάζονται ως εκείνες μιας ενιαίας οικονομικής οντότητας. Έλεγχος είναι το δικαίωμα να κατευθύνεται η οικονομική και επιχειρηματική πολιτική μιας οντότητας, ούτως ώστε να λαμβάνονται οφέλη από τις δραστηριότητές της.

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

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

Μητρική είναι μία οντότητα που έχει μία ή περισσότερες θυγατρικές.

Ιδιαίτερες οικονομικές καταστάσεις είναι εκείνες που παρουσιάζονται από μητρική εταιρία ή επενδυτή σε συγγενή εταιρία ή από κοινοπρακτών σε από κοινού ελεγχόμενη οικονομική

οντότητα, στην οποία οι επενδύσεις αντιμετωπίζονται λογιστικά βάσει του άμεσου συμμετοχικού δικαιώματος και όχι βάσει των παρουσιαζόμενων αποτελεσμάτων και των καθαρών περιουσιακών στοιχείων των εκδοτριών.

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

Η μητρική ή η θυγατρική εταιρία μπορεί να είναι επενδυτής σε συγγενή εταιρία ή μέλος κοινοπραξίας σε από κοινού ελεγχόμενη οικονομική οντότητα. Σε τέτοιες περιπτώσεις, οι ενοποιημένες οικονομικές καταστάσεις που καταρτίζονται και παρουσιάζονται σύμφωνα με το παρόν Πρότυπο καταρτίζονται ώστε να είναι και σύμμορφες με το ΔΛΠ 28 Επενδύσεις σε Συγγενείς Εταιρίες και το ΔΛΠ 31 Συμφέροντα σε Κοινοπραξίες.

3. ΠΑΡΟΥΣΙΑΣΗ ΤΩΝ ΕΝΟΠΟΙΗΜΕΝΩΝ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ ΚΑΤΑΣΤΑΣΕΩΝ

Η μητρική, εκτός της μητρικής που περιγράφεται, θα παρουσιάζει ενοποιημένες οικονομικές καταστάσεις στις οποίες ενοποιεί τις επενδύσεις της σε θυγατρικές εταιρίες σύμφωνα με το παρόν Πρότυπο.

Η μητρική εταιρία δεν απαιτείται να παρουσιάζει ενοποιημένες οικονομικές καταστάσεις μόνον και μόνον εφόσον:

- (α) η ίδια η μητρική εταιρία κατέχεται εξ' ολοκλήρου από άλλη εταιρία ή κατέχεται μερικώς από άλλη οντότητα και οι λοιποί ιδιοκτήτες της, συμπεριλαμβανομένων εκείνων που δεν έχουν δικαίωμα ψήφου, έχουν ενημερωθεί ότι η μητρική εταιρία δε θα καταρτίσει ενοποιημένες οικονομικές καταστάσεις και δεν έχουν αντιρρήσεις επ' αυτού,
- (β) οι χρεωστικοί ή συμμετοχικοί τίτλοι της μητρικής εταιρίας δε διαπραγματεύονται δημόσια (σε εγχώριο ή αλλοδαπό χρηματιστήριο ή σε εξωχρηματιστηριακή αγορά που συμπεριλαμβάνει τοπικές και περιφερειακές αγορές),
- (γ) η μητρική εταιρία δεν έχει υποβάλει ούτε βρίσκεται στη διαδικασία υποβολής των οικονομικών καταστάσεών της σε επιτροπή χρηματιστηριακών συναλλαγών ή άλλη διοικητική αρχή προκειμένου να εκδώσει τίτλους οποιασδήποτε κατηγορίας σε δημόσια αγορά και
- (δ) η τελική ή οποιαδήποτε ενδιάμεση μητρική εταιρία της μητρικής εταιρίας δημοσιεύει ενοποιημένες οικονομικές καταστάσεις που έχουν συνταχθεί σύμφωνα με τα Διεθνή Πρότυπα Χρηματοοικονομικής Αναφοράς.

Η μητρική εταιρία που επιλέγει την απαλλαγή από την παρουσίαση ενοποιημένων οικονομικών καταστάσεων και παρουσιάζει μόνον ιδιαίτερες οικονομικές καταστάσεις.

4. ΠΕΔΙΟ ΕΦΑΡΜΟΓΗΣ ΤΩΝ ΕΝΟΠΟΙΗΜΕΝΩΝ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ ΚΑΤΑΣΤΑΣΕΩΝ

Ο έλεγχος τεκμαίρεται ότι υπάρχει, όταν περισσότερο από το ήμισυ των δικαιωμάτων ψήφου μιας οντότητας ανήκει, άμεσα ή έμμεσα μέσω θυγατρικών, στη μητρική εταιρία, εκτός αν, σε εξαιρετικές περιπτώσεις, μπορεί να αποδειχθεί καθαρά ότι τέτοια κυριότητα δε συνιστά έλεγχο.

Έλεγχος επίσης υπάρχει και αν ακόμα η μητρική εταιρία κατέχει το ήμισυ ή λιγότερο των δικαιωμάτων ψήφου μιας οντότητας, όταν υπάρχει: (*)

- (α) δικαίωμα ελέγχου που υπερβαίνει το ήμισυ των δικαιωμάτων ψήφου, δυνάμει συμφωνίας με άλλους επενδυτές,

- (β) το δικαίωμα να κατευθύνει την οικονομική και επιχειρηματική πολιτική της άλλης οντότητας, σύμφωνα με καταστατικό ή συμβατικό όρο,
- (γ) το δικαίωμα να διορίζει ή να παύει την πλειονότητα των μελών του Διοικητικού Συμβουλίου ή άλλου ισοδύναμου διοικητικού οργάνου που διοικεί την οντότητα
- ή
- (δ) το δικαίωμα επηρεασμού της πλειοψηφίας στις συνεδριάσεις του Δ.Σ. ή ισοδύναμου προς αυτό διοικητικού οργάνου που διοικεί την οντότητα.

Η οντότητα μπορεί να κατέχει δικαιώματα αγοράς μετοχών, δικαιώματα προαίρεσης αγοράς μετοχών, χρεωστικούς ή συμμετοχικούς τίτλους που είναι μετατρέψιμοι σε κοινές μετοχές ή άλλα όμοια χρηματοπιστωτικά μέσα που παρέχουν τη δυνατότητα, αν εξασκηθούν ή μετατραπούν, να δώσουν στην οντότητα δύναμη ψήφου ή να μειώσουν τη δύναμη ψήφου άλλου μέρους στις χρηματοοικονομικές και επιχειρηματικές πολιτικές μίας άλλης οντότητας (δυνητικά δικαιώματα ψήφου). Η ύπαρξη και η επίδραση των δυνητικών δικαιωμάτων ψήφου τα οποία είναι τρέχοντος εξασκίσιμα ή μετατρέψιμα, συμπεριλαμβανομένων των δυνητικών δικαιωμάτων ψήφου που κατέχονται από άλλη οντότητα, εξετάζονται προκειμένου να προσδιοριστεί αν η οντότητα έχει την εξουσία να ασκεί έλεγχο στις οικονομικές και επιχειρηματικές πολιτικές μιας άλλης οντότητας. Τα δυνητικά δικαιώματα ψήφου δεν είναι επί του παρόντος εξασκίσιμα ή μετατρέψιμα όταν, για παράδειγμα, αυτά δεν μπορούν να ασκηθούν ή να μετατραπούν μέχρι μία μελλοντική ημερομηνία ή μέχρι την πραγματοποίηση ενός μελλοντικού γεγονότος.

Κατά τον προσδιορισμό αν τα δυνητικά δικαιώματα ψήφου συνεισφέρουν στον έλεγχο, η οντότητα εξετάζει όλα τα γεγονότα και τις συνθήκες (συμπεριλαμβανομένων των όρων της εξάσκησης των δυνητικών δικαιωμάτων ψήφου και κάθε άλλη συμβατικό διακανονισμό, είτε μεμονωμένα είτε συνολικά) που επηρεάζουν τα δυνητικά δικαιώματα ψήφου, εκτός της πρόθεσης της διοίκησης και της οικονομικής δυνατότητας για την εξάσκηση ή τη μετατροπή.

Η θυγατρική δεν εξαιρείται από την ενοποίηση απλά και μόνον επειδή ο επενδυτής είναι οργανισμός διαχείρισης επενδυτικών κεφαλαίων, αμοιβαίων κεφαλαίων, καταπιστευματική επενδυτική μονάδα (unit trust) ή παρόμοια οντότητα.

Μία θυγατρική δεν εξαιρείται από την ενοποίηση επειδή οι επιχειρηματικές δραστηριότητές της διαφέρουν από εκείνες των άλλων οντοτήτων του ομίλου. Παρέχεται σχετική πληροφόρηση με την ενοποίηση τέτοιων θυγατρικών και τη γνωστοποίηση πρόσθετων πληροφοριών στις ενοποιημένες οικονομικές καταστάσεις, για τις διαφορετικές επιχειρηματικές δραστηριότητες των θυγατρικών. Για παράδειγμα, οι γνωστοποιήσεις που απαιτούνται από το ΔΛΠ 14 Οικονομικές Πληροφορίες κατά Τομέα, βοηθούν να εξηγηθεί η σπουδαιότητα των διαφορετικών επιχειρηματικών δραστηριοτήτων εντός του ομίλου.

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

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

5. ΔΙΑΔΙΚΑΣΙΕΣ ΕΝΟΠΟΙΗΣΗΣ

Κατά την κατάρτιση ενοποιημένων οικονομικών καταστάσεων, η οντότητα συνενώνει τις οικονομικές καταστάσεις της μητρικής εταιρίας και των θυγατρικών της γραμμή προς γραμμή,

συναθροίζοντας τα όμοια περιουσιακά στοιχεία, τις υποχρεώσεις, τα ίδια κεφάλαια, τα έσοδα και τις δαπάνες. Για να παρουσιάζουν οι ενοποιημένες οικονομικές καταστάσεις την οικονομική πληροφόρηση για τον όμιλο, ως μιας ενιαίας οικονομικής οντότητας, τηρούνται οι ακόλουθες διαδικασίες:

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

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

και

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

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

και

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

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

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

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

Οι οικονομικές καταστάσεις της μητρικής εταιρίας και των θυγατρικών της που χρησιμοποιούνται για την κατάρτιση των ενοποιημένων οικονομικών καταστάσεων, θα καταρτίζονται με την ίδια ημερομηνία αναφοράς.

Όταν οι ημερομηνίες αναφοράς της μητρικής και της θυγατρικής διαφέρουν, για τους σκοπούς της ενοποίησης, η θυγατρική καταρτίζει επιπρόσθετες οικονομικές καταστάσεις με την ίδια ημερομηνία των οικονομικών καταστάσεων της μητρικής, εκτός αν αυτό είναι πρακτικά αδύνατον.

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

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

Αν ένα μέλος του ομίλου χρησιμοποιεί λογιστικές πολιτικές διαφορετικές από εκείνες που υιοθετήθηκαν στις ενοποιημένες οικονομικές καταστάσεις για όμοιες συναλλαγές και γεγονότα σε όμοιες συνθήκες, γίνονται κατάλληλες προσαρμογές στις οικονομικές καταστάσεις του, κατά την κατάρτιση των ενοποιημένων οικονομικών καταστάσεων.

Τα έσοδα και οι δαπάνες μιας θυγατρικής περιλαμβάνονται στις ενοποιημένες οικονομικές καταστάσεις από την ημερομηνία της απόκτησης, όπως καθορίζεται στο Δ.Π.Χ.Π. 3. Τα έσοδα και οι δαπάνες συμπεριλαμβανομένου του σωρευμένου ποσού των σχετικών με τη θυγατρική συναλλαγματικών διαφορών που αναγνωρίζονται στα ίδια κεφάλαια σύμφωνα με το ΔΛΠ 21 Οι Επιδράσεις Μεταβολών των Τιμών Συναλλάγματος, αναγνωρίζεται στην ενοποιημένη οικονομική κατάσταση ως κέρδος ή ζημία της διάθεσης της θυγατρικής.

Η επένδυση σε οντότητα θα αντιμετωπίζεται λογιστικά σύμφωνα με το ΔΛΠ 39

5.1 Χρηματοοικονομικά Μέσα:

Αναγνώριση και Επιμέτρηση από την ημερομηνία που παύει να είναι θυγατρική, με την προϋπόθεση ότι δε μετατρέπεται σε συγγενή εταιρία σύμφωνα με τον ορισμό του ΔΛΠ 28 ή σε από κοινού ελεγχόμενη οικονομική οντότητα καθώς ορίζεται από το ΔΛΠ 31.

Η λογιστική αξία της επένδυσης κατά την ημερομηνία που μία οντότητα παύει να είναι θυγατρική θα θεωρείται το κόστος της αρχικής επιμέτρησης του χρηματοοικονομικού περιουσιακού στοιχείου σύμφωνα με το ΔΛΠ 39.

Τα δικαιώματα μειοψηφίας θα παρουσιάζονται στον ενοποιημένο ισολογισμό στα ίδια κεφάλαια, ξεχωριστά από τα ίδια κεφάλαια των μετόχων ή εταίρων της μητρικής εταιρίας. Τα δικαιώματα μειοψηφίας στα αποτελέσματα του ομίλου, επίσης θα παρουσιάζονται ξεχωριστά.

Το κέρδος ή η ζημία αποδίδεται στη μητρική εταιρία και τα δικαιώματα μειοψηφίας. Επειδή αμφότερα είναι ίδια κεφάλαια, το ποσό που αποδίδεται στα δικαιώματα μειοψηφίας δεν αποτελεί έσοδο ή δαπάνη.

Οι ζημίες που αφορούν τη μειοψηφία στην ενοποιημένη θυγατρική, μπορεί να ξεπερνούν τα δικαιώματα της μειοψηφίας στα ίδια κεφάλαια της θυγατρικής. Το επί πλέον ποσό και κάθε περαιτέρω ζημία που αφορά τη μειοψηφία, βαρύνει τα δικαιώματα πλειοψηφίας, εκτός κατά την έκταση που η μειοψηφία έχει μία δεσμευτική υποχρέωση και είναι ικανή να προβεί σε πρόσθετη επένδυση προκειμένου να καλύψει τις ζημίες. Αν στη συνέχεια η θυγατρική παρουσιάσει κέρδη, αυτά αποδίδονται στα δικαιώματα της πλειοψηφίας μέχρις ότου το μερίδιο της μειοψηφίας στις ζημίες, που προηγουμένως απορροφήθηκε από την πλειοψηφία, έχει ανακτηθεί.

Αν μια θυγατρική έχει σωρευμένες υποχρεώσεις από προνομιούχες μετοχές, οι οποίες ανήκουν στα δικαιώματα μειοψηφίας και κατατάσσονται ως ίδια κεφάλαια, η μητρική εταιρία υπολογίζει το μερίδιό της στα κέρδη ή στις ζημίες μετά την αφαίρεση των μερισμάτων των προνομιούχων μετοχών της θυγατρικής, είτε έχει αναγγελθεί διανομή μερισμάτων είτε όχι.

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

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

(α) στο κόστος είτε

(β) σύμφωνα με το ΔΛΠ 39.

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

Οι επενδύσεις σε από κοινού ελεγχόμενες οικονομικές οντότητες και συγγενείς που αντιμετωπίζονται λογιστικά σύμφωνα με το ΔΛΠ 39 στις ενοποιημένες οικονομικές καταστάσεις θα αντιμετωπίζονται λογιστικά κατά τον ίδιο τρόπο στις ιδιαίτερες οικονομικές καταστάσεις του επενδυτή.(ΔΠΧΠ 5)

7. ΗΜΕΡΟΜΗΝΙΑ ΕΝΑΡΞΗΣ ΙΣΧΥΟΣ

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

8. ΔΙΕΡΜΗΝΕΙΑ 12 Ενοποίηση - οικονομικές μονάδες ειδικού σκοπού

Παραπομπή: ΔΛΠ 27 Ενοποιημένες και Ιδιαίτερες Οικονομικές Καταστάσεις (ΔΛΠ 27)

Θέμα

Μία οικονομική μονάδα μπορεί να δημιουργείται για να επιτελέσει ένα περιορισμένο και σαφώς ορισμένο αντικειμενικό σκοπό (π.χ. να πραγματοποιήσει μία μίσθωση, δραστηριότητες έρευνας και ανάπτυξης ή τιτλοποίηση χρηματοοικονομικών περιουσιακών στοιχείων). Μία Οικονομική μονάδα Ειδικού Σκοπού [ΜΕΣ] μπορεί να λάβει τη μορφή μιας εταιρείας, καταπιστεύματος, συνεταιρισμού ή μιας μη εταιρικής μορφής οικονομικής μονάδας. Οι ΜΕΣ συχνά δημιουργούνται με νομικές διευθετήσεις που θέτουν αυστηρούς και μερικές φορές μόνιμους περιορισμούς στις αρμοδιότητες λήψης αποφάσεων του διοικητικού συμβουλίου τους, διαχειριστή ή διευθυντή πάνω στις επιχειρηματικές δραστηριότητες της ΜΕΣ. Συχνά, αυτές οι διατάξεις καθορίζουν ότι η πολιτική που καθοδηγεί τις συνεχείς δραστηριότητες της ΜΕΣ δεν μπορεί να τροποποιηθεί από άλλους, εκτός ίσως από τους ιδρυτές ή χρηματοδότες της (δηλαδή, λειτουργούν με τον αποκαλούμενο "αυτόματο πιλότο").

Ο χρηματοδότης (ή η επιχείρηση για λογαριασμό της οποίας έχει δημιουργηθεί η ΜΕΣ) συχνά μεταβιβάζει περιουσιακά στοιχεία στην ΜΕΣ, αποκτά το δικαίωμα να χρησιμοποιεί περιουσιακά στοιχεία που κατέχονται από την ΜΕΣ ή εκτελεί υπηρεσίες για την ΜΕΣ, ενώ άλλα μέρη ("Κεφαλαιοδότες") μπορεί να παρέχουν την κεφαλαιοδότηση στην ΜΕΣ. Μία επιχείρηση που συναλλάσσεται με μία ΜΕΣ (συχνά ο ιδρυτής ή χρηματοδότης) μπορεί στην ουσία να ελέγχει την

ΜΕΣ

Ένα δικαίωμα χρήσης ή εκμετάλλευσης σε μία ΜΕΣ μπορεί, για παράδειγμα, να λάβει τη μορφή ενός χρεωστικού τίτλου, ενός συμμετοχικού τίτλου, ενός δικαιώματος συμμετοχής, ενός υπολειπόμενου δικαιώματος ή μιας μίσθωσης. Μερικά δικαιώματα χρήσης ή εκμετάλλευσης μπορεί απλώς να παρέχουν στον κάτοχο ένα καθορισμένο ή δηλωμένο ποσοστό απόδοσης, ενόσω άλλα δίδουν στον κάτοχο δικαιώματα ή προσβάσεις σε άλλα μελλοντικά οικονομικά οφέλη των δραστηριοτήτων της ΜΕΣ. Στις περισσότερες περιπτώσεις, ο ιδρυτής ή χρηματοδότης (ή η επιχείρηση για λογαριασμό της οποίας δημιουργήθηκε η ΜΕΣ) διατηρεί ένα σημαντικό δικαίωμα χρήσης ή εκμετάλλευσης στις δραστηριότητες της ΜΕΣ, μολονότι μπορεί να κατέχει μικρό τμήμα ή καθόλου των ιδίων κεφαλαίων της ΜΕΣ.

Το ΔΛΠ 27 απαιτεί την ενοποίηση οικονομικών μονάδων που ελέγχονται από την επιχείρηση που καταρτίζει τις οικονομικές καταστάσεις. Όμως, το Πρότυπο δεν παρέχει ρητές οδηγίες για την ενοποίηση των ΜΕΣ.

Το θέμα είναι κάτω από ποιες συνθήκες μία επιχείρηση πρέπει να ενοποιεί μια ΜΕΣ.

Η παρούσα διερμηνεία δεν εφαρμόζεται σε προγράμματα παροχών μετά την έξοδο από την υπηρεσία ή προγράμματα αποζημιώσεων με συμμετοχικούς τίτλους.

Μία μεταβίβαση περιουσιακών στοιχείων από μία επιχείρηση σε μία ΜΕΣ μπορεί να έχει τις ιδιότητες μιας πώλησης από αυτή την επιχείρηση. Ακόμη και αν η μεταβίβαση έχει τις ιδιότητες μιας πώλησης, οι διατάξεις του ΔΛΠ 27 και αυτής της διερμηνείας μπορεί να σημαίνουν ότι η επιχείρηση πρέπει να ενοποιεί την ΜΕΣ. Η παρούσα διερμηνεία δεν αφορά τις περιπτώσεις στις οποίες η μέθοδος πώλησης πρέπει να εφαρμόζεται για την επιχείρηση ή η απάλειψη των συνεπειών μιας τέτοιας πώλησης πάνω στην ενοποίηση.

Ομόφωνη αποδοχή

Μία ΜΕΣ πρέπει να ενοποιείται όταν η ουσία της σχέσης μεταξύ μιας επιχείρησης και της ΜΕΣ δείχνει ότι η ΜΕΣ ελέγχεται από αυτή την επιχείρηση.

Στο πλαίσιο μιας Ο.Ο.Ε.Σ., ο έλεγχος μπορεί να προκύπτει μέσω του προκαθορισμού των δραστηριοτήτων της Ο.Ο.Ε.Σ. (λειτουργούσα με «αυτόματο πιλότο») ή άλλως. Το ΔΛΠ 27 υποδεικνύει μερικές καταστάσεις οι οποίες καταλήγουν σε έλεγχο ακόμη και σε περιπτώσεις όπου μία επιχείρηση είναι ιδιοκτήτης του ήμισυ ή λιγότερο, της δύναμης των ψήφων μιας άλλης οντότητας. Ομοίως, ο έλεγχος μπορεί να υπάρχει ακόμη σε περιπτώσεις όπου μία επιχείρηση κατέχει μικρό ή και κανένα τμήμα της καθαρής θέσης της Ο.Ο.Ε.Σ. Η εφαρμογή της αρχής του ελέγχου απαιτεί σε κάθε περίπτωση, κρίση στο πλαίσιο όλων των σχετικών παραγόντων.

Επιπρόσθετα προς τις θέσεις που περιγράφηκαν στο ΔΛΠ 27 οι ακόλουθες περιπτώσεις, για παράδειγμα, μπορεί να υποδεικνύουν μία σχέση στην οποία μία οντότητα ελέγχει μία Ο.Ο.Ε.Σ. και συνεπώς πρέπει να ενοποιεί την Ο.Ο.Ε.Σ. (επιπρόσθετες οδηγίες παρέχονται στο Προσάρτημα αυτής της Διερμηνείας):

(α) στην ουσία, οι δραστηριότητες της Ο.Ο.Ε.Σ. καθοδηγούνται για λογαριασμό της οντότητας σύμφωνα με τις ειδικές επιχειρηματικές ανάγκες της, ούτως ώστε η οντότητα να λαμβάνει οφέλη από την εκμετάλλευση της Ο.Ο.Ε.Σ.,

(β) στην ουσία, η οντότητα έχει τη δύναμη λήψης αποφάσεων για να λαμβάνει την πλειονότητα των ωφελειών των

δραστηριοτήτων της Ο.Ο.Ε.Σ. ή εγκαθιστώντας ένα μηχανισμό «αυτόματου πιλότου», η επιχείρηση έχει

εξουσιοδοτήσει αυτές τις αρμοδιότητες λήψης αποφάσεων,

(γ) στην ουσία, η οντότητα έχει δικαιώματα να λαμβάνει την πλειονότητα των ωφελειών της Ο.Ο.Ε.Σ. και συνεπώς μπορεί να εκτίθεται στους κινδύνους που είναι συνυφασμένες με τις δραστηριότητες της Ο.Ο.Ε.Σ.

ή

(δ) στην ουσία, η οντότητα διατηρεί την πλειονότητα του υπολειπόμενου ή των κινδύνων ιδιοκτησίας σχετικά με την

Ο.Ο.Ε.Σ. ή των περιουσιακών στοιχείων της, για να λαμβάνει οφέλη από τις δραστηριότητες της. (ΔΛΠ 27)

ΔΙΕΘΝΕΣ ΛΟΓΙΣΤΙΚΟ ΠΡΟΤΥΠΟ: 28 Λογιστική επενδύσεων σε συγγενείς επιχειρήσεις

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

Η νωρίτερη εφαρμογή ενθαρρύνεται.

1. ΠΕΔΙΟ ΕΦΑΡΜΟΓΗΣ

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

(α) οργανισμούς διαχείρισης επενδυτικών κεφαλαίων

ή

(β) αμοιβαία κεφάλαια, καταπιστευματικές επενδυτικές μονάδες (unit trusts), και παρόμοιες οντότητες συμπεριλαμβανομένων των ασφαλιστικών κεφαλαίων που συνδέονται με επενδύσεις που, κατά την αρχική αναγνώριση, χαρακτηρίζονται στην εύλογη αξία τους μέσω του κέρδους ή της ζημίας ή που κατατάσσονται ως προοριζόμενα για εμπορική εκμετάλλευση και αντιμετωπίζονται λογιστικά σύμφωνα με το ΔΛΠ 39: Χρηματοοικονομικά Μέσα: Αναγνώριση και Επimέτρηση. Τέτοιες επενδύσεις θα αποτιμώνται στην εύλογη αξία σύμφωνα με το ΔΛΠ 39 και οι μεταβολές στην αξία αυτή θα αναγνωρίζονται ως κέρδος ή ζημία στην περίοδο κατά την οποία πραγματοποιούνται.

2. ΟΡΙΣΜΟΙ

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

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

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

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

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

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

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

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

3. ΕΦΑΡΜΟΓΗ ΤΗΣ ΜΕΘΟΔΟΥ ΤΗΣ ΚΑΘΑΡΗΣ ΘΕΣΗΣ

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

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

(β) εφαρμόζεται η εξαίρεση του ΔΛΠ 27 που επιτρέπει σε μητρική εταιρία που επίσης έχει συμμετοχή σε συγγενή επιχείρηση να μην παρουσιάζει ενοποιημένες οικονομικές καταστάσεις ή

(γ) ισχύουν όλα τα ακόλουθα:

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

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

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

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

Όταν η επένδυση σε συγγενή επιχείρηση που προηγουμένως κατατάσσεται ως κατεχόμενη προς πώληση δεν πληροί πλέον τα κριτήρια για την κατάταξη αυτή, θα αντιμετωπίζεται λογιστικά με τη μέθοδο της καθαρής θέσης από την ημερομηνία της κατάταξής της ως κατεχόμενη προς πώληση. Οι οικονομικές καταστάσεις για τις περιόδους από την κατάταξη ως κατεχόμενη προς πώληση θα τροποποιούνται αναλόγως. (ΔΠΧΠ 5)

Η αναγνώριση εσόδων με βάση τα μερίσματα που λήφθηκαν μπορεί να μην είναι κατάλληλο μέτρο του πραγματοποιηθέντος εσόδου του επενδυτή από μία επένδυση σε συγγενή επιχείρηση γιατί τα εισπραχθέντα μερίσματα μπορεί να έχουν μικρή σχέση με την αποδοτικότητα της συγγενούς. Επειδή ο επενδυτής ασκεί ουσιώδη επιρροή στη συγγενή επιχείρηση, ο επενδυτής έχει συμμετοχή στην αποδοτικότητα της συγγενούς επιχείρησης που επηρεάζει την απόδοση της επένδυσής του. Ο επενδυτής λογιστικοποιεί τη συμμετοχή αυτή επεκτείνοντας το πεδίο των οικονομικών του καταστάσεων ώστε να περιλαμβάνει το μερίδιο του στα κέρδη ή τις ζημίες της συγγενούς επιχείρησης. Ως αποτέλεσμα, η εφαρμογή της μεθόδου της καθαρής θέσης παρέχει περισσότερο κατατοπιστικές απεικονίσεις των καθαρών περιουσιακών στοιχείων και των αποτελεσμάτων του επενδυτή.

Ο επενδυτής θα πάψει να εφαρμόζει τη μέθοδο της καθαρής θέσης από την ημερομηνία που θα δε θα ασκεί πλέον ουσιώδη επιρροή σε μία συγγενή επιχείρηση και θα αντιμετωπίζει λογιστικά την επένδυση σύμφωνα με το ΔΛΠ 39 από την ημερομηνία εκείνη, με την προϋπόθεση ότι η συγγενής εταιρία δεν θα έχει μετατραπεί σε θυγατρική ή κοινοπραξία σύμφωνα με το ΔΛΠ 31.

Η λογιστική αξία της επένδυσης κατά την ημερομηνία που παύει να είναι συγγενής επιχείρηση θα θεωρείται το κόστος της αρχικής επιμέτρησης του χρηματοοικονομικού περιουσιακού στοιχείου σύμφωνα με το ΔΛΠ 39.

Πολλές από τις διαδικασίες που είναι κατάλληλες για την εφαρμογή της μεθόδου της καθαρής θέσης είναι παρόμοιες με τις διαδικασίες ενοποίησης που περιγράφονται στο ΔΛΠ 27.

Επιπρόσθετα, οι γενικές αρχές που διέπουν τις διαδικασίες για την απόκτηση μιας θυγατρικής υιοθετούνται και για τη λογιστική αντιμετώπιση της απόκτησης μιας επένδυσης σε συγγενή

επιχείρηση. Το μερίδιο που κατέχει ένας όμιλος σε μία συγγενή εταιρία είναι το σύνολο των συμμετοχών της μητρικής εταιρίας και των θυγατρικών της σε εκείνη τη συγγενή επιχείρηση. Οι συμμετοχές των λοιπών συγγενών επιχειρήσεων ή κοινοπραξιών του ομίλου παραλείπονται για το σκοπό αυτό. Όταν μία συγγενής επιχείρηση έχει θυγατρικές, συγγενείς επιχειρήσεις ή κοινοπραξίες, τα κέρδη ή οι ζημίες και τα καθαρά περιουσιακά στοιχεία που προσμετρώνται με την εφαρμογή της μεθόδου της καθαρής θέσης είναι εκείνα που αναγνωρίζονται στις οικονομικές καταστάσεις της συγγενούς (συμπεριλαμβανομένου του μεριδίου της συγγενούς επιχείρησης επί των κερδών ή των ζημιών και των καθαρών περιουσιακών στοιχείων των συγγενών και κοινοπραξιών της), μετά τις προσαρμογές που είναι αναγκαίες για την επίτευξη ομοιόμορφων λογιστικών πολιτικών

Τα κέρδη ή οι ζημίες που προκύπτουν από «ανοδικές» και «καθοδικές» συναλλαγές μεταξύ του επενδυτή (συμπεριλαμβανομένων των ενοποιημένων θυγατρικών του) και της συγγενούς επιχείρησης αναγνωρίζονται στις οικονομικές καταστάσεις του επενδυτή κατά την έκταση της συμμετοχής του επενδυτή σε εκείνη τη συγγενή επιχείρηση. «Ανοδικές» συναλλαγές είναι για παράδειγμα οι πωλήσεις περιουσιακών στοιχείων από μία συγγενή επιχείρηση προς τον επενδυτή. «Καθοδικές» συναλλαγές είναι για παράδειγμα οι πωλήσεις περιουσιακών στοιχείων από τον επενδυτή προς μία συγγενή επιχείρηση. Το μερίδιο του επενδυτή στα κέρδη ή τις ζημίες που προκύπτουν από τις συναλλαγές αυτές απαλείφεται.

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

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

(β) οποιαδήποτε υπέρβαση του μεριδίου του επενδυτή στην καθαρή εύλογη αξία των αναγνωρίσιμων περιουσιακών στοιχείων, υποχρεώσεων και ενδεχόμενων υποχρεώσεων της συνδεδεμένης πέραν του κόστους της επένδυσης εξαιρείται από τη λογιστική αξία της επένδυσης και αντ' αυτού περιλαμβάνεται ως έσοδο στον προσδιορισμό του μεριδίου του επενδυτή στο κέρδος ή τη ζημία της συνδεδεμένης στην περίοδο στην οποία η επένδυση αποκτάται. Γίνονται επίσης κατάλληλες προσαρμογές στο μερίδιο του επενδυτή στα κέρδη ή τις ζημίες της συνδεδεμένης μετά την απόκτηση για λογιστικοποίηση, για παράδειγμα, της απόσβεσης των αποσβέσιμων περιουσιακών στοιχείων βάσει των εύλογων αξιών τους κατά την ημερομηνία της απόκτησης. Ομοίως, γίνονται κατάλληλες προσαρμογές στο μερίδιο του επενδυτή στα κέρδη ή στις ζημίες της συνδεδεμένης μετά την απόκτηση για ζημίες απομείωσης που αναγνωρίζονται από τη συνδεδεμένη, όπως για υπεραξία ή ενσώματες ακινητοποιήσεις.

Για την εφαρμογή της μεθόδου της καθαρής θέσης, ο επενδυτής χρησιμοποιεί τις πιο πρόσφατες οικονομικές καταστάσεις της συγγενούς που είναι διαθέσιμες. Όταν οι ημερομηνίες αναφοράς της μητρικής και της συγγενούς διαφέρουν, η συγγενής επιχείρηση καταρτίζει επιπρόσθετες οικονομικές καταστάσεις έχουσες την ίδια ημερομηνία με τις οικονομικές καταστάσεις του επενδυτή, εκτός αν αυτό είναι πρακτικά αδύνατον.

Όταν οι οικονομικές καταστάσεις της συγγενούς που χρησιμοποιούνται για την εφαρμογή της μεθόδου της καθαρής θέσης καταρτίζονται σε ημερομηνία αναφοράς που διαφέρει από εκείνη του επενδυτή, θα πρέπει να γίνουν προσαρμογές για τις επιδράσεις των σημαντικών συναλλαγών ή γεγονότων που συνέβησαν μεταξύ εκείνης της ημερομηνίας και της ημερομηνίας των οικονομικών καταστάσεων

του επενδυτή. Σε κάθε περίπτωση, η διαφορά μεταξύ της ημερομηνίας αναφοράς της συγγενούς και εκείνη του επενδυτή δε θα είναι μεγαλύτερη από τρεις μήνες. Η διάρκεια των καλυπτόμενων περιόδων αναφοράς και κάθε διαφορά στις ημερομηνίες αναφοράς δε θα διαφέρει από περίοδο σε περίοδο. Οι οικονομικές καταστάσεις του επενδυτή θα καταρτίζονται χρησιμοποιώντας ομοίμορφες λογιστικές πολιτικές για όμοιες συναλλαγές και γεγονότα, σε όμοιες συνθήκες.

Αν μια συγγενής επιχείρηση χρησιμοποιεί λογιστικές πολιτικές που διαφέρουν από εκείνες του επενδυτή για όμοιες συναλλαγές και γεγονότα σε όμοιες συνθήκες, θα γίνονται κατάλληλες προσαρμογές στις οικονομικές καταστάσεις της συγγενούς, όταν χρησιμοποιούνται από τον επενδυτή για να εφαρμόσει τη μέθοδο της καθαρής θέσης. Αν μια συγγενής επιχείρηση έχει σωρευμένες υποχρεώσεις από προνομιούχες μετοχές, οι οποίες ανήκουν στα δικαιώματα μειοψηφίας και κατατάσσονται ως ίδια κεφάλαια, ο επενδυτής υπολογίζει το μερίδιό του στα κέρδη ή στις ζημίες μετά την αφαίρεση των μερισμάτων των εν λόγω προνομιούχων μετοχών, είτε έχει αναγγελθεί διανομή μερισμάτων είτε όχι.

Αν το μερίδιο του επενδυτή στις ζημίες μιας συγγενούς είναι ίσο με ή υπερβαίνει τη λογιστική αξία της επένδυσης, ο επενδυτής παύει να αναγνωρίζει το μερίδιό του από τις περαιτέρω ζημίες. Η συμμετοχή σε συγγενή εταιρία είναι η λογιστική αξία της επένδυσης σύμφωνα με τη μέθοδο της καθαρής θέσης μαζί με κάθε μακροπρόθεσμη συμμετοχή που, στην ουσία, αποτελεί μέρος της καθαρής επένδυσης του επενδυτή στη συγγενή επιχείρηση. Για παράδειγμα, ένα στοιχείο του οποίου ο διακανονισμός ούτε σχεδιάζεται ούτε πιθανολογείται για το προβλεπτό μέλλον, αποτελεί στην ουσία επέκταση της επένδυσης της οντότητας στην συγγενή επιχείρηση αυτή. Σε τέτοια στοιχεία μπορεί να περιλαμβάνονται προνομιούχες μετοχές και μακροπρόθεσμες απαιτήσεις ή δάνεια αλλά όχι και οι εμπορικές απαιτήσεις ή οι πληρωτέοι λογαριασμοί από συνήθεις εμπορικές συναλλαγές ή κάθε μακροπρόθεσμη απαίτηση για την οποία υπάρχει επαρκή εξασφάλιση όπως είναι τα εξασφαλισμένα δάνεια. Η ζημία που αναγνωρίζονται σύμφωνα με τη μέθοδο της καθαρής θέσης που υπερβαίνουν την επένδυση του επενδυτή σε κοινές μετοχές εφαρμόζονται στα υπόλοιπα στοιχεία της συμμετοχής του επενδυτή σε συγγενή εταιρία με φθίνουσα σειρά αρχαιότητας (ήτοι της προτεραιότητας κατά τη ρευστοποίηση).

Όταν η συμμετοχή του επενδυτή μειωθεί στο μηδέν, προβλέπονται και οι λοιπές ζημίες και αναγνωρίζεται υποχρέωση μόνο στην έκταση που ο επενδυτής έχει επιβαρυνθεί με νομικές ή τεκμαίρομενες δεσμεύσεις ή έχει προβεί σε πληρωμές για λογαριασμό της συγγενούς επιχείρησής. Αν η συγγενής μεταγενεστέρως παρουσιάσει κέρδη, ο επενδυτής αρχίζει να αναγνωρίζει το μερίδιό του από αυτά τα κέρδη, μόνον αφού το μερίδιό του από τα κέρδη εξισωθεί προς το μερίδιο των καθαρών ζημιών που δεν έχουν αναγνωριστεί.

3.1 Ζημίες απομείωσης

Μετά την εφαρμογή της μεθόδου της καθαρής θέσης, συμπεριλαμβανομένης της αναγνώρισης των ζημιών της συγγενούς, ο επενδυτής εφαρμόζει τις απαιτήσεις του ΔΛΠ 39 ώστε να προσδιορίσει αν πρέπει να αναγνωρίσει οποιαδήποτε επιπλέον ζημία απομείωσης αναφορικά με την καθαρή επένδυση του στη συγγενή εταιρία.

Ο επενδυτής εφαρμόζει επίσης τις απαιτήσεις του ΔΛΠ 39 προκειμένου να προσδιορίσει αν αναγνωρίζεται επιπλέον ζημία απομείωσης σε σχέση με τη συμμετοχή του επενδυτή στη συγγενή που δεν αποτελεί μέρος της καθαρής επένδυσης και το ποσό της εν λόγω ζημίας απομείωσης.

Επειδή η υπεραξία που περιλαμβάνεται στη λογιστική αξία μιας επένδυσης σε συνδεδεμένη δεν αναγνωρίζεται ξεχωριστά, δεν ελέγχεται ξεχωριστά για απομείωση με την εφαρμογή των απαιτήσεων για τον έλεγχο απομείωσης της υπεραξίας του ΔΛΠ 36 Απομείωση Αξίας Περιουσιακών Στοιχείων. Αντίθετα, ολόκληρη η λογιστική αξία της επένδυσης ελέγχεται για απομείωση σύμφωνα με το ΔΛΠ 36, συγκρίνοντας το ανακτήσιμο ποσό της (την υψηλότερη αξία μεταξύ της αξίας λόγω χρήσης και της εύλογης αξίας μείον τα κόστη της πώλησης) με τη

λογιστική αξία της, όποτε η εφαρμογή των απαιτήσεων του ΔΛΠ 39 υποδεικνύει ότι η επένδυση μπορεί να έχει υποστεί απομείωση. Κατά τον προσδιορισμό της αξίας λόγω χρήσης της επένδυσης, η οντότητα υπολογίζει:

- (α) το μερίδιό της στην παρούσα αξία των υπολογιζόμενων μελλοντικών ταμιακών ροών που αναμένεται να δημιουργηθούν από τη συνδεδεμένη, περιλαμβάνοντας τις ταμιακές ροές από τις δραστηριότητες της συνδεδεμένης και το προϊόν από την τελική διάθεση της επένδυσης ή
- (β) την παρούσα αξία των υπολογιζόμενων μελλοντικών ταμιακών ροών που αναμένεται να προκύψουν από μερίσματα που θα εισπραχθούν από την επένδυση και από την τελική διάθεσή της. Κάτω από κατάλληλες υποθέσεις, αμφότερες οι μέθοδοι δίδουν το ίδιο αποτέλεσμα.

Το ανακτήσιμο ποσό μίας επένδυσης σε μία συγγενή επιχείρηση εκτιμάται για κάθε συγγενή, εκτός αν η συγγενής δε δημιουργεί ταμιακές εισροές από τη συνεχή χρήση που είναι στο μεγαλύτερο μέρος τους ανεξάρτητες από εκείνες των άλλων περιουσιακών στοιχείων της οντότητας. Ιδιαίτερες οικονομικές καταστάσεις Η συμμετοχή σε συγγενή επιχείρηση θα λογιστικοποιείται στις ιδιαίτερες οικονομικές καταστάσεις του επενδυτή.

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

4. ΗΜΕΡΟΜΗΝΙΑ ΕΝΑΡΞΗΣ ΙΣΧΥΟΣ

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

Διερμηνείες που αφορούν το πρότυπο αυτό:

ΔΙΕΡΜΗΝΕΙΑ 10 Κρατική υποστήριξη - καμία ειδική σχέση με επιχειρηματικές δραστηριότητες

ΔΙΕΘΝΕΣ ΛΟΓΙΣΤΙΚΟ ΠΡΟΤΥΠΟ: 29 Χρηματοοικονομική πληροφόρηση σε υπερπληθωριστικές οικονομίες

1. ΠΕΔΙΟ ΕΦΑΡΜΟΓΗΣ

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

Σε μια υπερπληθωριστική οικονομία, η χωρίς επαναδιατύπωση απεικόνιση των αποτελεσμάτων των εργασιών και της οικονομικής θέσης στο τοπικό νόμισμα, δεν έχει χρησιμότητα. Το χρήμα χάνει την αγοραστική δύναμη σε τέτοιο βαθμό, ώστε η σύγκριση των ποσών από συναλλαγές και άλλα γεγονότα που συνέβησαν σε διαφορετικούς χρόνους, ακόμη και μέσα στην ίδια λογιστική περίοδο, είναι παραπλανητική.

Αυτό το Πρότυπο δεν καθορίζει κάποιο συγκεκριμένο ποσοστό, από το οποίο ο υπερπληθωρισμός θεωρείται ότι αρχίζει. Αποτελεί θέμα κρίσης, πότε η επαναδιατύπωση των οικονομικών καταστάσεων, σύμφωνα με αυτό το Πρότυπο, καθίσταται αναγκαία. Ο υπερπληθωρισμός φαίνεται από χαρακτηριστικά του οικονομικού περιβάλλοντος μιας χώρας στα οποία περιλαμβάνονται, μεταξύ άλλων, τα ακόλουθα:

- (α) Ο γενικός πληθυσμός προτιμά να διατηρεί τον πλούτο του σε μη νομισματικά περιουσιακά στοιχεία ή σε ένα σχετικώς σταθερό ξένο νόμισμα. Τα ποσά τοπικού νομίσματος που κατέχονται, επενδύονται αμέσως για να διατηρείται η αγοραστική δύναμη.
- (β) Ο γενικός πληθυσμός εκτιμά τα νομισματικά ποσά όχι βάσει του τοπικού νομίσματος, αλλά βάσει ενός σχετικώς σταθερού ξένου νομίσματος. Οι τιμές μπορεί να αναφέρονται σε αυτό το νόμισμα.
- (γ) Πωλήσεις και αγορές επί πιστώσει λαμβάνουν χώρα σε τιμές που συμψηφίζουν την αναμενόμενη ζημία της αγοραστικής δύναμης κατά τη διάρκεια της περιόδου της πίστωσης, ακόμη και αν η περίοδος αυτή είναι μικρή.
- (δ) Επιτόκια, μισθοί και τιμές συνδέονται προς ένα δείκτη τιμών.
- (ε) Το σωρευτικό ποσοστό πληθωρισμού μέσα σε τρία έτη, πλησιάζει ή ξεπερνά το 100 %.

Είναι προτιμότερο, όλες οι επιχειρήσεις που καταρτίζουν οικονομικές καταστάσεις στο νόμισμα της ίδιας υπερπληθωριστικής οικονομίας, να εφαρμόζουν αυτό το Πρότυπο από την ίδια ημερομηνία. Παρόλα αυτά, αυτό το Πρότυπο εφαρμόζεται στις οικονομικές καταστάσεις κάθε επιχείρησης, από την έναρξη της περιόδου στην οποία διαπιστώνεται η ύπαρξη υπερπληθωρισμού στη χώρα, στο νόμισμα της οποίας η επιχείρηση καταρτίζει τις καταστάσεις αυτές.

2. ΕΠΑΝΑΔΙΑΤΥΠΩΣΗ ΤΩΝ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ ΚΑΤΑΣΤΑΣΕΩΝ

Οι τιμές μεταβάλλονται με το χρόνο, ως αποτέλεσμα διαφόρων ειδικών ή γενικών πολιτικών, οικονομικών και κοινωνικών συνθηκών. Ειδικές συνθήκες, όπως μεταβολές στην προσφορά και ζήτηση και τεχνολογικές αλλαγές, μπορεί να προκαλούν σημαντική αύξηση ή μείωση των επί μέρους τιμών, ανεξάρτητα της μιας από την άλλη. Επιπρόσθετα, γενικές συνθήκες μπορεί να προκαλούν αλλαγές στο γενικό επίπεδο τιμών και συνεπώς στη γενική αγοραστική δύναμη του χρήματος.

Σε πολλές χώρες, οι βασικές οικονομικές καταστάσεις καταρτίζονται με βάση το ιστορικό κόστος, χωρίς να λαμβάνονται υπόψη τόσο οι αλλαγές του γενικού επιπέδου των τιμών όσο και οι αυξήσεις των επί μέρους τιμών των περιουσιακών στοιχείων που κατέχονται, εκτός από τα

ενσώματα πάγια και επενδύσεις, στο βαθμό που αυτές μπορούν να αναπροσαρμοσθούν. Μερικές επιχειρήσεις όμως, παρουσιάζουν βασικές οικονομικές καταστάσεις οι οποίες βασίζονται σε μια προσέγγιση του τρέχοντος κόστους, που αντανακλά τις επιδράσεις των μεταβολών στις επί μέρους τιμές των περιουσιακών στοιχείων που κατέχονται. Σε μια υπερπληθωριστική οικονομία, οι οικονομικές καταστάσεις, είτε βασίζονται σε προσέγγιση του ιστορικού κόστους είτε του τρέχοντος κόστους, είναι χρήσιμες μόνον αν παρουσιάζονται βάσει της τρέχουσας μονάδας μέτρησης της ημερομηνίας του ισολογισμού. Ως αποτέλεσμα, αυτό το Πρότυπο εφαρμόζεται στις βασικές οικονομικές καταστάσεις των επιχειρήσεων που καταρτίζονται στο νόμισμα μιας υπερπληθωριστικής οικονομίας. Δεν επιτρέπεται η παρουσίαση της πληροφόρησης που απαιτείται από αυτό το Πρότυπο, ως συμπλήρωμα οικονομικών καταστάσεων που δεν επαναδιατυπώθηκαν. Επίσης, δε συνιστάται ξεχωριστή παρουσίαση των οικονομικών καταστάσεων πριν από την επαναδιατύπωση.

Οι οικονομικές καταστάσεις της οντότητας της οποίας το νόμισμα λειτουργίας είναι το νόμισμα υπερπληθωριστικής οικονομίας, είτε βασίζονται στο ιστορικό κόστος είτε στο τρέχον κόστος, πρέπει να διατυπώνονται βάσει των τρεχουσών μονάδων μέτρησης κατά την ημερομηνία του ισολογισμού. Τα αντίστοιχα ποσά της προηγούμενης περιόδου, που απαιτούνται από το ΔΛΠ 1 Παρουσίαση των Οικονομικών Καταστάσεων και κάθε σχετική με προηγούμενες περιόδους πληροφόρηση, πρέπει επίσης να διατυπώνονται βάσει των τρεχουσών μονάδων μέτρησης κατά την ημερομηνία του ισολογισμού. Το κέρδος ή ζημία της καθαρής νομισματικής θέσης πρέπει να συμπεριλαμβάνεται στα καθαρά αποτελέσματα και να γνωστοποιείται ξεχωριστά. Η επαναδιατύπωση των οικονομικών καταστάσεων, σύμφωνα με αυτό το Πρότυπο, απαιτεί την εφαρμογή ορισμένων διαδικασιών, όπως επίσης και ορθή κρίση. Η πάγια εφαρμογή αυτών των διαδικασιών και κρίσεων, από περίοδο σε περίοδο, είναι περισσότερο σπουδαία, από την αυστηρή ακρίβεια των ποσών που προκύπτουν και συμπεριλαμβάνονται στις επαναδιατυπωμένες οικονομικές καταστάσεις.

2.1 Οικονομικές καταστάσεις ιστορικού κόστους

2.1.1 Ισολογισμός

Ποσά του ισολογισμού που δεν είναι ήδη εκπεφρασμένα σε τρέχουσες μονάδες αποτίμησης κατά την ημερομηνία του ισολογισμού, επαναδιατυπώνονται με την εφαρμογή ενός γενικού δείκτη τιμών. Νομισματικά στοιχεία, δεν επαναδιατυπώνονται, γιατί ήδη παρουσιάζονται με τρέχουσες νομισματικές μονάδες κατά την ημερομηνία του ισολογισμού. Νομισματικά στοιχεία, είναι τα χρήματα που κατέχονται και κονδύλια που εισπράττονται ή πληρώνονται σε χρήμα.

Περιουσιακά στοιχεία και υποχρεώσεις που συνδέονται βάσει συμφωνίας με αλλαγές των τιμών, όπως π.χ. ομόλογα και δάνεια των οποίων η απόδοσή τους συνδέεται με κάποιο δείκτη, προσαρμόζονται ακολουθώντας τη συμφωνία, προκειμένου να επιβεβαιώνουν το τρέχον υπόλοιπο κατά την ημερομηνία του ισολογισμού. Αυτά τα στοιχεία εμφανίζονται με αυτή την προσαρμοσμένη αξία στον επαναδιατυπωμένο ισολογισμό. Όλα τα λοιπά περιουσιακά στοιχεία και υποχρεώσεις είναι μη νομισματικά στοιχεία. Μερικά μη νομισματικά στοιχεία, εμφανίζονται σε τρέχοντα ποσά της ημερομηνίας του ισολογισμού, όπως η καθαρή ρευστοποιήσιμη αξία και η τρέχουσα αξία, οπότε αυτά δεν επαναδιατυπώνονται. Όλα τα υπόλοιπα μη νομισματικά περιουσιακά στοιχεία και υποχρεώσεις επαναδιατυπώνονται.

Τα περισσότερα μη νομισματικά στοιχεία εμφανίζονται στο κόστος ή στο κόστος μείον αποσβέσεις. Έτσι, αυτά είναι εκφρασμένα σε ποσά τρέχοντα κατά την ημερομηνία της απόκτησής τους. Για το καθένα από τα στοιχεία αυτά, το επαναδιατυπωμένο κόστος ή κόστος μείον αποσβέσεις, προσδιορίζεται με την εφαρμογή, στο ιστορικό κόστος τους και στις σωρευμένες αποσβέσεις, της μεταβολής ενός γενικού δείκτη τιμών από την ημερομηνία της απόκτησης, μέχρι την ημερομηνία του ισολογισμού. Συνεπώς, τα ενσώματα πάγια, οι επενδύσεις, τα αποθέματα πρώτων υλών και εμπορευμάτων, η υπεραξία, τα διπλώματα ευρεσιτεχνίας, τα σήματα και όμοια περιουσιακά στοιχεία επαναδιατυπώνονται από τις ημερομηνίες της αγοράς τους. Τα αποθέματα

ημικατεργασμένων και ετοιμών προϊόντων, επαναδιατυπώνονται από τις ημερομηνίες στις οποίες τα κόστη αγοράς και μετατροπής είχαν αναληφθεί.

Λεπτομερή στοιχεία των ημερομηνιών απόκτησης των ενσώματων παγίων μπορεί να μην υπάρχουν ή να μην είναι δυνατόν να εκτιμηθούν. Σε αυτές τις σπάνιες περιπτώσεις, μπορεί να είναι αναγκαίο, στην πρώτη περίοδο εφαρμογής αυτού του Προτύπου, να χρησιμοποιείται μία ανεξάρτητη επαγγελματική εκτίμηση της αξίας των στοιχείων, ως βάση της επαναδιατύπωσης τους. Μπορεί να μην υπάρχει γενικός δείκτης τιμών για περιόδους για τις οποίες η επαναδιατύπωση των ενσώματων ακινητοποιήσεων απαιτείται από αυτό το Πρότυπο. Σε αυτές τις περιπτώσεις, μπορεί να είναι αναγκαίο να χρησιμοποιείται μια εκτίμηση, που βασίζεται, για παράδειγμα, στις μεταβολές της συναλλαγματικής ισοτιμίας μεταξύ του νομίσματος λειτουργίας και ενός σχετικώς σταθερού ξένου νομίσματος.

Μερικά μη νομισματικά στοιχεία, εμφανίζονται σε τρέχοντα ποσά, ημερομηνιών διαφορετικών από αυτές της απόκτησης ή του ισολογισμού, π.χ. τα ενσώματα πάγια που έχουν αναπροσαρμοστεί σε κάποια προηγούμενη ημερομηνία. Σε αυτές τις περιπτώσεις, οι λογιστικές αξίες επαναδιατυπώνονται από την ημερομηνία της αναπροσαρμογής. Το επαναδιατυπωμένο ποσό ενός μη νομισματικού στοιχείου μειώνεται εφαρμόζοντας τα κατάλληλα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα ανά περίπτωση, όταν αυτό υπερβαίνει το ανακτήσιμο ποσό από τη μελλοντική χρήση του στοιχείου (συμπεριλαμβανομένων των πωλήσεων ή άλλων διαθέσεων). Έτσι, στις περιπτώσεις αυτές, τα επαναδιατυπωμένα ποσά των ενσώματων παγίων, της υπεραξίας, των διπλωμάτων ευρεσιτεχνίας και των σημάτων, μειώνονται μέχρι το ανακτήσιμο ποσό, τα επαναδιατυπωμένα ποσά των αποθεμάτων μειώνονται μέχρι την καθαρή ρευστοποιήσιμη αξία και τα επαναδιατυπωμένα ποσά των υφισταμένων επενδύσεων μειώνονται μέχρι την τρέχουσα αξία τους.

Οι οικονομικές καταστάσεις μιας συμμετοχής που παρακολουθείται με τη μέθοδο της καθαρής θέσης, μπορεί να καταρτίζονται από την εκδότρια εταιρία στο νόμισμα μιας υπερπληθωριστικής οικονομίας. Ο ισολογισμός και η κατάσταση λογαριασμών αποτελεσμάτων μιας τέτοιας εκδότριας επαναδιατυπώνονται, σύμφωνα με αυτό το Πρότυπο, προκειμένου να υπολογιστεί το μερίδιο του επενδυτή στην καθαρή θέση και στα αποτελέσματα εργασιών της εκδότριας. Όταν οι επαναδιατυπωμένες οικονομικές καταστάσεις της εκδότριας παρουσιάζονται σε ξένο νόμισμα, μετατρέπονται με βάση την ισοτιμία κλεισίματος. Η επίδραση του πληθωρισμού συνήθως καταχωρείται στο κόστος δανεισμού. Δεν είναι σωστό να επαναδιατυπώνεται η κεφαλαιουχική δαπάνη που χρηματοδοτήθηκε με δανεισμό και ταυτόχρονα να κεφαλαιοποιείται αυτό το μέρος του δανειακού κόστους, το οποίο συμψηφίζει τον πληθωρισμό κατά τη διάρκεια της ίδιας περιόδου. Αυτό το μέρος του κόστους δανεισμού λογίζεται στα έξοδα της περιόδου κατά την οποία το κόστος αναλήφθηκε.

Μια επιχείρηση μπορεί να αποκτά περιουσιακά στοιχεία βάσει συμφωνίας, που επιτρέπει στην επιχείρηση να αναβάλλει για το μέλλον την πληρωμή, χωρίς εμφανή επιβάρυνση τόκων. Όπου δεν είναι εύκολο να υπολογίζεται το ποσό του τόκου, αυτά τα περιουσιακά στοιχεία επαναδιατυπώνονται από την ημερομηνία πληρωμής και όχι από την ημερομηνία αγοράς. Στην αρχή της πρώτης περιόδου εφαρμογής αυτού του Προτύπου, τα επί μέρους στοιχεία των ιδίων κεφαλαίων, εκτός των "αποτελεσμάτων εις νέο" και τυχόν αποθεματικού αναπροσαρμογής, επαναδιατυπώνονται εφαρμόζοντας ένα γενικό δείκτη τιμών από τις ημερομηνίες που τα στοιχεία εισφέρθηκαν ή άλλως προέκυψαν. Το τυχόν αποθεματικό αναπροσαρμογής που προέκυψε σε προηγούμενες περιόδους απαλείφεται. Τα επαναδιατυπωμένα "αποτελέσματα εις νέο" προέρχονται από όλα τα άλλα ποσά του επαναδιατυπωμένου ισολογισμού. Στο τέλος της πρώτης περιόδου και στις επόμενες περιόδους, όλα τα επί μέρους στοιχεία των ιδίων κεφαλαίων επαναδιατυπώνονται, εφαρμόζοντας ένα γενικό δείκτη τιμών από την αρχή της περιόδου ή της ημερομηνίας εισφοράς, αν είναι μεταγενέστερη. Οι μεταβολές της περιόδου στα ίδια κεφάλαια γνωστοποιούνται, σύμφωνα με το ΔΛΠ 1 "παρουσίαση των οικονομικών καταστάσεων".

2.1.2 Κατάσταση λογαριασμού αποτελεσμάτων

Αυτό το Πρότυπο ορίζει, ότι όλα τα στοιχεία της κατάστασης λογαριασμού αποτελεσμάτων πρέπει να εκφράζονται βάσει τρεχουσών μονάδων αποτίμησης, κατά την ημερομηνία του ισολογισμού. Συνεπώς όλα τα ποσά χρειάζεται να επαναδιατυπωθούν, σύμφωνα με τη μεταβολή του γενικού δείκτη τιμών, από τις ημερομηνίες που τα στοιχεία των εσόδων και των εξόδων είχαν αρχικώς καταχωρηθεί στις οικονομικές καταστάσεις.

Κέρδος ή ζημία στην καθαρή νομισματική θέση

Σε περίοδο πληθωρισμού, μια επιχείρηση που έχει πλεόνασμα νομισματικών περιουσιακών στοιχείων σε σχέση με τις νομισματικές υποχρεώσεις, χάνει αγοραστική δύναμη, ενώ μια επιχείρηση που έχει πλεόνασμα νομισματικών υποχρεώσεων σε σχέση με τα νομισματικά περιουσιακά στοιχεία, κερδίζει αγοραστική δύναμη κατά την έκταση που τα περιουσιακά στοιχεία και οι υποχρεώσεις δεν συνδέονται με ένα επίπεδο τιμών. Αυτό το κέρδος ή ζημία στην καθαρή νομισματική θέση, μπορεί να ληφθεί ως η διαφορά από την επαναδιατύπωση των μη νομισματικών περιουσιακών στοιχείων, των ιδίων κεφαλαίων και των κονδυλίων της κατάστασης λογαριασμού αποτελεσμάτων και της προσαρμογής των περιουσιακών στοιχείων και των υποχρεώσεων που συνδέονται με δείκτη τιμών. Το κέρδος ή ζημία μπορεί να εκτιμάται εφαρμόζοντας τη μεταβολή του γενικού δείκτη τιμών στο σταθμικό μέσο όρο της διαφοράς, κατά την περίοδο, μεταξύ νομισματικών περιουσιακών στοιχείων και νομισματικών υποχρεώσεων.

Το κέρδος ή ζημία στην καθαρή νομισματική θέση περιλαμβάνεται στο καθαρό αποτέλεσμα. Η προσαρμογή όσων περιουσιακών στοιχείων και υποχρεώσεων συνδέονται βάσει συμφωνίας με τις μεταβολές των τιμών, συμψηφίζεται έναντι του κέρδους ή της ζημίας στην καθαρή νομισματική θέση. Αλλά στοιχεία της κατάστασης λογαριασμού αποτελεσμάτων, όπως πιστωτικοί και χρεωστικοί τόκοι και συναλλαγματικές διαφορές σχετιζόμενες με επενδυμένα ή δανειακά κεφάλαια, συνδέονται επίσης με την καθαρή νομισματική θέση. Μολονότι αυτά τα στοιχεία γνωστοποιούνται ξεχωριστά, μπορεί να είναι χρήσιμο να παρουσιάζονται στην κατάσταση λογαριασμού αποτελεσμάτων, μαζί με το κέρδος ή τη ζημία στην καθαρή νομισματική θέση.

2.2 Οικονομικές καταστάσεις τρέχοντος κόστους

2.2.1 Ισολογισμός

Στοιχεία απεικονιζόμενα στο τρέχον κόστος δεν επαναδιατυπώνονται, γιατί ήδη εκφράζονται βάσει τρεχουσών μονάδων μέτρησης κατά την ημερομηνία του ισολογισμού. Αλλά στοιχεία του ισολογισμού επαναδιατυπώνονται.

2.2.2 Κατάσταση λογαριασμού αποτελεσμάτων

Η κατάσταση λογαριασμού αποτελεσμάτων που συντάχθηκε σύμφωνα με το τρέχον κόστος, πριν από την επαναδιατύπωση, γενικώς απεικονίζει τρέχοντα κόστη κατά το χρόνο στον οποίο οι αντίστοιχες συναλλαγές ή γεγονότα συνέβησαν. Κόστος πωλήσεων και αποσβέσεις καταχωρούνται στο τρέχον κόστος κατά το χρόνο της ανάλωσης. Έξοδα πωλήσεων και άλλα έξοδα καταχωρούνται στα χρηματικά ποσά τους, όταν προκύπτουν. Συνεπώς, όλα τα ποσά χρειάζεται να επαναδιατυπωθούν σε τρέχουσες μονάδες αποτίμησης κατά την ημερομηνία του ισολογισμού, εφαρμόζοντας ένα γενικό δείκτη τιμών.

Κέρδος ή ζημία στην καθαρή νομισματική θέση

Το κέρδος ή ζημία της καθαρής χρηματικής θέσης πρέπει να αντιμετωπίζεται λογιστικά.

Φόροι

Η επαναδιατύπωση των οικονομικών καταστάσεων, σύμφωνα με αυτό το Πρότυπο, μπορεί να προκαλέσει διαφορές μεταξύ φορολογητέου και λογιστικού εισοδήματος. Αυτές οι διαφορές λογιστικοποιούνται, σύμφωνα με το ΔΛΠ 12 "φόροι εισοδήματος".

Κατάσταση ταμιακών ροών

Αυτό το Πρότυπο ορίζει, ότι όλα τα στοιχεία της κατάστασης ταμιακών ροών πρέπει να εκφράζονται βάσει τρεχουσών μονάδων αποτίμησης, κατά την ημερομηνία του ισολογισμού.

Κονδύλια προηγούμενων περιόδων

Τα αντίστοιχα ποσά των προηγούμενων καλυπτόμενων περιόδων αναφοράς, είτε βασίζονται στην προσέγγιση του ιστορικού κόστους είτε στην προσέγγιση του τρέχοντος κόστους, επαναδιατυπώνονται εφαρμόζοντας ένα γενικό δείκτη τιμών, ούτως ώστε οι συγκριτικές οικονομικές καταστάσεις να παρουσιάζονται βάσει τρεχουσών μονάδων μέτρησης στο τέλος της καλυπτόμενης περιόδου αναφοράς. Πληροφορίες που γνωστοποιούνται σε σχέση με προηγούμενες περιόδους εκφράζονται επίσης βάσει τρεχουσών μονάδων μέτρησης στο τέλος της καλυπτόμενης περιόδου αναφοράς. Μια μητρική εταιρία που καταρτίζει οικονομικές καταστάσεις στο νόμισμα μιας υπερπληθωριστικής οικονομίας, μπορεί να έχει θυγατρικές που επίσης καταρτίζουν τις καταστάσεις τους σε νομίσματα υπερπληθωριστικής οικονομίας. Οι οικονομικές καταστάσεις κάθε τέτοιας θυγατρικής πρέπει να επαναδιατυπώνονται, εφαρμόζοντας ένα γενικό δείκτη τιμών της χώρας στο νόμισμα της οποίας εκδίδει τις καταστάσεις της η θυγατρική, πριν αυτές συμπεριληφθούν στις ενοποιημένες οικονομικές καταστάσεις που εκδίδονται από τη μητρική εταιρία. Όταν μια τέτοια θυγατρική είναι μία αλλοδαπή θυγατρική, οι επαναδιατυπωμένες οικονομικές καταστάσεις της μετατρέπονται με βάση τις ισοτιμίες κλεισίματος. Οι οικονομικές καταστάσεις των θυγατρικών που δεν καταρτίζουν καταστάσεις σε νομίσματα υπερπληθωριστικών οικονομιών, αντιμετωπίζονται από το ΔΛΠ 21 "οι επιδράσεις των μεταβολών στις τιμές συναλλάγματος".

Αν ενοποιούνται οικονομικές καταστάσεις με διαφορετικές ημερομηνίες κλεισίματος, όλα τα κονδύλια, νομισματικά και μη, χρειάζεται να επαναδιατυπωθούν σε τρέχουσες μονάδες αποτίμησης, κατά την ημερομηνία των ενοποιημένων οικονομικών καταστάσεων.

Επιλογή και χρήση του γενικού δείκτη τιμών. Η επαναδιατύπωση των οικονομικών καταστάσεων, σύμφωνα με αυτό το Πρότυπο, απαιτεί τη χρήση ενός γενικού δείκτη τιμών, που αντανάκλα τις μεταβολές στη γενική αγοραστική δύναμη. Επιθυμητό είναι, όλες οι επιχειρήσεις που τηρούν τα βιβλία τους στο νόμισμα της ίδιας οικονομίας να χρησιμοποιούν τον ίδιο δείκτη.

3. ΟΙΚΟΝΟΜΙΕΣ ΠΟΥ ΠΑΥΟΥΝ ΝΑ ΕΙΝΑΙ ΥΠΕΡΠΛΗΘΩΡΙΣΤΙΚΕΣ

Όταν μια οικονομία παύει να είναι υπερπληθωριστική και η επιχείρηση διακόπτει την κατάρτιση και παρουσίαση των οικονομικών καταστάσεων σύμφωνα με αυτό το Πρότυπο, πρέπει να χειρίζεται τα ποσά που είναι εκφρασμένα σε τρέχουσες μονάδες αποτίμησης κατά το τέλος της προηγούμενης περιόδου, ως βάση για τη λογιστική αξία στις μεταγενέστερες οικονομικές καταστάσεις της.

4. ΓΝΩΣΤΟΠΟΙΗΣΕΙΣ

Πρέπει να γίνονται οι ακόλουθες γνωστοποιήσεις:

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

Οι γνωστοποιήσεις που απαιτούνται από αυτό το Πρότυπο, χρειάζονται προκειμένου να αποσαφηνιστεί ο τρόπος αντιμετώπισης των επιδράσεων του πληθωρισμού στις οικονομικές καταστάσεις. Επίσης, προορίζονται για να παρέχουν πρόσθετη πληροφόρηση, αναγκαία στην κατανόηση αυτής της βάσης και των ποσών που προκύπτουν.

5. Η Διερμηνεία που αφορά το Πρότυπο αυτό είναι:

ΔΙΕΡΜΗΝΕΙΑ 10 Κρατική υποστήριξη - καμία ειδική σχέση με επιχειρηματικές δραστηριότητες

Θέμα

Σε μερικές χώρες η κρατική υποστήριξη σε επιχειρήσεις μπορεί να αποσκοπεί στην ενθάρρυνση ή μακροχρόνια στήριξη επιχειρηματικών δραστηριοτήτων είτε σε ορισμένες περιοχές είτε σε επιχειρηματικούς τομείς. Οι προϋποθέσεις λήψης τέτοιας υποστήριξης μπορεί να μη σχετίζονται συγκεκριμένα με τις επιχειρηματικές δραστηριότητες της επιχείρησης. Παραδείγματα τέτοιας υποστήριξης είναι μεταβιβάσεις πόρων από το Κράτος στις επιχειρήσεις οι οποίες:

- (α) λειτουργούν σε ένα συγκεκριμένο κλάδο,
- (β) συνεχίζουν να λειτουργούν σε πρόσφατα ιδιωτικοποιημένους κλάδους, ή
- (γ) αρχίζουν ή συνεχίζουν να διεξάγουν τις εργασίες τους σε υποανάπτυκτες περιοχές.

Το θέμα είναι αν και κατά πόσο τέτοια κρατική υποστήριξη είναι μία "κρατική επιχορήγηση" μέσα στο πεδίο εφαρμογής του ΔΛΠ 20 και συνεπώς πρέπει να λογιστικοποιείται σύμφωνα με το Πρότυπο αυτό.

Ομόφωνη αποδοχή

Η κρατική υποστήριξη σε επιχειρήσεις, πληροί τον ορισμό της κρατικής επιχορήγησης σύμφωνα με το ΔΛΠ 20 ακόμη και αν δεν υπάρχουν άλλοι όροι ειδικά αφορώντες στις επιχειρηματικές δραστηριότητες της επιχείρησης, εκτός από την υποχρέωση να λειτουργεί σε ορισμένες περιοχές ή κλαδικούς τομείς. Τέτοιες επιχορηγήσεις δεν πρέπει συνεπώς να πιστώνονται απευθείας στα ίδια κεφάλαια.

Ημερομηνία Ομόφωνης Αποδοχής: Ιανουάριος 1998.

Ημερομηνία Έναρξης Ισχύος: Η παρούσα διερμηνεία τίθεται σε ισχύ την 1η Αυγούστου 1998. Οι μεταβολές στις λογιστικές αρχές πρέπει να λογιστικοποιούνται σύμφωνα με τις μεταβατικές διατάξεις του ΔΛΠ 8.

6. ΗΜΕΡΟΜΗΝΙΑ ΕΝΑΡΞΗΣ ΙΣΧΥΟΣ

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 1990.

ΔΙΕΘΝΕΣ ΛΟΓΙΣΤΙΚΟ ΠΡΟΤΥΠΟ 30: Γνωστοποιήσεις στις οικονομικές καταστάσεις των τραπεζών και των όμοιων χρηματοπιστωτικών ιδρυμάτων

1. ΠΕΔΙΟ ΕΦΑΡΜΟΓΗΣ

Αυτό το Πρότυπο πρέπει να εφαρμόζεται στις οικονομικές καταστάσεις των τραπεζών και των όμοιων χρηματοπιστωτικών ιδρυμάτων (του λοιπού αναφερόμενα ως τράπεζες).

Για τους σκοπούς αυτού του Προτύπου, ο όρος "τράπεζα" περιλαμβάνει όλα τα χρηματοπιστωτικά ιδρύματα, των οποίων μια από τις κύριες δραστηριότητες είναι να δέχονται καταθέσεις και να δανείζονται κεφάλαια με σκοπό την παροχή δανείων και τις επενδύσεις. Αυτό το Πρότυπο αφορά αυτές τις επιχειρήσεις, είτε έχουν τη λέξη "τράπεζα" στην επωνυμία τους είτε όχι.

Οι τράπεζες αντιπροσωπεύουν ένα σημαντικό και με επιρροές επιχειρηματικό τομέα παγκόσμια. Πολλοί ιδιώτες και οργανισμοί κάνουν χρήση των τραπεζών είτε ως καταθέτες είτε ως δανειζόμενοι. Οι τράπεζες παίζουν ένα σπουδαίο ρόλο στη διατήρηση της εμπιστοσύνης στο νομισματικό σύστημα, μέσω της στενής σχέσης τους με τις διοικητικές αρχές και τις κυβερνήσεις και των κανόνων που επιβάλλονται σε αυτές από τις κυβερνήσεις. Συνεπώς υπάρχει σημαντικό και ευρύτερο ενδιαφέρον για την καλή κατάσταση των τραπεζών και, ειδικότερα, για τη φερεγγυότητα και τη ρευστότητά τους και για το σχετικό βαθμό κινδύνου που συνεπάγονται διάφοροι τύποι των επιχειρηματικών δραστηριοτήτων τους. Οι επιχειρηματικές δραστηριότητες και, συνεπώς, οι απαιτήσεις της λογιστικής παρακολούθησης και πληροφόρησης των τραπεζών διαφέρουν από εκείνες των άλλων εμπορικών επιχειρήσεων. Αυτό το Πρότυπο αναγνωρίζει τις ειδικές ανάγκες τους. Επίσης ενθαρρύνει την παρουσίαση ενός σχολιασμού στις οικονομικές καταστάσεις, που αναφέρεται σε θέματα όπως η διαχείριση και ο έλεγχος της ρευστότητας και του κινδύνου.

Αυτό το Πρότυπο συμπληρώνει άλλα ΔΛΠ, τα οποία επίσης εφαρμόζονται από τράπεζες, εκτός αν εξαιρούνται ειδικά από κάποιο Πρότυπο. Αυτό το Πρότυπο εφαρμόζεται στις ιδιαίτερες οικονομικές καταστάσεις και στις ενοποιημένες οικονομικές καταστάσεις μιας τράπεζας. Όταν ένας όμιλος επιχειρήσεων αναλαμβάνει τραπεζικές δραστηριότητες, αυτό το Πρότυπο είναι εφαρμοστέο σε σχέση με αυτές τις δραστηριότητες σε ενοποιημένη βάση.

2. ΛΟΓΙΣΤΙΚΕΣ ΑΡΧΕΣ

Οι Τράπεζες χρησιμοποιούν διάφορες μεθόδους για την αναγνώριση και επιμέτρηση των στοιχείων στις οικονομικές καταστάσεις τους. Παρότι η εναρμόνιση αυτών των μεθόδων είναι επιθυμητή, είναι εκτός του πεδίου εφαρμογής αυτού του Προτύπου. Για συμμόρφωση προς το ΔΛΠ 1, Παρουσίαση των Οικονομικών Καταστάσεων και, ως εκ τούτου, για να είναι σε θέση οι χρήστες να αντιλαμβάνονται τη βάση στην οποία οι οικονομικές καταστάσεις μιας τράπεζας έχουν καταρτιστεί, μπορεί να χρειάζεται γνωστοποίηση των λογιστικών πολιτικών που αφορούν τα ακόλουθα θέματα:

- (α) την καταχώρηση των κύριων κατηγοριών εσόδων ,
- (β) την εκτίμηση της αξίας των επενδύσεων και των διαπραγματεύσιμων τίτλων ,
- (γ) τη διάκριση μεταξύ όσων συναλλαγών και άλλων γεγονότων συνεπάγονται την καταχώρηση περιουσιακών στοιχείων και υποχρεώσεων στον ισολογισμό και όσων συναλλαγών και άλλων γεγονότων προκαλούν μόνον ενδεχόμενα και δεσμεύσεις ,
- (δ) τη βάση προσδιορισμού των ζημιών από δάνεια και προκαταβολές και της διαγραφής των μη εισπράξιμων δανείων και προκαταβολών
- (ε) τη βάση προσδιορισμού των χρεώσεων για γενικούς τραπεζικούς κινδύνους και το λογιστικό χειρισμό τέτοιων χρεώσεων.

Μερικά από αυτά τα θέματα αποτελούν αντικείμενο των υφιστάμενων ΔΛΠ, ενώ άλλα μπορεί να

εξεταστούν αργότερα.

3. ΚΑΤΑΣΤΑΣΗ ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΥ ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΩΝ

Η τράπεζα πρέπει να παρουσιάζει μια κατάσταση λογαριασμού αποτελεσμάτων, που ομαδοποιεί, τα έσοδα και τα έξοδα κατ' είδος και γνωστοποιεί τα ποσά των κύριων κατηγοριών εσόδων και εξόδων. Πέραν των απαιτήσεων άλλων Προτύπων, οι γνωστοποιήσεις στην κατάσταση λογαριασμού αποτελεσμάτων ή στο προσάρτημα των οικονομικών καταστάσεων θα περιλαμβάνουν, μεταξύ άλλων, τα ακόλουθα στοιχεία εσόδων και δαπανών:

Τόκοι και συναφή έσοδα,
Έξοδα τόκων και συναφή έξοδα,
Έσοδα από μερίσματα,
Έσοδα από αμοιβές και προμήθειες,
Έξοδα από αμοιβές και προμήθειες,
Κέρδη μείον ζημίες από διαπραγματεύσιμα χρεόγραφα,
Κέρδη μείον ζημίες από χρεόγραφα επενδύσεων,
Κέρδη μείον ζημίες από αγοραπωλησία ξένων νομισμάτων,
Άλλα έσοδα εκμετάλλευσης,
Ζημίες απομείωσης από δάνεια και προκαταβολές,
Γενικά έξοδα διοικητικής λειτουργίας
και
Άλλες λειτουργικές δαπάνες.

Οι κύριες κατηγορίες εσόδων που προέρχονται από τις δραστηριότητες μιας τράπεζας περιλαμβάνουν τόκους, αμοιβές για υπηρεσίες, προμήθειες και αποτελέσματα αγοραπωλησίας συναλλάγματος. Κάθε κατηγορία εσόδου γνωστοποιείται ξεχωριστά για να μπορούν οι χρήστες να εκτιμούν την απόδοση της τράπεζας. Αυτές οι γνωστοποιήσεις είναι επί πλέον των γνωστοποιήσεων για τις πηγές των εσόδων, που απαιτούνται από το ΔΛΠ 14 "πληροφόρηση κατά τομέα".

Οι κύριες κατηγορίες εξόδων που προέρχονται από τις δραστηριότητες μιας τράπεζας περιλαμβάνουν τόκους, προμήθειες, ζημίες από δάνεια και προκαταβολές, επιβαρύνσεις σχετικές με τη μείωση στη λογιστική αξία των επενδύσεων και γενικά έξοδα διοίκησης. Κάθε κατηγορία εξόδου γνωστοποιείται ξεχωριστά, ούτως ώστε οι χρήστες να μπορούν να εκτιμούν την απόδοση της τράπεζας. Κονδύλια εσόδων και εξόδων δεν θα συμψηφίζονται, εκτός από εκείνα που σχετίζονται με αντισταθμίσεις κινδύνων και με περιουσιακά στοιχεία και υποχρεώσεις που έχουν συμψηφισθεί, σύμφωνα με το ΔΛΠ 32.

Συμψηφισμός σε περιπτώσεις άλλες, εκτός από αυτές που σχετίζονται με αντισταθμίσεις κινδύνων και με απαιτήσεις και υποχρεώσεις που έχουν συμψηφισθεί, όπως περιγράφεται στο ΔΛΠ 32, εμποδίζει τους χρήστες να εκτιμήσουν την απόδοση ξεχωριστών δραστηριοτήτων μιας τράπεζας και την απόδοση που η τράπεζα επιτυγχάνει σε συγκεκριμένες κατηγορίες περιουσιακών στοιχείων.

Κέρδη και ζημίες από καθεμία από τις ακόλουθες συναλλαγές, καταχωρούνται κανονικά ύστερα από αμοιβαίο συμψηφισμό:

- (α) Διαθέσεις και μεταβολές στη λογιστική αξία των διαπραγματεύσιμων αξιογράφων.
- (β) Διαθέσεις επενδυτικών τίτλων.
- (γ) Αγοραπωλησίες ξένων νομισμάτων.

Έσοδα και έξοδα από τόκους γνωστοποιούνται ξεχωριστά για να δώσουν μια καλλίτερη εικόνα της σύνθεσης των καθαρών τόκων και των λόγων των μεταβολών τους. Οι καθαροί τόκοι είναι προϊόν τόσο των επιτοκίων όσο και των ποσών των λαμβανόμενων και των χορηγούμενων δανείων. Είναι επιθυμητό να παρέχεται από τη διοίκηση ένας σχολιασμός γύρω από το μέσο όρο των επιτοκίων, το μέσο όρο των επιτοκίων των τοκοφόρων περιουσιακών στοιχείων και το μέσο όρο των εντόκων υποχρεώσεων για τη περίοδο. Σε μερικές χώρες, οι κυβερνήσεις παρέχουν βοήθεια στις τράπεζες κάνοντας καταθέσεις και παρέχοντας άλλες πιστωτικές διευκολύνσεις με επιτόκια ουσιαστικά χαμηλότερα από τα επιτόκια της αγοράς. Σε αυτές τις περιπτώσεις, ο σχολιασμός της διοίκησης συχνά αποκαλύπτει την έκταση αυτών των καταθέσεων και διευκολύνσεων και της επίδρασής τους στο καθαρό κέρδος.

4. ΙΣΟΛΟΓΙΣΜΟΣ

Η τράπεζα πρέπει να παρουσιάζει έναν ισολογισμό που ομαδοποιεί περιουσιακά στοιχεία και υποχρεώσεις κατ' είδος και κατατάσσει αυτά με τρόπο που αντικατοπτρίζει τη σχετική ρευστότητά τους.

Επιπρόσθετα από τις απαιτήσεις άλλων ΔΛΠ, οι γνωστοποιήσεις στον ισολογισμό ή στο προσάρτημα των οικονομικών καταστάσεων πρέπει να περιλαμβάνουν, μεταξύ άλλων, τα ακόλουθα περιουσιακά στοιχεία και υποχρεώσεις:

Περιουσιακά Στοιχεία

- Ταμείο και υπόλοιπα (διαθεσίμων) στην κεντρική τράπεζα.
- Κρατικά και άλλα ομόλογα δεκτά για επαναπροεξόφληση από την κεντρική τράπεζα.
- Κρατικά και άλλα αξιόγραφα που κατέχονται για συναλλακτικούς σκοπούς.
- Τοποθετήσεις και δάνεια και προκαταβολές σε άλλες τράπεζες.
- Άλλες τοποθετήσεις στη χρηματαγορά.
- Δάνεια και προκαταβολές σε πελάτες.
- Επενδυτικοί τίτλοι.

Υποχρεώσεις

- Καταθέσεις από άλλες τράπεζες.
- Άλλες καταθέσεις της χρηματαγοράς.
- Ποσά οφειλόμενα σε άλλους καταθέτες.
- Πιστοποιητικά καταθέσεων.
- Υποσχετικές και άλλες υποχρεώσεις αποδεικνυόμενες εγγράφως.
- Άλλα δανεισμένα κεφάλαια.

Η πιο χρήσιμη προσέγγιση στην κατάταξη των περιουσιακών στοιχείων και υποχρεώσεων μιας τράπεζας είναι να ομαδοποιεί αυτά κατ' είδος και να τα κατατάσσει με την κατά προσέγγιση σειρά ρευστότητάς τους, που μπορεί να ισοδυναμεί γενικά με τις λήξεις τους. Βραχυπρόθεσμα και μη στοιχεία δεν παρουσιάζονται ξεχωριστά, γιατί πολλά περιουσιακά στοιχεία και υποχρεώσεις μιας τράπεζας μπορεί να ρευστοποιούνται ή να διακανονίζονται στο εγγύς μέλλον

Η διάκριση μεταξύ υπολοίπων σε άλλες τράπεζες και υπολοίπων σε άλλα μέλη της χρηματαγοράς και από άλλους καταθέτες, είναι χρήσιμη πληροφορία, γιατί δίδει μια εικόνα των σχέσεων και της εξάρτησης μιας τράπεζας με άλλες τράπεζες και τη χρηματαγορά. Συνεπώς, η τράπεζα γνωστοποιεί ξεχωριστά:

- (α) Υπόλοιπα στην κεντρική τράπεζα.
- (β) Τοποθετήσεις σε άλλες τράπεζες.
- (γ) Άλλες τοποθετήσεις στη χρηματαγορά.
- (δ) Καταθέσεις από άλλες τράπεζες.
- (ε) Άλλες καταθέσεις της χρηματαγοράς.
- (στ) Άλλες καταθέσεις.

Μια τράπεζα γενικώς δε γνωρίζει τους κατόχους των δικών της πιστοποιητικών καταθέσεων, γιατί αυτά συνήθως είναι αντικείμενο συναλλαγών σε μία ανοικτή αγορά. Συνεπώς, η τράπεζα γνωστοποιεί ξεχωριστά τις καταθέσεις που έχει δεχθεί μέσω της έκδοσης των δικών της πιστοποιητικών καταθέσεων ή άλλων διαπραγματεύσιμων τίτλων.

Η τράπεζα θα γνωστοποιεί τις εύλογες αξίες, κάθε κατηγορίας των χρηματοοικονομικών περιουσιακών στοιχείων και υποχρεώσεων της, όπως απαιτεί το ΔΛΠ 32

Χρηματοοικονομικά Μέσα: Γνωστοποίηση και Παρουσίαση.

Το ΔΛΠ 39 προβλέπει τέσσερις κατηγορίες χρηματοοικονομικών περιουσιακών στοιχείων: δάνεια και απαιτήσεις, επενδύσεις διακρατούμενες μέχρι τη λήξη, χρηματοοικονομικά περιουσιακά στοιχεία στην εύλογη αξία μέσω των αποτελεσμάτων και διαθέσιμα προς πώληση χρηματοοικονομικά περιουσιακά στοιχεία. Μία τράπεζα θα γνωστοποιεί τις εύλογες αξίες των χρηματοοικονομικών περιουσιακών στοιχείων της για αυτές τις τέσσερις κατηγορίες, ως το ελάχιστο.

5. ΕΝΔΕΧΟΜΕΝΑ ΚΑΙ ΔΕΣΜΕΥΣΕΙΣ ΠΕΡΙΛΑΜΒΑΝΟΜΕΝΩΝ ΚΑΙ ΤΩΝ ΕΚΤΟΣ ΙΣΟΛΟΓΙΣΜΟΥ ΣΤΟΙΧΕΙΩΝ

Η τράπεζα πρέπει να γνωστοποιεί τις ακόλουθες ενδεχόμενες υποχρεώσεις και δεσμεύσεις:

(α) τη φύση και το ποσό των δεσμεύσεων παροχής πιστώσεων, που είναι ανέκκλητες, επειδή δεν μπορεί να αποσυρθούν κατά τη διακριτική ευχέρεια της τράπεζας, χωρίς τον κίνδυνο να υποστεί σημαντικά πρόστιμα ή έξοδα, και

(β) τη φύση και το ποσό των ενδεχόμενων υποχρεώσεων και δεσμεύσεων που ανακύπτουν από τα εκτός ισολογισμού στοιχεία συμπεριλαμβάνοντας όσα αφορούν σε:

(i) άμεσα πιστωτικά υποκατάστατα, στα οποία συμπεριλαμβάνονται γενικές εγγυήσεις χρεωφειλών, εγγυήσεις τραπεζικής αποδοχής και ενέγγυες πιστώσεις, που λειτουργούν ως χρηματοοικονομικές εγγυήσεις για δάνεια και αξιόγραφα,

(ii) ορισμένες ενδεχόμενες υποχρεώσεις που συνδέονται με συναλλαγές, που περιλαμβάνουν εγγυήσεις καλής εκτέλεσης, εγγυήσεις συμμετοχής, εγγυήσεις και ενέγγυες πιστώσεις σχετικές με ειδικές συναλλαγές,

(iii) βραχύχρονες αυτοεξοφλούμενες ενδεχόμενες υποχρεώσεις, που συνδέονται με το εμπόριο και προέρχονται από διακίνηση αγαθών, όπως πιστώσεις έναντι φορτωτικών εγγράφων, όπου η υποκείμενη φόρτωση χρησιμοποιείται ως εξασφάλιση, (vi) άλλες δεσμεύσεις, διευκολύνσεις έκδοσης γραμματίων και εγγυημένες ανανεούμενες πιστωτικές διευκολύνσεις.

Το ΔΛΠ 37 "προβλέψεις, ενδεχόμενες υποχρεώσεις και ενδεχόμενες απαιτήσεις" ασχολείται γενικά με τη λογιστική και τη γνωστοποίηση των ενδεχόμενων υποχρεώσεων. Το Πρότυπο κάνει ιδιαίτερη αναφορά για τις Τράπεζες, γιατί οι τράπεζες συχνά εμπλέκονται σε πολλούς τύπους ενδεχόμενων υποχρεώσεων και δεσμεύσεων, μερικών ανακλήσιμων και άλλων ανέκκλητων, που είναι συχνά σημαντικές σε ποσά και ουσιαδώς μεγαλύτερες από εκείνες άλλων εμπορικών επιχειρήσεων.

Αρκετές τράπεζες επίσης διενεργούν συναλλαγές που δεν καταχωρούνται, κατ' αρχήν, ως περιουσιακά στοιχεία ή υποχρεώσεις στον ισολογισμό, αλλά οι οποίες προκαλούν ενδεχόμενα και δεσμεύσεις. Τέτοια εκτός ισολογισμού στοιχεία, αντιπροσωπεύουν συχνά ένα σημαντικό τμήμα της επιχειρηματικής δραστηριότητας της τράπεζας και μπορεί να έχουν σοβαρό αντίκτυπο στο επίπεδο του κινδύνου στο οποίο η τράπεζα εκτίθεται. Αυτά τα στοιχεία μπορεί να προσθέσουν ή να μειώσουν άλλους κινδύνους, για παράδειγμα, με την αντιστάθμιση περιουσιακών στοιχείων ή υποχρεώσεων του ισολογισμού.

Οι χρήστες των οικονομικών καταστάσεων έχουν ανάγκη να ενημερώνονται για τα ενδεχόμενα και τις ανέκκλητες δεσμεύσεις μιας τράπεζας, λόγω των προβλημάτων που μπορεί αυτές να προκαλέσουν στη ρευστότητα και στη φερεγγυότητά της και της ενυπάρχουσας πιθανότητας ενδεχόμενων ζημιών. Οι χρήστες απαιτούν επίσης κατάλληλη πληροφόρηση για το είδος και το ποσό των εκτός ισολογισμού συναλλαγών, που αναλαμβάνονται από την τράπεζα.

6. ΛΗΞΕΙΣ ΠΕΡΙΟΥΣΙΑΚΩΝ ΣΤΟΙΧΕΙΩΝ ΚΑΙ ΥΠΟΧΡΕΩΣΕΩΝ

Η τράπεζα πρέπει να γνωστοποιεί μία ανάλυση των περιουσιακών στοιχείων και των υποχρεώσεων με κατάλληλες κατά λήξη ομαδοποιήσεις, με βάση την εναπομένουσα περίοδο, κατά την ημερομηνία του ισολογισμού, μέχρι τη συμβατική ημερομηνία λήξης.

Η εξισορρόπηση και η ελεγχόμενη διαφοροποίηση των λήξεων και των επιτοκίων των περιουσιακών στοιχείων και των υποχρεώσεων, αποτελεί θεμελιώδες θέμα για τη διοίκηση μιας τράπεζας. Είναι ασύνηθες για τις τράπεζες να ισορροπούνται πλήρως τα ανωτέρω, δεδομένου ότι οι πραγματοποιούμενες συναλλαγές είναι συχνά αβέβαιης διάρκειας και διαφορετικών τύπων. Ενδέχεται, μία μη ισόρροπη θέση να αυξάνει την απόδοση, αλλά μπορεί επίσης να αυξάνει τον κίνδυνο ζημιών. Οι λήξεις των περιουσιακών στοιχείων και των υποχρεώσεων και η δυνατότητα ανανέωσης, με αποδεκτό κόστος, των εντόκων υποχρεώσεων καθώς λήγουν, αποτελούν σημαντικούς παράγοντες στην εκτίμηση της ρευστότητας μιας τράπεζας και της έκθεσής της στους κινδύνους μεταβολής των επιτοκίων και των τιμών συναλλάγματος. Μια τράπεζα, για να παρέχει πληροφόρηση χρήσιμη ως προς την εκτίμηση της ρευστότητάς της, γνωστοποιεί τουλάχιστον μια ανάλυση των περιουσιακών στοιχείων και υποχρεώσεων με κατάλληλες κατά λήξη ομαδοποιήσεις.

Οι κατά λήξη ομαδοποιήσεις που εφαρμόζονται στα επί μέρους περιουσιακά στοιχεία και υποχρεώσεις διαφέρουν μεταξύ των τραπεζών, καθώς και στην καταλληλότητά τους για ορισμένα περιουσιακά στοιχεία και υποχρεώσεις. Παραδείγματα εφαρμοζόμενων περιόδων είναι τα ακόλουθα:

- (α) Μέχρι ένα μήνα.
- (β) Από ένα μήνα μέχρι τρεις μήνες.
- (γ) Από τρεις μήνες μέχρι ένα χρόνο.
- (δ) Από ένα μέχρι πέντε έτη.
- (ε) Από πέντε έτη και πάνω.

Συχνά οι περίοδοι συγχωνεύονται, π.χ. στην περίπτωση των δανείων και προκαταβολών, με την ομαδοποίηση όσων είναι κάτω του ενός έτους και εκείνων άνω του έτους. Όταν οι εξοφλήσεις εκτείνονται σε μεγάλη χρονική περίοδο, κάθε τμήμα εντάσσεται στην περίοδο στην οποία έχει συμφωνηθεί ή αναμένεται να πληρωθεί ή να εισπραχθεί.

Είναι ουσιώδες να συμπίπτουν οι περίοδοι λήξεων που έχουν υιοθετηθεί από μια τράπεζα για τα περιουσιακά στοιχεία και τις υποχρεώσεις. Αυτό καθιστά σαφή την έκταση στην οποία οι λήξεις εξισορροπούνται και της συνακόλουθης εξάρτησης της τράπεζας από άλλες πηγές ρευστότητας.

Οι λήξεις μπορεί να εκφράζονται με βάση:

- (α) την εναπομένουσα περίοδο μέχρι την ημερομηνία εξόφλησης,
- (β) την αρχική περίοδο μέχρι την ημερομηνία εξόφλησης και
- (γ) την εναπομένουσα περίοδο μέχρι την επόμενη ημερομηνία πιθανής μεταβολής των επιτοκίων.

Η ανάλυση των περιουσιακών στοιχείων και υποχρεώσεων κατά τις εναπομένουσες περιόδους μέχρι τις ημερομηνίες εξόφλησής τους, παρέχει την καλλίτερη βάση για να εκτιμάται η ρευστότητα μιας τράπεζας. Μία τράπεζα μπορεί επίσης να γνωστοποιεί τις λήξεις εξόφλησης, βασιζόμενη στις αρχικές περιόδους μέχρι την ημερομηνία εξόφλησης, ώστε να παρέχει

πληροφόρηση γύρω από την χρηματοδότησή της και την επιχειρηματική στρατηγική. Επιπλέον, μια τράπεζα μπορεί να γνωστοποιήσει ομαδοποιήσεις κατά λήξη, βασισμένη στην εναπομένουσα περίοδο μέχρι την επόμενη ημερομηνία, κατά την οποία τα επιτόκια μπορεί να μεταβληθούν, ούτως ώστε να δείχνει την έκθεσή της στους κινδύνους του επιτοκίου. Η διοίκηση μπορεί επίσης να παρέχει, στο δικό της σχολιασμό επί των οικονομικών καταστάσεων, πληροφόρηση γύρω από την έκθεση σε κίνδυνο επιτοκίου και γύρω από τον τρόπο που διαχειρίζεται και ελέγχει τέτοια ανοίγματα.

Σε πολλές χώρες, οι καταθέσεις που γίνονται σε μια τράπεζα μπορεί να αποσύρονται οποτεδήποτε και οι προκαταβολές που παρέχονται από μια τράπεζα μπορεί να εξοφλούνται, όταν ζητηθούν. Όμως, στην πράξη, τέτοιες καταθέσεις και προκαταβολές διατηρούνται συχνά για μεγάλες περιόδους, χωρίς να αποσυρθούν ή να εξοφληθούν. Συνεπώς, η πραγματική ημερομηνία εξόφλησης είναι μεταγενέστερη από τη συμβατική ημερομηνία. Παρόλα αυτά, η τράπεζα γνωστοποιεί μια ανάλυση βάσει των συμβατικών λήξεων, μολονότι η συμβατική περίοδος εξόφλησης συχνά δεν είναι η πραγματική περίοδος, αφού οι συμβατικές ημερομηνίες αντικατοπτρίζουν τους κινδύνους λόγω ρευστότητας που συνδέονται με τα περιουσιακά στοιχεία και τις υποχρεώσεις της τράπεζας. Μερικά περιουσιακά στοιχεία της τράπεζας δεν έχουν ρητή ημερομηνία λήξης. Η περίοδος στην οποία τα περιουσιακά αυτά στοιχεία υποτίθεται ότι λήγουν, συνήθως λαμβάνεται ως η αναμενόμενη ημερομηνία στην οποία θα ρευστοποιηθούν.

Η εκτίμηση των χρηστών, ως προς τη ρευστότητα μιας τράπεζας, από τις γνωστοποιήσεις της για τις κατά λήξη ομαδοποιήσεις, γίνεται στο πλαίσιο των τοπικών τραπεζικών πρακτικών, που συμπεριλαμβάνουν τη διαθεσιμότητα κεφαλαίων προς τις τράπεζες. Σε μερικές χώρες, διατίθενται βραχυπρόθεσμα κεφάλαια, στη συνήθη πορεία των εργασιών, από τη χρηματαγορά ή, σε έκτακτη περίπτωση, από την κεντρική τράπεζα. Σε άλλες χώρες, αυτό δε συμβαίνει.

Για να παρέχεται στους χρήστες μια πλήρης εικόνα των κατά λήξη ομαδοποιήσεων, οι γνωστοποιήσεις στις οικονομικές καταστάσεις μπορεί να χρειάζεται να συμπληρώνονται με πληροφορίες, ως προς την πιθανότητα της εξόφλησης μέσα στην εναπομένουσα περίοδο. Συνεπώς, η διοίκηση μπορεί να παρέχει, στο δικό της σχόλιο επί των οικονομικών καταστάσεων, πληροφορίες γύρω από τις πραγματικές περιόδους και γύρω από τον τρόπο που διαχειρίζεται και ελέγχει τους κινδύνους και τα ανοίγματα που σχετίζονται με τις διαφορετικές όψεις των λήξεων και των επιτοκίων.

7. ΣΥΓΚΕΝΤΡΩΣΕΙΣ ΠΕΡΙΟΥΣΙΑΚΩΝ ΣΤΟΙΧΕΙΩΝ, ΥΠΟΧΡΕΩΣΕΩΝ ΚΑΙ ΕΚΤΟΣ ΙΣΟΛΟΓΙΣΜΟΥ ΣΤΟΙΧΕΙΩΝ

Η τράπεζα πρέπει να γνωστοποιεί τυχόν σημαντικές συγκεντρώσεις των περιουσιακών στοιχείων και των υποχρεώσεών της και των εκτός ισολογισμού στοιχείων της. Οι γνωστοποιήσεις αυτές πρέπει να γίνονται βάσει γεωγραφικών περιοχών, ομάδων πελατών, επιχειρηματικών τομέων ή άλλων συγκεντρώσεων κινδύνου. Η τράπεζα πρέπει να γνωστοποιεί επίσης το ποσό των σημαντικών καθαρών συναλλαγματικών ανοιγμάτων.

Η τράπεζα γνωστοποιεί σημαντικές συγκεντρώσεις στην κατανομή των περιουσιακών στοιχείων της και στην πηγή των υποχρεώσεών της, γιατί αυτό είναι μία χρήσιμη ένδειξη των πιθανών κινδύνων που συνυπάρχουν στη ρευστοποίηση των περιουσιακών στοιχείων και των κεφαλαίων που είναι διαθέσιμα στην τράπεζα. Οι γνωστοποιήσεις αυτές γίνονται βάσει γεωγραφικών περιοχών, ομάδων πελατών, επιχειρηματικών τομέων ή άλλων συγκεντρώσεων κινδύνου, ανάλογα με τις συνθήκες της κάθε τράπεζας. Μια όμοια ανάλυση και εξήγηση των εκτός ισολογισμού στοιχείων είναι επίσης σημαντική. Ως γεωγραφικές περιοχές μπορεί να λαμβάνονται συγκεκριμένες χώρες, ομάδες χωρών ή περιοχές μέσα σε μία χώρα. Οι γνωστοποιήσεις για πελάτες μπορεί να αφορούν τομείς, όπως κρατικούς, δημόσιες υπηρεσίες και εμπορικές και επιχειρηματικές οικονομικές μονάδες. Τέτοιες γνωστοποιήσεις γίνονται επιπροσθέτως της τυχόν κατά τομέα πληροφόρησης που απαιτείται από το ΔΛΠ 14, "πληροφόρηση κατά τομέα".

Η γνωστοποίηση σημαντικών καθαρών συναλλαγματικών ανοιγμάτων είναι επίσης μια χρήσιμη ένδειξη του κινδύνου των ζημιών, που προκύπτουν από μεταβολές στις συναλλαγματικές ισοτιμίες.

8.ΖΗΜΙΕΣ ΑΠΟ ΔΑΝΕΙΑ ΚΑΙ ΠΡΟΚΑΤΑΒΟΛΕΣ

Η τράπεζα θα γνωστοποιεί τα ακόλουθα:

(α) τη λογιστική πολιτική που αναφέρεται στη βάση με την οποία τα μη ρευστοποιήσιμα δάνεια και οι προκαταβολές εξοδοποιούνται και διαγράφονται.

(β) λεπτομέρειες των μεταβολών σε οποιονδήποτε λογαριασμό πρόβλεψης για ζημίες απομείωσης από δάνεια και προκαταβολές κατά τη διάρκεια της περιόδου. Θα γνωστοποιείται ξεχωριστά το ποσό που αναγνωρίστηκε στα έξοδα κατά την περίοδο, για ζημίες απομείωσης από μη ρευστοποιήσιμα δάνεια και προκαταβολές, το ποσό που βάρυνε την περίοδο για διαγραφές δανείων και προκαταβολών και το ποσό που πιστώθηκε κατά την περίοδο για είσπραξη δανείων και προκαταβολών που προηγουμένως είχαν διαγραφεί.

(γ) το συνολικό ποσό οποιουδήποτε λογαριασμού πρόβλεψης για ζημίες απομείωσης από δάνεια και προκαταβολές κατά την ημερομηνία του ισολογισμού.

Κάθε ποσό που κρατείται για την αντιμετώπιση ζημιών από δάνεια και προκαταβολές πέραν των όσων ζημιών απομείωσης έχουν ήδη αναγνωριστεί σύμφωνα με το ΔΛΠ 39 για δάνεια και προκαταβολές, θα αντιμετωπίζονται λογιστικά ως κρατήσεις από τα κέρδη εις νέον. Κάθε μείωση της πιο πάνω κράτησης συνεπάγεται την αύξηση των κερδών εις νέον και δεν περιλαμβάνεται στο προσδιορισμό του κέρδους ή της ζημίας της περιόδου.

Τοπικές συνθήκες ή η νομοθεσία μπορεί να απαιτούν ή να επιτρέπουν στην τράπεζα να διενεργεί κρατήσεις ποσών για ζημίες απομείωσης επί δανείων και προκαταβολών, πέραν από τις ζημίες που έχουν αναγνωριστεί σύμφωνα με το ΔΛΠ 39. Κάθε τέτοια κράτηση αντιμετωπίζεται ως κράτηση από τα κέρδη εις νέον και όχι ως δαπάνη για τον προσδιορισμό των αποτελεσμάτων. Ομοίως, κάθε πιστωτικό ποσό από τη μείωση τέτοιων κρατήσεων καταλήγει σε αύξηση των κερδών εις νέον και δεν συμπεριλαμβάνεται στον προσδιορισμό των αποτελεσμάτων.

Οι χρήστες των οικονομικών καταστάσεων μιας τράπεζας χρειάζεται να γνωρίζουν την επίδραση που οι ζημίες απομείωσης επί των δανείων και προκαταβολών είχαν στην οικονομική θέση και απόδοση της τράπεζας. Αυτό τους βοηθά να κρίνουν την αποτελεσματικότητα με την οποία η τράπεζα εκμεταλλεύεται τους πόρους της. Συνεπώς, μια τράπεζα γνωστοποιεί το συνολικό ποσό κάθε λογαριασμού πρόβλεψης για ζημίες απομείωσης επί δανείων και προκαταβολών κατά την ημερομηνία του ισολογισμού και τις μεταβολές του λογαριασμού πρόβλεψης κατά τη διάρκεια της περιόδου. Οι μεταβολές του λογαριασμού πρόβλεψης, περιλαμβανομένων και των ποσών που είχαν διαγραφεί, αλλά εισπράχθηκαν μέσα στην καλυπτόμενη περίοδο αναφοράς, παρουσιάζονται ξεχωριστά.

Όταν δάνεια και προκαταβολές δεν μπορούν να εισπραχθούν, διαγράφονται και επιβαρύνουν οποιονδήποτε λογαριασμό πρόβλεψης για ζημίες απομείωσης. Σε μερικές περιπτώσεις, δεν διαγράφονται μέχρις ότου όλες οι αναγκαίες νομικές διαδικασίες έχουν ολοκληρωθεί και το ποσό της ζημίας απομείωσης έχει προσδιοριστεί οριστικά. Σε άλλες περιπτώσεις, διαγράφονται ενωρίτερα, για παράδειγμα, όταν ο δανειζόμενος δεν πληρώνει τόκους ή δεν εξοφλεί κεφάλαιο, που είχε λήξει σε συγκεκριμένη περίοδο. Επειδή ο χρόνος διαγραφής των ανείσπρακτων δανείων και προκαταβολών διαφέρει, το μικτό ποσό των δανείων και προκαταβολών και των λογαριασμών πρόβλεψης για ζημίες απομείωσης, μπορεί να ποικίλει σημαντικά σε όμοιες συνθήκες. Ως αποτέλεσμα, η τράπεζα γνωστοποιεί τις μεθόδους διαγραφής των ανείσπρακτων δανείων και προκαταβολών.

9. ΓΕΝΙΚΟΙ ΤΡΑΠΕΖΙΚΟΙ ΚΙΝΔΥΝΟΙ

Κάθε κράτηση ποσού για γενικούς τραπεζικούς κινδύνους, που συμπεριλαμβάνει μελλοντικές ζημίες και άλλους απρόβλεπτους κινδύνους πρέπει να γνωστοποιείται ξεχωριστά ως μείωση των αποτελεσμάτων εις νέο. Κάθε πίστωση που προέρχεται από τη μείωση τέτοιων κρατήσεων καταλήγει σε αύξηση των αποτελεσμάτων εις νέο και δεν πρέπει να συμπεριλαμβάνεται στον προσδιορισμό του καθαρού κέρδους ή ζημίας της περιόδου.

Τοπικές συνθήκες ή νομοθεσία μπορεί να απαιτούν ή να επιτρέπουν στην τράπεζα να κρατεί ποσά για γενικούς τραπεζικούς κινδύνους, πέρα των επιβαρύνσεων για ζημίες δανείων και προκαταβολών. Επίσης, μπορεί να απαιτείται από μία τράπεζα ή να επιτρέπεται σε αυτή, η διενέργεια κρατήσεων για ενδεχόμενα. Τέτοια ποσά για γενικούς τραπεζικούς κινδύνους και ενδεχόμενα δεν έχουν τις ιδιότητες για καταχώρηση ως Προβλέψεων σύμφωνα με το ΔΛΠ 37 "προβλέψεις, ενδεχόμενες υποχρεώσεις και ενδεχόμενες απαιτήσεις". Συνεπώς, μία τράπεζα καταχωρεί τέτοια ποσά σε μείωση των αποτελεσμάτων εις νέο. Αυτό είναι αναγκαίο για να αποφεύγεται η υπερτίμηση των υποχρεώσεων, υποτίμηση των περιουσιακών στοιχείων, η μη γνωστοποίηση δεδουλευμένων και προβλέψεων και η ευκαιρία να παραποιείται το καθαρό εισόδημα και τα ίδια κεφάλαια.

Η κατάσταση λογαριασμού αποτελεσμάτων δεν μπορεί να παρουσιάζει σχετική και αξιόπιστη πληροφόρηση για την απόδοση μιας τράπεζας, αν το καθαρό κέρδος ή ζημία της περιόδου περιλαμβάνει τις επιδράσεις μη γνωστοποιούμενων ποσών, που κρατήθηκαν για γενικούς τραπεζικούς κινδύνους ή για επιπρόσθετα ενδεχόμενα ή μη γνωστοποιούμενες πιστώσεις προερχόμενες από την αναστροφή τέτοιων κρατήσεων. Ομοίως, ο ισολογισμός δεν μπορεί να παρέχει συναφή και αξιόπιστη πληροφόρηση για την οικονομική κατάσταση μιας τράπεζας, αν ο ισολογισμός περιλαμβάνει υπερτιμημένες υποχρεώσεις, υποτιμημένα περιουσιακά στοιχεία ή δεν εμφανίζει δεδουλευμένα και προβλέψεις.

10. ΕΝΕΧΥΡΙΑΣΜΕΝΑ ΠΕΡΙΟΥΣΙΑΚΑ ΣΤΟΙΧΕΙΑ

Η τράπεζα πρέπει να γνωστοποιεί το συνολικό ποσό των εγγυημένων και εμπραγμάτως καλυμμένων υποχρεώσεων και το είδος και τη λογιστική αξία των ενεχυριασμένων περιουσιακών στοιχείων. Σε μερικές χώρες, οι τράπεζες είναι υποχρεωμένες, είτε από το νόμο είτε από τοπική συνήθεια, να ενεχυριάζουν περιουσιακά στοιχεία, ως εξασφάλιση ορισμένων καταθέσεων και άλλων υποχρεώσεων. Τα ποσά που απαιτούνται είναι συχνά ουσιώδη και έτσι μπορεί να έχουν μια σημαντική επίδραση στην εκτίμηση της οικονομικής κατάστασης μιας τράπεζας.

11. ΔΙΑΧΕΙΡΙΣΤΙΚΕΣ ΔΡΑΣΤΗΡΙΟΤΗΤΕΣ

Οι τράπεζες γενικά αναλαμβάνουν διαχειριστικές και εμπιστευτικές δραστηριότητες που συνεπάγονται την κατοχή ή τοποθέτηση περιουσιακών στοιχείων για λογαριασμό ιδιωτών, ομάδας συμφερόντων, προγραμμάτων εξόδου από την υπηρεσία και άλλων θεσμών. Εφόσον η σχέση διαχειριστή ή άλλη όμοια σχέση προβλέπεται από νόμο, αυτά τα περιουσιακά στοιχεία δεν ανήκουν στην τράπεζα και, συνεπώς, δεν περιλαμβάνονται στον ισολογισμό της. Αν η τράπεζα απασχολείται σε σημαντικές δραστηριότητες διαχείρισης, γίνεται γνωστοποίηση αυτού του γεγονότος, με μία ένδειξη της έκτασης αυτών των δραστηριοτήτων, στις οικονομικές καταστάσεις της, λόγω της πιθανής υποχρέωσης, αν αποτύχει στα διαχειριστικά καθήκοντά της. Για το σκοπό αυτό, στις δραστηριότητες διαχείρισης δεν περιλαμβάνονται οι λειτουργίες φύλαξης.

12. ΣΥΝΑΛΛΑΓΕΣ ΣΥΝΔΕΔΕΜΕΝΩΝ ΜΕΡΩΝ

Το ΔΛΠ 24 "Γνωστοποιήσεις Συνδεδεμένων Μερών", πραγματεύεται γενικά τις γνωστοποιήσεις των σχέσεων με συνδεδεμένα μέρη και των συναλλαγών μεταξύ της επιχείρησης που καταρτίζει τις οικονομικές καταστάσεις και των συνδεδεμένων με αυτή μερών. Σε μερικές χώρες, ο νόμος ή τα εποπτικά όργανα απαγορεύουν ή περιορίζουν τις τράπεζες να έρχονται σε συναλλαγές με

συνδεδεμένα μέρη, ενώ σε άλλες χώρες οι συναλλαγές αυτές επιτρέπονται. Το ΔΛΠ 24 έχει ιδιαίτερη σημασία για την παρουσίαση των οικονομικών καταστάσεων μιας τράπεζας σε μια χώρα που επιτρέπει τέτοιες συναλλαγές. Ορισμένες συναλλαγές μεταξύ συνδεδεμένων μερών μπορεί να πραγματοποιούνται με διαφορετικούς όρους σε σχέση με συναλλαγές με μη συνδεδεμένα μέρη. Για παράδειγμα, μια τράπεζα μπορεί να προκαταβάλει ένα μεγαλύτερο ποσό ή να επιβαρύνει με χαμηλότερα επιτόκια ένα συνδεδεμένο μέρος, από ότι θα έκανε σε παρόμοιες κατά τα άλλα περιπτώσεις προς ένα μη συνδεδεμένο μέρος. Προκαταβολές ή καταθέσεις μπορεί να διεκπεραιώνονται μεταξύ συνδεδεμένων μερών πιο γρήγορα και με λιγότερες διατυπώσεις από ότι είναι δυνατόν όταν πρόκειται για μη συνδεδεμένα μέρη. Και αν ακόμη οι συναλλαγές συνδεδεμένων μερών προκύπτουν κατά τη συνήθη πορεία των εργασιών μιας τράπεζας, οι πληροφορίες γύρω από τέτοιες συναλλαγές είναι χρήσιμες για τις ανάγκες των χρηστών και οι γνωστοποιήσεις τους επιβάλλονται από το ΔΛΠ 24, "γνωστοποιήσεις συνδεδεμένων μερών".

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

- (α) σε κάθε ένα από τα δάνεια και τις προκαταβολές, τις καταθέσεις και τις αποδοχές και υποσχετικές. Στις γνωστοποιήσεις μπορεί να περιλαμβάνονται τα συνολικά ποσά που εκκρεμούν στην αρχή και στο τέλος της περιόδου, όπως επίσης και οι προκαταβολές, οι καταθέσεις, οι εξοφλήσεις και άλλες μεταβολές κατά τη διάρκεια της περιόδου,
- (β) σε κάθε μία από τις κυριότερες κατηγορίες εσόδων, εξόδων τόκου και προμηθειών που πληρώθηκαν,
- (γ) το ύψος των δαπανών που αναγνωρίστηκε κατά τη διάρκεια της περιόδου για ζημίες απομείωσης επί δανείων και προκαταβολών και το ύψος κάθε λογαριασμού πρόβλεψης κατά την ημερομηνία του ισολογισμού και
- (δ) στις ανέκκλητες εγγυήσεις και στα ενδεχόμενα και δεσμεύσεις από τα εκτός ισολογισμού στοιχεία.

13. ΗΜΕΡΟΜΗΝΙΑ ΕΝΑΡΞΗΣ ΙΣΧΥΟΣ

Αυτό το Διεθνές Λογιστικό Πρότυπο αρχίζει να εφαρμόζεται για τις οικονομικές καταστάσεις των τραπεζών που καλύπτουν τις περιόδους που αρχίζουν από ή μετά την 1η Ιανουαρίου 1991.

ΔΙΕΘΝΕΣ ΛΟΓΙΣΤΙΚΟ ΠΡΟΤΥΠΟ 31 : Χρηματοοικονομική πληροφόρηση για τα δικαιώματα σε κοινοπραξίες

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

1. ΠΕΔΙΟ ΕΦΑΡΜΟΓΗΣ

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

Όμως, δεν εφαρμόζεται σε συμμετοχές μελών κοινοπραξιών σε από κοινού ελεγχόμενες οικονομικές οντότητες που κατέχονται από:

(α) οργανισμούς διαχείρισης επενδυτικών κεφαλαίων

ή

(β) αμοιβαία κεφάλαια, καταπιστευματικές επενδυτικές μονάδες (unit trusts), και παρόμοιες οντότητες συμπεριλαμβανομένων των ασφαλιστικών κεφαλαίων που συνδέονται με επενδύσεις, που, κατά την αρχική αναγνώριση, χαρακτηρίζονται στην εύλογη αξία τους μέσω του κέρδους ή της ζημίας ή που κατατάσσονται ως προοριζόμενα για εμπορική εκμετάλλευση και αντιμετωπίζονται λογιστικά σύμφωνα με το ΔΛΠ 39 Χρηματοοικονομικά μέσα :Αναγνώριση και Επimέτρηση. Τέτοιες επενδύσεις θα αποτιμώνται στην εύλογη αξία σύμφωνα με το ΔΛΠ 39 και οι μεταβολές στην αξία αυτή θα αναγνωρίζονται ως κέρδος ή ζημία στην περίοδο κατά την οποία πραγματοποιούνται.

2. ΟΡΙΣΜΟΙ

Οι ακόλουθοι όροι χρησιμοποιούνται σε αυτό το Πρότυπο με τις έννοιες που καθορίζονται: Έλεγχος είναι το δικαίωμα κατεύθυνσης της οικονομικής και επιχειρηματικής πολιτικής μιας οικονομικής δραστηριότητας, ούτως ώστε να λαμβάνονται οφέλη από αυτή.

Μέθοδος καθαρής θέσης είναι μία μέθοδος λογιστικού χειρισμού σύμφωνα με την οποία η συμμετοχή σε μια από κοινού ελεγχόμενη οικονομική οντότητα αναγνωρίζεται αρχικά στο κόστος και προσαρμόζεται μετέπειτα για τη μετά την απόκτηση μεταβολή του μεριδίου του μέλους της κοινοπραξίας στα καθαρά περιουσιακά στοιχεία της

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

Επενδυτής σε από κοινού ελεγχόμενη οικονομική οντότητα είναι ένα μέλος σε μια κοινοπραξία το οποίο δεν έχει από κοινού έλεγχο πάνω σε αυτήν την κοινοπραξία. Από κοινού έλεγχος είναι η συμβατικός συμφωνηθείσα κατανομή του ελέγχου σε μία οικονομική δραστηριότητα.

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

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

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

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

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

3. ΑΠΟ ΚΟΙΝΟΥ ΕΛΕΓΧΟΜΕΝΕΣ ΕΡΓΑΣΙΕΣ

Οι εργασίες μερικών Κοινοπραξιών προϋποθέτουν τη χρησιμοποίηση των περιουσιακών στοιχείων και άλλων πόρων των μελών της κοινοπραξίας παρά την ίδρυση μιας εταιρίας, συνεταιρισμού, ή άλλης οντότητας ή επιχειρηματικής δομής που είναι ξεχωριστή από τα ίδια τα μέλη της κοινοπραξίας. Κάθε μέλος της κοινοπραξίας χρησιμοποιεί τα δικά του πάγια περιουσιακά στοιχεία και διατηρεί τα δικά του αποθέματα. Επίσης πραγματοποιεί τις δικές του δαπάνες και υποχρεώσεις και αντλεί τη δική του χρηματοδότηση, δημιουργώντας δικές του υποχρεώσεις. Οι δραστηριότητες της κοινοπραξίας μπορεί να διεξάγονται από υπαλλήλους του μέλους, παράλληλα με όμοιες δραστηριότητες του μέλους. Η συμφωνία της κοινοπραξίας συνήθως προβλέπει έναν τρόπο με τον οποίο τα έσοδα από την πώληση προϊόντος της κοινοπραξίας και κάθε δαπάνη που πραγματοποιείται για την κοινοπραξία κατανέμεται μεταξύ των μελών της.

Ένα παράδειγμα μιας από κοινού ελεγχόμενης δραστηριότητας είναι, όταν δύο ή περισσότερα μέλη κοινοπραξίας συνδυάζουν τις δραστηριότητες, τους πόρους και την εμπειρία τους για να κατασκευάσουν, να προβάλουν και να διανείμουν από κοινού ένα συγκεκριμένο προϊόν, όπως ένα αεροσκάφος. Διάφορα τμήματα της κατασκευαστικής διαδικασίας διεκπεραιώνονται από κάθε μέλος της κοινοπραξίας. Κάθε μέλος της κοινοπραξίας επιβαρύνεται με τα δικά του κόστη και παίρνει ένα μερίδιο του εσόδου από την πώληση του αεροσκάφους, που προσδιορίζεται σύμφωνα με το συμβατικό διακανονισμό.

Σε σχέση με τις συμμετοχές του στις από κοινού ελεγχόμενες εργασίες, κάθε μέλος της κοινοπραξίας πρέπει να αναγνωρίζει στις δικές του οικονομικές καταστάσεις:

(α) τα περιουσιακά στοιχεία τα οποία ελέγχει και τις υποχρεώσεις που αναλαμβάνει και (β) τις δαπάνες που πραγματοποιεί και το μερίδιό του από τα έσοδα πωλήσεων αγαθών ή υπηρεσιών από την κοινοπραξία.

Επειδή τα περιουσιακά στοιχεία, οι υποχρεώσεις, τα έσοδα και οι δαπάνες, έχουν ήδη αναγνωριστεί στις οικονομικές καταστάσεις του μέλους της κοινοπραξίας, δεν απαιτούνται προσαρμογές ή άλλες διαδικασίες ενοποίησης σε σχέση με αυτά τα στοιχεία, όταν το μέλος της κοινοπραξίας παρουσιάζει ενοποιημένες οικονομικές καταστάσεις. Μπορεί να μην απαιτούνται ξεχωριστά λογιστικά βιβλία ή στοιχεία για την ίδια την κοινοπραξία

και ούτε η κατάρτιση οικονομικών καταστάσεων από αυτή. Όμως, τα μέλη της κοινοπραξίας μπορεί να συντάσσουν απολογιστικές καταστάσεις, ούτως ώστε να μπορούν να εκτιμούν την απόδοση της κοινοπραξίας.

4. ΑΠΟ ΚΟΙΝΟΥ ΕΛΕΓΧΟΜΕΝΑ ΠΕΡΙΟΥΣΙΑΚΑ ΣΤΟΙΧΕΙΑ

Μερικές κοινοπραξίες προϋποθέτουν τον από κοινού έλεγχο και συχνά την από κοινού κυριότητα, από τα μέλη της κοινοπραξίας, ενός ή περισσότερων περιουσιακών στοιχείων, που εισφέρονται στην κοινοπραξία ή αποκτώνται για αυτήν και προορίζονται αποκλειστικά για τους σκοπούς της. Τα περιουσιακά στοιχεία αυτά χρησιμοποιούνται προς όφελος των μελών της κοινοπραξίας. Κάθε μέλος της κοινοπραξίας μπορεί να λάβει ένα μερίδιο του προϊόντος των περιουσιακών στοιχείων και καθένας βαρύνεται με το συμφωνηθέν μερίδιο των δαπανών που πραγματοποιούνται.

Αυτές οι κοινοπραξίες δεν προϋποθέτουν την ίδρυση μιας εταιρίας, συνεταιρισμού ή άλλης οντότητας ή επιχείρησης που να είναι ξεχωριστή από τα μέλη της κοινοπραξίας. Κάθε μέλος της κοινοπραξίας ασκεί έλεγχο πάνω στο μερίδιό του επί των μελλοντικών οικονομικών ωφελειών, μέσω του μεριδίου του στο από κοινού ελεγχόμενο περιουσιακό στοιχείο.

Πολλές δραστηριότητες στις βιομηχανίες πετρελαίου, αερίου και εξ όρυξης μεταλλευμάτων προϋποθέτουν από κοινού ελεγχόμενα περιουσιακά στοιχεία. Για παράδειγμα, κάποιες εταιρίες παραγωγής πετρελαίου μπορεί να ελέγχουν από κοινού και να εκμεταλλεύονται έναν αγωγό πετρελαίου. Κάθε μέλος της κοινοπραξίας χρησιμοποιεί τον αγωγό για να μεταφέρει το δικό του προϊόν, με αντάλλαγμα την επιβάρυνσή του με μια συμφωνηθείσα αναλογία των δαπανών εκμετάλλευσης του αγωγού. Ένα άλλο παράδειγμα ενός από κοινού ελεγχόμενου περιουσιακού στοιχείου είναι, όταν δύο οντότητες ελέγχουν από κοινού ένα ακίνητο, λαμβάνοντας η κάθε μία ένα μερίδιο των ενοικίων που εισπράττονται και επιβαρυνόμενη ένα μέρος των δαπανών.

Σε σχέση με τη συμμετοχή του στα από κοινού ελεγχόμενα περιουσιακά στοιχεία, κάθε μέλος της κοινοπραξίας πρέπει να αναγνωρίζει στις δικές του οικονομικές καταστάσεις:

- (α) το μερίδιό του στα από κοινού ελεγχόμενα περιουσιακά στοιχεία, κατάτασσόμενα σύμφωνα με το είδος των περιουσιακών στοιχείων,
- (β) οποιεσδήποτε υποχρεώσεις έχει πραγματοποιήσει,
- (γ) το μερίδιό στις υποχρεώσεις που αναλήφθηκαν από κοινού με τα λοιπά μέλη της κοινοπραξίας, σε σχέση με την κοινοπραξία,
- (δ) το έσοδο από την πώληση ή τη χρησιμοποίηση του μεριδίου του στο προϊόν της κοινοπραξίας, μαζί με το μερίδιό του στις δαπάνες που πραγματοποιήθηκαν από την κοινοπραξία και
- (ε) τις δαπάνες που πραγματοποίησε σε σχέση με τη συμμετοχή του στην κοινοπραξία.

Σε σχέση με τη συμμετοχή του στα από κοινού ελεγχόμενα περιουσιακά στοιχεία, κάθε μέλος της κοινοπραξίας πρέπει να αναγνωρίζει στα λογιστικά βιβλία ή στοιχεία και τις οικονομικές καταστάσεις του:

- (α) το μερίδιό του στα από κοινού ελεγχόμενα περιουσιακά στοιχεία, κατατασσόμενα σύμφωνα με το είδος των περιουσιακών στοιχείων και όχι ως επένδυση. Για παράδειγμα, το μερίδιο σε από κοινού ελεγχόμενο αγωγό πετρελαίου κατατάσσεται ως άγιο περιουσιακό στοιχείο.
- (β) κάθε αναληφθείσα υποχρέωση, για παράδειγμα, εκείνες που αναλήφθηκαν για τη χρηματοδότηση του μεριδίου του στα περιουσιακά στοιχεία.
- (γ) το μερίδιό του στις υποχρεώσεις που αναλήφθηκαν από κοινού με άλλα μέλη της κοινοπραξίας, σε σχέση με την κοινοπραξία.
- (δ) το έσοδο από την πώληση ή χρησιμοποίηση του μεριδίου του στο προϊόν της κοινοπραξίας, μαζί με το μερίδιό του στις δαπάνες που πραγματοποιήθηκαν από την κοινοπραξία.
- (ε) τις δαπάνες που πραγματοποίησε σε σχέση με τη συμμετοχή του στην κοινοπραξία, για παράδειγμα, εκείνα που σχετίζονται με τη χρηματοδότηση του συμφέροντος του μέλους στην

κοινοπραξία στα περιουσιακά στοιχεία και με την πώληση του μεριδίου του στο προϊόν.

Επειδή τα περιουσιακά στοιχεία, οι υποχρεώσεις, τα έσοδα και οι δαπάνες, έχουν ήδη αναγνωριστεί στις οικονομικές καταστάσεις του μέλους της κοινοπραξίας, δεν απαιτούνται προσαρμογές ή άλλες διαδικασίες ενοποίησης σε σχέση με αυτά τα στοιχεία, όταν το μέλος της κοινοπραξίας παρουσιάζει ενοποιημένες οικονομικές καταστάσεις.

Ο χειρισμός των από κοινού ελεγχόμενων περιουσιακών στοιχείων αντικατοπτρίζει την ουσία και την οικονομική πραγματικότητα και, συνήθως, τη νομική μορφή της κοινοπραξίας. Τα ξεχωριστά λογιστικά βιβλία ή στοιχεία της ίδιας της κοινοπραξίας μπορεί να περιορίζονται σε όσες δαπάνες πραγματοποιούνται από κοινού από τα μέλη και τελικά βαρύνουν αυτούς, σύμφωνα με τα συμφωνημένα μερίδιά τους. Οικονομικές καταστάσεις μπορεί να μην καταρτίζονται για την κοινοπραξία, όμως τα μέλη μπορούν να συντάσσουν απολογιστικές καταστάσεις ώστε να εκτιμούν την απόδοση της κοινοπραξίας.

5. ΑΠΟ ΚΟΙΝΟΥ ΕΛΕΓΧΟΜΕΝΕΣ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΕΣ ΟΝΤΟΤΗΤΕΣ

Από κοινού ελεγχόμενη οικονομική οντότητα είναι μια κοινοπραξία, που προϋποθέτει την ίδρυση μιας εταιρίας, συνεταιρισμού ή άλλης οντότητας στην οποία κάθε μέλος έχει συμμετοχή. Η οικονομική οντότητα λειτουργεί με τον ίδιο τρόπο όπως άλλες οντότητες, εκτός από το γεγονός ότι ένας συμβατικός διακανονισμός μεταξύ των μελών της κοινοπραξίας προβλέπει κοινό έλεγχο πάνω στην οικονομική δραστηριότητα της οικονομικής οντότητας.

Μια από κοινού ελεγχόμενη οικονομική οντότητα έχει στον έλεγχό της τα περιουσιακά στοιχεία της κοινοπραξίας, αναλαμβάνει υποχρεώσεις, προβαίνει σε δαπάνες και αποκτά έσοδα. Μπορεί να συνάπτει συμβάσεις στο όνομά της και να αντλεί χρηματοδότηση για τους σκοπούς των δραστηριοτήτων της κοινοπραξίας. Κάθε μέλος της κοινοπραξίας δικαιούται ένα μερίδιο των κερδών της από κοινού ελεγχόμενης οικονομικής οντότητας, μολονότι μερικές από κοινού ελεγχόμενες οικονομικές οντότητες περιλαμβάνουν και τη διαμοίραση του προϊόντος της κοινοπραξίας.

Ένα κοινό παράδειγμα μιας από κοινού ελεγχόμενης οικονομικής οντότητας είναι όταν δύο οντότητες συνδυάζουν τις δραστηριότητές τους σε ένα συγκεκριμένο επιχειρηματικό τομέα με τη μεταβίβαση των σχετικών περιουσιακών στοιχείων και υποχρεώσεων σε μια από κοινού ελεγχόμενη οικονομική οντότητα. Άλλο παράδειγμα προκύπτει, όταν μία οντότητα αρχίζει μία δραστηριότητα σε μία ξένη χώρα, σε συνεργασία με το κράτος ή άλλη υπηρεσία αυτής της χώρας, εγκαθιδρύοντας μια ξεχωριστή οικονομική οντότητα, που ελέγχεται από κοινού από την οντότητα και το κράτος ή την υπηρεσία.

Πολλές από κοινού ελεγχόμενες οικονομικές οντότητες είναι ουσιαστικά όμοιες προς εκείνες τις κοινοπραξίες που αναφέρονται ως «από κοινού ελεγχόμενες εργασίες» ή «από κοινού ελεγχόμενα περιουσιακά στοιχεία». Για παράδειγμα, τα μέλη της κοινοπραξίας μπορεί να μεταβιβάσουν ένα από κοινού ελεγχόμενο περιουσιακό στοιχείο, όπως έναν αγωγό πετρελαίου, σε μια από κοινού ελεγχόμενη οικονομική οντότητα, για φορολογικούς ή άλλους λόγους. Ομοίως, τα μέλη της κοινοπραξίας μπορεί να συνεισφέρουν, σε μία από κοινού ελεγχόμενη οικονομική οντότητα, περιουσιακά στοιχεία, τα οποία θα είναι αντικείμενο εκμετάλλευσης από κοινού. Μερικές από κοινού ελεγχόμενες εργασίες επίσης προϋποθέτουν τη σύσταση μιας από κοινού ελεγχόμενης οικονομικής οντότητας, για να απασχολείται με ειδικά θέματα της δραστηριότητας, για παράδειγμα το σχεδιασμό, την προβολή, τη διανομή ή τις μετά την πώληση του προϊόντος υπηρεσίες.

Μια από κοινού ελεγχόμενη οικονομική οντότητα τηρεί τα δικά της λογιστικά βιβλία ή στοιχεία και καταρτίζει και παρουσιάζει οικονομικές καταστάσεις κατά τον ίδιο τρόπο, όπως άλλες οντότητες, σύμφωνα με τα Διεθνή Πρότυπα Χρηματοοικονομικής Αναφοράς.

Κάθε μέλος της κοινοπραξίας συνήθως συνεισφέρει μετρητά ή άλλους πόρους στην από κοινού ελεγχόμενη οικονομική οντότητα. Αυτές οι εισφορές περιλαμβάνονται στα λογιστικά βιβλία ή στοιχεία του μέλους της κοινοπραξίας και αναγνωρίζονται στις οικονομικές καταστάσεις του, ως επένδυση στην από κοινού ελεγχόμενη οικονομική οντότητα.

6. ΣΥΝΑΛΛΑΓΕΣ ΜΕΤΑΞΥ ΜΕΛΟΥΣ ΚΟΙΝΟΠΡΑΞΙΑΣ ΚΑΙ ΚΟΙΝΟΠΡΑΞΙΑΣ

Όταν ένα μέλος κοινοπραξίας συνεισφέρει ή πωλεί περιουσιακά στοιχεία σε μια κοινοπραξία, η αναγνώριση οποιασδήποτε αναλογίας κέρδους ή ζημίας από τη συναλλαγή θα αντικατοπτρίζει την ουσία της συναλλαγής. Ενόσω τα περιουσιακά στοιχεία κατέχονται από την κοινοπραξία και εφόσον το μέλος έχει μεταβιβάσει τους σημαντικούς κινδύνους και τα οφέλη της κυριότητας, ο τελευταίος πρέπει να αναγνωρίζει μόνο όσο μέρος του κέρδους ή ζημίας αντιστοιχεί στη συμμετοχή των άλλων μελών της κοινοπραξίας. (*) Το μέλος πρέπει να αναγνωρίζει όλο το ποσό της οποιασδήποτε ζημίας, όταν η εισφορά ή η πώληση παρέχει απόδειξη μιας μείωσης της καθαρής ρευστοποιήσιμης αξίας των κυκλοφορούντων περιουσιακών στοιχείων ή μιας ζημίας απομείωσης.

Όταν ένα μέλος κοινοπραξίας αποκτά περιουσιακά στοιχεία από μία κοινοπραξία, το μέλος δε θα αναγνωρίζει το μερίδιό του στα κέρδη της κοινοπραξίας από τη συναλλαγή, μέχρις ότου επαναπωλήσει τα στοιχεία αυτά σε ένα ανεξάρτητο μέρος. Το μέλος της κοινοπραξίας θα αναγνωρίζει το μερίδιό του στις ζημιές που προκύπτουν από αυτές τις συναλλαγές με τον ίδιο τρόπο όπως τα κέρδη, εκτός αν οι ζημιές αντιπροσωπεύουν μια μείωση της καθαρής ρευστοποιήσιμης αξίας των κυκλοφορούντων περιουσιακών στοιχείων ή μια ζημία απομείωσης, οπότε θα αναγνωρίζονται αμέσως.

Για να εκτιμήσει αν μία συναλλαγή μεταξύ ενός μέλους κοινοπραξίας και μιας κοινοπραξίας παρέχει απόδειξη της απομείωσης ενός περιουσιακού στοιχείου, το μέλος προσδιορίζει το ανακτήσιμο ποσό του περιουσιακού στοιχείου σύμφωνα με το ΔΛΠ 36 Απομείωση Περιουσιακών Στοιχείων. Κατά τον προσδιορισμό της αξίας λόγω χρήσης, το μέλος της κοινοπραξίας εκτιμά τις μελλοντικές ταμιακές ροές από το περιουσιακό στοιχείο βάσει της συνεχιζόμενης χρήσης του περιουσιακού στοιχείου και της τελικής διάθεσής του από την κοινοπραξία.

7. ΠΑΡΟΥΣΙΑΣΗ ΤΩΝ ΣΥΜΜΕΤΟΧΩΝ ΣΕ ΚΟΙΝΟΠΡΑΞΙΕΣ ΣΤΙΣ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΕΣ ΚΑΤΑΣΤΑΣΕΙΣ ΤΟΥ ΕΠΕΝΔΥΤΗ

Ο επενδυτής σε κοινοπραξία που δεν έχει από κοινού έλεγχο θα αντιμετωπίζει λογιστικά την επένδυση σύμφωνα με το ΔΛΠ 39 ή σύμφωνα με το ΔΛΠ 28, αν ασκεί ουσιαστική επιρροή στην κοινοπραξία.

8. ΥΠΕΥΘΥΝΟΙ ΔΙΑΧΕΙΡΙΣΤΕΣ ΤΩΝ ΚΟΙΝΟΠΡΑΞΙΩΝ

Οι υπεύθυνοι διαχειριστές ή διευθυντές μιας κοινοπραξίας πρέπει να αντιμετωπίζουν λογιστικά κάθε αμοιβή, σύμφωνα με το ΔΛΠ 18 Έσοδα.

Ένα ή περισσότερα μέλη κοινοπραξίας μπορεί να ενεργούν ως διαχειριστές ή διευθυντές μιας κοινοπραξίας. Οι διαχειριστές συνήθως λαμβάνουν μία διευθυντική αμοιβή για αυτά τα καθήκοντα. Οι αμοιβές αντιμετωπίζονται λογιστικά από την κοινοπραξία ως δαπάνες.

9. ΗΜΕΡΟΜΗΝΙΑ ΕΝΑΡΞΗΣ ΙΣΧΥΟΣ

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

ΔΙΕΘΝΕΣ ΛΟΓΙΣΤΙΚΟ ΠΡΟΤΥΠΟ 32 Χρηματοοικονομικά Μέσα: Γνωστοποίηση και Παρουσίαση

Το παρόν Πρότυπο αντικαθιστά το ΔΛΠ 32 (αναθεωρημένο 2000) Χρηματοοικονομικά Μέσα: Γνωστοποίηση και Παρουσίαση και θα πρέπει να εφαρμόζεται για ετήσιες λογιστικές περιόδους που ξεκινούν την ή μετά την 1η Ιανουαρίου 2005. Η νωρίτερη εφαρμογή επιτρέπεται.

1. ΣΚΟΠΟΣ

Σκοπός του παρόντος Προτύπου είναι η θέσπιση αρχών για την παρουσίαση των χρηματοοικονομικών μέσων ως υποχρεώσεις ή ίδια κεφάλαια και για τον συμψηφισμό χρηματοοικονομικών περιουσιακών στοιχείων και χρηματοοικονομικών υποχρεώσεων. Αφορά την κατάταξη των χρηματοοικονομικών μέσων από την προοπτική του εκδότη, ως χρηματοοικονομικά περιουσιακά στοιχεία, χρηματοοικονομικές υποχρεώσεις και συμμετοχικούς τίτλους και την κατάταξη των σχετικών τόκων, μερισμάτων, ζημιών και κερδών, καθώς και τις συνθήκες υπό τις οποίες τα χρηματοοικονομικά περιουσιακά στοιχεία και υποχρεώσεις πρέπει να συμψηφίζονται.

2. Πεδίο εφαρμογής

Το παρόν Πρότυπο θα εφαρμόζεται από όλες τις οντότητες και για όλα τα χρηματοοικονομικά μέσα εκτός από:

(α) εκείνες τις συμμετοχές σε θυγατρικές, συγγενείς εταιρίες και κοινοπραξίες που αντιμετωπίζονται λογιστικά σύμφωνα με το ΔΛΠ 27 Ενοποιημένες και Ιδιαίτερες Οικονομικές Καταστάσεις, το ΔΛΠ 28 Επενδύσεις σε Συγγενείς Επιχειρήσεις ή το ΔΛΠ 31 Συμμετοχές σε Κοινοπραξίες. Ωστόσο σε ορισμένες περιπτώσεις, το ΔΛΠ 27, το ΔΛΠ 28 ή το ΔΛΠ 31 επιτρέπουν σε μια οντότητα να αντιμετωπίζει λογιστικά μια συμμετοχή σε θυγατρική, συγγενή εταιρεία ή σε κοινοπραξία βάσει του ΔΛΠ 39. Στις περιπτώσεις αυτές οι οντότητες εφαρμόζουν τις απαιτήσεις γνωστοποίησης του ΔΛΠ 27, του ΔΛΠ 28 ή του ΔΛΠ 31, επιπλέον εκείνων του παρόντος ΔΠΧΠ. Οι οντότητες θα εφαρμόσουν επίσης το παρόν Πρότυπο σε όλα τα παράγωγα που συνδέονται με συμμετοχές σε θυγατρικές, συγγενείς εταιρείες ή κοινοπραξίες.

3. ΟΡΙΣΜΟΙ

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

Χρηματοοικονομικό Μέσο είναι κάθε σύμβαση που δημιουργεί ταυτόχρονα ένα χρηματοοικονομικό περιουσιακό στοιχείο για μία οντότητα και μια χρηματοοικονομική υποχρέωση ή συμμετοχικό τίτλο για μία άλλη οντότητα.

Χρηματοοικονομικό περιουσιακό στοιχείο είναι κάθε περιουσιακό στοιχείο που αφορά:

(α) ταμιακά διαθέσιμα,

(β) συμμετοχικό τίτλο άλλης οντότητας,

(γ) συμβατικό δικαίωμα:

(i) για παραλαβή μετρητών ή άλλου χρηματοοικονομικού περιουσιακού στοιχείου από μια άλλη οντότητα

ή

(ii) για την ανταλλαγή χρηματοοικονομικών στοιχείων ή υποχρεώσεων με μία άλλη οντότητα υπό όρους δυνητικά ευνοϊκούς για την οντότητα

ή

(δ) συμβόλαιο που δύναται να ή θα διακανονιστεί με τους συμμετοχικούς τίτλους της ίδιας της

οντότητας και είναι:

(i) μη παράγωγο για το οποίο η οντότητα υποχρεούται ή μπορεί να υποχρεούται να λάβει μεταβλητή ποσότητα των ίδιων συμμετοχικών τίτλων της οντότητας

ή

(ii) παράγωγο που θα ή μπορεί να διακανονιστεί εκτός από την ανταλλαγή συγκεκριμένου ποσού μετρητών ή άλλου χρηματοοικονομικού στοιχείου με συγκεκριμένη ποσότητα ίδιων συμμετοχικών τίτλων της οντότητας. Για το σκοπό αυτό στους ίδιους συμμετοχικούς τίτλους της οντότητας δεν συμπεριλαμβάνονται μέσα τα οποία είναι τα ίδια συμβόλαια για τη μελλοντική παραλαβή ή παράδοση των ίδιων συμμετοχικών τίτλων της οντότητας.

Χρηματοοικονομική υποχρέωση είναι κάθε υποχρέωση που αφορά:

(α) συμβατικό δικαίωμα:

(i) για παράδοση μετρητών ή άλλου χρηματοοικονομικού περιουσιακού στοιχείου σε μια άλλη οντότητα

ή

(ii) την ανταλλαγή χρηματοοικονομικών στοιχείων ή υποχρεώσεων με μία άλλη οντότητα υπό όρους δυνητικά δυσμενείς για την οντότητα

ή

(β) συμβόλαιο που δύναται να ή θα διακανονιστεί με τους συμμετοχικούς τίτλους της ίδιας της οντότητας και είναι:

(i) μη παράγωγο για το οποίο η οντότητα υποχρεούται ή μπορεί να υποχρεούται να παραδώσει μεταβλητή ποσότητα των ίδιων συμμετοχικών τίτλων της οντότητας

ή

(ii) παράγωγο που θα ή μπορεί να διακανονιστεί εκτός από την ανταλλαγή συγκεκριμένου ποσού μετρητών ή άλλου χρηματοοικονομικού περιουσιακού στοιχείου με συγκεκριμένη ποσότητα των ίδιων συμμετοχικών τίτλων της οντότητας. Για το σκοπό αυτό στους ίδιους συμμετοχικούς τίτλους της οντότητας δεν συμπεριλαμβάνονται μέσα τα οποία είναι τα ίδια συμβόλαια για τη μελλοντική παραλαβή ή παράδοση των ίδιων συμμετοχικών τίτλων της οντότητας.

Συμμετοχικός τίτλος είναι κάθε σύμβαση που αποδεικνύει ένα δικαίωμα στο υπόλοιπο που απομένει, εάν, από τα περιουσιακά στοιχεία μιας οντότητας αφαιρεθούν οι υποχρεώσεις της.

Εύλογη αξία εύλογη αξία είναι το ποσό με το οποίον ένα περιουσιακό στοιχείο θα μπορούσε να ανταλλαγεί ή μια υποχρέωση να διακανονισθεί μεταξύ δύο μερών που ενεργούν με τη θέλησή τους και με πλήρη γνώση των συνθηκών της αγοράς σε μια συναλλαγή σε καθαρά εμπορική βάση.

4. Τόκοι, μερίσματα, ζημίες και κέρδη

Τόκοι, μερίσματα, κέρδη και ζημίες που αφορούν ένα χρηματοοικονομικό μέσο ή ένα συνθετικό μέρος του το οποίο χαρακτηρίζεται ως χρηματοοικονομική υποχρέωση, θα αναγνωρίζονται ως έξοδα ή δαπάνες στα αποτελέσματα. Οι διανομές προς τους κατόχους ενός συμμετοχικού τίτλου θα χρεώνονται από την οντότητα απευθείας στα ίδια κεφάλαια, καθαρά από κάθε σχετικό όφελος φόρου εισοδήματος. Το κόστη διενέργειας μιας συναλλαγής καθαρής θέσης, εκτός από το κόστος έκδοσης συμμετοχικού τίτλου που επιρρίπτεται άμεσα στην

απόκτηση μιας επιχείρησης (που θα αντιμετωπίζεται λογιστικά σύμφωνα με το ΔΛΠ 22), θα αντιμετωπίζεται λογιστικά αφαιρετικά της καθαρής θέσης, καθαρά από κάθε σχετικό όφελος φόρου εισοδήματος.

Η κατάταξη ενός χρηματοοικονομικού μέσου ως χρηματοοικονομική υποχρέωση ή ως συμμετοχικό τίτλο προσδιορίζει αν οι τόκοι, τα μερίσματα, οι ζημίες και τα κέρδη που αφορούν αυτό το μέσο, αναγνωρίζονται ως έσοδα ή δαπάνες στα αποτελέσματα. Έτσι, η διανομή μερίσματος, για μετοχές που αναγνωρίζονται εξ' ολοκλήρου στις υποχρεώσεις, αναγνωρίζεται ως δαπάνη με τον ίδιο τρόπο, όπως οι τόκοι ενός ομολόγου. Παρομοίως, κέρδη και ζημίες που σχετίζονται με εξοφλήσεις ή αναχρηματοδοτήσεις χρηματοοικονομικών υποχρεώσεων αναγνωρίζονται στα αποτελέσματα, ενώ οι εξοφλήσεις και αναχρηματοδοτήσεις των

συμμετοχικών τίτλων αναγνωρίζονται ως μεταβολές στα ίδια κεφάλαια. Οι αλλαγές στην εύλογη αξία ενός συμμετοχικού τίτλου δεν αναγνωρίζονται στις οικονομικές καταστάσεις.

Η οντότητα συνήθως επιβαρύνεται με διάφορα κόστη κατά την έκδοση ή απόκτηση των ιδίων της συμμετοχικών τίτλων. Στα κόστη αυτά μπορεί να συμπεριλαμβάνονται έξοδα καταχώρησης στο μητρώο και άλλες διοικητικές αμοιβές, ποσά που καταβλήθηκαν σε νομικούς, λογιστές και άλλους επαγγελματικούς συμβούλους, κόστη εκτυπώσεων, και τέλη χαρτοσήμου. Τα κόστη διενέργειας μιας συναλλαγής καθαρής θέσης αντιμετωπίζονται λογιστικά αφαιρετικά της καθαρής θέσης (καθαρά από κάθε σχετικό όφελος φόρου εισοδήματος) στην έκταση που είναι διαφορεικά κόστη που επιρρίπτονται άμεσα στη συναλλαγή καθαρής θέσης τα οποία θα είχαν αποφευχθεί σε διαφορετική περίπτωση. Τα κόστη μιας συναλλαγής καθαρής θέσης που εγκαταλείπεται αναγνωρίζονται ως δαπάνες.

Τα κόστη συναλλαγής που αφορούν στην έκδοση ενός σύνθετου χρηματοοικονομικού μέσου, κατανέμονται στα στοιχεία της υποχρέωσης και των ιδίων κεφαλαίων του μέσου σε αναλογία προς την κατανομή του προϊόντος της έκδοσης. Τα κόστη συναλλαγής που αφορούν από κοινού σε περισσότερες από μία συναλλαγές (για παράδειγμα, κόστη της ταυτόχρονης διάθεσης μετοχών και της εισαγωγής άλλων στο χρηματιστήριο), κατανέμονται σε αυτές τις συναλλαγές σε λογική και συνεπή με συναφείς συναλλαγές βάση. Το ύψος του κόστους συναλλαγής που λογιστικοποιείται αφαιρετικά της καθαρής θέσης στην περίοδο, υπόκειται σε ιδιαίτερη γνωστοποίηση σύμφωνα με το ΔΛΠ 1 Παρουσίαση των Οικονομικών Καταστάσεων. Οι σχετικοί φόροι εισοδήματος που αναγνωρίστηκαν απευθείας στην καθαρή θέση συμπεριλαμβάνονται στη γνωστοποίηση του συνολικού ποσού του τρέχοντος και ετεροχρονισμένου φόρου εισοδήματος που πιστώνεται ή χρεώνεται στην καθαρή θέση και που γνωστοποιείται σύμφωνα με το ΔΛΠ 12 Φόροι Εισοδήματος.

Τα μερίσματα που εντάσσονται στις δαπάνες, εμφανίζονται στην κατάσταση λογαριασμού αποτελεσμάτων είτε μαζί με τους τόκους επί άλλων υποχρεώσεων, είτε ως διακεκριμένο στοιχείο. Επιπροσθέτως των απαιτήσεων του παρόντος Προτύπου, η γνωστοποίηση των τόκων και των μερισμάτων υπόκειται στις απαιτήσεις του ΔΛΠ 1 και του ΔΠΧΠ 7. **(Όπως τροποποιήθηκε με το ΔΠΧΠ 7 κανονισμός 108/2006)** Σε μερικές περιπτώσεις, λόγω των διαφορών μεταξύ τόκου και μερισμάτων σε ό,τι αφορά θέματα, όπως η δυνατότητα φορολογικής έκπτωσης, είναι επιθυμητό αυτά να γνωστοποιούνται διακεκριμένα στην κατάσταση λογαριασμού αποτελεσμάτων. Οι γνωστοποιήσεις των φορολογικών επιδράσεων γίνονται σύμφωνα με το ΔΛΠ 12.

Κέρδη και ζημίες που σχετίζονται με μεταβολές της λογιστικής αξίας μιας χρηματοοικονομικής υποχρέωσης αναγνωρίζονται ως έσοδο ή δαπάνη στα αποτελέσματα ακόμη και όταν σχετίζονται με μέσο που περιλαμβάνει υπολειμματικό δικαίωμα επί των περιουσιακών στοιχείων της οντότητας έναντι μετρητών ή άλλου χρηματοοικονομικού περιουσιακού στοιχείου. Σύμφωνα με το ΔΛΠ 1, η οντότητα παρουσιάζει κάθε κέρδος ή ζημία που απορρέει από την επαναμέτρηση τέτοιου μέσου διακεκριμένα στην όψη των οικονομικών καταστάσεων όταν σχετίζεται με την επεξήγηση των επιδόσεων της οντότητας.

Ο συμψηφισμός ενός χρηματοοικονομικού στοιχείου και μιας χρηματοοικονομικής υποχρέωσης
Ένα χρηματοοικονομικό περιουσιακό στοιχείο και μία χρηματοοικονομική υποχρέωση πρέπει να συμψηφίζονται και το καθαρό ποσό να απεικονίζεται στον ισολογισμό, μόνον και μόνον όταν η οντότητα:

- (α) έχει επί του παρόντος νομικά ισχυρό δικαίωμα να συμψηφίσει τα αναγνωρισμένα ποσά και
- (β) προτίθεται είτε να προβεί σε διακανονισμό του καθαρού υπολοίπου, είτε να εισπράξει το ποσό της απαίτησης εξοφλώντας ταυτόχρονα την υποχρέωση.

Κατά τη λογιστική αντιμετώπιση μεταβίβασης χρηματοοικονομικού περιουσιακού στοιχείου που

δεν πληροί τις προϋποθέσεις για διαγραφή, η οντότητα δεν θα συμψηφίζει το μεταβιβαζόμενο στοιχείο και τη σχετιζόμενη υποχρέωση .

Το παρόν Πρότυπο απαιτεί τη συμψηφιστική παρουσίαση των χρηματοοικονομικών περιουσιακών στοιχείων και υποχρεώσεων, όταν αυτή αντικατοπτρίζει τις αναμενόμενες μελλοντικές ταμιακές ροές της οντότητας από το διακανονισμό δύο ή περισσότερων διακεκριμένων χρηματοοικονομικών μέσων. Όταν η οντότητα έχει το δικαίωμα να εισπράξει ή να καταβάλει το εκ του συμψηφισμού καθαρό ποσό και προτίθεται να ενεργήσει αναλόγως, στην πραγματικότητα κατέχει ένα μόνο χρηματοοικονομικό περιουσιακό στοιχείο ή υποχρέωση. Σε άλλες περιπτώσεις, τα χρηματοοικονομικά περιουσιακά στοιχεία και οι υποχρεώσεις παρουσιάζονται ξεχωριστά, σύμφωνα με τα χαρακτηριστικά τους, ως πόροι ή υποχρεώσεις της οντότητας.

Ο συμψηφισμός αναγνωρισμένων χρηματοοικονομικών περιουσιακών στοιχείων και υποχρεώσεων και η εμφάνιση του εκ του συμψηφισμού τους καθαρού ποσού, δεν πρέπει να συγγέεται με τη διαγραφή του ενός από τα παραπάνω δύο στοιχεία στον ισολογισμό της οντότητας. Αν και ο συμψηφισμός δεν συνεπάγεται την αναγνώριση κέρδους ή ζημίας, η διαγραφή ενός χρηματοοικονομικού μέσου συνεπάγεται όχι μόνον την απάλειψη από τον ισολογισμό ενός ήδη αναγνωρισμένου στοιχείου, αλλά ενδέχεται επίσης να οδηγήσει στην αναγνώριση κέρδους ή ζημίας.

Δικαίωμα συμψηφισμού είναι ένα κατά νόμο ασκητό δικαίωμα του οφειλέτη, συμβατικό ή άλλο, να εξοφλήσει ή άλλως να απαλείψει ολόκληρο ή μέρος του ποσού που οφείλει στον πιστωτή, συμψηφίζοντας την οφειλή αυτή έναντι απαίτησής του. Σε εξαιρετικές περιπτώσεις, ο οφειλέτης μπορεί να έχει το νομικό δικαίωμα να αφαιρέσει από το ποσό που οφείλει στον πιστωτή ποσό που οφείλεται από τρίτους, εφόσον υπάρχει σχετική συμφωνία μεταξύ των τριών μερών που παρέχει σαφώς στον οφειλέτη το δικαίωμα συμψηφισμού. Επειδή το δικαίωμα συμψηφισμού προβλέπεται εκ του νόμου, οι όροι που στοιχειοθετούν το δικαίωμα ενδέχεται να ποικίλουν από δικαιοδοσία σε δικαιοδοσία και συνεπώς πρέπει να εξετάζονται οι νόμοι που εφαρμόζονται στις σχέσεις μεταξύ των μερών.

Η ύπαρξη ενός κατά νόμο ασκητού δικαιώματος συμψηφισμού μεταξύ χρηματοοικονομικών περιουσιακών στοιχείων και υποχρεώσεων επηρεάζει τα δικαιώματα και τις υποχρεώσεις που σχετίζονται με τα στοιχεία αυτά και μπορεί να επηρεάζει σημαντικά την έκθεση της οντότητας σε πιστωτικό κίνδυνο και σε κίνδυνο ρευστότητας. Παρά ταύτα, η ύπαρξη του δικαιώματος αυτού, δεν δικαιολογεί από μόνη της το συμψηφισμό. Όταν δεν υπάρχει πρόθεση άσκησης του δικαιώματος ή ταυτόχρονης εξόφλησης, τότε το ποσό και το χρονοδιάγραμμα των μελλοντικών ταμιακών ροών μιας οντότητας δεν επηρεάζονται. Όταν η οντότητα προτίθεται να ασκήσει το δικαίωμα ή να εξοφλήσει ταυτόχρονα, η εμφάνιση του συμψηφιστικού ποσού που προκύπτει από το συμψηφισμό του περιουσιακού στοιχείου και της υποχρέωσης, απεικονίζει ορθότερα τα ποσά και το χρονοδιάγραμμα των αναμενόμενων μελλοντικών ταμιακών ροών, όπως επίσης και τους κινδύνους στους οποίους αυτές οι ταμιακές ροές εκτίθενται. Η πρόθεση από ένα ή και από τα δυο μέρη να προβούν σε συμψηφιστικό διακανονισμό χωρίς νόμιμο δικαίωμα, δεν είναι επαρκής λόγος για να δικαιολογήσει το συμψηφισμό, επειδή αυτή δεν μεταβάλλει τα δικαιώματα και τις υποχρεώσεις που απορρέουν από τα συγκεκριμένα χρηματοοικονομικά περιουσιακά στοιχεία και τις υποχρεώσεις.

Οι προθέσεις μιας οντότητας σε σχέση με το διακανονισμό συγκεκριμένων περιουσιακών στοιχείων και υποχρεώσεων, μπορεί να επηρεάζονται από τις συνήθεις επιχειρηματικές πρακτικές της, τις απαιτήσεις των χρηματοοικονομικών αγορών και άλλες συνθήκες που ενδέχεται να περιορίζουν τη δυνατότητα συμψηφισμού ή του ταυτόχρονου διακανονισμού. Όταν η οντότητα έχει δικαίωμα συμψηφισμού αλλά δεν προτίθεται να το ασκήσει ή να ρευστοποιήσει το περιουσιακό στοιχείο εξοφλώντας συγχρόνως την υποχρέωση, τότε η επίδραση του δικαιώματος στην έκθεση της οντότητας στον πιστωτικό κίνδυνο γνωστοποιείται .(Όπως τροποποιήθηκε με το ΔΠΧΠ 7 κανονισμός 108/2006)

Ταυτόχρονος διακανονισμός δύο χρηματοοικονομικών μέσων μπορεί να λάβει χώρα, για παράδειγμα, μέσω ενός γραφείου συμψηφισμού σε μία οργανωμένη χρηματοοικονομική αγορά ή μέσω αντιφώνησης. Σε αυτές τις περιπτώσεις, οι ταμιακές ροές ισοδυναμούν, στην πραγματικότητα, με ένα μόνο συμψηφιστικό ποσό και δεν υπάρχει έκθεση σε πιστωτικό κίνδυνο ή σε κίνδυνο ρευστότητας. Σε άλλες περιπτώσεις, μία οντότητα μπορεί να διακανονίσει δύο χρηματοοικονομικά μέσα με την είσπραξη και καταβολή διακεκριμένων ποσών, εκτιθέμενη σε πιστωτικό κίνδυνο για ολόκληρο το ποσό του περιουσιακού στοιχείου ή σε κίνδυνο ρευστότητας για ολόκληρο το ποσό της υποχρέωσης. Τέτοιου είδους έκθεση σε κίνδυνο μπορεί να είναι σημαντική, μολονότι σχετικά βραχυχρόνια. Κατά συνέπεια, η ρευστοποίηση ενός χρηματοοικονομικού περιουσιακού στοιχείου και ο διακανονισμός μιας χρηματοοικονομικής υποχρέωσης θεωρούνται ταυτόχρονες, μόνον όταν οι συναλλαγές λαμβάνουν χώρα την ίδια στιγμή.

Η οντότητα που υπεισέρχεται σε σειρά συναλλαγών χρηματοοικονομικών μέσων με τον ίδιο αντισυμβαλλόμενο, ενδέχεται να συνάψει μία «κύρια συμφωνία συμψηφισμού» με τον εν λόγω αντισυμβαλλόμενο. Η συμφωνία αυτή προβλέπει τον ενιαίο συμψηφιστικό διακανονισμό όλων των χρηματοοικονομικών μέσων που καλύπτονται από τη συμφωνία σε περίπτωση αθέτησης ή λήξης, κατά περίπτωση, οποιασδήποτε σύμβασης. Όταν χρηματοοικονομικά περιουσιακά στοιχεία και υποχρεώσεις που υπόκεινται σε μία κύρια συμφωνία συμψηφισμού, δεν συμψηφίζονται, η επίδραση της συμφωνίας στην έκθεση της οντότητας στον πιστωτικό κίνδυνο γνωστοποιείται σύμφωνα με την παράγραφο 36 του ΔΠΧΠ 7. **(Όπως τροποποιήθηκε με το ΔΠΧΠ 7 κανονισμός 108/2006)**

Μια κύρια συμφωνία συμψηφισμού δημιουργεί κατά κανόνα το δικαίωμα συμψηφισμού, που καθίσταται υποχρεωτικός και επηρεάζει τη ρευστοποίηση ή τον διακανονισμό των επί μέρους χρηματοοικονομικών περιουσιακών στοιχείων και υποχρεώσεων, μόνον ύστερα από συγκεκριμένο γεγονός αθέτησης ή σε άλλες περιπτώσεις μη αναμενόμενες να προκύψουν κατά την ομαλή πορεία της επιχείρησης. Όταν χρηματοοικονομικά περιουσιακά στοιχεία και υποχρεώσεις, που υπόκεινται σε μία κύρια συμφωνία συμψηφισμού, δεν συμψηφίζονται, η επίδραση της συμφωνίας στην έκθεση της οντότητας στον πιστωτικό κίνδυνο γνωστοποιείται.

5. ΗΜΕΡΟΜΗΝΙΑ ΎΝΑΡΞΗΣ ΙΣΧΥΟΣ

Η οντότητα θα εφαρμόσει το Πρότυπο αυτό για ετήσιες λογιστικές περιόδους που ξεκινούν την ή μετά την 1η Ιανουαρίου 2005. Η νωρίτερη εφαρμογή επιτρέπεται. Η οντότητα δε θα εφαρμόσει το παρόν Πρότυπο για ετήσιες περιόδους που ξεκινούν πριν την 1η Ιανουαρίου 2005 εκτός αν εφαρμόσει παράλληλα και το ΔΛΠ 39 (όπως αναθεωρήθηκε το 2003), συμπεριλαμβανομένων των τροποποιήσεων που εκδόθηκαν τον Μάρτιο του 2004. Αν η οντότητα εφαρμόσει το παρόν Πρότυπο για περίοδο που ξεκινά πριν την 1η Ιανουαρίου 2005, θα γνωστοποιεί το γεγονός αυτό.

ΔΙΕΘΝΕΣ ΛΟΓΙΣΤΙΚΟ ΠΡΟΤΥΠΟ 33: Κέρδη κατά μετοχή

Το αναθεωρημένο Πρότυπο αντικαθιστά το ΔΛΠ 33 (1997): Κέρδη Κατά Μετοχή και θα πρέπει να εφαρμόζεται για ετήσιες λογιστικές περιόδους που ξεκινούν την ή μετά την 1η Ιανουαρίου 2005. Η νωρίτερη εφαρμογή ενθαρρύνεται.

1. ΣΚΟΠΟΣ

Ο σκοπός αυτού του Προτύπου είναι να προδιαγράψει αρχές για τον προσδιορισμό και την παρουσίαση των κερδών ανά μετοχή, που θα βελτιώσουν τις συγκρίσεις απόδοσης μεταξύ διαφόρων οντοτήτων κατά την ίδια λογιστική περίοδο που καλύπτουν οι λογιστικές καταστάσεις και μεταξύ διαφορετικών λογιστικών περιόδων της ίδιας οντότητας. Μολονότι στα δεδομένα των κερδών ανά μετοχή υπάρχουν περιορισμοί, λόγω διαφορετικών λογιστικών πολιτικών που χρησιμοποιούνται για τον προσδιορισμό των «κερδών», ωστόσο ένας σταθερά προσδιορισμένος παρονομαστής βελτιώνει την παρουσίαση των οικονομικών στοιχείων. Αυτό το Πρότυπο εστιάζεται στον παρονομαστή του υπολογισμού των κερδών ανά μετοχή.

2. ΠΕΔΙΟ ΕΦΑΡΜΟΓΗΣ

Αυτό το Πρότυπο θα εφαρμόζεται από οντότητες των οποίων οι κοινές μετοχές ή οι δυνητικοί τίτλοι μετατρέψιμοι σε κοινές μετοχές, είναι δημόσια διαπραγματεύσιμοι, καθώς και από οντότητες που είναι στη διαδικασία της έκδοσης κοινών μετοχών ή δυνητικών τίτλων μετατρέψιμων σε κοινές μετοχές, σε δημόσιες αγορές.

Μία οντότητα που γνωστοποιεί κέρδη ανά μετοχή θα υπολογίσει και θα γνωστοποιήσει κέρδη ανά μετοχή σύμφωνα με το παρόν Πρότυπο.

Όταν μία οντότητα παρουσιάζει ενοποιημένες καθώς και ιδιαίτερες οικονομικές καταστάσεις που έχουν συν ταχθεί σύμφωνα με το ΔΛΠ 27 Ενοποιημένες και Ιδιαίτερες Οικονομικές Καταστάσεις, οι γνωστοποιήσεις που απαιτούνται από το Πρότυπο αυτό πρέπει να παρέχονται μόνο σε ενοποιημένη βάση. Μία οντότητα που επιλέγει να γνωστοποιεί κέρδη ανά μετοχή βάσει των ιδιαίτερων οικονομικών καταστάσεων της, θα παρέχει τέτοιες πληροφορίες περί κερδών ανά μετοχή μόνο στην όψη της ιδιαίτερης κατάστασης λογαριασμού αποτελεσμάτων της. Μία οντότητα δε θα παρέχει τέτοιες πληροφορίες περί κερδών ανά μετοχή στις ενοποιημένες οικονομικές καταστάσεις της.

3. ΟΡΙΣΜΟΙ

Οι ακόλουθοι όροι χρησιμοποιούνται σε αυτό το Πρότυπο με τις έννοιες που καθορίζονται: **Αντιμείωση** είναι μία αύξηση των κερδών ανά μετοχή ή μία μείωση της ζημίας ανά μετοχή που απορρέει από την παραδοχή ότι τα μετατρέψιμα μέσα έχουν μετατραπεί, ότι τα Δικαιώματα προαίρεσης ή αγοράς έχουν εξασκηθεί ή ότι οι κοινές μετοχές εκδίδονται εφόσον έχουν εκπληρωθεί κάποιοι συγκεκριμένοι όροι.

Μία ενδεχόμενη μετοχική συμφωνία είναι μία συμφωνία έκδοσης μετοχών η οποία εξαρτάται από την εκπλήρωση συγκεκριμένων όρων.

Υπό αίρεση εκδοτέες κοινές μετοχές είναι κοινές μετοχές εκδοτέες έναντι μηδανίων μετρητών ή άνευ μετρητών μετά την εκπλήρωση ορισμένων όρων μιας ενδεχόμενης μετοχικής συμφωνίας.

Μείωση είναι μία μείωση των κερδών ανά μετοχή ή μία αύξηση της ζημίας ανά μετοχή που απορρέει από την παραδοχή ότι τα μετατρέψιμα μέσα έχουν μετατραπεί, ότι τα δικαιώματα προαίρεσης ή αγοράς έχουν εξασκηθεί ή ότι οι κοινές μετοχές εκδίδονται εφόσον εκπληρωθούν κάποιοι συγκεκριμένοι όροι.

Δικαιώματα προαίρεσης, δικαιώματα αγοράς μετοχών και τα ισοδύναμά τους είναι χρηματοοικονομικά μέσα που δίδουν στον κάτοχο το δικαίωμα να αγοράσει κοινές μετοχές.

Κοινή μετοχή είναι ένας συμμετοχικός τίτλος που έπεται σε δικαιώματα όλων των λοιπών κατηγοριών των συμμετοχικών τίτλων.

Δυνητικός τίτλος μετατρέψιμος σε κοινή μετοχή είναι ένα χρηματοοικονομικό μέσο ή άλλη σύμβαση που μπορεί να παρέχει στον κάτοχό του το δικαίωμα για κοινές μετοχές.

Τα δικαιώματα πώλησης σε ορισμένη τιμή επί των κοινών μετοχών είναι συμβόλαια που δίδουν στον κάτοχο το δικαίωμα να πωλεί κοινές μετοχές σε ορισμένη τιμή για ένα δεδομένο διάστημα.

4. ΑΠΟΤΙΜΗΣΗ

Βασικά κέρδη ανά μετοχή

Μία οντότητα θα υπολογίσει βασικά κέρδη ανά μετοχή σε ότι αφορά το κέρδος ή τη ζημία που αναλογεί στους κατόχους κοινών μετοχών της μητρικής οντότητας και, αν παρουσιάζεται, το κέρδος ή τη ζημία από τις συνεχιζόμενες εκμεταλλεύσεις που αναλογούν στους κατόχους αυτούς. Τα βασικά κέρδη ανά μετοχή θα υπολογίζονται διαιρώντας το κέρδος ή τη ζημία που αναλογεί στους κατόχους κοινών μετοχών της μητρικής οντότητας (ο αριθμητής) με το μέσο σταθμισμένο αριθμό κοινών μετοχών σε κυκλοφορία (ο παρονομαστής) κατά τη διάρκεια της λογιστικής περιόδου. Ο σκοπός της πληροφόρησης περί των βασικών κερδών ανά μετοχή είναι η παροχή ενός μέτρου της συμμετοχής κάθε κοινής μετοχής μίας μητρικής οντότητας στην απόδοση της οντότητας κατά την καλυπτόμενη περίοδο αναφοράς.

4.1 Κέρδη

Για τον σκοπό του υπολογισμού των βασικών κερδών ανά μετοχή, τα ποσά που αναλογούν στους κατόχους κοινών μετοχών της μητρικής οντότητας σε σχέση με:

(α) κέρδη ή ζημίες από συνεχιζόμενες εκμεταλλεύσεις που αναλογούν στη μητρική οντότητα και

(β) κέρδη ή ζημίες που αναλογούν στη μητρική οντότητα

θα είναι τα ποσά του (α) και του (β) προσαρμοσμένα για τα μετά φόρου ποσά των μερισμάτων των προνομιούχων μετοχών, των διαφορών που απορρέουν από τον διακανονισμό των προνομιούχων μετοχών και άλλες παρόμοιες επιδράσεις των προνομιούχων μετοχών που εντάσσονται στην κατηγορία των ιδίων κεφαλαίων.

Κάθε στοιχείο των εσόδων και των δαπανών που αναλογεί στους κατόχους κοινών μετοχών της μητρικής οντότητας και που αναγνωρίζεται σε μία περίοδο, συμπεριλαμβανομένης της φορολογικής δαπάνης και των μερισμάτων επί των προνομιούχων μετοχών που κατατάσσονται στις υποχρεώσεις, συμπεριλαμβάνεται στον προσδιορισμό των κερδών ή των ζημιών της περιόδου που αναλογεί στους κατόχους κοινών μετοχών της μητρικής εταιρίας (βλέπε ΔΛΠ 1 Παρουσίαση των Οικονομικών Καταστάσεων).

Το μετά φόρων ποσό των μερισμάτων των προνομιούχων μετοχών που αφαιρείται από τα κέρδη ή τις ζημίες είναι:

(α) το μετά φόρων ποσό τυχόν μερισμάτων προνομιούχων μετοχών επί προνομιούχων μετοχών μη σωρευτικού μερίσματος, που αναγγέλλεται για την περίοδο και

(β) το μετά φόρων ποσό των μερισμάτων προνομιούχων μετοχών της περιόδου για τις σωρευτικού μερίσματος προνομιούχες μετοχές, άσχετα αν τα μερίσματα αυτά έχουν αναγγελθεί ή όχι. Το ποσό των μερισμάτων προνομιούχων μετοχών για την περίοδο δεν περιλαμβάνει το ποσό τυχόν μερισμάτων προνομιούχων μετοχών για τις σωρευτικού μερίσματος προνομιούχες μετοχές που

καταβλήθηκε ή αναγγέλθηκε κατά τη διάρκεια της τρέχουσας λογιστικής περιόδου και αφορά προηγούμενες λογιστικές περιόδους.

Οι προνομιούχες μετοχές που προβλέπουν χαμηλό αρχικό μέρισμα προκειμένου να αποζημιώσουν μία οντότητα για την πώληση της προνομιούχου μετοχής με έκπτωση ή μέρισμα υψηλότερου της αγοράς σε μεταγενέστερες περιόδους ώστε να αποζημιωθούν οι επενδυτές για την αγορά προνομιούχων μετοχών σε τιμή υπέρ το άρτιο, αναφέρονται μερικές φορές ως προνομιούχες μετοχές με αυξανόμενο συντελεστή απόδοσης. Κάθε έκπτωση επί της τιμής αρχικής έκδοσης ή έκδοση με τιμή υπέρ το άρτιο που αφορά προνομιούχες μετοχές με αυξανόμενο συντελεστή πάνω από τη λογιστική αξία αποσβένεται στα κέρδη εις νέον με τη μέθοδο του πραγματικού επιτοκίου και θεωρείται μέρισμα προνομιούχου μετοχής για τον υπολογισμό των κερδών ανά μετοχή. Οι προνομιούχες μετοχές μπορεί να επαναγοραστούν από την οντότητα μετά από σχετική προσφορά προς τους κατόχους τους. Το επιπλέον της εύλογης αξίας του τιμήματος που καταβάλλεται στους κατόχους των προνομιούχων μετοχών επιπλέον της λογιστικής αξίας των προνομιούχων μετοχών αντιπροσωπεύει μία απόδοση στους κατόχους των προνομιούχων μετοχών και μία επιβάρυνση των κερδών εις νέον για την οντότητα. Το ποσό αυτό αφαιρείται κατά τον υπολογισμό του κέρδους ή της ζημίας που αναλογεί σε κατόχους κοινών μετοχών της μητρικής οντότητας.

Η πρόωρη μετατροπή των μετατρέψιμων προνομιούχων μετοχών μπορεί να παρακινηθεί από μία οντότητα μέσω ευνοϊκών μεταβολών των αρχικών όρων μετατροπής ή την καταβολή συμπληρωματικού τιμήματος. Η υπέρβαση της εύλογης αξίας των κοινών μετοχών ή άλλου τιμήματος που καταβάλλεται πλέον της εύλογης αξίας των εκδοτέων κοινών μετοχών σύμφωνα με τους αρχικούς όρους της μετατροπής συνιστά απόδοση για τους κατόχους των προνομιούχων μετοχών και αφαιρείται κατά τον υπολογισμό του κέρδους ή της ζημίας που αναλογεί σε κατόχους κοινών μετοχών της μητρικής οντότητας.

Οποιαδήποτε υπέρβαση της λογιστικής αξίας των προνομιούχων μετοχών επί της εύλογης αξίας του τιμήματος που καταβάλλεται για τον διακανονισμό τους προστίθεται στον υπολογισμό του κέρδους ή της ζημίας που αναλογεί στους κατόχους κοινών μετοχών της μητρικής οντότητας.

4.2 Μετοχές

Για τον σκοπό του υπολογισμού των βασικών κερδών ανά μετοχή, ως αριθμός των κοινών μετοχών λαμβάνεται ο μέσος σταθμισμένος αριθμός κοινών μετοχών σε κυκλοφορία κατά τη διάρκεια της λογιστικής περιόδου.

Ο μέσος σταθμισμένος αριθμός κοινών μετοχών σε κυκλοφορία κατά τη διάρκεια της περιόδου αντανακλά το ενδεχόμενο ότι το ποσό του μετοχικού κεφαλαίου μπορεί να έχει μεταβληθεί κατά τη διάρκεια της περιόδου, ως αποτέλεσμα ενός μεγαλύτερου ή μικρότερου αριθμού μετοχών που παραμένουν σε κυκλοφορία ανά πάσα στιγμή. Ο μέσος σταθμισμένος αριθμός κοινών μετοχών σε κυκλοφορία κατά τη διάρκεια της περιόδου είναι ο αριθμός των κοινών μετοχών που βρίσκονται σε κυκλοφορία κατά την αρχή της περιόδου, προσαρμοσμένος με τον αριθμό των κοινών μετοχών που εξαγοράστηκαν ή εκδόθηκαν κατά τη διάρκεια της περιόδου, πολλαπλασιαζόμενος με συντελεστή σταθμισμένου χρόνου κυκλοφορίας. Ο συντελεστής αυτός είναι ο αριθμός των ημερών που οι συγκεκριμένες μετοχές βρίσκονται σε κυκλοφορία, σε σχέση με το συνολικό αριθμό των ημερών της λογιστικής περιόδου. Μία λογική προσέγγιση του σταθμισμένου μέσου όρου επαρκεί σε πολλές περιπτώσεις.

Συνήθως, οι μετοχές περιλαμβάνονται στο μέσο σταθμισμένο αριθμό μετοχών από τη ημερομηνία που το αντάλλαγμα είναι απαιτητό (συνήθως πρόκειται για την ημερομηνία έκδοσής τους), για

παράδειγμα:

(α) κοινές μετοχές που εκδόθηκαν έναντι μετρητών, περιλαμβάνονται όταν εισπράττονται τα μετρητά,

- (β) κοινές μετοχές που εκδόθηκαν για εκούσια επανεπένδυση των μερισμάτων σε κοινές ή προνομιούχες μετοχές, περιλαμβάνονται όταν επανεπενδύονται τα μερίσματα,
- (γ) κοινές μετοχές που εκδίδονται ως αποτέλεσμα της μετατροπής ενός χρεωστικού τίτλου σε κοινές μετοχές, περιλαμβάνονται από την ημερομηνία διακοπής του υπολογισμού των τόκων,
- (δ) κοινές μετοχές που εκδόθηκαν αντί τόκου ή κεφαλαίου επί λοιπών χρηματοοικονομικών μέσων, περιλαμβάνονται από την ημερομηνία διακοπής του υπολογισμού των τόκων,
- (ε) κοινές μετοχές που εκδόθηκαν σε ανταλλαγή για το διακανονισμό υποχρέωσης της οντότητας, περιλαμβάνονται από την ημερομηνία διακανονισμού,
- (στ) κοινές μετοχές που εκδόθηκαν ως αντάλλαγμα για την απόκτηση ενός περιουσιακού στοιχείου, πλην μετρητών, συμπεριλαμβάνονται από την ημερομηνία κατά την οποία αναγνωρίζεται η απόκτηση
και
- (ζ) κοινές μετοχές που εκδόθηκαν έναντι της παροχής υπηρεσιών στην οντότητα, περιλαμβάνονται κατά την παροχή των υπηρεσιών.

Ο χρόνος του συνυπολογισμού των κοινών μετοχών καθορίζεται από τους όρους και τις προϋποθέσεις που διέπουν την έκδοσή τους. Πρέπει να δίδεται η δέουσα προσοχή στην ουσία οποιασδήποτε σύμβασης σχετίζεται με την έκδοση.

Οι κοινές μετοχές που εκδίδονται ως μέρος του κόστους μιας συνένωσης επιχειρήσεων περιλαμβάνονται στο μέσο σταθμισμένο αριθμό των μετοχών από την ημερομηνία της απόκτησης. Αυτό γιατί ο αποκτών ενσωματώνει τα κέρδη και τις ζημίες του αποκτώμενου στη κατάσταση λογαριασμού αποτελεσμάτων του από την ημερομηνία εκείνη. (ΔΠΧΠ 3)

Οι κοινές μετοχές που θα εκδοθούν κατά τη μετατροπή υποχρεωτικά μετατρέψιμου μέσου συμπεριλαμβάνονται στον υπολογισμό των βασικών κερδών ανά μετοχή από την ημερομηνία της σύμβασης.

Οι υπό αίρεση εκδοτέες μετοχές αντιμετωπίζονται ως μετοχές σε κυκλοφορία και συμπεριλαμβάνονται στον υπολογισμό των βασικών κερδών ανά μετοχή μόνο από την ημερομηνία που οι επιβεβλημένοι όροι έχουν εκπληρωθεί (ήτοι τα γεγονότα έχουν συμβεί). Οι μετοχές που είναι εκδοτέες μόνο μετά την πάροδο του χρόνου δεν είναι υπό αίρεση εκδοτέες μετοχές, διότι η πάροδος του χρόνου είναι βέβαιο γεγονός. Οι κοινές μετοχές σε κυκλοφορία που είναι ενδεχομένως επιστρεπτές (ήτοι υπόκεινται σε ανάκληση) δε θεωρούνται ότι είναι σε κυκλοφορία και αποκλείονται από τον υπολογισμό των βασικών κερδών ανά μετοχή μέχρι την ημερομηνία που οι μετοχές δεν υπόκεινται πλέον σε ανάκληση.

Ο μέσος σταθμισμένος αριθμός των κοινών μετοχών σε κυκλοφορία κατά τη διάρκεια της λογιστικής περιόδου και για όλες τις παρουσιαζόμενες λογιστικές περιόδους πρέπει να προσαρμόζεται για γεγονότα, πλην της μετατροπής των δυνητικών τίτλων των μετατρέψιμων σε κοινές μετοχές, που έχουν μεταβάλει τον αριθμό των κοινών μετοχών σε κυκλοφορία, χωρίς αντίστοιχη μεταβολή στους πόρους. Είναι δυνατή η έκδοση κοινών μετοχών ή η μείωση του αριθμού των κοινών μετοχών σε κυκλοφορία, χωρίς αντίστοιχη μεταβολή στους πόρους.

Παραδείγματα αποτελούν, μεταξύ άλλων:

- (α) μία κεφαλαιοποίηση ή δωρεάν έκδοση (γνωστή και ως μέρισμα σε μετοχές),
- (β) κάθε άλλη έκδοση με στοιχείο επιβράβευσης των μετοχών, για παράδειγμα δωρεάν έκδοση δικαιωμάτων προς τους υπάρχοντες μετόχους,
- (γ) υποδιαίρεση μετοχών
και
- (δ) σύμπτυξη μετοχών (ενοποίηση μετοχών).

Σε μία κεφαλαιοποίηση ή δωρεάν έκδοση ή υποδιαίρεση μετοχών, εκδίδονται κοινές μετοχές προς τους υπάρχοντες μετόχους, χωρίς πρόσθετο τίμημα. Συνεπώς, ο αριθμός των κοινών μετοχών που

βρίσκονται σε κυκλοφορία αυξάνεται, χωρίς αύξηση των πόρων. Ο αριθμός των κοινών μετοχών που ήταν σε κυκλοφορία πριν από το γεγονός, προσαρμόζεται κατά την αναλογική μεταβολή στον αριθμό των σε κυκλοφορία μετοχών, ως αν το γεγονός είχε συμβεί στην έναρξη της παλαιότερης από τις παρουσιαζόμενες λογιστικές περιόδους. Για παράδειγμα, σε δωρεάν έκδοση δύο έναντι μίας, ο αριθμός των κοινών μετοχών που κυκλοφορούν πριν από την έκδοση πολλαπλασιάζεται με συντελεστή τρία, για να προκύψει ο νέος συνολικός αριθμός των κοινών μετοχών ή με συντελεστή δύο για να προκύψει ο αριθμός των επιπρόσθετων κοινών μετοχών. Μία σύμπτυξη κοινών μετοχών συνήθως μειώνει τον αριθμό των κοινών μετοχών σε κυκλοφορία χωρίς ανάλογη μείωση των πόρων. Ωστόσο, όταν η συνολική επίδραση συνίσταται σε μία επαναγορά μετοχών στην εύλογη αξία, η μείωση του αριθμού των κοινών μετοχών σε κυκλοφορία είναι το αποτέλεσμα μιας ανάλογης μείωσης των πόρων. Ένα παράδειγμα είναι η σύμπτυξη μετοχών συνδυαζόμενη με ειδικό μέρισμα. Ο μέσος σταθμισμένος αριθμός κοινών μετοχών σε κυκλοφορία κατά τη διάρκεια της περιόδου στην οποία λαμβάνει χώρα η συνδυασμένη συναλλαγή προσαρμόζεται για τη μείωση του αριθμού των κοινών μετοχών από την ημερομηνία αναγνώρισης του ειδικού μερίσματος.

4.3 Απομειωμένα κέρδη ανά μετοχή

Μία οντότητα θα υπολογίσει ποσά απομειωμένων κερδών ανά μετοχή ως προς το κέρδος ή τη ζημία που αναλογεί στους κατόχους κοινών μετοχών της μητρικής οντότητας και, αν παρουσιάζεται, το κέρδος ή τη ζημία από τις συνεχιζόμενες εκμεταλλεύσεις που αναλογούν στους κατόχους αυτούς.

Για το σκοπό του υπολογισμού απομειωμένων κερδών ανά μετοχή, μία οντότητα θα αναπροσαρμόσει τα κέρδη ή τις ζημίες που αναλογούν στους κατόχους κοινών μετοχών της μητρικής οντότητας και το μέσο σταθμισμένο αριθμό μετοχών σε κυκλοφορία, για τις επιδράσεις όλων των δυνητικών τίτλων μετοχών που απομειώνουν τη συμμετοχή.

Ο σκοπός των απομειωμένων κερδών ανά μετοχή είναι σύμφωνος με εκείνον των βασικών κερδών ανά μετοχή είναι η παροχή ενός μέτρου της συμμετοχής κάθε κοινής μετοχής στην απόδοση μιας οντότητας - λαμβάνοντας υπόψη κάθε δυνητικό τίτλο μετοχών που απομειώνει τη συμμετοχή, σε κυκλοφορία κατά τη διάρκεια της λογιστικής περιόδου. Κατά συνέπεια:

(α) το κέρδος ή η ζημία που αναλογεί στους κατόχους κοινών μετοχών της μητρικής οντότητας αυξάνεται κατά το μετά την αφαίρεση του φόρου ποσά μερισμάτων και τόκων, που αναγνωρίστηκαν στην περίοδο σε σχέση με τους δυνητικούς τίτλους μετατρέψιμους σε κοινές μετοχές που είναι μειωτικοί των κερδών ανά μετοχή και προσαρμόζεται σε κάθε άλλη μεταβολή των εσόδων ή των δαπανών που θα προερχόταν από τη μετατροπή των δυνητικών τίτλων μετοχών που απομειώνουν τη συμμετοχή και

(β) ο μέσος σταθμισμένος αριθμός κοινών μετοχών σε κυκλοφορία αυξάνεται με το μέσο σταθμισμένο αριθμό των πρόσθετων κοινών μετοχών οι οποίες θα ήταν σε κυκλοφορία σε περίπτωση μετατροπής όλων των δυνητικών τίτλων μετοχών που απομειώνουν τη συμμετοχή.

4.3.1 Κ έ ρ δ η

Για τον σκοπό του υπολογισμού των απομειωμένων κερδών ανά μετοχή, μία οντότητα θα αναπροσαρμόσει το κέρδος ή τη ζημία που αναλογεί στους κατόχους κοινών μετοχών της μητρικής οντότητας όπως υπολογίστηκε, με την μετά φόρων επίδραση:

(α) των μερισμάτων ή άλλων σχετικών στοιχείων με δυνητικούς τίτλους μετοχών που απομειώνουν τη συμ μετοχή που αφαιρέθηκαν για τον προσδιορισμό του κέρδους ή της ζημίας που αναλογεί σε κατόχους κοινών μετοχών της μητρικής οντότητας όπως υπολογίστηκε,

(β) των τόκων που αναγνωρίστηκαν στην περίοδο που σχετίζονται με δυνητικούς τίτλους μετοχών που απομειώνουν τη συμμετοχή

και

(γ) κάθε άλλης μεταβολής στα έσοδα ή τις δαπάνες, που θα προερχόταν από τη μετατροπή των δυνητικών τίτλων μετοχών που απομειώνουν τη συμμετοχή.

Η μετατροπή ορισμένων δυνητικών τίτλων μετατρέψιμων σε κοινές μετοχές μπορεί να οδηγήσει σε συνακόλουθες μεταβολές σε έσοδα ή δαπάνες. Για παράδειγμα, η μείωση των δαπανών τόκου που σχετίζεται με δυνητικούς τίτλους μετατρέψιμους σε κοινές μετοχές και η προκύπτουσα αύξηση στα κέρδη ή μείωση της ζημίας, μπορεί να συνεπάγεται αύξηση στο έξοδο που αφορά σε ένα χωρίς διακρίσεις πρόγραμμα συμμετοχής των εργαζομένων στα κέρδη. Για το σκοπό του υπολογισμού των απομειωμένων κερδών ανά μετοχή, το κέρδος ή ζημία που αναλογεί στους κατόχους κοινών μετοχών της μητρικής οντότητας προσαρμόζεται για κάθε τέτοια συνακόλουθη μεταβολή στα έσοδα ή τις δαπάνες.

4.3.2 Μετοχές

Για το σκοπό του υπολογισμού των απομειωμένων κερδών ανά μετοχή, ο αριθμός των κοινών μετοχών θα αποτελείται από το μέσο σταθμισμένο αριθμό των κοινών μετοχών, πλέον το μέσο σταθμισμένο αριθμό των κοινών μετοχών που θα εκδίδονταν κατά τη μετατροπή όλων των δυνητικών τίτλων μετοχών που απομειώνουν τη συμμετοχή. Οι ανωτέρω τίτλοι πρέπει να θεωρούνται ότι έχουν μετατραπεί σε κοινές μετοχές στην αρχή της περιόδου ή από την ημερομηνία έκδοσης των δυνητικών τίτλων των μετατρέψιμων σε κοινές μετοχές, αν είναι μεταγενέστερη.

Οι δυνητικοί τίτλοι μετατρέψιμοι σε κοινές μετοχές που είναι μειωτικοί κερδών θα προσδιοριστούν μεμονωμένα για κάθε παρουσιαζόμενη περίοδο. Ο αριθμός των δυνητικών τίτλων μετοχών που απομειώνουν τη συμμετοχή που περιλαμβάνεται μέχρι το τέλος της λογιστικής περιόδου δεν είναι ο σταθμικός μέσος όρος των εν λόγω μετοχών που περιλαμβάνονται σε κάθε ενδιάμεσο υπολογισμό.

Οι δυνητικοί τίτλοι οι μετατρέψιμοι σε κοινές μετοχές σταθμίζονται για την περίοδο που είναι σε κυκλοφορία. Όσοι από τους τίτλους αυτούς ακυρώνονται ή παραγράφονται κατά τη διάρκεια της περιόδου, περιλαμβάνονται στον υπολογισμό των απομειωμένων κερδών ανά μετοχή μόνο για την αναλογία της περιόδου κατά τη διάρκεια της οποίας είναι σε κυκλοφορία. Δυνητικοί τίτλοι μετατρέψιμοι σε κοινές μετοχές που μετατρέπονται σε κοινές μετοχές κατά τη διάρκεια της περιόδου, περιλαμβάνονται στον υπολογισμό των απομειωμένων κερδών ανά μετοχή από την αρχή της περιόδου μέχρι την ημερομηνία της μετατροπής. Από την ημερομηνία της μετατροπής, οι προκύπτουσες κοινές μετοχές περιλαμβάνονται τόσο στα βασικά όσο και στα απομειωμένα κέρδη ανά μετοχή.

Ο αριθμός των κοινών μετοχών που θα εκδίδονταν κατά τη μετατροπή των δυνητικών τίτλων μετοχών που απομειώνουν τη συμμετοχή, προσδιορίζεται από τους όρους των δυνητικών τίτλων των μετατρέψιμων σε κοινές μετοχές. Όταν υπάρχει περισσότερο από μία βάση μετατροπής, ο υπολογισμός αποδέχεται τον πλέον ευνοϊκό συντελεστή μετατροπής ή τιμή άσκησης για τον κάτοχο των δυνητικών τίτλων των μετατρέψιμων σε κοινές μετοχές. Μία θυγατρική, κοινοπραξία ή συνδεδεμένη μπορεί να εκδώσει δυνητικούς τίτλους μετατρέψιμους είτε σε κοινές μετοχές της θυγατρικής, κοινοπραξίας ή συνδεδεμένης είτε σε κοινές μετοχές της μητρικής εταιρίας, της κοινοπραξίας ή του επενδυτή (της αναφέρουσας οντότητας), σε μέρη εκτός της μητρικής εταιρίας, της κοινοπραξίας ή του επενδυτή. Αν αυτοί οι δυνητικοί τίτλοι οι μετατρέψιμοι σε κοινές μετοχές της θυγατρικής, της συνδεδεμένης ή της κοινοπραξίας έχουν μειωτική επίδραση στα βασικά κέρδη ανά μετοχή της αναφέρουσας οντότητας, περιλαμβάνονται στον υπολογισμό των απομειωμένων κερδών ανά μετοχή.

5. Δυνητικοί τίτλοι μετοχών που απομειώνουν τη συμμετοχή

Οι δυνητικοί τίτλοι μετατρέψιμοι σε κοινές μετοχές πρέπει να θεωρούνται ότι συντελούν στη

μείωση των κερδών όταν και μόνο όταν, η μετατροπή τους σε κοινές μετοχές θα μείωνε το κέρδος ανά μετοχή ή θα αύξανε τη ζημία ανά μετοχή από τις συνεχιζόμενες εκμεταλλεύσεις.

Μία οντότητα χρησιμοποιεί το κέρδος ή τη ζημία των συνεχιζόμενων εκμεταλλεύσεων που αναλογεί στην μητρική οντότητα ως αριθμό ελέγχου προκειμένου να καθορίζει εάν οι δυνητικοί τίτλοι μετατρέψιμοι σε κοινές μετοχές είναι μειωτικοί ή αυξητικοί των κερδών ανά μετοχή. Οι δυνητικοί τίτλοι μετατρέψιμοι σε κοινές μετοχές είναι αυξητικοί των κερδών όταν η μετατροπή τους σε κοινές μετοχές θα αύξανε τα κέρδη ανά μετοχή ή θα μείωνε τη ζημία ανά μετοχή από συνεχιζόμενες εκμεταλλεύσεις. Ο υπολογισμός των απομειωμένων κερδών ανά μετοχή δεν προϋποθέτει μετατροπή, άσκηση δικαιώματος ή άλλη έκδοση δυνητικών τίτλων μετατρέψιμων σε κοινές μετοχές που θα επιδρούσε αυξητικά στα κέρδη ανά μετοχή.

Κατά τον έλεγχο αν οι δυνητικοί τίτλοι μετατρέψιμοι σε κοινές μετοχές είναι μειωτικοί ή αυξητικοί των κερδών ανά μετοχή, κάθε έκδοση ή κάθε σειρά δυνητικών τίτλων μετατρέψιμων σε κοινές μετοχές λαμβάνεται ξεχωριστά και όχι στο σύνολό τους. Η ακολουθία κατά την οποία οι δυνητικοί τίτλοι μετατρέψιμοι σε κοινές μετοχές λαμβάνονται υπόψη, μπορεί να επιδρά στο αν αυτοί είναι μειωτικοί των κερδών ανά μετοχή. Συνεπώς, για να μεγιστοποιηθεί η μείωση των βασικών κερδών ανά μετοχή, κάθε έκδοση ή κάθε σειρά δυνητικών τίτλων μετατρέψιμων σε κοινές μετοχές τίθεται σε ακολουθία, από τις πλέον μειωτικές προς τις λιγότερο μειωτικές, δηλαδή οι δυνητικοί τίτλοι μετοχών που απομειώνουν τη συμμετοχή με τα «χαμηλότερα κέρδη ανά διαφορετική μετοχή» συμπεριλαμβάνονται στον υπολογισμό πριν εκείνων με υψηλότερα κέρδη ανά πρόσθετη μετοχή. Τα δικαιώματα προαίρεσης και αγοράς μετοχών γενικά συμπεριλαμβάνονται πρώτα διότι δεν επηρεάζουν τον αριθμητή του υπολογισμού.

6. Δικαιώματα προαίρεσης, δικαιώματα αγοράς μετοχής και τα ισοδύναμά τους

Για τον υπολογισμό των απομειωμένων κερδών ανά μετοχή, η οντότητα θα θεωρεί ως δεδομένη την άσκηση των συντελούντων στη μείωση κερδών δικαιωμάτων προαίρεσης και δικαιωμάτων αγοράς. Οι υποθετικές εισπράξεις από αυτά τα μέσα θα θεωρούνται ότι έχουν ληφθεί από την έκδοση κοινών μετοχών στη μέση χρηματιστηριακή τιμή της αγοράς των κοινών μετοχών κατά τη λογιστική περίοδο εκείνη. Η διαφορά μεταξύ του αριθμού των κοινών μετοχών που εκδόθηκαν και του αριθμού των κοινών μετοχών που θα είχαν εκδοθεί στην μέση χρηματιστηριακή τιμή για κοινές μετοχές κατά τη διάρκεια της λογιστικής περιόδου, θα αντιμετωπίζεται ως έκδοση κοινών μετοχών χωρίς αντάλλαγμα.

Δικαιώματα προαίρεσης και αγοράς μετοχών συντελούν στη μείωση των κερδών, όταν θα κατέληγαν σε έκδοση κοινών μετοχών ε τιμή μικρότερη από τη μέση χρηματιστηριακή τιμή για την περίοδο. Το ποσό της μείωσης είναι η μέση χρηματιστηριακή τιμή για κοινές μετοχές της περιόδου μείον την τιμή έκδοσης.

Συνεπώς, για να υπολογίζονται τα απομειωμένα κέρδη ανά μετοχή, οι δυνητικοί τίτλοι μετατρέψιμοι σε κοινές μετοχές θεωρείται ότι αποτελούνται από:

(α) μια σύμβαση για έκδοση ενός ορισμένου αριθμού κοινών μετοχών στη μέση χρηματιστηριακή τιμή τους κατά τη διάρκεια της περιόδου. Έτσι, θεωρείται ότι η τιμή τέτοιων κοινών μετοχών είναι εύλογη και ότι αυτές δεν συντελούν στη μείωση, ούτε στην αύξηση των κερδών ανά μετοχή. Δε λαμβάνονται υπόψη στον υπολογισμό των απομειωμένων κερδών ανά μετοχή.

(β) μια σύμβαση για έκδοση των απομειωμένων κοινών μετοχών χωρίς αντάλλαγμα. Τέτοιες κοινές μετοχές δε δημιουργούν εισπράξεις και δεν επηρεάζουν το κέρδος ή τη ζημία που αναλογεί στις κοινές μετοχές σε κυκλοφορία. Συνεπώς, οι μετοχές αυτές είναι μειωτικές των κερδών ανά μετοχή και προστίθενται στον αριθμό των κοινών μετοχών σε κυκλοφορία κατά τον υπολογισμό των απομειωμένων κερδών ανά μετοχή.

Τα δικαιώματα προαίρεσης και τα δικαιώματα αγοράς μετοχών έχουν μειωτική επίδραση μόνον όταν η μέση χρηματιστηριακή τιμή των κοινών μετοχών κατά τη διάρκεια της περιόδου είναι μεγαλύτερη της τιμής άσκησης των δικαιωμάτων προαίρεσης ή αγοράς μετοχών (δηλαδή είναι «μέσα στα χρήματα»). Τα κέρδη ανά μετοχή όπως είχαν προηγουμένως παρουσιαστεί δεν αναπροσαρμόζονται αναδρομικά ώστε να αντανακλούν τις μεταβολές στις τιμές των κοινών μετοχών.

Τα δικαιώματα προαίρεσης αγοράς μετοχών υπαλλήλων με σταθερούς ή προσδιορισίμους όρους και οι μη κατοχυρωμένες κοινές μετοχές αντιμετωπίζονται ως δικαιώματα προαίρεσης στον υπολογισμό των απομειωμένων κερδών ανά μετοχή, έστω και αν μπορεί να εξαρτώνται από την κατοχύρωση τους. Θεωρείται ότι είναι σε κυκλοφορία κατά την ημερομηνία που παρέχονται. Τα δικαιώματα προαίρεσης που βασίζονται στην αποδοτικότητα των εργαζομένων αντιμετωπίζονται ως υπό αίρεση εκδοτέες μετοχές διότι η έκδοσή τους τελεί υπό την αίρεση πλήρωσης καθορισμένων όρων επιπλέον της παρόδου του χρόνου.

7. Μετατρέψιμα μέσα

Η μειωτική επίδραση των μετατρέψιμων μέσων θα αντανακλάται στα απομειωμένα κέρδη ανά μετοχή. Οι μετατρέψιμες προνομιούχες μετοχές είναι αυξητικές των κερδών ανά μετοχή όποτε το ποσό του μερίσματος που αναλογεί επί αυτών των μετοχών που δηλώνεται ή σωρεύεται για την τρέχουσα περίοδο ανά κοινή μετοχή που μπορεί να εισπραχθεί κατά τη μετατροπή υπερβαίνει τα βασικά κέρδη ανά μετοχή. Ομοίως, οι μετατρέψιμοι χρεωστικοί τίτλοι είναι αυξητικοί των κερδών ανά μετοχή όποτε το ποσό του τόκου (μετά την αφαίρεση του φόρου και των άλλων μεταβολών στα έσοδα ή τις δαπάνες) ανά κοινή μετοχή που μπορεί να εισπραχθεί κατά τη μετατροπή υπερβαίνει τα βασικά κέρδη ανά μετοχή.

Η εξόφληση ή παρακινούμενη μετατροπή των μετατρέψιμων προνομιούχων μετοχών μπορεί να επηρεάσει μόνο ένα τμήμα των μετατρέψιμων προνομιούχων μετοχών που βρίσκονταν προηγουμένως σε κυκλοφορία. Σε τέτοιες περιπτώσεις, οποιαδήποτε επιπλέον τίμημα αναλογεί σε εκείνες τις μετοχές οι οποίες εξοφλούνται ή μετατρέπονται προκειμένο να προσδιοριστεί αν οι εναπομένουσες προνομιούχες μετοχές σε κυκλοφορία είναι μειωτικές των κερδών ανά μετοχή. Οι μετοχές που εξοφλούνται ή μετατρέπονται λογίζονται ξεχωριστά από εκείνες τις μετοχές οι οποίες δεν εξοφλούνται ή μετατρέπονται.

8. Υπό αίρεση εκδοτέες μετοχές

Όπως και στον υπολογισμό των βασικών κερδών ανά μετοχή, οι υπό αίρεση εκδοτέες μετοχές αντιμετωπίζονται ως μετοχές σε κυκλοφορία και συμπεριλαμβάνονται στον υπολογισμό των απομειωμένων κερδών ανά μετοχή εάν οι αναγκαίοι όροι έχουν εκπληρωθεί (δηλαδή αν έχουν συμβεί τα γεγονότα). Οι υπό αίρεση εκδοτέες μετοχές συμπεριλαμβάνονται από την αρχή της περιόδου (ή από την ημερομηνία της ενδεχόμενης μετοχικής συμφωνίας, αν είναι αργότερα). Αν οι όροι δεν εκπληρωθούν, ο αριθμός των υπό αίρεση εκδοτέων μετοχών, που περιλαμβάνεται στον υπολογισμό των απομειωμένων κερδών ανά μετοχή, βασίζεται στον αριθμό των μετοχών που θα εκδίδονταν, αν το τέλος της περιόδου ήταν το τέλος της διάρκειας της αίρεσης. Η αναπροσαρμογή δεν επιτρέπεται, αν οι συνθήκες δεν πραγματοποιηθούν μέχρι την εκπνοή της περιόδου της αίρεσης.

Αν η επίτευξη ή διατήρηση συγκεκριμένου ύψους κερδών για την περίοδο αποτελεί τον όρο της υπό αίρεσης έκδοσης και αν το ποσό αυτό έχει επιτευχθεί στο τέλος της καλυπτόμενης περιόδου αναφοράς αλλά πρέπει να διατηρηθεί μετά το τέλος της περιόδου αυτής για μία ακόμη περίοδο, τότε οι επιπλέον κοινές μετοχές αντιμετωπίζονται ως ευρισκόμενες σε κυκλοφορία, αν η επίδραση είναι μειωτική των κερδών ανά μετοχή κατά τον υπολογισμό των απομειωμένων κερδών ανά μετοχή. Στην περίπτωση αυτή, ο υπολογισμός των απομειωμένων κερδών ανά μετοχή, βασίζεται στον αριθμό των κοινών μετοχών που θα εκδίδονταν, αν το ποσό των κερδών στο τέλος της

καλυπτόμενης περιόδου αναφοράς ήταν το ποσό των κερδών κατά το τέλος της διάρκειας της αίρεσης. Επειδή τα κέρδη μπορεί να μεταβληθούν σε μελλοντική περίοδο, ο υπολογισμός των βασικών κερδών ανά μετοχή δεν περιλαμβάνει τέτοιες υπό αίρεση εκδοτέες μετοχές μέχρι το τέλος της διάρκειας της αίρεσης διότι όλοι οι αναγκαίοι όροι δεν έχουν εκπληρωθεί.

Ο αριθμός των υπό αίρεση εκδοτέων κοινών μετοχών μπορεί να εξαρτάται από την μελλοντική χρηματιστηριακή τιμή των κοινών μετοχών. Στην περίπτωση αυτή, αν η επίδραση είναι μειωτική των κερδών ανά μετοχή, ο υπολογισμός των απομειωμένων κερδών ανά μετοχή, βασίζεται στον αριθμό των κοινών μετοχών που θα εκδίδονταν, αν η χρηματιστηριακή στο τέλος της καλυπτόμενης περιόδου αναφοράς ήταν η χρηματιστηριακή τιμή κατά το τέλος της διάρκειας της αίρεσης. Αν ο όρος βασίζεται σε μέσο όρο χρηματιστηριακών τιμών για διάστημα που επεκτείνεται πέραν του τέλους της καλυπτόμενης περιόδου αναφοράς, χρησιμοποιείται ο μέσος όρος για το διάστημα που έχει παρέλθει. Επειδή η χρηματιστηριακή τιμή μπορεί να μεταβληθεί σε μελλοντική περίοδο, ο υπολογισμός των βασικών κερδών ανά μετοχή δεν περιλαμβάνει τέτοιες υπό αίρεση εκδοτέες μετοχές μέχρι το τέλος της διάρκειας της αίρεσης διότι όλοι οι αναγκαίοι όροι δεν έχουν εκπληρωθεί.

Ο αριθμός των υπό αίρεση εκδοτέων κοινών μετοχών μπορεί να εξαρτάται από μελλοντικά κέρδη και μελλοντικές τιμές των κοινών μετοχών. Σε τέτοιες περιπτώσεις, ο αριθμός των κοινών μετοχών που περιλαμβάνεται στον υπολογισμό των απομειωμένων κερδών ανά μετοχή βασίζεται σε αμφοτέρους τους όρους (δηλαδή τα κέρδη μέχρι τότε και την τρέχουσα χρηματιστηριακή τιμή στο τέλος της καλυπτόμενης περιόδου αναφοράς). Οι υπό αίρεση εκδοτέες κοινές μετοχές δεν περιλαμβάνονται στον υπολογισμό των απομειωμένων κερδών ανά μετοχή παρά μόνον αν αμφοτέροι οι όροι πληρωθούν.

Σε άλλες περιπτώσεις, ο αριθμός των υπό αίρεση εκδοτέων κοινών μετοχών εξαρτάται από προϋπόθεση εκτός των κερδών ή τη χρηματιστηριακή τιμή (για παράδειγμα, το άνοιγμα συγκεκριμένου αριθμού καταστημάτων λιανικής πώλησης). Στις περιπτώσεις αυτές, αν υποτεθεί ότι το τρέχον καθεστώς της προϋπόθεσης παραμένει αμετάβλητη μέχρι το τέλος της διάρκειας της αίρεσης, οι υπό αίρεση εκδοτέες κοινές μετοχές συμπεριλαμβάνονται στον υπολογισμό των απομειωμένων κερδών ανά μετοχή σύμφωνα με το καθεστώς κατά το τέλος της καλυπτόμενης περιόδου αναφοράς.

Οι υπό αίρεση εκδοτέοι δυνητικοί τίτλοι μετατρέψιμοι σε κοινές μετοχές (εκτός εκείνων που εμπίπτουν σε ενδεχόμενη μετοχική συμφωνία, όπως τα υπό αίρεση εκδοτέα μετατρέψιμα μέσα) περιλαμβάνονται στον υπολογισμό των απομειωμένων κερδών ανά μετοχή ως ακολούθως:

(α) μία οντότητα προσδιορίζει αν οι δυνητικοί τίτλοι μετατρέψιμοι σε κοινές μετοχές μπορεί να θεωρηθούν ως εκδοτέες βάσει των όρων που έχουν καθοριστεί για την έκδοσή τους σύμφωνα με τους όρους περί ενδεχόμενων κοινών μετοχών

και

(β) αν εκείνοι οι δυνητικοί τίτλοι μετατρέψιμοι σε κοινές μετοχές πρέπει να αντανakλώνται στα απομειωμένα κέρδη ανά μετοχή, μία οντότητα προσδιορίζει την επίδρασή τους στον υπολογισμό των απομειωμένων κερδών ανά μετοχή ακολουθώντας τους όρους περί δικαιωμάτων προαίρεσης και αγοράς μετοχών, τους όρους περί μετατρέψιμων μέσων, τους όρους περί συμβάσεων που μπορούν να διακανονιστούν είτε σε κοινές μετοχές είτε σε μετρητά, ή άλλους όρους, όπως αρμόζει.

Όμως, η εξάσκηση ή μετατροπή δε λαμβάνονται υπόψη για τους σκοπούς του υπολογισμού των απομειωμένων κερδών ανά μετοχή εκτός αν υποτεθεί η άσκηση ή η μετατροπή παρόμοιων δυνητικών τίτλων μετατρέψιμων σε κοινές μετοχές σε κυκλοφορία των οποίων η έκδοση δεν τελεί υπό αίρεση.

9. Συμβόλαια που μπορούν να διακανονιστούν σε κοινές μετοχές ή μετρητά

Όταν μία οντότητα έχει συνάψει ένα συμβόλαιο το οποίο μπορεί να διακανονιστεί σε κοινές μετοχές ή σε μετρητά κατά την επιλογή της οντότητας, η οντότητα θα υποθέσει ότι το συμβόλαιο θα διακανονιστεί σε κοινές μετοχές και οι προκύπτουσες κοινές μετοχές θα συμπεριληφθούν στα απομειωμένα κέρδη ανά μετοχή αν η επίδραση είναι μειωτική των κερδών ανά μετοχή.

Όταν τέτοιο συμβόλαιο απεικονίζεται ως περιουσιακό στοιχείο ή υποχρέωση για λογιστικούς σκοπούς, ή φέρει στοιχείο των ιδίων κεφαλαίων και στοιχείο της υποχρέωσης, η οντότητα θα προσαρμόσει τον αριθμητή για όποιες μεταβολές στο κέρδος ή τη ζημία θα είχαν προκύψει κατά τη διάρκεια της περιόδου αν το συμβόλαιο είχε ταξινομηθεί ως συμμετοχικός τίτλος στο σύνολο του. Για συμβόλαια που μπορούν να διακανονιστούν σε κοινές μετοχές ή σε μετρητά κατά την επιλογή του κατόχου, ο τρόπος διακανονισμού που είναι περισσότερο μειωτικός των κερδών ανά μετοχή, είτε διακανονισμός σε μετρητά είτε σε μετοχές, θα χρησιμοποιηθεί στον υπολογισμό των απομειωμένων κερδών ανά μετοχή.

Παράδειγμα συμβολαίου που μπορεί να διακανονιστεί σε κοινές μετοχές ή σε μετρητά είναι χρεωστικός τίτλος που, κατά τη λήξη, παρέχει στην οντότητα το άνευ όρων δικαίωμα να διακανονήσει το κεφάλαιο σε μετρητά ή στις δικές της κοινές μετοχές.

10. Αγορασμένα δικαιώματα προαίρεσης

Συμβόλαια όπως τα αγορασμένα δικαιώματα πώλησης σε ορισμένη τιμή και δικαιώματα προαίρεσης αγοράς (ήτοι δικαιώματα που κατέχει η οντότητα επί των δικών της κοινών μετοχών) δεν περιλαμβάνονται στον υπολογισμό των απομειωμένων κερδών ανά μετοχή διότι ο συνυπολογισμός τους θα ήταν αυξητικός των κερδών ανά μετοχή. Το δικαίωμα πώλησης σε ορισμένη τιμή θα ασκείτο μόνον εφόσον η τιμή άσκησης ήταν υψηλότερη από τη χρηματιστηριακή τιμή και το δικαίωμα προαίρεσης αγοράς θα ασκείτο μόνον εφόσον η τιμή άσκησης ήταν χαμηλότερη της χρηματιστηριακής τιμής.

11. Πωληθέντα δικαιώματα πώλησης σε ορισμένη τιμή

Συμβόλαια που απαιτούν η οντότητα να επαναγοράσει τις μετοχές της, όπως τα πωληθέντα δικαιώματα πώλησης σε ορισμένη τιμή και τα προθεσμιακά συμβόλαια αγοράς, απεικονίζονται στον υπολογισμό των απομειωμένων κερδών ανά μετοχή αν η επίδραση είναι μειωτική των κερδών ανά μετοχή. Εάν τα συμβόλαια αυτά είναι «μέσα στα χρήματα» κατά τη διάρκεια της περιόδου (δηλαδή η τιμή άσκησης ή διακανονισμού υπερβαίνει τη χρηματιστηριακή τιμή για την περίοδο εκείνη), η δυνητική μειωτική επίδραση στα κέρδη ανά μετοχή θα υπολογίζεται ως εξής:

(α) θα θεωρηθεί ότι στην έναρξη της περιόδου θα εκδοθεί ικανός αριθμός κοινών μετοχών (στη μέση χρηματιστηριακή τιμή για την περίοδο) ώστε να δημιουργηθούν οι εισπράξεις που απαιτούνται για την εκπλήρωση του συμβολαίου,

(β) θα υποτεθεί ότι οι εισπράξεις από την έκδοση θα χρησιμοποιηθούν για την εκπλήρωση του συμβολαίου (ήτοι για την επαναγορά κοινών μετοχών)

και

(γ) οι αυξητικές κοινές μετοχές (η διαφορά μεταξύ του αριθμού των κοινών μετοχών που θεωρείται ότι έχουν εκδοθεί και του αριθμού των κοινών μετοχών που έχουν ληφθεί από την εκπλήρωση του συμβολαίου) θα συμπεριληφθούν στον υπολογισμό των απομειωμένων κερδών ανά μετοχή.

12. ΗΜΕΡΟΜΗΝΙΑ ΞΕΚΙΝΗΣΗΣ ΙΣΧΥΟΣ

Η οντότητα θα εφαρμόσει το Πρότυπο αυτό για ετήσιες λογιστικές περιόδους που ξεκινούν την ή μετά την 1η Ιανουαρίου 2005. Η νωρίτερη εφαρμογή ενθαρρύνεται. Αν μία οντότητα εφαρμόζει αυτό το Πρότυπο για λογιστικές περιόδους που αρχίζουν πριν την 1η Ιανουαρίου 2005, αυτό το γεγονός πρέπει να γνωστοποιείται.

ΛΙΕΘΝΕΣ ΛΟΓΙΣΤΙΚΟ ΠΡΟΤΥΠΟ 34 Ενδιάμεση χρηματοοικονομική πληροφόρηση

1. ΣΚΟΠΟΣ

Ο σκοπός αυτού του Προτύπου είναι να προδιαγράψει το ελάχιστο περιεχόμενο μιας ενδιάμεσης οικονομικής έκθεσης και τις αρχές καταχώρησης και αποτίμησης στις πλήρεις ή συνοπτικές οικονομικές καταστάσεις για μία ενδιάμεση περίοδο. Έγκαιρη και αξιόπιστη ενδιάμεση χρηματοοικονομική πληροφόρηση βελτιώνει τη δυνατότητα των επενδυτών, πιστωτών και άλλων, να κατανοούν την παραγωγική ικανότητα μιας επιχείρησης να δημιουργεί κέρδη και ταμιακές ροές και την οικονομική θέση και ρευστότητα της.

2. ΠΕΔΙΟ ΕΦΑΡΜΟΓΗΣ

Αυτό το Πρότυπο δεν καθορίζει ποιες επιχειρήσεις έχουν υποχρέωση να δημοσιεύουν ενδιάμεσες οικονομικές εκθέσεις, πόσο συχνά ή πόσο γρήγορα μετά από το τέλος μιας ενδιάμεσης περιόδου. Όμως, Κυβερνήσεις, Εποπτικά Όργανα Χρηματιστηρίων, Χρηματιστήρια και Λογιστικά Σώματα, συχνά απαιτούν, οι επιχειρήσεις των οποίων ομολογίες ή μετοχές διαπραγματεύονται δημοσίως, να δημοσιεύουν ενδιάμεσες οικονομικές εκθέσεις. Αυτό το Πρότυπο εφαρμόζεται αν μία επιχείρηση έχει υποχρέωση ή επιλέγει να δημοσιεύει μία ενδιάμεση οικονομική έκθεση σύμφωνα με τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα.

3. ΟΡΙΣΜΟΙ

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

Ενδιάμεση περίοδος είναι μία περίοδος χρηματοοικονομικής πληροφόρησης μικρότερη από ένα πλήρες οικονομικό έτος.

Ενδιάμεση οικονομική έκθεση σημαίνει μία οικονομική έκθεση που περιέχει είτε μία πλήρη σειρά οικονομικών καταστάσεων (όπως περιγράφονται στο ΔΛΠ 1, "παρουσίαση των οικονομικών καταστάσεων") ή μία σειρά συνοπτικών οικονομικών καταστάσεων (όπως περιγράφονται σε αυτό το Πρότυπο) για μία ενδιάμεση περίοδο.

4. ΚΑΤΑΧΩΡΗΣΗ ΚΑΙ ΑΠΟΤΙΜΗΣΗ

Ίδιες λογιστικές αρχές όπως στις ετήσιες

Μία επιχείρηση πρέπει να εφαρμόζει τις ίδιες λογιστικές αρχές στις ενδιάμεσες οικονομικές καταστάσεις της, όπως εφαρμόζονται στις ετήσιες οικονομικές καταστάσεις της, εκτός για μεταβολές λογιστικών αρχών που έγιναν μετά την ημερομηνία των πιο πρόσφατων ετήσιων οικονομικών καταστάσεων, οι οποίες πρέπει να απεικονίζονται στις επόμενες ετήσιες οικονομικές καταστάσεις. Όμως, η συχνότητα σύνταξης εκθέσεων μιας επιχείρησης (ετησίως, εξαμηνιαίως ή τριμηνιαίως) δεν πρέπει να επηρεάζει την αποτίμηση των ετήσιων αποτελεσμάτων της. Για να επιτευχθεί αυτός ο αντικειμενικός στόχος, οι αποτιμήσεις για τους σκοπούς της ενδιάμεσης έκθεσης πρέπει να γίνονται πάνω σε μία βάση από την έναρξη της χρήσης μέχρι τη λήξη της ενδιάμεσης περιόδου. Θεωρώντας ότι μία επιχείρηση πρέπει να εφαρμόζει τις ίδιες λογιστικές αρχές στις ενδιάμεσες οικονομικές καταστάσεις της, όπως στις ετήσιες οικονομικές καταστάσεις της, μπορεί να φαίνεται ότι υποδηλώνει πως οι αποτιμήσεις της ενδιάμεσης περιόδου γίνονται, ως αν κάθε ενδιάμεση περίοδος είναι αυτόνομη, ως μία ανεξάρτητη περίοδος έκθεσης. Οι κατά την ημερομηνία λήξης της ενδιάμεσης, από έναρξης της ετήσιας περιόδου αποτιμήσεις, μπορεί να περικλείουν μεταβολές σε εκτιμήσεις ποσών που απεικονίζονται σε προηγούμενες ενδιάμεσες περιόδους του τρέχοντος οικονομικού έτους. Όμως, οι αρχές για καταχώρηση περιουσιακών στοιχείων, υποχρεώσεων, εσόδων και εξόδων σε ενδιάμεσες περιόδους είναι οι ίδιες, όπως σε ετήσιες οικονομικές καταστάσεις.

Για επεξήγηση:

(α) Οι αρχές καταχώρησης και αποτίμησης ζημιών από υποτιμήσεις αποθεμάτων, αναδιαρθρώσεις ή απομειώσεις σε μία ενδιάμεση περίοδο είναι οι ίδιες όπως εκείνες που μία επιχείρηση θα ακολουθούσε, αν κατάρτιζε μόνο ετήσιες οικονομικές καταστάσεις. Όμως, αν τέτοια κονδύλια καταχωρούνται και αποτιμώνται σε μία ενδιάμεση περίοδο και η εκτίμηση αλλάζει σε μία επόμενη ενδιάμεση περίοδο του οικονομικού έτους, η αρχική εκτίμηση μεταβάλλεται στην επόμενη ενδιάμεση περίοδο και είτε προκύπτει ένα επιπρόσθετο ποσό ζημίας ή αναστρέφεται ένα προηγούμενος καταχωρηθέν ποσό.

(β) Το κόστος που δεν πληρεί τον ορισμό ενός περιουσιακού στοιχείου κατά το τέλος μιας ενδιάμεσης περιόδου, δεν παραμένει ως περιουσιακό στοιχείο στον ισολογισμό είτε αναμένοντας μελλοντικές πληροφορίες ως προς το αν και κατά πόσο έχει ανταποκριθεί στον ορισμό ενός περιουσιακού στοιχείου ή για να ομαλοποιήσει κέρδη κατά τη διάρκεια ενδιάμεσων περιόδων μέσα σε ένα οικονομικό έτος.

(γ) Έξοδο φόρου εισοδήματος καταχωρείται σε κάθε ενδιάμεση περίοδο βασιζόμενο στην ορθή εκτίμηση του μέσου σταθμισμένου όρου του ετήσιου συντελεστή φόρου εισοδήματος που αναμένεται για το πλήρες οικονομικό έτος. Δουλεμένα ποσά για έξοδο φόρου εισοδήματος σε μία ενδιάμεση περίοδο μπορεί να χρειάζεται να προσαρμοστούν σε μία μεταγενέστερη ενδιάμεση περίοδο αυτού του οικονομικού έτους, αν η εκτίμηση του ετήσιου συντελεστή φόρου εισοδήματος αλλάζει.

Σύμφωνα με το Πλαίσιο Κατάρτισης και Παρουσίασης των Οικονομικών Καταστάσεων (το Πλαίσιο), καταχώρηση είναι η "διαδικασία ενσωμάτωσης στον ισολογισμό ή στην κατάσταση λογαριασμού αποτελεσμάτων ενός κονδυλίου που ανταποκρίνεται στον ορισμό ενός στοιχείου και πληρεί τα κριτήρια της καταχώρησης". Οι ορισμοί των περιουσιακών στοιχείων, υποχρεώσεων, εσόδων και εξόδων είναι βασικοί στην καταχώρηση, σε αμφότερες τις ημερομηνίες, των ετήσιων και ενδιάμεσων οικονομικών εκθέσεων. Για περιουσιακά στοιχεία, οι ίδιοι έλεγχοι μελλοντικών οικονομικών οφελών εφαρμόζονται στις ενδιάμεσες ημερομηνίες και κατά το τέλος του οικονομικού έτους μιας επιχείρησης. Τα κόστη που, από τη φύση τους, δε θα είχαν τις ιδιότητες, ως περιουσιακά στοιχεία στο τέλος του οικονομικού έτους, δε θα είχαν αυτές τις ιδιότητες ούτε και στις ενδιάμεσες ημερομηνίες. Ομοίως, μια υποχρέωση σε μία ημερομηνία ενδιάμεσης έκθεσης πρέπει να αντιπροσωπεύει μία υπάρχουσα οφειλή κατά αυτή την ημερομηνία, ακριβώς όπως πρέπει κατά την ημερομηνία της ετήσιας έκθεσης.

Ένα ουσιώδες χαρακτηριστικό του εσόδου και των εξόδων είναι ότι οι σχετικές εισροές και εκροές των περιουσιακών στοιχείων και υποχρεώσεων έχουν ήδη λάβει χώρα. Αν αυτές οι εισροές ή εκροές έχουν λάβει χώρα, το σχετικό έσοδο και έξοδο καταχωρείται, αλλιώς δεν καταχωρείται. Το Πλαίσιο αναφέρει ότι "έξοδα καταχωρούνται στην κατάσταση λογαριασμού αποτελεσμάτων, όταν μία μείωση σε μελλοντικά οικονομικά οφέλη, που σχετίζεται με μία μείωση σε ένα περιουσιακό στοιχείο ή με μία αύξηση μιας υποχρέωσης έχει ανακύψει η οποία μπορεί να αποτιμηθεί αξιόπιστα [Το] Πλαίσιο δεν επιτρέπει την καταχώρηση κονδυλίων στον ισολογισμό, τα οποία δεν ανταποκρίνονται στον ορισμό των περιουσιακών στοιχείων ή υποχρεώσεων".

Κατά την αποτίμηση περιουσιακών στοιχείων, υποχρεώσεων, εσόδων, εξόδων και ταμιακών ροών, που απεικονίζονται στις οικονομικές καταστάσεις της, μία επιχείρηση που συντάσσει εκθέσεις μόνο ετησίως είναι σε θέση να λάβει υπόψη την πληροφόρηση που καθίσταται διαθέσιμη δια μέσου του οικονομικού έτους. Οι αποτιμήσεις της γίνονται, στην πραγματικότητα, πάνω σε μία βάση που διαρκεί από την έναρξη της περιόδου μέχρι τη λήξη της. Μία επιχείρηση που συντάσσει εκθέσεις εξαμηνιαίως χρησιμοποιεί πληροφόρηση διαθέσιμη κατά το μέσο του έτους ή βραχύτερα, ώστε μετέπειτα να κάνει τις αποτιμήσεις στις οικονομικές καταστάσεις της για την περίοδο των πρώτων έξι μηνών καθώς και πληροφόρηση διαθέσιμη κατά το τέλος του έτους ή βραχύτερα κατ' ακολουθίαν, για τη δωδεκάμηνη περίοδο. Οι δωδεκάμηνες αποτιμήσεις θα αντανακλούν πιθανές μεταβολές σε εκτιμήσεις των ποσών που απεικονίζονται για την πρώτη εξαμηνιαία περίοδο. Τα ποσά που απεικονίζονται στην ενδιάμεση οικονομική έκθεση για την πρώτη εξαμηνιαία περίοδο δεν προσαρμόζονται αναδρομικά.

Μία επιχείρηση που συντάσσει εκθέσεις περισσότερο συχνά από εξαμηνιαίως, αποτιμά έσοδα και έξοδα σε μία βάση από την έναρξη της χρήσης μέχρι την ημερομηνία λήξης της ενδιάμεσης περιόδου, για κάθε ενδιάμεση περίοδο, χρησιμοποιώντας πληροφορίες διαθέσιμες, όταν καταρτίζεται κάθε σειρά οικονομικών καταστάσεων. Ποσά εσόδων και εξόδων που απεικονίζονται στην τρέχουσα ενδιάμεση περίοδο θα αντανakλούν κάθε μεταβολή σε εκτιμήσεις ποσών που απεικονίζονται σε προηγούμενες ενδιάμεσες περιόδους του οικονομικού έτους. Τα ποσά που απεικονίζονται σε προηγούμενες ενδιάμεσες περιόδους δεν προσαρμόζονται αναδρομικά.

Έσοδα εποχιακού, περιοδικού ή περιπτωσιακού χαρακτήρα

Έσοδα εποχιακού, περιοδικού ή περιπτωσιακού χαρακτήρα μέσα σε ένα οικονομικό έτος, πρέπει να μην προκαταλογίζονται ή αναβάλλονται σε μια ενδιάμεση ημερομηνία, αν αυτός ο προκαταλογισμός ή η αναβολή, δε θα ήταν ορθή κατά το τέλος του οικονομικού έτους της επιχείρησης. Παραδείγματα περιλαμβάνουν έσοδα από μερίσματα, δικαιώματα και κρατικές επιχορηγήσεις. Επιπρόσθετα, μερικές επιχειρήσεις σταθερά κερδίζουν περισσότερα έσοδα σε ορισμένες ενδιάμεσες περιόδους ενός οικονομικού έτους παρά σε άλλες ενδιάμεσες περιόδους, για παράδειγμα, εποχιακά έσοδα των λιανοπωλητών. Τα έσοδα αυτού του είδους καταχωρούνται όταν προκύπτουν.

Κόστη που αναλαμβάνονται ανώμαλα κατά τη διάρκεια του οικονομικού έτους

Κόστη που αναλαμβάνονται ανώμαλα κατά τη διάρκεια του οικονομικού έτους μιας επιχείρησης, πρέπει να προκαταλογίζονται ή αναβάλλονται για τους σκοπούς της ενδιάμεσης πληροφόρησης αν και μόνο αν, είναι επίσης σωστό να προκαταλογίζουν ή να αναβάλλουν αυτό το είδος του κόστους κατά το τέλος του οικονομικού έτους.

5. ΕΠΑΝΑΔΙΑΤΥΠΩΣΗ ΤΩΝ ΕΚΘΕΣΕΩΝ ΠΡΟΗΓΟΥΜΕΝΩΝ ΕΝΔΙΑΜΕΣΩΝ ΠΕΡΙΟΔΩΝ

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

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

ή

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

Η δυνατότητα οι λογιστικές μεταβολές να αντανakλώνται σε μία ενδιάμεση ημερομηνία μέσα στο οικονομικό έτος, θα ισοδυναμούσε με αναγνώριση ότι δύο διαφορετικές λογιστικές αρχές εφαρμόζονται σε μία συγκεκριμένη κατηγορία συναλλαγών μέσα στο ίδιο οικονομικό έτος. Το αποτέλεσμα θα ήταν ενδιάμεσες επιμεριστικές δυσχέρειες, δυσνόητα επιχειρηματικά αποτελέσματα και πολύπλοκη ανάλυση και κατανοητότητα των πληροφοριών της ενδιάμεσης περιόδου.

6. ΗΜΕΡΟΜΗΝΙΑ ΕΝΑΡΞΗΣ ΙΣΧΥΟΣ

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. Συνιστάται η εφαρμογή του και ενωρίτερα.

ΔΙΕΘΝΕΣ ΛΟΓΙΣΤΙΚΟ ΠΡΟΤΥΠΟ 35 : Διακοπτόμενες εκμεταλλεύσεις

1. ΣΚΟΠΟΣ

Ο σκοπός αυτού του Προτύπου είναι να καθιερώσει αρχές για την παρουσίαση οικονομικών πληροφοριών σχετικά με τις διακοπτόμενες εκμεταλλεύσεις, μέσω των οποίων ενισχύεται η ικανότητα των χρηστών των οικονομικών καταστάσεων να κάνουν εκτιμήσεις για το μέλλον για τις ταμιακές ροές μιας επιχείρησης, τη δυναμικότητα δημιουργίας κερδών και τη χρηματοοικονομική θέση, με διαχωρισμό των πληροφοριών σχετικά με διακοπτόμενες εκμεταλλεύσεις από τις πληροφορίες για συνεχιζόμενες εκμεταλλεύσεις.

2. ΠΕΔΙΟ ΕΦΑΡΜΟΓΗΣ

Αυτό το Πρότυπο εφαρμόζεται σε όλες τις διακοπτόμενες εκμεταλλεύσεις όλων των επιχειρήσεων.

3. ΟΡΙΣΜΟΙ

Διακοπτόμενη εκμετάλλευση

Μία διακοπτόμενη εκμετάλλευση είναι ένα συστατικό μέρος μιας επιχείρησης:

(α) που η επιχείρηση, εφαρμόζοντας ένα ενιαίο πρόγραμμα:

- (i) εκποιεί ουσιαστικά στο σύνολό του, είτε με πώληση σε μία ενιαία συναλλαγή, είτε με διάσπαση ή με απόσχιση της ιδιοκτησίας του συστατικού μέρους προς τους μετόχους της επιχείρησης,
- (ii) διαθέτει τμηματικά, όπως μέσω πώλησης των περιουσιακών στοιχείων του συστατικού μέρους και τακτοποίησης των υποχρεώσεων του ξεχωριστά, ή
- (iii) τερματίζει τη λειτουργία του μέσω εγκατάλειψης.

(β) που αντιπροσωπεύει ένα ξεχωριστό σημαντικό τμήμα επιχειρηματικών δραστηριοτήτων ή μιας γεωγραφικής περιοχής εκμεταλλεύσεων, και

(γ) που μπορεί να διαχωρίζεται επιχειρηματικά και για σκοπούς χρηματοοικονομικής πληροφόρησης..

4. ΚΑΤΑΧΩΡΗΣΗ ΚΑΙ ΑΠΟΤΙΜΗΣΗ

Μία επιχείρηση πρέπει να εφαρμόζει τις αρχές καταχώρησης και αποτίμησης που τίθενται σε άλλα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα, για το σκοπό λήψης απόφασης ως προς το πότε και πώς να καταχωρεί και να αποτιμά τις μεταβολές στα περιουσιακά στοιχεία, τις υποχρεώσεις, τα έσοδα, τα έξοδα και τις ταμιακές ροές που αφορούν σε μια διακοπτόμενη εκμετάλλευση.

Αυτό το Πρότυπο δεν καθιερώνει οποιαδήποτε αρχή καταχώρησης και αποτίμησης. Αντίθετα, απαιτεί μία επιχείρηση να ακολουθεί αρχές καταχώρησης και αποτίμησης που έχουν καθιερωθεί από άλλα Πρότυπα. Δύο Πρότυπα που πιθανώς είναι σχετικά με αυτό το θέμα είναι τα:

(α) ΔΛΠ 36, "απομείωση αξίας περιουσιακών στοιχείων".

(β) ΔΛΠ 37, "προβλέψεις, ενδεχόμενες υποχρεώσεις και ενδεχόμενες απαιτήσεις".

Άλλα Πρότυπα, που μπορεί να είναι σχετικά, περιλαμβάνουν το ΔΛΠ 19 "παροχές σε εργαζομένους" σε σχέση με την καταχώρηση των παροχών λήξης της απασχόλησης και το ΔΛΠ 16 "ενσώματα πάγια" σε σχέση με τις εκποιήσεις αυτών των κατηγοριών των περιουσιακών στοιχείων.

Προβλέψεις

Μία διακοπτόμενη εκμετάλλευση είναι μία αναδιάρθρωση, όπως αυτός ο όρος ορίζεται στο ΔΛΠ 37 "προβλέψεις, ενδεχόμενες υποχρεώσεις και ενδεχόμενες απαιτήσεις". Το ΔΛΠ 37 παρέχει οδηγίες για ορισμένες από τις απαιτήσεις αυτού του Προτύπου, που περιλαμβάνουν τα εξής:

(α) Τι συνιστά ένα "λεπτομερές επίσημο πρόγραμμα για τη διακοπή", όπως αυτός ο όρος

χρησιμοποιείται σ' αυτό το Πρότυπο.

(β) Τι συνιστά μία "ανακοίνωση του προγράμματος" όπως αυτός ο όρος χρησιμοποιείται. Το Πρότυπο 37 ορίζει πότε μία πρόβλεψη πρέπει να καταχωρείται. Σε μερικές περιπτώσεις, το γεγονός που δεσμεύει την επιχείρηση προκύπτει μετά το τέλος μιας περιόδου για την οποία παρέχεται χρηματοοικονομική πληροφόρηση, αλλά πριν εγκριθούν οι οικονομικές καταστάσεις αυτής της περιόδου για έκδοση.

5. Ζημίες απομείωσης

Η έγκριση και η ανακοίνωση ενός προγράμματος για διακοπή είναι μία ένδειξη ότι, τα περιουσιακά στοιχεία που αφορούν στη διακοπτόμενη εκμετάλλευση, μπορεί να έχουν απομειωθεί ή ότι μία ζημία απομείωσης που καταχωρήθηκε προηγούμενα για αυτά τα περιουσιακά στοιχεία πρέπει να αυξηθεί ή να αναστραφεί. Συνεπώς, σύμφωνα με το ΔΛΠ 36 "απομείωση αξίας περιουσιακών στοιχείων", μία επιχείρηση εκτιμά το ανακτήσιμο ποσό κάθε περιουσιακού στοιχείου της διακοπτόμενης εκμετάλλευσης (το υψηλότερο μεταξύ της καθαρής τιμής πώλησης του περιουσιακού στοιχείου και της αξίας λόγω χρήσης του) και καταχωρεί μία ζημία απομείωσης ή αναστροφή μίας προηγούμενης ζημίας απομείωσης, αν υπάρχει.

Κατά την εφαρμογή του ΔΛΠ 36 σε μία διακοπτόμενη εκμετάλλευση, μία επιχείρηση καθορίζει πότε το ανακτήσιμο ποσό ενός περιουσιακού στοιχείου μιας διακοπτόμενης εκμετάλλευσης εκτιμάται για το κατ' ιδίαν περιουσιακό στοιχείο ή για τη μονάδα δημιουργίας ταμιακών ροών του περιουσιακού στοιχείου (ορίστηκε στο ΔΛΠ 36 ως η μικρότερη αναγνωρίσιμη ομάδα περιουσιακών στοιχείων που περιλαμβάνει το υπό εξέταση περιουσιακό στοιχείο και που δημιουργεί ταμιακές εισροές από συνεχή εκμετάλλευση, οι οποίες είναι γενικά ανεξάρτητες των ταμιακών εισροών από άλλα περιουσιακά στοιχεία ή ομάδες περιουσιακών στοιχείων). Για παράδειγμα:

Αν η επιχείρηση πωλεί τη διακοπτόμενη εκμετάλλευση ουσιαστικά στο σύνολό της, κανένα από τα περιουσιακά στοιχεία της διακοπτόμενης εκμετάλλευσης δε δημιουργεί ταμιακές εισροές ανεξάρτητα από άλλα περιουσιακά στοιχεία μέσα στη διακοπτόμενη εκμετάλλευση. Συνεπώς, το ανακτήσιμο ποσό καθορίζεται για τη διακοπτόμενη εκμετάλλευση, στο σύνολό της και μία ζημία απομείωσης, αν υπάρχει, κατανέμεται μεταξύ των περιουσιακών στοιχείων της διακοπτόμενης εκμετάλλευσης, σύμφωνα με το ΔΛΠ 36.

(β) Αν η επιχείρηση εκποιεί τη διακοπτόμενη εκμετάλλευση με άλλους τρόπους, όπως τμηματικές πωλήσεις, το ανακτήσιμο ποσό καθορίζεται για τα κατ' ιδίαν περιουσιακά στοιχεία, εκτός αν τα περιουσιακά στοιχεία πωλούνται κατά ομάδες.

(γ) Αν η επιχείρηση εγκαταλείπει τη διακοπτόμενη εκμετάλλευση, το ανακτήσιμο ποσό προσδιορίζεται για τα κατ' ιδίαν περιουσιακά στοιχεία, όπως εκτίθεται στο ΔΛΠ 36.

Μετά τη ανακοίνωση ενός προγράμματος, οι διαπραγματεύσεις με πιθανούς αγοραστές της διακοπτόμενης εκμετάλλευσης ή οι πραγματικές δεσμευτικές συμφωνίες πώλησης μπορεί να δείχνουν ότι τα περιουσιακά στοιχεία της διακοπτόμενης εκμετάλλευσης μπορεί να είναι περαιτέρω απομειωμένα ή ότι ζημίες απομείωσης που καταχωρήθηκαν για αυτά τα περιουσιακά στοιχεία σε προηγούμενες περιόδους μπορεί να έχουν μειωθεί. Ως συνέπεια, όταν τέτοια γεγονότα συμβαίνουν, μία επιχείρηση επανεκτιμά το ανακτήσιμο ποσό των περιουσιακών στοιχείων της διακοπτόμενης εκμετάλλευσης και καταχωρεί τις προκύπτουσες ζημίες απομείωσης ή αναστροφές ζημιών απομείωσης, σύμφωνα με το ΔΛΠ 36.

Μία τιμή σε μία δεσμευτική συμφωνία πώλησης είναι η καλύτερη απόδειξη της καθαρής τιμής πώλησης ενός περιουσιακού στοιχείου (της μονάδας δημιουργίας ταμιακών ροών) ή της εκτιμώμενης ταμιακής εισροής από την τελική εκποίηση κατά τον προσδιορισμό της αξίας λόγω χρήσης του περιουσιακού στοιχείου (της μονάδας δημιουργίας ταμιακών ροών).

Η λογιστική αξία (ανακτήσιμο ποσό) μιας διακοπτόμενης εκμετάλλευσης περιλαμβάνει τη

λογιστική αξία (ανακτήσιμο ποσό) κάθε υπεραξίας που μπορεί να κατανέμεται πάνω σε μία λογική και σταθερή βάση σε αυτή τη διακοπτόμενη εκμετάλλευση.

6. ΗΜΕΡΟΜΗΝΙΑ ΕΝΑΡΞΗΣ ΙΣΧΥΟΣ

Αυτό το ΔΛΠ τίθεται σε εφαρμογή για τις οικονομικές καταστάσεις που καλύπτουν τις περιόδους που αρχίζουν την ή μετά από την 1η Ιανουαρίου 1999. Νωρίτερη εφαρμογή ενθαρρύνεται στις οικονομικές καταστάσεις για τις περιόδους που λήγουν μετά τη δημοσίευση αυτού του Προτύπου.

ΔΙΕΘΝΕΣ ΛΟΓΙΣΤΙΚΟ ΠΡΟΤΥΠΟ 36 Αξία Περιουσιακών Στοιχείων

1. ΣΚΟΠΟΣ

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

2. ΠΕΔΙΟ ΕΦΑΡΜΟΓΗΣ

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

- (α) αποθέματα (βλέπε ΔΛΠ 2 Αποθέματα),
- (β) περιουσιακά στοιχεία που προέρχονται από συμβάσεις κατασκευής έργων (βλέπε ΔΛΠ 11 Συμβάσεις Κατασκευής),
- (γ) αναβαλλόμενες απαιτήσεις φόρων (βλέπε ΔΛΠ 12 Φόροι Εισοδήματος),
- (δ) περιουσιακά στοιχεία που προκύπτουν από παροχές σε εργαζομένους (βλέπε ΔΛΠ 19 Παροχές σε Εργαζομένους),
- (ε) χρηματοοικονομικά περιουσιακά στοιχεία που περιλαμβάνονται στο πεδίο εφαρμογής του ΔΛΠ 39 Χρηματοοικονομικά Μέσα: Αναγνώριση και Επιμέτρηση,
- (στ) επενδύσεις σε ακίνητα που αποτιμώνται στην εύλογη αξία (βλέπε ΔΛΠ 40 Επενδύσεις σε Ακίνητα),
- (ζ) βιολογικά περιουσιακά στοιχεία που αφορούν σε γεωργική δραστηριότητα και τα οποία αποτιμώνται στην εύλογη αξία μείον εκτιμώμενα κόστη σημείου πώλησης (βλέπε ΔΛΠ 41 Γεωργία),
- (η) αναβαλλόμενα κόστη απόκτησης και άυλα περιουσιακά στοιχεία, που προκύπτουν από τα συμβατικά δικαιώματα σύμφωνα με ασφαλιστικά σύμβολα που εμπίπτουν στο πεδίο εφαρμογής του Δ.Π.Χ.Π. 4 Ασφαλιστήρια Σύμβολα και
- (ι) μη κυκλοφορούντα περιουσιακά στοιχεία (ή ομάδες διάθεσης) που κατατάσσονται ως κατεχόμενα για πώληση σύμφωνα με το Δ.Π.Χ.Π. 5 Μη Κυκλοφορούντα Περιουσιακά Στοιχεία που Κατέχονται προς Πώληση και Διακοπείσες Δραστηριότητες.
- (θ) μη κυκλοφορούντα περιουσιακά στοιχεία (ή ομάδες διάθεσης) που κατατάσσονται ως κατεχόμενα για πώληση σύμφωνα με το Δ.Π.Χ.Π. 5 Μη Κυκλοφορούντα Περιουσιακά Στοιχεία που Κατέχονται προς Πώληση και Διακοπείσες Δραστηριότητες. (ΔΠΧΠ5)

Το παρόν Πρότυπο δεν εφαρμόζεται σε αποθέματα, περιουσιακά στοιχεία που προκύπτουν από συμβάσεις κατασκευής, απαιτήσεις από αναβαλλόμενη φορολογία, περιουσιακά στοιχεία που προέρχονται από παροχές σε εργαζομένους ή περιουσιακά στοιχεία που κατατάσσονται ως κατεχόμενα προς πώληση (ή που συμπεριλαμβάνονται σε ομάδα διάθεσης που κατατάσσεται ως κατεχόμενη προς πώληση) επειδή άλλα Πρότυπα που εφαρμόζονται στα περιουσιακά στοιχεία αυτά περιλαμβάνουν ειδικές απαιτήσεις για την αναγνώριση και την επιμέτρηση αυτών των περιουσιακών στοιχείων. (ΔΠΧΠ5)

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

- (α) θυγατρικές, όπως ορίζονται στο ΔΛΠ 27 Ενοποιημένες και Ιδιαίτερες Οικονομικές Καταστάσεις,
- (β) συνδεδεμένες επιχειρήσεις, όπως καθορίστηκαν στο ΔΛΠ 28 Επενδύσεις σε Συγγενείς Επιχειρήσεις και
- (γ) κοινοπραξίες, όπως καθορίζονται στο ΔΛΠ 31 Δικαιώματα σε Κοινοπραξίες.

3. ΟΡΙΣΜΟΙ

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

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

- (α) Τα στοιχεία που είναι αντικείμενο εμπορίου μέσα στην αγορά είναι ομοιογενή,
- (β) πρόθυμοι αγοραστές και πωλητές μπορεί κανονικά να βρεθούν οποιαδήποτε στιγμή και
- (γ) οι τιμές είναι διαθέσιμες στο κοινό.

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

Οι δύο όροι έχουν την ίδια έννοια.

Ωφέλιμη ζωή είναι:

(α) είτε η περίοδος κατά τη διάρκεια της οποίας ένα περιουσιακό στοιχείο αναμένεται να χρησιμοποιηθεί από την οντότητα

(β) είτε το πλήθος της παραγωγής ή όμοιες μονάδες που αναμένεται να αποκτηθούν από το περιουσιακό στοιχείο από την οντότητα.

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

4. ΑΝΑΓΝΩΡΙΣΗ ΕΝΟΣ ΠΕΡΙΟΥΣΙΑΚΟΥ ΣΤΟΙΧΕΙΟΥ ΠΟΥ ΜΠΟΡΕΙ ΝΑ ΕΧΕΙ ΑΠΟΜΕΙΩΘΕΙ

4.1 Εξωτερικές πηγές πληροφόρησης

(α) κατά τη διάρκεια της περιόδου, η αγοραία αξία ενός περιουσιακού στοιχείου έχει μειωθεί σημαντικά περισσότερο από ότι θα αναμενόταν, ως αποτέλεσμα της παρόδου του χρόνου ή της κανονικής χρήσης.

(β) σημαντικές μεταβολές που επιδρούν αρνητικά στην οντότητα έχουν λάβει χώρα κατά τη διάρκεια της περιόδου ή θα λάβουν χώρα στο εγγύς μέλλον, στο τεχνολογικό περιβάλλον της αγοράς, στο οικονομικό ή νομικό περιβάλλον στο οποίο η οντότητα λειτουργεί ή στην αγορά στην οποία ένα περιουσιακό στοιχείο είναι εντεταγμένο.

(γ) αγοραία επιτόκια ή άλλα αγοραία ποσοστά απόδοσης των επενδύσεων έχουν αυξηθεί κατά τη διάρκεια της περιόδου και αυτές οι αυξήσεις είναι πιθανό να επηρεάζουν το προεξοφλητικό επιτόκιο που χρησιμοποιείται κατά τον υπολογισμό της αξίας, λόγω χρήσης ενός περιουσιακού στοιχείου και να μειώνουν συνεπώς το ανακτήσιμο ποσό του περιουσιακού στοιχείου ουσιαδώς.

(δ) η λογιστική αξία των καθαρών περιουσιακών στοιχείων της οντότητας, είναι μεγαλύτερη από την κεφαλαιοποίηση της αγοραίας αξίας της.

4.2 Εσωτερικές πηγές πληροφόρησης

(α) υπάρχουν διαθέσιμες αποδείξεις για οικονομική απαξίωση ή φυσική ζημία ενός περιουσιακού στοιχείου.

(β) σημαντικές μεταβολές, με δυσμενές αποτέλεσμα για την οντότητα, έχουν λάβει χώρα κατά τη διάρκεια της περιόδου ή αναμένονται να συμβούν στο εγγύς μέλλον, κατά την έκταση ή κατά τον τρόπο που ένα περιουσιακό στοιχείο χρησιμοποιείται ή αναμένεται να χρησιμοποιηθεί. Αυτές οι μεταβολές περιλαμβάνουν την αδρανοποίηση του στοιχείου, προγράμματα για διακοπή ή αναδιάρθρωση της

εκμετάλλευσης στην οποία το περιουσιακό στοιχείο ανήκει ή προγράμματα για διάθεση ενός περιουσιακού στοιχείου πριν από την προηγουμένως αναμενόμενη ημερομηνία και η επανεκτίμηση της ωφέλιμης

ζωής ενός περιουσιακού στοιχείου ως περιορισμένη αντί αόριστη (*).

(γ) αποδείξεις διαθέσιμες από αναφορές εσωτερικού ελέγχου, που δείχνουν ότι η οικονομική απόδοση ενός περιουσιακού στοιχείου χειροτερεύει ή θα είναι χειρότερη από την αναμενόμενη.

5. Η ΕΠΙΜΕΤΡΗΣΗ ΤΟΥ ΑΝΑΚΤΗΣΙΜΟΥ ΠΟΣΟΥ

Το παρόν Πρότυπο ορίζει το ανακτήσιμο ποσό ως το υψηλότερο ποσό μεταξύ της εύλογης αξίας απομειωμένης κατά το κόστος πωλήσεων και της αξίας λόγω χρήσης ενός περιουσιακού στοιχείου ή μιας μονάδας δημιουργίας ταμιακών ροών.

Δεν είναι πάντοτε αναγκαίο να προσδιορίζονται αμφότερες η εύλογη αξία απομειωμένη κατά το κόστος της πώλησης ενός περιουσιακού στοιχείου και η αξία λόγω χρήσης του. Για παράδειγμα, αν οποιοδήποτε από αυτά τα ποσά υπερβαίνει τη λογιστική αξία του περιουσιακού στοιχείου, το περιουσιακό στοιχείο δεν είναι απομειωμένο και δεν είναι αναγκαίο να εκτιμάται το άλλο ποσό.

Μπορεί να είναι δυνατό να προσδιοριστεί η εύλογη αξία απομειωμένη κατά το κόστος της πώλησης, ακόμη και όταν ένα περιουσιακό στοιχείο δεν είναι αντικείμενο εμπορίου σε μια ενεργός αγορά. Όμως, μερικές φορές μπορεί να μην είναι δυνατό να προσδιοριστεί η εύλογη αξία απομειωμένη κατά το κόστος της πώλησης, γιατί δεν υπάρχει καμία βάση για να γίνει μία αξιόπιστη εκτίμηση του ποσού που μπορεί να ληφθεί από την πώληση του περιουσιακού στοιχείου σε μία συναλλαγή σε καθαρά εμπορική βάση, μεταξύ δύο μερών που ενεργούν με τη θέλησή τους και με πλήρη γνώση των συνθηκών της αγοράς. Σε αυτήν την περίπτωση, η οντότητα μπορεί να χρησιμοποιεί την αξία του περιουσιακού στοιχείου ως το ανακτήσιμο ποσό του.

Αν δεν υπάρχει κανένας λόγος να πιστευτεί κανείς ότι η αξία λόγω χρήσης, ενός περιουσιακού στοιχείου ουσιαστικά υπερβαίνει την εύλογη αξία απομειωμένη κατά το κόστος της πώλησής του, η εύλογη αξία του περιουσιακού στοιχείου απομειωμένη κατά το κόστος της πώλησής του μπορεί να χρησιμοποιηθεί ως το ανακτήσιμο ποσό του. Αυτό συχνά θα συμβαίνει για ένα περιουσιακό στοιχείο που προορίζεται για πώληση. Αυτό, γιατί η αξία λόγω χρήσης ενός περιουσιακού στοιχείου που προορίζεται για διάθεση θα συνίσταται κυρίως από το καθαρό προϊόν της διάθεσης, δεδομένου ότι οι μελλοντικές ταμιακές ροές από τη συνεχή χρήση του περιουσιακού στοιχείου, μέχρι τη διάθεσή του, ενδέχεται να είναι αμελητέες.

Το ανακτήσιμο ποσό προσδιορίζεται για ένα κατ'ιδίαν περιουσιακό στοιχείο, εκτός αν το περιουσιακό στοιχείο δεν δημιουργείται ταμιακές εισροές από συνεχή χρήση, που είναι σε μεγάλο βαθμό ανεξάρτητες από εκείνες άλλων περιουσιακών στοιχείων ή ομάδων περιουσιακών στοιχείων. Αν αυτό συμβαίνει, το ανακτήσιμο ποσό προσδιορίζεται για τη μονάδα που δημιουργείται ταμιακές ροές στην οποία το περιουσιακό στοιχείο ανήκει εκτός αν:

(α) είτε η εύλογη αξία απομειωμένη κατά το κόστος της πώλησης του περιουσιακού στοιχείου είναι υψηλότερη από τη λογιστική αξία του είτε

(β) η αξία λόγω χρήσης του περιουσιακού στοιχείου, μπορεί να εκτιμάται ότι πλησιάζει προς την εύλογη αξία μείον το κόστος της πώλησης και η εύλογη αξία απομειωμένη κατά το κόστος της πώλησης μπορεί να προσδιοριστεί.

Σε μερικές περιπτώσεις, εκτιμήσεις, μέσοι όροι και εν συντομία υπολογισμοί μπορούν να παρέχουν μία λογική προσέγγιση των λεπτομερειακών υπολογισμών που απεικονίζονται σε αυτό το Πρότυπο, για τον προσδιορισμό της εύλογης αξίας απομειωμένης κατά το κόστος της πώλησης ή της αξίας λόγω χρήσης.

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

Ο πιο πρόσφατος λεπτομερής υπολογισμός του ανακτήσιμου ποσού προηγούμενης περιόδου μπορεί να χρησιμοποιηθεί στον έλεγχο απομείωσης για το περιουσιακό στοιχείο αυτό στην τρέχουσα περίοδο, με την προϋπόθεση ότι πληρούνται τα ακόλουθα κριτήρια:

(α) αν το άυλο περιουσιακό στοιχείο δεν δημιουργεί ταμιακές εισροές από τη συνεχιζόμενη χρήση που είναι σε μεγάλο βαθμό ανεξάρτητες από εκείνες άλλων περιουσιακών στοιχείων ή ομάδων περιουσιακών στοιχείων και συνεπώς ελέγχεται για απομείωση ως τμήμα της μονάδας δημιουργίας ταμιακών ροών στην οποία ανήκει, τα περιουσιακά στοιχεία και οι υποχρεώσεις που συνθέτουν τη μονάδα εκείνη δεν έχουν μεταβληθεί σημαντικά από τον πιο πρόσφατο υπολογισμό της ανακτήσιμης αξίας,

(β) ο πιο πρόσφατος υπολογισμός του ανακτήσιμου ποσού κατέληξε σε ποσό που υπερέβαινε τη λογιστική αξία του περιουσιακού στοιχείου κατά ένα σημαντικό ποσοστό και

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

5.2 Εύλογη αξία απομειωμένη κατά το κόστος της πώλησης

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

Αν δεν υπάρχει δεσμευτική συμφωνία πώλησης, αλλά ένα περιουσιακό στοιχείο είναι αντικείμενο εμπορίου σε μία ενεργός αγορά, η εύλογη αξία απομειωμένη κατά το κόστος της πώλησης είναι η αγοραία τιμή του περιουσιακού στοιχείου μείον τα κόστη διάθεσης. Η κατάλληλη αγοραία τιμή είναι συνήθως η τρέχουσα τιμή προσφοράς. Όταν τρέχουσες τιμές προσφοράς δεν είναι διαθέσιμες, η τιμή της πλέον πρόσφατης συναλλαγής μπορεί να παρέχει μία βάση από την οποία να εκτιμάται η εύλογη αξία απομειωμένη κατά το κόστος πωλήσεων, με την προϋπόθεση ότι δεν υπήρξε μία σημαντική μεταβολή σε οικονομικές συνθήκες μεταξύ της ημερομηνίας συναλλαγής και της ημερομηνίας κατά την οποία γίνεται η εκτίμηση.

Αν δεν υπάρχει δεσμευτική συμφωνία πώλησης ή ενεργός αγορά για ένα περιουσιακό στοιχείο, η εύλογη αξία απομειωμένη κατά το κόστος της πώλησης βασίζεται στην καλύτερη διαθέσιμη πληροφόρηση η οποία θα αντανάκλα το ποσό που η οντότητα θα μπορούσε να λάβει, κατά την ημερομηνία του ισολογισμού, από τη διάθεση του περιουσιακού στοιχείου σε μία συναλλαγή σε καθαρά εμπορική βάση, μεταξύ δύο μερών που ενεργούν με τη θέλησή τους και με πλήρη γνώση των συνθηκών της αγοράς, μετά την έκπτωση του κόστους διάθεσης. Κατά τον προσδιορισμό αυτού του ποσού, η οντότητα λαμβάνει υπόψη το αποτέλεσμα των πρόσφατων συναλλαγών για όμοια περιουσιακά στοιχεία, εντός του ίδιου κλάδου. Η εύλογη αξία απομειωμένη κατά το κόστος της πώλησης δεν αντανάκλα μία αναγκαστική πώληση, εκτός αν η διοίκηση αναγκάζεται να πωλήσει άμεσα.

Κόστη διάθεσης, άλλα εκτός από εκείνα που έχουν ήδη αναγνωριστεί ως υποχρεώσεις, εκπίπτουν κατά τον προσδιορισμό της εύλογης αξίας απομειωμένης κατά το κόστος της πώλησης. Παραδείγματα τέτοιου κόστους είναι τα νομικά έξοδα, χαρτόσημα και παρόμοιοι φόροι συναλλαγών, έξοδα μεταφοράς του περιουσιακού στοιχείου και άμεσα διαφορεικά κόστη για τη θέση του περιουσιακού στοιχείου σε κατάσταση πώλησης. Όμως, παροχές εξόδου από την υπηρεσία (όπως ορίστηκαν στο ΔΛΠ 19 Παροχές σε Εργαζόμενους) και κόστη που συνδέονται με τον περιορισμό ή την αναδιοργάνωση μιας επιχείρησης, που είναι συνέπεια της διάθεσης ενός περιουσιακού στοιχείου, δεν είναι άμεσα διαφορεικά κόστη για τη διάθεση του περιουσιακού στοιχείου.

Μερικές φορές, η διάθεση ενός περιουσιακού στοιχείου θα απαιτούσε ο αγοραστής να έχει αναλάβει μία υποχρέωση και μόνο μία εύλογη αξία απομειωμένη κατά το κόστος της πώλησης είναι διαθέσιμη για αμφότερα, το περιουσιακό στοιχείο και την υποχρέωση.

5.3 Αξία λόγω χρήσης

Τα ακόλουθα στοιχεία θα αντικατοπτρίζονται στον υπολογισμό της αξίας λόγω χρήσης ενός περιουσιακού στοιχείου:

- (α) μία εκτίμηση των μελλοντικών ταμιακών ροών που η οντότητα αναμένει να αντλήσει από το περιουσιακό στοιχείο,
- (β) προσδοκίες σχετικά με πιθανές διακυμάνσεις του ποσού ή του χρονοδιαγράμματος εκείνων των μελλοντικών ταμιακών ροών,
- (γ) η διαχρονική αξία του χρήματος, αντιπροσωπευόμενη από το τρέχον επιτόκιο ελεύθερο κινδύνου της αγοράς,
- (δ) η τιμή για την επιβάρυνση της αβεβαιότητας που είναι ενσωματωμένη στο περιουσιακό στοιχείο και
- (ε) άλλα στοιχεία, όπως η έλλειψη ρευστότητας που οι συμμετέχοντες στην αγορά θα ενσωμάτωναν στον καθορισμό των μελλοντικών ταμιακών ροών που η οντότητα αναμένει να αντλήσει από το περιουσιακό στοιχείο.

Η εκτίμηση της αξίας λόγω χρήσης ενός περιουσιακού στοιχείου περιλαμβάνει τα ακόλουθα στάδια:

(α) εκτίμηση των μελλοντικών ταμιακών εισροών και εκροών που προέρχονται από τη συνεχή χρήση του περιουσιακού στοιχείου και από την τελική διάθεση του και,

(β) εφαρμογή του κατάλληλου προεξοφλητικού επιτοκίου σε αυτές τις μελλοντικές ταμιακές ροές.

Βάση εκτιμήσεων μελλοντικών ταμιακών ροών

Κατά την αποτίμηση της αξίας λόγω χρήσης η οντότητα θα:

(α) βασίζει τις προβλέψεις ταμιακών ροών σε λογικές και βάσιμες παραδοχές, που αντιπροσωπεύουν την ορθή εκτίμηση της διοίκησης για το πλαίσιο των οικονομικών συνθηκών που θα υπάρχουν κατά τη διάρκεια της απομένουσας ωφέλιμης ζωής του περιουσιακού στοιχείου. Μεγαλύτερο βάρος θα δίδεται σε εξωτερικές αποδείξεις.

(β) βασίζει τις προβλέψεις των ταμιακών ροών στους πιο πρόσφατους χρηματοοικονομικούς προϋπολογισμούς/προγνώσεις εγκεκριμένους/εγκεκριμένες από τη διοίκηση, αλλά θα αποκλείει κάθε εκτιμώμενη μελλοντική ταμιακή εισροή ή εκροή που αναμένεται να προκύψει από μελλοντικές αναδιαρθρώσεις ή από τη βελτίωση ή αναβάθμιση της απόδοσης του περιουσιακού στοιχείου. Προβλέψεις που βασίζονται σε αυτούς τους προϋπολογισμούς/προγνώσεις πρέπει να καλύπτουν μία μέγιστη περίοδο πέντε ετών, εκτός αν μία μεγαλύτερη περίοδος μπορεί να δικαιολογείται.

(γ) εκτιμά προβλέψεις ταμιακών ροών, πέραν από την περίοδο που καλύπτεται από τους πλέον πρόσφατους προϋπολογισμούς/προγνώσεις, με αναγωγή των προβλέψεων που βασίζονται στους προϋπολογισμούς/προγνώσεις, χρησιμοποιώντας ένα σταθερό ή φθίνοντα συντελεστή ανάπτυξης για τα επόμενα έτη, εκτός αν ένας υψηλότερος συντελεστής μπορεί να δικαιολογείται. Αυτός ο συντελεστής ανάπτυξης, δεν πρέπει να υπερβαίνει το μακροπρόθεσμο μέσο συντελεστή ανάπτυξης για τα προϊόντα, επιχειρηματικούς κλάδους χώρα ή χώρες στις οποίες η οντότητα λειτουργεί ή για την αγορά στην οποία το περιουσιακό στοιχείο χρησιμοποιείται, εκτός αν ένας μεγαλύτερος συντελεστής μπορεί να δικαιολογείται.

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

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

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

διάρκεια του κύκλου ζωής ενός προϊόντος ή κλάδου. Αν αρμόζει, ο συντελεστής αύξησης είναι μηδενικός ή αρνητικός.

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

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

Σύνοψη των εκτιμήσεων των μελλοντικών ταμιακών ροών

Οι εκτιμήσεις μελλοντικών ταμιακών ροών θα περιλαμβάνουν:

- (α) προβλέψεις ταμιακών εισροών από τη συνεχή χρήση του περιουσιακού στοιχείου,
- (β) προβλέψεις ταμιακών εκροών, που πραγματοποιούνται αναγκαστικά, για να δημιουργούν τις ταμιακές εισροές από συνεχή χρήση του περιουσιακού στοιχείου (συμπεριλαμβάνοντας ταμιακές εκροές για να ετοιμαστεί το περιουσιακό στοιχείο προς χρήση) και που μπορεί να αποδίδονται άμεσα ή να κατανέμονται σε μία λογική και συνεπή βάση στο περιουσιακό στοιχείο και
- (γ) καθαρές ταμιακές ροές, αν υπάρχουν, που εισπράττονται (ή πληρώνονται) για τη διάθεση του περιουσιακού στοιχείου κατά το τέλος της ωφέλιμης ζωής του.

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

Προβλέψεις ταμιακών εκροών περιλαμβάνουν τα καθημερινά έξοδα συντήρησης του περιουσιακού στοιχείου καθώς και μελλοντικά γενικά έξοδα, που μπορούν να αποδοθούν άμεσα ή να κατανεμηθούν πάνω σε μία λογική και συνεπή βάση, στη χρήση του περιουσιακού στοιχείου. Όταν η λογιστική αξία ενός περιουσιακού στοιχείου δεν περιλαμβάνει ακόμη όλες τις ταμιακές εκροές που πραγματοποιούνται, πριν αυτό είναι έτοιμο για χρήση ή πώληση, η εκτίμηση των μελλοντικών ταμιακών εκροών περιλαμβάνει μία εκτίμηση οποιασδήποτε περαιτέρω ταμιακής εκροής που αναμένεται να πραγματοποιηθεί, πριν το περιουσιακό στοιχείο είναι έτοιμο για χρήση ή πώληση. Για παράδειγμα, αυτό συμβαίνει για ένα κτίριο υπό κατασκευή ή για ένα αναπτυξιακό έργο που δεν έχει ακόμη ολοκληρωθεί.

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

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

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

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

- (α)** μία μελλοντική αναδιάρθρωση για την οποία η οντότητα δεν έχει ακόμη δεσμευθεί ή
- (β)** τη βελτίωση ή αναβάθμιση της απόδοσης του περιουσιακού στοιχείου.

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

- (α)** μελλοντικές ταμιακές εκροές ή σχετικό περιορισμό του κόστους (για παράδειγμα μειώσεις στο κόστος προσωπικού) ή οφέλη που αναμένονται να προκύψουν από μία μελλοντική αναδιάρθρωση, για την οποία η οντότητα δεν είναι ακόμη δεσμευμένη ή
- (β)** μελλοντικές ταμιακές εκροές που θα βελτιώσουν ή θα αναβαθμίσουν την απόδοση του περιουσιακού στοιχείου ή τις σχετιζόμενες ταμιακές εισροές που αναμένεται να προκύψουν από τις εκροές αυτές.

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

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

- (α)** οι εκτιμήσεις των μελλοντικών ταμιακών εισροών και ταμιακών εκροών για τον σκοπό του προσδιορισμού της αξίας λόγω χρήσης αντανακλούν τον περιορισμό του κόστους και άλλα οφέλη από την αναδιάρθρωση (βασισμένα στους πιο πρόσφατους οικονομικούς προϋπολογισμούς/προγνώσεις, που έχουν εγκριθεί από τη διοίκηση) και
- (β)** οι εκτιμήσεις των μελλοντικών ταμιακών εκροών για την αναδιάρθρωση αντιμετωπίζονται με μία πρόβλεψη αναδιάρθρωσης σύμφωνα με το ΔΛΠ 37.

Μ ε λ λ ο ν τ ι κ έ ς τ α μ ι α κ έ ς ρ ο έ ς σ ε ξ έ ν ο ν ό μ ι σ μ α

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

Π ρ ο ε ξ ο φ λ η τ ι κ ό ε π ι τ ό κ ι ο

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

- (α)** τη διαχρονική αξία του χρήματος και
- (β)** τους κινδύνους τους συναφείς για το περιουσιακό στοιχείο για τους οποίους οι μελλοντικές εκτιμήσεις ταμιακών ροών δεν έχουν προσαρμοστεί.

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

Όταν ένα επιτόκιο που εφαρμόζεται ειδικώς σε ένα περιουσιακό στοιχείο δεν είναι άμεσα διαθέσιμο από την αγορά, η οντότητα χρησιμοποιεί υποκατάστατα για να εκτιμά το προεξοφλητικό επιτόκιο..

6. ΜΟΝΑΔΕΣ ΔΗΜΙΟΥΡΓΙΑΣ ΤΑΜΙΑΚΩΝ ΡΟΩΝ ΚΑΙ ΥΠΕΡΑΞΙΑ

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

Αν υπάρχει οποιαδήποτε ένδειξη ότι ένα περιουσιακό στοιχείο μπορεί να είναι απομειωμένο, το ανακτήσιμο ποσό θα εκτιμάται για το κατ' ιδίαν περιουσιακό στοιχείο. Αν δεν υπάρχει δυνατότητα εκτίμησης του ανακτήσιμου ποσού του κατ' ιδίαν περιουσιακού στοιχείου, η οντότητα θα προσδιορίζει το ανακτήσιμο ποσό της μονάδας δημιουργίας ταμιακών ροών στην οποία το περιουσιακό στοιχείο ανήκει (μονάδα του περιουσιακού στοιχείου που δημιουργεί ταμιακές ροές).

Το ανακτήσιμο ποσό ενός κατ' ιδίαν περιουσιακού στοιχείου δεν μπορεί να προσδιορίζεται αν:

(α) η αξία λόγω χρήσης του περιουσιακού στοιχείου δεν μπορεί να εκτιμάται ότι πλησιάζει προς την εύλογη αξία απομειωμένη κατά το κόστος της πώλησης (για παράδειγμα, όταν οι μελλοντικές ταμιακές ροές από τη συνεχή χρήση του περιουσιακού στοιχείου δεν μπορούν να εκτιμώνται ότι είναι αμελητέες) και

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

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

Παράδειγμα

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

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

Όπως ορίστηκε, μία μονάδα του περιουσιακού στοιχείου, που δημιουργεί ταμιακές ροές, είναι η μικρότερη ομάδα περιουσιακών στοιχείων, που περιλαμβάνει το περιουσιακό στοιχείο και που

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

Παράδειγμα

Μία εταιρία λεωφορείων παρέχει υπηρεσίες, σύμφωνα με μία σύμβαση με ένα Δήμο, η οποία απαιτεί ελάχιστες υπηρεσίες σε κάθε μία από πέντε ξεχωριστές διαδρομές. Περιουσιακά στοιχεία που απασχολούνται σε κάθε διαδρομή και οι ταμιακές ροές από κάθε διαδρομή μπορεί να αναγνωρίζονται ξεχωριστά. Μία από τις διαδρομές λειτουργεί με σημαντική ζημία. Επειδή η οντότητα δεν έχει την επιλογή να περικόψει οποιαδήποτε διαδρομή λεωφορείου, το χαμηλότερο επίπεδο των αναγνωρίσιμων ταμιακών εισροών που είναι σε μεγάλο βαθμό ανεξάρτητες από τις ταμιακές εισροές, από άλλα περιουσιακά στοιχεία ή ομάδες περιουσιακών στοιχείων, είναι οι ταμιακές εισροές που δημιουργούνται από τις πέντε διαδρομές μαζί. Η μονάδα δημιουργίας ταμιακών ροών για κάθε διαδρομή είναι η εταιρία των λεωφορείων ως ένα σύνολο.

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

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

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

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

Ακόμη και αν μέρος ή το σύνολο του προϊόντος που παράγεται από ένα περιουσιακό στοιχείο ή μια ομάδα περιουσιακών στοιχείων, χρησιμοποιείται από άλλες μονάδες της οντότητας (για παράδειγμα, προϊόντα σε ένα ενδιάμεσο στάδιο μιας παραγωγικής διαδικασίας), αυτό το περιουσιακό στοιχείο ή ομάδα περιουσιακών στοιχείων σχηματίζει μία ιδιαίτερη μονάδα δημιουργίας ταμιακών ροών, αν η οντότητα θα μπορούσε να πωλήσει αυτό το προϊόν σε μία ενεργό αγορά. Αυτό συμβαίνει, γιατί αυτό το περιουσιακό στοιχείο ή ομάδα περιουσιακών στοιχείων θα μπορούσε να δημιουργεί ταμιακές εισροές που θα ήταν σε μεγάλο βαθμό

ανεξάρτητες των ταμιακών εισροών από άλλα περιουσιακά στοιχεία ή ομάδες περιουσιακών στοιχείων. Κατά τη χρησιμοποίηση πληροφοριών που βασίζονται σε οικονομικούς προϋπολογισμούς/προγνώσεις, οι οποίες αφορούν σε τέτοια μονάδα δημιουργίας ταμιακών ροών ή σε οποιοδήποτε άλλο περιουσιακό στοιχείο ή μονάδα δημιουργίας ταμιακών ροών που επηρεάζεται από τις εσωτερικές τιμές μεταβίβασης, η οντότητα προσαρμόζει αυτές τις πληροφορίες, αν οι τιμές εσωτερικής μεταβίβασης δεν αντανακλούν την ορθή εκτίμηση της διοίκησης για τις μελλοντικές τιμές του προϊόντος της μονάδας δημιουργίας ταμιακών ροών.

Οι μονάδες δημιουργίας ταμιακών ροών πρέπει να αναγνωρίζονται με συνέπεια, από περίοδο σε περίοδο, για το ίδιο περιουσιακό στοιχείο ή τύπους περιουσιακών στοιχείων, εκτός αν μία μεταβολή δικαιολογείται.

Αν η οντότητα προσδιορίσει ότι ένα περιουσιακό στοιχείο ανήκει σε μία διαφορετική μονάδα δημιουργίας ταμιακών ροών από εκείνη των προηγούμενων περιόδων ή ότι οι τύποι των περιουσιακών στοιχείων που συγκροτούν τη μονάδα δημιουργίας ταμιακών ροών του περιουσιακού στοιχείου έχουν μεταβληθεί, η παράγραφος 130 απαιτεί ορισμένες γνωστοποιήσεις σχετικά με τη μονάδα δημιουργίας ταμιακών ροών, αν μία ζημία απομείωσης αναγνωρίζεται ή αναστρέφεται για τη μονάδα δημιουργίας ταμιακών ροών και είναι ουσιαστική για τη μονάδα δημιουργίας ταμιακών ροών.

Ανακτήσιμο ποσό και λογιστική αξία μιας μονάδας δημιουργίας ταμιακών ροών

Το ανακτήσιμο ποσό μιας μονάδας δημιουργίας ταμιακών ροών, είναι το υψηλότερο ποσό μεταξύ της εύλογης αξίας απομειωμένης κατά το κόστος της πώλησης και της αξίας λόγω χρήσης αυτής. Η λογιστική αξία μιας μονάδας δημιουργίας ταμιακών ροών θα προσδιορίζεται σε βάση που είναι συνεπή προς τον τρόπο που το ανακτήσιμο ποσό της μονάδας δημιουργίας ταμιακών ροών προσδιορίζεται.

Η λογιστική αξία μιας μονάδας δημιουργίας ταμιακών ροών:

(α) περιλαμβάνει τη λογιστική αξία, μόνο εκείνων των περιουσιακών στοιχείων που μπορούν να αποδίδονται άμεσα ή να κατανέμονται πάνω σε μία λογική και σταθερή βάση, στη μονάδα δημιουργίας ταμιακών ροών και τα οποία θα δημιουργούν τις μελλοντικές ταμιακές εισροές, που θα χρησιμοποιούνται για τον προσδιορισμό της αξίας λόγω χρήσης της μονάδας δημιουργίας ταμιακών ροών

και

(β) δεν περιλαμβάνει τη λογιστική αξία οποιασδήποτε αναγνωρισμένης υποχρέωσης, εκτός αν το ανακτήσιμο ποσό της μονάδας δημιουργίας ταμιακών ροών δεν μπορεί να προσδιοριστεί χωρίς να ληφθεί υπόψη αυτή η υποχρέωση.

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

Όταν περιουσιακά στοιχεία ομαδοποιούνται για τις εκτιμήσεις της ανακτησιμότητας, είναι σημαντικό να συμπεριλαμβάνονται στη μονάδα δημιουργίας ταμιακών ροών όλα τα περιουσιακά στοιχεία που δημιουργούν ή που χρησιμοποιούνται για να δημιουργήσουν το οικείο ρεύμα των ταμιακών εισροών. Αλλιώς, η μονάδα δημιουργίας ταμιακών ροών μπορεί να φαίνεται ότι είναι πλήρως ανακτήσιμη, όταν στην πραγματικότητα μία ζημία απομείωσης έχει πραγματοποιηθεί. Σε μερικές περιπτώσεις, αν και ορισμένα περιουσιακά στοιχεία συμβάλλουν στις εκτιμώμενες μελλοντικές ταμιακές ροές μίας μονάδας δημιουργίας ταμιακών ροών, δεν μπορούν να κατανεμηθούν στη μονάδα δημιουργίας ταμιακών ροών σε μία λογική και σταθερή βάση. Αυτό μπορούσε να είναι η περίπτωση υπεραξίας ή εταιρικών περιουσιακών στοιχείων, τέτοιων όπως περιουσιακών στοιχείων κεντρικού. Μπορεί να είναι αναγκαίο να λαμβάνονται υπόψη ορισμένες αναγνωρισμένες υποχρεώσεις για να προσδιορίζεται το ανακτήσιμο ποσό μιας μονάδας δημιουργίας ταμιακών ροών. Αυτό μπορεί να συμβαίνει, αν η διάθεση μιας μονάδας δημιουργίας ταμιακών ροών, θα απαιτούσε ο αγοραστής να αναλάβει την

υποχρέωση. Στην περίπτωση αυτή, η εύλογη αξία απομειωμένη κατά το κόστος της πώλησης (ή η εκτιμώμενη ταμιακή ροή από την τελική διάθεση) της μονάδας δημιουργίας ταμιακών ροών είναι η εκτιμώμενη τιμή πώλησης για τα περιουσιακά στοιχεία της μονάδας δημιουργίας ταμιακών ροών και της υποχρέωσης μαζί, μείον το κόστος διάθεσης. Για να πραγματοποιηθεί μία εποικοδομητική σύγκριση μεταξύ της λογιστικής αξίας της μονάδας δημιουργίας ταμιακών ροών και του ανακτήσιμου ποσού της, η λογιστική αξία της υποχρέωσης εκπίπτει κατά τον προσδιορισμό αμοφτέρων, της αξίας λόγω χρήσης της μονάδας δημιουργίας ταμιακών ροών και της λογιστικής αξίας της.

7. Υπεραξία

Ο επιμερισμός της υπεραξίας σε μονάδες δημιουργίας ταμιακών ροών

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

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

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

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

Μία μονάδα δημιουργίας ταμιακών ροών στην οποία επιμερίζεται υπεραξία για τους σκοπούς του ελέγχου απομείωσης μπορεί να μη συμπίπτει με το επίπεδο στο οποίο επιμερίζεται η υπεραξία σύμφωνα με το ΔΛΠ 21 Οι Επιδράσεις Μεταβολών των Τιμών Συναλλάγματος για τους σκοπούς επιμέτρησης των κερδών ή ζημιών ξένων νομισμάτων.

Για παράδειγμα, αν η οντότητα απαιτείται από το ΔΛΠ 21 να επιμερίσει την υπεραξία σε σχετικά χαμηλά επίπεδα για σκοπούς επιμέτρησης κερδών ή ζημιών από ξένα νομίσματα, δεν απαιτείται να ελέγξει την υπεραξία για απομείωση στο ίδιο επίπεδο εκτός αν παρακολουθεί την υπεραξία στο επίπεδο αυτό για εσωτερικούς σκοπούς της διοίκησης.

Αν ο αρχικός επιμερισμός της υπεραξίας που αποκτήθηκε σε συνένωση επιχειρήσεων δεν μπορεί να ολοκληρωθεί πριν το τέλος της ετήσιας περιόδου στην οποία πραγματοποιήθηκε η συνένωση επιχειρήσεων, εκείνος ο αρχικός επιμερισμός θα ολοκληρωθεί πριν το τέλος της πρώτης ετήσιας περιόδου που αρχίζει μετά την ημερομηνία της απόκτησης.

Σύμφωνα με το Δ.Π.Χ.Π. 3 Συνενώσεις Επιχειρήσεων, αν ο αρχικός λογιστικός χειρισμός για μία συνένωση επιχειρήσεων μπορεί να προσδιοριστεί μόνο προσωρινά μέχρι το τέλος της περιόδου στην οποία πραγματοποιήθηκε η συνένωση, ο αποκτών:

(α) θα αντιμετωπίσει λογιστικά τη συνένωση χρησιμοποιώντας εκείνες τις προσωρινές αξίες και

(β) θα αναγνωρίσει οποιοσδήποτε προσαρμογές εκείνων των προσωρινών αξιών ως αποτέλεσμα της ολοκλήρωσης της αρχικής λογιστικής αντιμετώπισης εντός δώδεκα μηνών από την ημερομηνία της απόκτησης.

Υπό αυτές τις συνθήκες, μπορεί να μην είναι δυνατό να ολοκληρωθεί ο αρχικός επιμερισμός της υπεραξίας που αποκτήθηκε στη συνένωση πριν το τέλος της ετήσιας περιόδου στην οποία πραγματοποιήθηκε η συνένωση.

Αν η υπεραξία έχει επιμεριστεί σε μονάδα δημιουργίας ταμιακών ροών και η οντότητα διαθέσει κάποια εκμετάλλευση της μονάδας αυτής, η υπεραξία που συσχετίζεται με την διατεθείσα εκμετάλλευση θα:

(α) περιλαμβάνεται στη λογιστική αξία της εκμετάλλευσης κατά τον προσδιορισμό του κέρδους ή της ζημίας της διάθεσης

και

(β) επιμετράται βάσει των σχετικών αξιών της διατεθείσας εκμετάλλευσης και του παρακρατηθέντος τμήματος της μονάδας δημιουργίας ταμιακών ροών, εκτός αν η οντότητα μπορεί να αποδείξει ότι κάποια άλλη μέθοδος αντικατοπτρίζει κατά καλύτερο τρόπο την υπεραξία που συσχετίζεται με τη διατεθείσα εκμετάλλευση.

Παράδειγμα

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

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

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

Παράδειγμα

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

Β, Γ και Δ βάσει των σχετικών αξιών των τριών τμημάτων της Α προτού αυτά ενσωματωθούν με τις Β, Γ και Δ αναγνωριστεί καμία ζημία απομείωσης στο περιουσιακό στοιχείο σε προηγούμενες περιόδους.

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

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

(α) τη λογιστική αξία της υπεραξίας που επιμερίστηκε στη μονάδα (ομάδα μονάδων).

(β) τη λογιστική αξία των άυλων περιουσιακών στοιχείων που επιμερίστηκαν στη μονάδα (ομάδα μονάδων).

(γ) τη βάση στην οποία το ανακτήσιμο ποσό της μονάδας (ομάδας μονάδων) έχει προσδιοριστεί (ήτοι αξία λόγω χρήσης ή εύλογη αξία απομειωμένη κατά το κόστος της πώλησης).

(δ) αν το ανακτήσιμο ποσό της μονάδας (ομάδας μονάδων) βασίζεται στην αξία λόγω χρήσης:

(i) μία περιγραφή κάθε βασικής παραδοχής στην οποία η διοίκηση έχει βασίσει τις προβλέψεις ταμιακών ροών της για την περίοδο που καλύπτουν οι πιο πρόσφατοι προϋπολογισμοί/προγνώσεις. Οι βασικές παραδοχές είναι εκείνες στις οποίες το ανακτήσιμο ποσό της μονάδας (ομάδας μονάδων) είναι πιο ευαίσθητο.

(ii) μία περιγραφή της προσέγγισης της διοίκησης για τον προσδιορισμό της αξίας (των αξιών) που προσδίδονται σε κάθε βασική παραδοχή, αν οι αξία (οι αξίες) αυτή αντανακλά την εμπειρία του παρελθόντος ή, αν αρμόζει, ακολουθεί τις εξωτερικές πηγές πληροφόρησης και, αν όχι, πως και γιατί διαφέρει από την εμπειρία του παρελθόντος ή τις εξωτερικές πηγές πληροφόρησης.

(iii) την περίοδο κατά τη διάρκεια της οποίας η διοίκηση έχει προβλέψει ταμιακές ροές βάσει των προϋπολογισμών/προγνώσεων που ενέκρινε η διοίκηση και, όταν χρησιμοποιείται περίοδος μεγαλύτερη των πέντε ετών για μονάδα δημιουργίας ταμιακών ροών (ομάδα μονάδων), μία εξήγηση γιατί δικαιολογείται εκείνη η μεγαλύτερη περίοδο.

(iv) ο συντελεστής ανάπτυξης που χρησιμοποιήθηκε για την εκτίμηση κατά παρέκταση των προβλεπόμενων ταμιακών ροών πέραν της περιόδου που καλύπτεται από τους πιο πρόσφατους προϋπολογισμούς/προγνώσεις και τη δικαιολογία για τη χρήση συντελεστή ανάπτυξης που υπερβαίνει το μακροπρόθεσμο μέσο συντελεστή ανάπτυξης για τα προϊόντα, τις βιομηχανίες, τη χώρα ή τις χώρες στις οποίες λειτουργεί η οντότητα ή για την αγορά στην οποία η μονάδα (ομάδα μονάδων) εντάσσεται.

(v) Το προεξοφλητικό επιτόκιο (επιτόκια) που εφαρμόζονται στις προβλέψεις ταμιακών ροών.

(ε) αν το ανακτήσιμο ποσό της μονάδας (ομάδας μονάδων) βασίζεται στην εύλογη αξία απομειωμένη κατά το κόστος της πώλησης, τη μέθοδο που χρησιμοποιήθηκε για τον προσδιορισμό της εύλογης αξίας απομειωμένης κατά το κόστος της πώλησης. Αν η εύλογη αξία απομειωμένη κατά το κόστος της πώλησης δεν έχει προσδιοριστεί με τη χρήση μιας παρατηρήσιμης αγοραίας τιμής για τη μονάδα (ομάδα μονάδων), θα γνωστοποιούνται και οι ακόλουθες πληροφορίες:

(i) μία περιγραφή κάθε βασικής παραδοχής στην οποία η διοίκηση βασίσει τον προσδιορισμό της εύλογης αξίας απομειωμένης κατά το κόστος της πώλησης. Οι βασικές παραδοχές είναι εκείνες στις οποίες το ανακτήσιμο ποσό της μονάδας (ομάδας μονάδων) είναι πιο ευαίσθητο.

(ii) μία περιγραφή της προσέγγισης της διοίκησης για τον προσδιορισμό της αξίας (των αξιών) που προσδίδονται σε κάθε βασική παραδοχή, αν οι αξία (οι αξίες) αυτή αντανακλά την εμπειρία του παρελθόντος ή, αν αρμόζει, ακολουθεί τις εξωτερικές πηγές πληροφόρησης και, αν όχι, πως και γιατί διαφέρει από την εμπειρία του παρελθόντος ή τις εξωτερικές πηγές πληροφόρησης.

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

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

(ii) την αξία που αποδόθηκε στη βασική παραδοχή.

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

Προεξοφλητικός συντελεστής

Όποια μέθοδος και αν υιοθετήσει η οντότητα για την επιμέτρηση της αξίας λόγω χρήσης ενός περιουσιακού στοιχείου, τα επιτόκια που θα χρησιμοποιούνται για την προεξόφληση των ταμιακών ροών δεν θα πρέπει να αντανακλούν κινδύνους για τους οποίους οι μελλοντικές εκτιμήσεις ταμιακών ροών έχουν προσαρμοστεί. Διαφορετικά, η επίδραση μερικών παραδοχών θα υπολογίζεται διπλά.

Όταν ένας ειδικός συντελεστής ενός περιουσιακού στοιχείου δεν είναι άμεσα διαθέσιμο από την αγορά, η οντότητα χρησιμοποιεί υποκατάστατα για να εκτιμά το προεξοφλητικό επιτόκιο. Ο σκοπός είναι να προσδιορίσει, όσο είναι δυνατό, μία αγοραία εκτίμηση της διαχρονικής αξίας του χρήματος για τις περιόδους μέχρι το τέλος της ωφέλιμης ζωής του περιουσιακού στοιχείου. Ως ένα σημείο εκκίνησης για την εκτίμηση αυτή, η οντότητα μπορεί να λάβει υπόψη τα ακόλουθα επιτόκια:

(α) το μέσο σταθμισμένο κόστος κεφαλαίου της οντότητας που προσδιορίζεται με τη χρησιμοποίηση τεχνικών τέτοιων, όπως το Υπόδειγμα Αποτίμησης Κεφαλαιουχικών Περιουσιακών Στοιχείων (Capital Asset Pricing Model),

(β) το οριακό δανειστικό επιτόκιο της οντότητας,

και

(γ) άλλα δανειστικά επιτόκια της αγοράς.

Όμως, οι συντελεστές αυτοί πρέπει να προσαρμόζονται:

(α) για να αντανακλούν τον τρόπο που η αγορά θα εκτιμούσε τους ειδικούς κινδύνους που συνδέονται με τις προβλεπόμενες ταμιακές ροές του περιουσιακού στοιχείου,

και

(β) για να αποκλείουν τους κινδύνους που δεν συνδέονται με τις εκτιμώμενες ταμιακές ροές του περιουσιακού στοιχείου ή για τις οποίες οι εκτιμώμενες ταμιακές ροές έχουν προσαρμοστεί.

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

Το προεξοφλητικό επιτόκιο είναι ανεξάρτητο της κεφαλαιακής δομής της οντότητας και του τρόπου που η οντότητα χρηματοδότησε την αγορά του περιουσιακού στοιχείου, γιατί οι μελλοντικές ταμιακές ροές που αναμένονται να προκύψουν από ένα περιουσιακό στοιχείο δεν εξαρτώνται από τον τρόπο με τον οποίο η οντότητα χρηματοδότησε την αγορά του περιουσιακού στοιχείου.

8. ΜΕΤΑΒΑΤΙΚΕΣ ΔΙΑΤΑΞΕΙΣ ΚΑΙ ΗΜΕΡΟΜΗΝΙΑ ΈΝΑΡΞΗΣ ΙΣΧΥΟΣ

Αν η οντότητα επιλέξει να εφαρμόσει το Δ.Π.Χ.Π. 3 από οποιαδήποτε ημερομηνία προγενέστερη των ημερομηνιών έναρξης ισχύος του Δ.Π.Χ.Π. 3, θα εφαρμόζει μελλοντικά και το παρόν Πρότυπο από εκείνη την ημερομηνία.

Σε διαφορετική περίπτωση, η οντότητα θα εφαρμόζει το παρόν Πρότυπο:

(α) στη λογιστική αντιμετώπιση υπεραξίας και άυλων περιουσιακών στοιχείων που αποκτήθηκαν σε συνενώσεις επιχειρήσεων η ημερομηνία συμφωνίας των οποίων είναι την ή μετά την 31 Μαρτίου 2004

και

(β) σε όλα τα υπόλοιπα περιουσιακά στοιχεία μελλοντικά από την πρώτη ετήσια περίοδο που αρχίζει την ή μετά την 31 Μαρτίου 2004.

ΔΙΕΘΝΕΣ ΛΟΓΙΣΤΙΚΟ ΠΡΟΤΥΠΟ 37 : Προβλέψεις, ενδεχόμενες υποχρεώσεις και ενδεχόμενες απαιτήσεις

1. ΣΚΟΠΟΣ

Ο σκοπός του παρόντος Προτύπου είναι να εξασφαλίζει ότι ορθά κριτήρια καταχώρησης και βάσεις αποτίμησης, εφαρμόζονται για τις προβλέψεις, τις ενδεχόμενες υποχρεώσεις και τις ενδεχόμενες απαιτήσεις και ότι επαρκείς πληροφορίες γνωστοποιούνται στο προσάρτημα των οικονομικών καταστάσεων, για να καθιστούν ικανούς τους χρήστες να αντιλαμβάνονται τη φύση, το χρονοδιάγραμμα και το ποσό τους.

2. ΠΕΔΙΟ ΕΦΑΡΜΟΓΗΣ

Το παρόν Πρότυπο πρέπει να εφαρμόζεται από όλες τις επιχειρήσεις για τη λογιστική των προβλέψεων, ενδεχόμενων υποχρεώσεων και ενδεχόμενων απαιτήσεων, εκτός από:

(α) εκείνες που προέρχονται από χρηματοπιστωτικά μέσα, τα οποία απεικονίζονται στην εύλογη αξία,

(β) εκείνες που ανακύπτουν σε ασφαλιστικές επιχειρήσεις από συμβάσεις με τους δικαιούχους των συμβολαίων, και

(γ) εκείνες που καλύπτονται από άλλο Διεθνές Λογιστικό Πρότυπο.

Το παρόν Πρότυπο εφαρμόζεται σε χρηματοπιστωτικά μέσα (συμπεριλαμβάνοντας εγγυήσεις), τα οποία δεν απεικονίζονται στην εύλογη αξία.

Εκτελεστές συμβάσεις είναι συμβάσεις, σύμφωνα με τις οποίες κανένα συμβαλλόμενο μέρος δεν έχει εκτελέσει οποιαδήποτε από τις δεσμεύσεις του ή αμφότερα έχουν μερικώς εκτελέσει τις δεσμεύσεις τους σε ίση έκταση. Το παρόν Πρότυπο δεν εφαρμόζεται σε εκτελεστές συμβάσεις, εκτός αν αυτές είναι επαχθείς.

3. ΟΡΙΣΜΟΙ

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

Πρόβλεψη είναι μία υποχρέωση αβέβαιου χρόνου ή ποσού.

Υποχρέωση είναι μία παρούσα δέσμευση της επιχείρησης, που προκύπτει από γεγονότα του παρελθόντος, ο διακανονισμός της οποίας αναμένεται να προκαλέσει μια εκροή, από την επιχείρηση, πόρων που ενσωματώνουν οικονομικά οφέλη.

Δεσμευτικό γεγονός είναι ένα γεγονός που δημιουργεί μία νόμιμη ή τεκμαιρόμενη δέσμευση, το οποίο έχει ως αποτέλεσμα μία επιχείρηση να μην έχει καμία πραγματική εναλλακτική λύση, εκτός από το διακανονισμό αυτής της δέσμευσης.

Νόμιμη δέσμευση είναι μία δέσμευση που προέρχεται από:

(α) ένα συμβόλαιο (μέσω ρητών ή σιωπηρών όρων του),

(β) νομοθεσία, ή

(γ) άλλη εφαρμογή του νόμου.

Τεκμαιρόμενη δέσμευση είναι μία δέσμευση που προέρχεται από πράξεις της επιχείρησης, όπου:

(α) από ένα καθιερωμένο πρόγραμμα πρακτικής παρελθόντος, δημοσιευμένες αρχές ή από σαφώς καθορισμένη τρέχουσα δήλωση, η επιχείρηση έχει δείξει σε άλλα μέρη ότι θα αποδεχθεί ορισμένες ευθύνες, και

(β) ως αποτέλεσμα, η επιχείρηση έχει δημιουργήσει μια ισχυρή προσδοκία στην πλευρά των άλλων μερών ότι θα αναλάβει αυτές τις ευθύνες.

Ενδεχόμενη Υποχρέωση είναι:

(α) μία πιθανή δέσμευση που προκύπτει από γεγονότα του παρελθόντος και της οποίας η ύπαρξη θα επιβεβαιωθεί μόνο από την επέλευση ή μη, ενός ή περισσότερων αβέβαιων μελλοντικών γεγονότων, όχι καθ' ολοκληρίαν μέσα στον έλεγχο της επιχείρησης, ή

(β) μια παρούσα δέσμευση που ανακύπτει από γεγονότα παρελθόντος, αλλά δεν καταχωρείται γιατί:

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

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

Ενδεχόμενη Απαίτηση είναι μία πιθανή απαίτηση, που προκύπτει από γεγονότα του παρελθόντος και της οποίας η ύπαρξη θα επιβεβαιωθεί μόνο από την επέλευση ή τη μη επέλευση, ενός ή περισσότερων αβέβαιων μελλοντικών γεγονότων, όχι καθ' ολοκληρίαν υποκείμενα στον έλεγχο της επιχείρησης.

Επαχθής σύμβαση είναι μία σύμβαση στην οποία το αναπόφευκτο κόστος εκπλήρωσης των δεσμεύσεων, σύμφωνα με τη σύμβαση, υπερβαίνει τα οικονομικά οφέλη που αναμένεται να ληφθούν σύμφωνα με αυτή τη σύμβαση.

Αναδιάρθρωση είναι ένα πρόγραμμα που σχεδιάζεται και ελέγχεται από τη διοίκηση και ουσιαστικά αλλάζει είτε:

(α) το πεδίο μιας επιχειρηματικής δραστηριότητας που έχει αναληφθεί από μια επιχείρηση, ή

(β) τον τρόπο με τον οποίο αυτή η επιχειρηματική δραστηριότητα καθοδηγείται

4. ΚΑΤΑΧΩΡΗΣΗ

Προβλέψεις

Μία πρόβλεψη πρέπει να καταχωρείται όταν:

(α) μία επιχείρηση έχει μία παρούσα δέσμευση (νόμιμη ή τεκμαιρόμενη), ως αποτέλεσμα ενός γεγονότος του παρελθόντος,

(β) είναι πιθανό ότι μία εκροή πόρων, που ενσωματώνουν οικονομικά οφέλη, θα απαιτηθεί για το διακανονισμό της δέσμευσης, και

(γ) μία αξιόπιστη εκτίμηση μπορεί να γίνει για το ποσό της δέσμευσης.

Αν αυτοί οι όροι δεν πληρούνται δεν πρέπει να καταχωρείται πρόβλεψη.

Παρούσα δέσμευση

Σε σπάνιες περιπτώσεις δεν είναι σαφές, αν υπάρχει μία παρούσα δέσμευση. Σε αυτές τις περιπτώσεις, ένα γεγονός του παρελθόντος θεωρείται ότι δημιουργεί μία παρούσα δέσμευση, αν, λαμβάνοντας υπόψη όλες τις διαθέσιμες αποδείξεις, είναι περισσότερο αληθοφανές, ότι μία παρούσα δέσμευση υπάρχει κατά την ημερομηνία του ισολογισμού.

Σε όλες σχεδόν τις περιπτώσεις θα είναι σαφές, αν ένα γεγονός του παρελθόντος έχει καταλήξει σε μία παρούσα δέσμευση. Σε σπάνιες περιπτώσεις, για παράδειγμα μία αγωγή, μπορεί να αμφισβητείται είτε αν ορισμένα γεγονότα έχουν συμβεί, είτε αν εκείνα τα γεγονότα έχουν ως αποτέλεσμα μία παρούσα δέσμευση. Σε τέτοια περίπτωση, μία επιχείρηση καθορίζει αν μία παρούσα δέσμευση υπάρχει κατά την ημερομηνία του ισολογισμού, λαμβάνοντας υπόψη όλες τις διαθέσιμες αποδείξεις, συμπεριλαμβανοντας, για παράδειγμα, τη γνώμη των εμπειρογνομόνων. Οι λαμβανόμενες υπόψη αποδείξεις, συμπεριλαμβανουν κάθε πρόσθετη απόδειξη που παρέχεται από γεγονότα μετά την ημερομηνία του ισολογισμού.

Στη βάση τέτοιας απόδειξης:

(α) όπου είναι περισσότερο αληθοφανές, ότι μία παρούσα δέσμευση υπάρχει στην ημερομηνία του ισολογισμού, η επιχείρηση καταχωρεί μία πρόβλεψη (αν πληρούνται τα κριτήρια καταχώρησης) και

(β) όπου είναι περισσότερο αληθοφανές ότι δεν υπάρχει καμία παρούσα δέσμευση, κατά την ημερομηνία του ισολογισμού, η επιχείρηση γνωστοποιεί μία ενδεχόμενη υποχρέωση, εκτός αν η πιθανότητα μιας εκροής πόρων, που ενσωματώνουν οικονομικά οφέλη, είναι απομακρυσμένη .

Παρελθόν γεγονός

Ένα παρελθόν γεγονός που οδηγεί σε μία παρούσα δέσμευση καλείται δεσμευτικό γεγονός. Ένα

γεγονός για να είναι ένα δεσμευτικό γεγονός, πρέπει η επιχείρηση να μην έχει άλλη πραγματική εναλλακτική λύση από το διακανονισμό της δέσμευσης που δημιουργείται από το γεγονός.

Αυτό συμβαίνει μόνον:

(α) όταν ο διακανονισμός της δέσμευσης μπορεί να επιβληθεί από το νόμο, ή
(β) στην περίπτωση μιας τεκμαιρόμενης δέσμευσης, όταν το γεγονός (το οποίο μπορεί να είναι μία ενέργεια της επιχείρησης), δημιουργεί βάσιμες προσδοκίες σε τρίτους ότι η επιχείρηση θα αναλάβει τη δέσμευση.

Οι οικονομικές καταστάσεις αναφέρονται στην οικονομική θέση μιας επιχείρησης στο τέλος της περιόδου κατάρτισης των οικονομικών καταστάσεων και όχι στην πιθανή θέση της στο μέλλον. Συνεπώς, καμία πρόβλεψη δεν καταχωρείται για κόστος που χρειάζεται να αναληφθεί για να λειτουργήσει στο μέλλον. Οι μόνες καταχωρούμενες υποχρεώσεις στην ημερομηνία του ισολογισμού της επιχείρησης, είναι εκείνες που υπάρχουν κατά την ημερομηνία του ισολογισμού.

Είναι μόνο εκείνες οι δεσμεύσεις, οι οποίες προκύπτουν από παρελθόντα γεγονότα που υπάρχουν, ανεξαρτήτως των μελλοντικών ενεργειών μιας επιχείρησης (δηλαδή, ο μελλοντικός οδηγός των επιχειρηματικών δραστηριοτήτων της), οι οποίες καταχωρούνται ως προβλέψεις. Παραδείγματα τέτοιων δεσμεύσεων είναι ποινές ή κόστος καθαρισμού για παράνομη περιβαλλοντολογική ζημία, αμφότερα τα οποία θα οδηγούσαν σε μία εκροή πόρων που ενσωματώνουν οικονομικά οφέλη κατά το διακανονισμό, ανεξαρτήτως των μελλοντικών ενεργειών της επιχείρησης. Ομοίως μία επιχείρηση καταχωρεί μία πρόβλεψη για κόστος απενεργοποίησης μιας εγκατάστασης πετρελαίου ή ενός σταθμού πυρηνικής ενέργειας κατά την έκταση που η επιχείρηση είναι υποχρεωμένη να αποκαταστήσει ζημιά που ήδη προκλήθηκε. Αντίθετα, λόγω εμπορικών πιέσεων ή νομίμων αξιώσεων, μία επιχείρηση μπορεί να προτίθεται ή να χρειάζεται να πραγματοποιήσει δαπάνες για να λειτουργεί κατά ένα ειδικό τρόπο στο μέλλον (για παράδειγμα, τοποθετώντας φίλτρα καπνού σε ένα ορισμένο τύπο εργοστασίου). Επειδή η επιχείρηση μπορεί να αποφύγει τις μελλοντικές δαπάνες με μελλοντικές ενέργειες της, για παράδειγμα, αλλάζοντας τη μέθοδο της λειτουργίας της, δεν έχει καμία παρούσα δέσμευση για αυτές τις μελλοντικές δαπάνες και καμία πρόβλεψη δεν καταχωρείται.

Μία δέσμευση πάντοτε εμπλέκει ένα άλλο μέρος έναντι του οποίου η δέσμευση αναλαμβάνεται. Δεν είναι αναγκαίο, όμως, να είναι γνωστή η ταυτότητα του μέρους προς το οποίο η δέσμευση αναλαμβάνεται - στην πραγματικότητα η δέσμευση μπορεί να απευθύνεται προς το ευρύτερο κοινό. Επειδή μία δέσμευση πάντοτε εμπεριέχει μία υπόσχεση προς ένα άλλο μέρος, τεκμαίρεται ότι μία απόφαση της διεύθυνσης ή του Διοικητικού Συμβουλίου δεν καταλήγει σε μία τεκμαιρόμενη δέσμευση κατά την ημερομηνία του ισολογισμού, εκτός αν η απόφαση έχει γνωστοποιηθεί πριν από την ημερομηνία του ισολογισμού, σε εκείνους που επηρεάζονται από αυτή με ένα επαρκώς καθορισμένο τρόπο, για να δημιουργήσει μία βάσιμη προσδοκία σε αυτούς, ότι η επιχείρηση θα αναλάβει τις ευθύνες της.

Ένα γεγονός που δεν καταλήγει σε μια δέσμευση αμέσως, μπορεί να καταλήξει σε μεταγενέστερη ημερομηνία, λόγω μεταβολών στο νόμο ή γιατί μια ενέργεια (για παράδειγμα, μία επαρκώς καθορισμένη δημόσια δήλωση) της επιχείρησης, καταλήγει σε μία τεκμαιρόμενη δέσμευση. Για παράδειγμα, όταν περιβαλλοντολογική ζημία προξενείται, μπορεί να μην υπάρχει καμία δέσμευση για αποκατάσταση των συνεπειών. Όμως, αυτό που προξενεί τη ζημία θα καταστεί ένα γεγονός που δημιουργεί υποχρεώσεις, όταν ένας νέος νόμος απαιτεί η υπάρχουσα ζημία να αποκατασταθεί ή όταν η επιχείρηση αποδέχεται δημόσια ευθύνη για αποκατάσταση, κατά τρόπο που δημιουργεί μία τεκμαιρόμενη δέσμευση.

Όταν οι λεπτομέρειες ενός προτεινόμενου νέου νόμου δεν έχουν ακόμη οριστικοποιηθεί, μία δέσμευση προκύπτει μόνο, όταν η νομοθεσία είναι πράγματι βέβαιο ότι ενεργοποιείται, όπως σχεδιάστηκε. Για το σκοπό του Προτύπου αυτού, τέτοια δέσμευση θεωρείται ως μία νόμιμη δέσμευση. Διαφορές στις συνθήκες που σχετίζονται με την ενεργοποίηση, κάνουν αδύνατο να

καθοριστεί ένα απλό γεγονός, που θα έκανε την ενεργοποίηση ενός νόμου πλήρως βέβαιη. Σε πολλές περιπτώσεις θα είναι αδύνατο να είναι πραγματικά βέβαιη η ενεργοποίηση ενός νόμου μέχρις ότου πράγματι ενεργοποιηθεί.

Πιθανή εκροή πόρων που ενσωματώνουν οικονομικά οφέλη

Μία υποχρέωση για να έχει τις προϋποθέσεις για καταχώρηση δεν πρέπει να υπάρχει μόνο μία παρούσα δέσμευση, αλλά επίσης να υπάρχει η πιθανότητα μιας εκροής πόρων, που ενσωματώνουν οικονομικά οφέλη, για να διακανονίσουν αυτή τη δέσμευση. Για το σκοπό του παρόντος Προτύπου, μία εκροή πόρων ή άλλο γεγονός θεωρείται ως πιθανό, αν το γεγονός είναι περισσότερο αληθοφανές να συμβεί, από το να μην συμβεί, δηλαδή η πιθανότητα ότι αυτό το γεγονός θα συμβεί είναι μεγαλύτερη από την πιθανότητα ότι δε θα συμβεί. Όταν δεν είναι πιθανό ότι μία παρούσα δέσμευση υπάρχει, μία επιχείρηση γνωστοποιεί μία ενδεχόμενη υποχρέωση, εκτός αν η πιθανότητα μιας εκροής πόρων που ενσωματώνουν οικονομικά οφέλη είναι απομακρυσμένη .

Όταν υπάρχει ένας αριθμός ομοίων δεσμεύσεων (π.χ. εγγυήσεις προϊόντων ή όμοιες συμβάσεις), η πιθανότητα ότι μία εκροή θα απαιτηθεί για διακανονισμό, καθορίζεται λαμβάνοντας υπόψη την κατηγορία των δεσμεύσεων, ως ένα σύνολο. Μολονότι η πιθανότητα μιας εκροής για κάθε ένα στοιχείο μπορεί να είναι μικρή, μπορεί να πιθανολογείται επαρκώς, ότι κάποια εκροή πόρων θα χρειαστεί για να διακανονίσει την κατηγορία των δεσμεύσεων ως ένα σύνολο. Αν αυτό συμβαίνει, μία πρόβλεψη καταχωρείται (αν τα άλλα κριτήρια καταχώρησης πληρούνται).

Αξιόπιστη εκτίμηση της δέσμευσης

Η χρήση εκτιμήσεων είναι ένα ουσιαστικό μέρος της κατάρτισης των οικονομικών καταστάσεων και δεν υπονομεύει την αξιοπιστία τους. Αυτό είναι ειδικότερα αληθές στην περίπτωση των προβλέψεων, οι οποίες από τη φύση τους είναι πιο αβέβαιες από τα περισσότερα άλλα στοιχεία του ισολογισμού. Εκτός από εξαιρετικά σπάνιες περιπτώσεις, μία επιχείρηση θα είναι σε θέση να προσδιορίσει μία σειρά πιθανών συνεπειών και μπορεί συνεπώς να κάνει μία εκτίμηση της δέσμευσης η οποία θα είναι επαρκώς αξιόπιστη για χρήση στην καταχώρηση μιας πρόβλεψης.

Σε εξαιρετικά σπάνιες περιπτώσεις, όπου καμία αξιόπιστη εκτίμηση δεν μπορεί να γίνει, υπάρχει υποχρέωση η οποία όμως δεν μπορεί να καταχωρηθεί. Αυτή η υποχρέωση γνωστοποιείται ως ενδεχόμενη υποχρέωση .

Ενδεχόμενες υποχρεώσεις

Μία επιχείρηση δεν πρέπει να καταχωρεί μία ενδεχόμενη υποχρέωση. _Μία ενδεχόμενη υποχρέωση γνωστοποιείται, όπως ορίζεται από την παράγραφο 86, εκτός αν η πιθανότητα μιας εκροής πόρων που ενσωματώνουν οικονομικά οφέλη είναι απομακρυσμένη. Όταν μία επιχείρηση ευθύνεται από κοινού και εις ολόκληρο για μία δέσμευση, το μέρος της δέσμευσης που αναμένεται να εκπληρωθεί από τρίτους θεωρείται ενδεχόμενη υποχρέωση. Η επιχείρηση καταχωρεί μία πρόβλεψη για το μέρος της δέσμευσης για το οποίο εκροή πόρων που ενσωματώνουν οικονομικά οφέλη είναι πιθανή, εκτός στις εξαιρετικά σπάνιες περιπτώσεις, όπου καμία αξιόπιστη εκτίμηση δεν μπορεί να γίνει.

Ενδεχόμενες υποχρεώσεις μπορεί να ανακύψουν κατά τρόπο που δεν αναμενόταν αρχικά. Συνεπώς, εκτιμώνται συνεχώς για να προσδιοριστεί, αν μία εκροή πόρων, που ενσωματώνουν οικονομικά οφέλη έχει καταστεί πιθανή. Αν καθίσταται πιθανό ότι μία εκροή μελλοντικών οικονομικών οφελών θα απαιτηθεί, για ένα στοιχείο που προηγουμένως εθεωρείτο ως μία ενδεχόμενη υποχρέωση, μία πρόβλεψη καταχωρείται στις οικονομικές καταστάσεις της περιόδου,

στην οποία συμβαίνει η μεταβολή στην πιθανότητα (εκτός στις εξαιρετικά σπάνιες περιπτώσεις, όπου καμία αξιόπιστη εκτίμηση δεν μπορεί να γίνει).

Ενδεχόμενες απαιτήσεις

Μία επιχείρηση δεν πρέπει να καταχωρεί μία ενδεχόμενη απαίτηση. Ενδεχόμενες απαιτήσεις συνήθως προκύπτουν από απρογραμμάτιστα ή άλλα μη αναμενόμενα γεγονότα, που δημιουργούν την πιθανότητα μιας εισροής οικονομικών οφελών στην επιχείρηση. Ένα παράδειγμα είναι μία απαίτηση που μία επιχείρηση επιδιώκει μέσω νομικών διαδικασιών, όπου το αποτέλεσμα είναι αβέβαιο. Ενδεχόμενες απαιτήσεις δεν καταχωρούνται στις οικονομικές καταστάσεις δεδομένου ότι αυτό μπορεί να καταλήξει στην καταχώρηση εσόδων που μπορεί να μην πραγματοποιηθούν ποτέ. Όμως, όταν η πραγματοποίηση εσόδων είναι πραγματικά βέβαιη, τότε η σχετική απαίτηση δεν είναι μία ενδεχόμενη απαίτηση και η καταχώρηση της είναι σωστή. Μία ενδεχόμενη απαίτηση γνωστοποιείται, όταν μία εισροή οικονομικών οφελών είναι πιθανή. Ενδεχόμενες απαιτήσεις εκτιμώνται συνεχώς για να διασφαλιστεί, ότι οι εξελίξεις αντικατοπτρίζονται ορθά στις οικονομικές καταστάσεις. Αν αυτό έχει καταστεί πραγματικά βέβαιο, ότι μία εισροή οικονομικών οφελών θα προκύψει, η απαίτηση και το σχετικό έσοδο καταχωρούνται στις οικονομικές καταστάσεις της περιόδου στην οποία η μεταβολή συμβαίνει. Αν μία εισροή οικονομικών οφελών έχει καταστεί πιθανή, μία επιχείρηση γνωστοποιεί την ενδεχόμενη απαίτηση.

5. ΑΠΟΤΙΜΗΣΗ

Ορθή εκτίμηση

Το ποσό που καταχωρείται ως πρόβλεψη πρέπει να είναι η ορθή εκτίμηση της δαπάνης που απαιτείται, για να διακανονιστεί η παρούσα δέσμευση κατά την ημερομηνία του ισολογισμού. Η ορθή εκτίμηση της δαπάνης που απαιτείται για διακανονισμό της παρούσας δέσμευσης, είναι το ποσό που μία επιχείρηση λογικά θα πλήρωνε για να διακανονίσει τη δέσμευση, κατά την ημερομηνία του ισολογισμού ή να μεταβιβάσει αυτή σε ένα τρίτο μέρος κατά το χρόνο αυτό. Συχνά θα είναι αδύνατο ή απαγορευτικά δαπανηρό να διακανονίσει ή να μεταβιβάσει μία δέσμευση κατά την ημερομηνία του ισολογισμού. Όμως, η εκτίμηση του ποσού που μία επιχείρηση λογικά θα πλήρωνε για να διακανονίσει ή να μεταβιβάσει τη δέσμευση, δίδει την ορθή εκτίμηση της δαπάνης που απαιτείται για να διακανονίσει την παρούσα δέσμευση στην ημερομηνία του ισολογισμού.

Οι εκτιμήσεις του αποτελέσματος και της οικονομικής επίδρασης προσδιορίζονται κατά την κρίση της διοίκησης της επιχείρησης, συμπληρούμενες από την εμπειρία ομοίων συναλλαγών και, σε μερικές περιπτώσεις, εκθέσεις ανεξαρτήτων εμπειρογνομόνων. Οι λαμβανόμενες υπόψη αποδείξεις, συμπεριλαμβάνουν κάθε πρόσθετη απόδειξη που παρέχεται από γεγονότα μετά την ημερομηνία του ισολογισμού.

Αβεβαιότητες που σχετίζονται με το ποσό που καταχωρείται ως μία πρόβλεψη, αντιμετωπίζονται με διάφορους τρόπους, αναλόγως με τις συνθήκες. Όταν η πρόβλεψη που έχει αποτιμηθεί, συμπεριλαμβάνει μία μεγάλη ποικιλία στοιχείων, η δέσμευση εκτιμάται σταθμίζοντας όλα τα δυνατά αποτελέσματα από τις συνδεόμενες πιθανότητες τους. Το όνομα για αυτή τη στατιστική μέθοδο της εκτίμησης είναι "προσδοκώμενη αξία". Η πρόβλεψη θα είναι συνεπώς διαφορετική εξαρτώμενη από το αν η πιθανότητα μιας ζημίας, ενός δοθέντος ποσού είναι, για παράδειγμα, 60 % ή 90 %. Όταν υπάρχει μία συνεχής σειρά πιθανών αποτελεσμάτων που είναι όμοια μεταξύ τους στη σειρά αυτή, ο μέσος όρος της σειράς χρησιμοποιείται.

Παράδειγμα

Μία επιχείρηση πωλεί εμπορεύματα με μια εγγύηση, σύμφωνα με την οποία οι πελάτες

καλύπτονται για το κόστος επισκευών οποιωνδήποτε κατασκευαστικών ελαττωμάτων, που εμφανίζονται μέσα στους πρώτους έξι μήνες από την αγορά. Αν μικρότερα ελαττώματα αποκαλυφθούν σε όλα τα πωληθέντα προϊόντα, το κόστος επισκευής θα ανέλθει σε 1 εκατομμύριο. Αν μεγαλύτερα ελαττώματα αποκαλυφθούν σε όλα τα πωληθέντα προϊόντα, το κόστος επισκευής θα ανέλθει σε 4 εκατομμύρια. Η εμπειρία του παρελθόντος της επιχείρησης και οι μελλοντικές προσδοκίες δείχνουν ότι για το ερχόμενο έτος, 75 % των πωληθέντων εμπορευμάτων δε θα έχουν ελαττώματα, 20 % των πωληθέντων εμπορευμάτων θα έχουν μικρά ελαττώματα και 5 % των πωληθέντων εμπορευμάτων θα έχουν μεγαλύτερα ελαττώματα.

Μία επιχείρηση προσδιορίζει την πιθανότητα μιας εκροής για τις δεσμεύσεις της λόγω εγγύησης ως ένα σύνολο.

Η προσδοκώμενη αξία του κόστους των επισκευών είναι: <ΑΝΑΦΟΡΑ ΣΕ ΓΡΑΦΙΚΟ>
Όταν μία απλή δέσμευση αποτιμάται, το κατ' ιδίαν πιο πιθανό αποτέλεσμα, μπορεί να είναι η ορθή εκτίμηση της υποχρέωσης. Όμως, ακόμη και σε τέτοια περίπτωση, η επιχείρηση λαμβάνει υπόψη άλλα πιθανά αποτελέσματα. Όταν άλλα πιθανά αποτελέσματα είναι είτε περισσότερο υψηλότερα, είτε περισσότερο χαμηλότερα από το πιο πιθανό αποτέλεσμα, η ορθή εκτίμηση θα είναι ένα υψηλότερο ή χαμηλότερο ποσό. Για παράδειγμα, αν μία επιχείρηση πρέπει να αποκαταστήσει ένα σοβαρό ελάττωμα σε ένα μεγάλο εργοστάσιο που έχει κατασκευάσει για ένα πελάτη, το κατ' ιδίαν πιο πιθανό αποτέλεσμα μπορεί να είναι για την επισκευή να επιτύχει στην πρώτη προσπάθεια με κόστος 1000, αλλά μία πρόβλεψη για ένα μεγαλύτερο ποσό γίνεται, αν υπάρχει ένας σημαντικός κίνδυνος ότι μελλοντικές προσπάθειες θα είναι αναγκαίες.

Η πρόβλεψη αποτιμάται πριν από το φόρο, καθώς οι φορολογικές συνέπειες της πρόβλεψης και οι μεταβολές σε αυτή αντιμετωπίζονται στο ΔΛΠ 12 "φόροι εισοδήματος".

Κίνδυνοι και αβεβαιότητες

Οι κίνδυνοι και οι αβεβαιότητες που αναπόφευκτα περιβάλλουν πολλά γεγονότα και καταστάσεις πρέπει να λαμβάνονται υπόψη για την προσέγγιση στην ορθή εκτίμηση μιας πρόβλεψης. Ο κίνδυνος προδιαγράφει μεταβλητότητα του αποτελέσματος. Μία προσαρμογή κινδύνου μπορεί να αυξήσει το ποσό στο οποίο μία υποχρέωση αποτιμάται. Προσοχή απαιτείται κατά την άσκηση κρίσεων κάτω από συνθήκες αβεβαιότητας, ούτως ώστε έσοδα ή περιουσιακά στοιχεία να μην υπερεκτιμώνται και έξοδα ή υποχρεώσεις να μην υποτιμώνται. Όμως, αβεβαιότητα δε δικαιολογεί τη δημιουργία υπερβολικών προβλέψεων ή μία αυθαίρετη υπερεκτίμηση των υποχρεώσεων. Για παράδειγμα, αν το προβλεπόμενο κόστος ενός ιδιαίτερα αντίθετου αποτελέσματος εκτιμάται πάνω σε μία συνετή βάση, αυτό το αποτέλεσμα δεν θεωρείται σκόπιμα διαμορφωμένο, ως περισσότερο πιθανό από ότι είναι πραγματικά η περίπτωση. Φροντίδα χρειάζεται για να αποφεύγονται διπλές προσαρμογές για κίνδυνο και αβεβαιότητα με συνέπεια την υπερεκτίμηση μιας πρόβλεψης.

Παρούσα αξία

Όταν η επίδραση της διαχρονικής αξίας του χρήματος είναι ουσιώδης, το ποσό της πρόβλεψης πρέπει να είναι η παρούσα αξία της δαπάνης που αναμένεται να απαιτηθεί για το διακανονισμό της δέσμευσης.

Λόγω της διαχρονικής αξίας του χρήματος, προβλέψεις που αφορούν σε ταμιακές εκροές, οι οποίες ανακύπτουν ευθύς αμέσως μετά την ημερομηνία του ισολογισμού, είναι περισσότερο επαχθείς από εκείνες τις ταμιακές εκροές του ίδιου ποσού που προκύπτουν αργότερα. Οι προβλέψεις, λοιπόν, προεξοφλούνται, όταν το αποτέλεσμα είναι ουσιώδες.

Το επιτόκιο (ή επιτόκια) προεξόφλησης πρέπει να είναι ένα προ-φόρου επιτόκιο (ή επιτόκια) που αντανακλά (αντανακλούν) τις τρέχουσες εκτιμήσεις της αγοράς για τη διαχρονική αξία του χρήματος και τους συναφείς με την υποχρέωση κινδύνους. Το επιτόκιο (επιτόκια) δεν πρέπει να αντανακλά (αντανακλούν) κινδύνους για τους οποίους οι μελλοντικές εκτιμήσεις ταμιακών ροών έχουν προσαρμοστεί.

Μελλοντικά γεγονότα

Μελλοντικά γεγονότα που μπορεί να επηρεάζουν το ποσό που απαιτείται για διακανονισμό μιας δέσμευσης πρέπει να αντανακλώνται στο ποσό μιας πρόβλεψης, όταν υπάρχει επαρκής αντικειμενική απόδειξη ότι αυτά θα συμβούν.

Αναμενόμενα μελλοντικά γεγονότα μπορεί να είναι ιδιαίτερα σημαντικά στην αποτίμηση προβλέψεων. Για παράδειγμα, μία επιχείρηση μπορεί να έχει την εντύπωση ότι το κόστος καθαρισμού ενός χώρου εγκαταστάσεων στο τέλος της ζωής του θα είναι μειωμένο λόγω μελλοντικών τεχνολογικών μεταβολών. Το ποσό που καταχωρείται αντανακλά μία λογική προσδοκία των ειδικών τεχνικών, που λειτουργούν αντικειμενικά, λαμβάνοντας υπόψη όλες τις διαθέσιμες αποδείξεις ως προς την τεχνολογία που θα είναι διαθέσιμη κατά το χρόνο του καθαρισμού. Έτσι, είναι ορθό να συμπεριλαμβάνει για παράδειγμα, αναμενόμενες μειώσεις του κόστους σχετιζόμενες με την αυξανόμενη εμπειρία στην εφαρμογή υπάρχουσας τεχνολογίας, ή το αναμενόμενο κόστος εφαρμογής υπάρχουσας τεχνολογίας σε μία ευρύτερη ή περισσότερο περίπλοκη επιχείρηση καθαρισμού από ότι έχει προηγουμένως εκτελεστεί. Όμως, μία επιχείρηση δεν προβλέπει την ανάπτυξη μίας πλήρως νέας τεχνολογίας για τον καθαρισμό, εκτός αν θεμελιώνεται από επαρκή αντικειμενική απόδειξη.

Η επίδραση της πιθανής νέας νομοθεσίας λαμβάνεται υπόψη στην εκτίμηση μιας υπάρχουσας δέσμευσης, όταν επαρκής αντικειμενική απόδειξη υπάρχει κατά την οποία η νομοθεσία είναι πραγματικά βέβαιο ότι ενεργοποιείται. Η ποικιλία των περιπτώσεων που ανακύπτουν στην πράξη, κάνει αδύνατο να καθοριστεί ένα απλό γεγονός που θα παρέχει επαρκή, αντικειμενική απόδειξη σε κάθε περίπτωση. Απόδειξη απαιτείται και για ότι η νομοθεσία θα ζητήσει και για το πότε είναι πραγματικά βέβαιο ότι ενεργοποιείται και εφαρμόζεται δεόντως. Σε πολλές περιπτώσεις, επαρκής αντικειμενική απόδειξη δε θα υπάρχει μέχρις ότου η νέα νομοθεσία ενεργοποιηθεί.

Αναμενόμενη διάθεση περιουσιακών στοιχείων

Κέρδη από την αναμενόμενη διάθεση περιουσιακών στοιχείων δεν πρέπει να λαμβάνονται υπόψη κατά την αποτίμηση μιας πρόβλεψης. Κέρδη από την αναμενόμενη διάθεση περιουσιακών στοιχείων δε λαμβάνονται υπόψη στην αποτίμηση μιας πρόβλεψης, ακόμη και αν η αναμενόμενη διάθεση είναι στενά συνδεδεμένη με το γεγονός που δημιουργεί την πρόβλεψη. Αντίθετα, μία επιχείρηση καταχωρεί κέρδη από αναμενόμενες διαθέσεις περιουσιακών στοιχείων κατά το χρόνο τον οριζόμενο από το Διεθνές Λογιστικό Πρότυπο που ασχολείται με τα περιουσιακά στοιχεία που το αφορούν.

6. ΑΠΟΖΗΜΙΩΣΕΙΣ

Όταν μέρος ή το σύνολο της απαιτούμενης δαπάνης για διακανονισμό μιας πρόβλεψης αναμένεται να αποζημιωθεί από κάποιο άλλο μέρος, η αποζημίωση πρέπει να καταχωρείται όταν και μόνον όταν, είναι πραγματικά βέβαιο ότι η αποζημίωση θα εισπραχθεί, αν η επιχείρηση διακανονήσει την δέσμευση. Η αποζημίωση πρέπει να αντιμετωπίζεται ως μια ιδιαίτερη απαίτηση. Το ποσό που καταχωρείται για την αποζημίωση δεν πρέπει να υπερβαίνει το ποσό της πρόβλεψης.

Στην κατάσταση λογαριασμού αποτελεσμάτων, το έξοδο που αφορά μια πρόβλεψη μπορεί να παρουσιάζεται καθαρό, μειωμένο δηλαδή κατά το ποσό της αποζημίωσης. Μερικές φορές, μία επιχείρηση είναι σε θέση να αναζητά ένα άλλο μέρος το οποίο θα πληρώσει μερικώς ή στο σύνολο όλες τις δαπάνες που απαιτούνται για διακανονισμό μιας πρόβλεψης (για παράδειγμα, μέσω ασφαλιστικών συμβάσεων, όρων αποζημίωσης ή εγγυήσεων προμηθευτών). Το άλλο μέρος μπορεί είτε να αποζημιώνει τα ποσά που πληρώθηκαν από την επιχείρηση ή να πληρώνει τα ποσά κατ' ευθείαν. Σε πολλές περιπτώσεις η επιχείρηση θα παραμείνει υπεύθυνη για το σύνολο του υπό εξέταση ποσού, έτσι που η επιχείρηση θα πρέπει να διακανονίσει το πλήρες ποσό, αν το τρίτο μέρος αδυνατεί να πληρώσει για οποιοδήποτε λόγο. Σε αυτή την περίπτωση, μία πρόβλεψη καταχωρείται για το πλήρες ποσό της υποχρέωσης και μία ξεχωριστή απαίτηση για την αναμενόμενη αποζημίωση καταχωρείται, όταν είναι πραγματικά βέβαιο ότι αποζημίωση θα εισπραχθεί, αν η επιχείρηση διακανονίσει την υποχρέωση.

Σε μερικές περιπτώσεις, η επιχείρηση δε θα είναι υπεύθυνη για το υπό εξέταση κόστος, αν το τρίτο μέρος αδυνατεί να πληρώσει. Σε τέτοια περίπτωση, η επιχείρηση δεν έχει υποχρέωση για αυτό το κόστος και αυτό δεν συμπεριλαμβάνεται στην πρόβλεψη. Μία δέσμευση για την οποία μία επιχείρηση ευθύνεται από κοινού και εις ολόκληρο, είναι ενδεχόμενη υποχρέωση κατά την έκταση που η δέσμευση, αναμένεται να διακανονιστεί από τα άλλα μέρη.

7. ΜΕΤΑΒΟΛΕΣ ΣΕ ΠΡΟΒΛΕΨΕΙΣ

Οι προβλέψεις πρέπει να αναθεωρούνται σε κάθε ημερομηνία ισολογισμού και να προσαρμόζονται, για να αντανακλούν την τρέχουσα ορθή εκτίμηση. Αν δεν είναι εφεξής πιθανό ότι μία εκροή πόρων, που ενσωματώνουν οικονομικά οφέλη, θα απαιτηθεί για να διακανονιστεί η δέσμευση, η πρόβλεψη πρέπει να αναστρέφεται. Όταν χρησιμοποιείται η μέθοδος της προεξόφλησης, η λογιστική αξία μιας πρόβλεψης αυξάνει σε κάθε περίοδο έτσι ώστε να αντανακλά την πάροδο του χρόνου. Αυτή η αύξηση καταχωρείται ως κόστος δανεισμού.

8. ΧΡΗΣΗ ΠΡΟΒΛΕΨΕΩΝ

Μια πρόβλεψη πρέπει να χρησιμοποιείται μόνο για δαπάνες, για τις οποίες η πρόβλεψη είχε αρχικώς καταχωρηθεί. Μόνο δαπάνες που αφορούν στην αρχική πρόβλεψη καταχωρούνται έναντι αυτής. Καταχωρώντας δαπάνες έναντι μιας πρόβλεψης που αρχικά είχε καταχωρηθεί για ένα άλλο σκοπό, θα αποκρυπτόταν η επίδραση των δύο διαφορετικών γεγονότων.

9. ΕΦΑΡΜΟΓΗ ΤΩΝ ΚΑΝΟΝΩΝ ΚΑΤΑΧΩΡΗΣΗΣ ΚΑΙ ΑΠΟΤΙΜΗΣΗΣ

Μελλοντικές λειτουργικές ζημιές

Προβλέψεις δεν πρέπει να καταχωρούνται για μελλοντικές λειτουργικές ζημιές.

Η προσδοκία μελλοντικών λειτουργικών ζημιών είναι μία ένδειξη ότι ορισμένα περιουσιακά στοιχεία της επιχείρησης μπορεί να είναι απομειωμένα. Μία επιχείρηση ελέγχει αυτά τα περιουσιακά στοιχεία για απομείωση σύμφωνα με το ΔΛΠ 36 "Απομείωση Αξίας Περιουσιακών Στοιχείων".

Επαχθείς συμβάσεις

Αν μία επιχείρηση έχει μία σύμβαση που είναι επαχθής, η παρούσα δέσμευση σύμφωνα με τη σύμβαση, πρέπει να καταχωρείται και να αποτιμάται ως μία πρόβλεψη. Πολλές συμβάσεις (για παράδειγμα, κάποιες καθημερινές παραγγελίες αγορών) μπορεί να ακυρώνονται, χωρίς πληρωμή αποζημίωσης στο άλλο μέρος και συνεπώς δεν υπάρχει καμία δέσμευση. Όλες οι συμβάσεις θεμελιώνουν αμφότερα, δικαιώματα και δεσμεύσεις για κάθε ένα από τα συμβαλλόμενα μέρη. Όταν γεγονότα κάνουν μια σύμβαση επαχθή, η σύμβαση εμπίπτει μέσα στο πεδίο εφαρμογής

αυτού του Προτύπου και μία υποχρέωση υφίσταται η οποία και καταχωρείται. Εκτελεστέες συμβάσεις που δεν είναι επαχθείς, δεν εμπίπτουν στο πεδίο εφαρμογής αυτού του Προτύπου.

Αυτό το Πρότυπο ορίζει μια επαχθή σύμβαση ως μία σύμβαση στην οποία το αναπόφευκτο κόστος εκπλήρωσης των δεσμεύσεων, της σύμβασης υπερβαίνει τα οικονομικά οφέλη που αναμένεται να ληφθούν από αυτήν. Το αναπόφευκτο κόστος σύμφωνα με μία σύμβαση, αντανακλά το ελάχιστο καθαρό κόστος της υπαναχώρησης από τη σύμβαση, που είναι το μικρότερο μεταξύ κόστους εκπλήρωσης αυτής και κάθε αποζημίωσης ή ποινής που προκύπτει από αδυναμία για εκπλήρωση αυτής. Προτού δημιουργηθεί μία ξεχωριστή πρόβλεψη για μία επαχθή σύμβαση, μία επιχείρηση καταχωρεί μία ζημία απομείωσης η οποία έχει προκύψει σε περιουσιακά στοιχεία τα οποία αφορούν αποκλειστικά αυτή τη σύμβαση (βλέπε ΔΛΠ 36, "απομείωση αξίας περιουσιακών στοιχείων").

Αναδιάρθρωση

Τα ακόλουθα είναι παραδείγματα γεγονότων που μπορεί να εμπίπτουν στον ορισμό της αναδιάρθρωσης:

- (α) Πώληση ή τερματισμός ενός επιχειρηματικού κλάδου.
- (β) Το κλείσιμο επιχειρηματικών εγκαταστάσεων σε μία χώρα ή περιοχή ή μετεγκατάσταση των επιχειρηματικών δραστηριοτήτων από μία χώρα ή περιοχή σε μια άλλη.
- (γ) Μεταβολές στη δομή της διεύθυνσης, για παράδειγμα, απόλυση ενός επιπέδου διεύθυνσης.
- (δ) Βασικές αναδιοργανώσεις που έχουν μία ουσιώδη επίδραση στη φύση και στους τομείς που εστιάζονται οι εκμεταλλεύσεις της επιχείρησης.

Μία τεκμαιρόμενη δέσμευση για αναδιάρθρωση προκύπτει μόνον όταν μια επιχείρηση:

- (α) έχει ένα λεπτομερές τυπικό πρόγραμμα για την αναδιάρθρωση που εξατομικεύει τουλάχιστον:
 - (i) την επιχειρηματική δραστηριότητα ή το μέρος της επιχειρηματικής δραστηριότητας που αφορά,
 - (ii) τις κύριες εγκαταστάσεις που επηρεάζονται,
 - (iii) την εγκατάσταση, τη λειτουργία και τον κατά προσέγγιση αριθμό των εργαζομένων, που θα αποζημιωθούν για τερματισμό της εργασίας τους,
 - (iv) τις δαπάνες που θα αναληφθούν,
 - (v) πότε το πρόγραμμα θα εφαρμοστεί, και
- (β) έχει δημιουργήσει μία βάσιμη προσδοκία, σε εκείνους που επηρεάζονται, ότι θα φέρει σε πέρας την αναδιάρθρωση, αρχίζοντας την εφαρμογή αυτού του προγράμματος ή δηλώνοντας τα κύρια χαρακτηριστικά του σε αυτούς που επηρεάζονται από αυτό.

Απόδειξη ότι μία επιχείρηση έχει αρχίσει να εφαρμόζει ένα πρόγραμμα αναδιάρθρωσης, θα παρεχόταν, για παράδειγμα, με αποξήλωση εργοστασίου ή πώληση περιουσιακών στοιχείων ή με δημόσια δήλωση των κύριων χαρακτηριστικών του προγράμματος. Μία δημόσια δήλωση ενός λεπτομερούς προγράμματος για αναδιάρθρωση συνιστά μία τεκμαιρόμενη δέσμευση για αναδιάρθρωση, μόνον αν γίνεται με ένα τέτοιο τρόπο και με επαρκείς λεπτομέρειες (δηλαδή, εκθέτοντας τα κύρια χαρακτηριστικά του προγράμματος) που δημιουργεί βάσιμες προσδοκίες σε τρίτους, τέτοιους όπως πελάτες, προμηθευτές και εργαζόμενους (ή στους αντιπροσώπους των), ότι η επιχείρηση θα φέρει σε πέρας την αναδιάρθρωση.

Για να είναι ένα πρόγραμμα σε θέση να δημιουργεί μία τεκμαιρόμενη δέσμευση, όταν ανακοινώνεται σε εκείνους που επηρεάζονται από αυτό, θα πρέπει η εφαρμογή του να προγραμματίζεται να αρχίζει το συντομότερο δυνατό και να ολοκληρώνεται σε ένα χρονικό πλαίσιο που να αποκλείει ουσιώδεις μεταβολές στο πρόγραμμα. Αν αναμένεται ότι θα υπάρξει μία μακρά καθυστέρηση, προτού αρχίσει η αναδιάρθρωση ή ότι η αναδιάρθρωση θα χρειαστεί ένα αδικαιολόγητα μακρύ χρόνο, είναι απίθανο το πρόγραμμα να εγείρει μία βάσιμη προσδοκία προς

το μέρος των άλλων ότι η επιχείρηση κατά το παρόν δεσμεύεται σε αναδιάρθρωση, γιατί το πλαίσιο χρόνου παρέχει ευκαιρίες στην επιχείρηση έτσι ώστε να μεταβάλλει τα προγράμματά της.

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

(α) αρχίσει να εφαρμόζει το πρόγραμμα αναδιάρθρωσης

ή

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

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

Μολονότι μία τεκμαιρόμενη δέσμευση δεν δημιουργείται μόνο από μία απόφαση της διεύθυνσης, μία δέσμευση μπορεί να προκύψει από άλλα προγενέστερα γεγονότα μαζί με μία τέτοια απόφαση. Για παράδειγμα, διαπραγματεύσεις με αντιπροσώπους εργαζόμενων για τερματισμό πληρωμών, ή με αγοραστές για την πώληση μιας εκμετάλλευσης, μπορεί να υπόκεινται μόνο στην έγκριση του Διοικητικού Συμβουλίου. Απαξ και αυτή η έγκριση έχει παρασχεθεί και ανακοινωθεί σε τρίτους, η επιχείρηση έχει μία τεκμαιρόμενη δέσμευση για αναδιάρθρωση. Σε μερικές χώρες, η απόλυτη εξουσία εκχωρείται σε ένα συμβούλιο, το οποίο στα μέλη του περιλαμβάνει αντιπροσώπους άλλων συμφερόντων εκτός εκείνων της διοίκησης (π.χ. εργαζομένων) ή η κοινοποίηση σε τέτοιες αντιπροσωπείες μπορεί να είναι απαραίτητη πριν ληφθεί από το συμβούλιο απόφαση. Παρ' ότι η απόφαση από ένα τέτοιο συμβούλιο απαιτεί συνεννόηση με αυτούς τους αντιπροσώπους, μπορεί να καταλήξει σε μία τεκμαιρόμενη δέσμευση για αναδιάρθρωση. Καμία δέσμευση δεν προκύπτει για πώληση μιας εκμετάλλευσης μέχρις ότου η επιχείρηση δεσμευτεί στην πώληση, δηλαδή υπάρξει μία δεσμευτική συμφωνία πώλησης.

Ακόμη και όταν μία επιχείρηση έχει λάβει μία απόφαση να πωλήσει μια εκμετάλλευση και έχει ανακοινώσει αυτή την απόφαση δημοσίως, δεν μπορεί να δεσμευτεί στην πώληση μέχρις ότου αναδειχθεί ένας αγοραστής και υπάρξει μία δεσμευτική συμφωνία πώλησης. Μέχρις ότου υπάρξει μία δεσμευτική συμφωνία πώλησης, η επιχείρηση θα μπορεί να αναθεωρήσει την άποψή της και πράγματι θα πρέπει να ενεργήσει διαφορετικά σε περίπτωση που ένας αγοραστής δεν μπορεί να εντοπισθεί με παραδεκτούς όρους. Όταν η πώληση μιας εκμετάλλευσης παρουσιάζεται ως μέρος μιας αναδιάρθρωσης, τα περιουσιακά στοιχεία της εκμετάλλευσης επανεξετάζονται για απομείωση, σύμφωνα με το ΔΛΠ 36 "απομείωση αξίας περιουσιακών στοιχείων". Όταν μία πώληση αποτελεί μόνο ένα μέρος μιας αναδιάρθρωσης, μία τεκμαιρόμενη δέσμευση μπορεί να προκύψει για τα άλλα μέρη της αναδιάρθρωσης προτού υπάρξει μία δεσμευτική συμφωνία πώλησης.

Μία πρόβλεψη αναδιάρθρωσης πρέπει να περιλαμβάνει μόνο τις άμεσες δαπάνες που προκύπτουν από την αναδιάρθρωση οι οποίες:

(α) αναγκαστικά προέρχονται από αναδιάρθρωση, και

(β) δεν συνδέονται με τις συνεχιζόμενες δραστηριότητες της επιχείρησης.

Μία πρόβλεψη αναδιάρθρωσης δεν περιλαμβάνει τέτοια κόστη, όπως:

(α) επανεκπαίδευσης ή μετάθεσης εν ενεργεία προσωπικού,

(β) έρευνας αγοράς ή

(γ) επενδύσεων σε νέα συστήματα και δίκτυα διανομής

Αυτές οι δαπάνες αφορούν σε μελλοντική διαχείριση της επιχείρησης και δεν είναι υποχρεώσεις για αναδιάρθρωση κατά την ημερομηνία του ισολογισμού. Τέτοιες δαπάνες καταχωρούνται με την ίδια βάση που θα καταχωρούνταν αν προέκυπταν ανεξάρτητα από μία αναδιάρθρωση.

Αναγνωρίσιμες μελλοντικές λειτουργικές ζημίες μέχρι την ημερομηνία μιας αναδιάρθρωσης δεν περιλαμβάνονται σε μία πρόβλεψη, εκτός αν αυτές αφορούν σε μία επαχθή σύμβαση.

10. ΗΜΕΡΟΜΗΝΙΑ ΕΝΑΡΞΗΣ ΙΣΧΥΟΣ

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 περιόδους που αρχίζουν πριν από την 1η Ιουλίου 1999, αυτό το γεγονός πρέπει να γνωστοποιείται.

ΔΙΕΘΝΕΣ ΛΟΓΙΣΤΙΚΟ ΠΡΟΤΥΠΟ 38 : Αύλα Περιουσιακά Στοιχεία

1. ΣΚΟΠΟΣ

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

2. ΠΕΔΙΟ ΕΦΑΡΜΟΓΗΣ

Το πρότυπο αυτό θα εφαρμόζεται στη λογιστική των άυλων περιουσιακών στοιχείων εκτός από:

- α) άυλα περιουσιακά στοιχεία που εμπίπτουν στο πεδίο εφαρμογής άλλου προτύπου
- β) χρηματοοικονομικά περιουσιακά στοιχεία, όπως ορίζονται στο ΔΛΠ 39 Χρηματοοικονομικά Μέσα: Αναγνώριση και Επιμέτρηση
- γ) την αναγνώριση και επιμέτρηση περιουσιακών στοιχείων που προέρχονται από έρευνα και αξιολόγηση (βλέπε ΔΠΧΠ 6 Έρευνα και Αξιολόγηση Ορυκτών Πόρων) και
- δ) δαπάνες για την ανάπτυξη και εξόρυξη ορυκτών, πετρελαίου, φυσικού αερίου και όμοιων μη ανανεώσιμων πόρων. (όπως τροπ. με τον 1910/2005 (ΔΠΧΠ 6))

3. ΟΡΙΣΜΟΙ

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

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

- (α) τα στοιχεία που είναι αντικείμενο εμπορίου στην αγορά είναι ομοιογενή,
- (β) πρόθυμοι αγοραστές και πωλητές μπορεί κανονικά να βρεθούν οποιαδήποτε στιγμή και
- (γ) οι τιμές είναι διαθέσιμες στο κοινό.

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

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

Ένα περιουσιακό στοιχείο είναι ένας πόρος:

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

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

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

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

Παροχές που Εξαρτώνται από την Αξία των Μετοχών.

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

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

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

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

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

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

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

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

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

Ωφέλιμη ζωή είναι:

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

ή

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

Αναγνωρισιμότητα

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

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

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

ή

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

Έλεγχος

Η οντότητα ελέγχει ένα περιουσιακό στοιχείο, αν έχει τη δύναμη να λαμβάνει τα μελλοντικά οικονομικά οφέλη που απορρέουν από τον υποκείμενο πόρο και να απαγορεύει την πρόσβαση άλλων σε αυτά τα οφέλη. Η δυνατότητα μιας οντότητας να ελέγχει τα μελλοντικά οικονομικά οφέλη από ένα άυλο περιουσιακό στοιχείο θα απέρρευε κανονικά από νόμιμα δικαιώματα που είναι εκτελεστά δικαστικώς. Εν απουσία νομικών δικαιωμάτων, είναι περισσότερο δύσκολο να αποδειχτεί ο έλεγχος. Όμως, το δικαστικώς εκτελεστό ενός δικαιώματος δεν είναι αναγκαίος όρος για έλεγχο, διότι η οντότητα μπορεί να είναι σε θέση να ελέγχει τα μελλοντικά οικονομικά οφέλη με κάποιον άλλον τρόπο.

Τεχνικές γνώσεις και γνώσεις της αγοράς μπορούν να απολήξουν σε μελλοντικά οικονομικά οφέλη. Η οντότητα ελέγχει αυτά τα οφέλη αν, για παράδειγμα, η γνώση προστατεύεται με νομικά δικαιώματα τέτοια όπως συγγραφικά δικαιώματα, έναν περιορισμό μιας εμπορικής συμφωνίας (όπου επιτρέπεται) ή με ένα νομικό καθήκον των εργαζομένων να διατηρούν εχεμύθεια.

Η οντότητα μπορεί να έχει μία ομάδα εξειδικευμένου προσωπικού και μπορεί να είναι σε θέση να αναγνωρίζει πρόσθετες εξειδικεύσεις του προσωπικού, οι οποίες οδηγούν σε μελλοντικά οικονομικά οφέλη από εκπαίδευση. Η οντότητα μπορεί επίσης να αναμένει ότι το προσωπικό θα συνεχίσει να διαθέτει τις δεξιότητές του σε αυτήν. Όμως, συνήθως μία οντότητα έχει ανεπαρκή έλεγχο πάνω στα αναμενόμενα μελλοντικά οικονομικά οφέλη που προκύπτουν από μία ομάδα εξειδικευμένου προσωπικού και από εκπαίδευση έτσι ώστε αυτά τα στοιχεία να πληρούν τον ορισμό ενός άυλου περιουσιακού στοιχείου. Για έναν όμοιο λόγο, ορισμένο διευθυντικό ή τεχνικό χάρισμα είναι απίθανο να πληροί τον ορισμό ενός άυλου περιουσιακού στοιχείου, εκτός αν αυτό προστατεύεται από νόμιμα δικαιώματα χρήσης του και λήψης μελλοντικών οικονομικών ωφελειών που αναμένονται από αυτό και, επίσης πληροί τα υπόλοιπα σημεία του ορισμού.

Η οντότητα μπορεί να έχει ένα χαρτοφυλάκιο πελατών ή ένα μερίδιο αγοράς και να αναμένει ότι, χάριν στις προσπάθειες της για την οικοδόμηση πελατειακών σχέσεων και εμπιστοσύνης, οι πελάτες θα συνεχίσουν να συναλλάσσονται με την

οντότητα. Όμως, εν απουσία νομίμων δικαιωμάτων για προστασία ή άλλων τρόπων ελέγχου των σχέσεων με τους πελάτες ή της εμπιστοσύνης των πελατών προς την οντότητα, η οντότητα συνήθως έχει ανεπαρκή έλεγχο πάνω στα αναμενόμενα οικονομικά οφέλη από πελατειακές σχέσεις και εμπιστοσύνη ώστε τέτοια στοιχεία (χαρτοφυλάκιο πελατών, μερίδια αγοράς, πελατειακές σχέσεις, εμπιστοσύνη πελατών) να πληρούν τον ορισμό των άυλων περιουσιακών στοιχείων. Εν απουσία νομικών δικαιωμάτων για την προστασία των πελατειακών σχέσεων, πράξεις συναλλαγών για τις ίδιες ή παρόμοιες μη συμβατικές πελατειακές σχέσεις (εκτός αν αποτελούν μέρος μιας συνένωσης επιχειρήσεων) αποδεικνύουν ότι η οντότητα είναι παρόλαυτά ικανή να ελέγξει τα μελλοντικά οικονομικά οφέλη που απορρέουν από τις πελατειακές σχέσεις. Επειδή οι πράξεις συναλλαγών αυτές αποδεικνύουν επίσης ότι οι πελατειακές σχέσεις διαχωρίζονται, οι πελατειακές σχέσεις αυτές εμπίπτουν στον ορισμό του άυλου περιουσιακού στοιχείου.

Μελλοντικά οικονομικά οφέλη

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

4. ΑΝΑΓΝΩΡΙΣΗ ΚΑΙ ΕΠΙΜΕΤΡΗΣΗ

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

(α) τον ορισμό του άυλου περιουσιακού στοιχείου και

(β) τα κριτήρια αναγνώρισης .

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

Η φύση των άυλων περιουσιακών στοιχείων είναι τέτοια που, σε πολλές περιπτώσεις, δεν υπάρχουν συμπληρώσεις του στοιχείου ή αντικαταστάσεις τμημάτων του. Συνεπώς, οι περισσότερες μεταγενέστερες δαπάνες είναι πιθανό να διατηρήσουν τα αναμενόμενα μελλοντικά οικονομικά οφέλη που ενσωματώνονται σε υπάρχον άυλο περιουσιακό στοιχείο αντί να πληρούν τον ορισμό του άυλου περιουσιακού στοιχείου και τα κριτήρια αναγνώρισης που τίθενται στο παρόν Πρότυπο. Επιπρόσθετα, είναι συχνά δύσκολο να αποδίδονται τέτοιες μεταγενέστερες δαπάνες απευθείας σε ένα ορισμένο άυλο περιουσιακό στοιχείο, παρά στην επιχείρηση ως ένα σύνολο. Συνεπώς, μόνο σπανίως οι μεταγενέστερες δαπάνες ή δαπάνες που πραγματοποιούνται μετά την αρχική αναγνώριση ενός αποκτηθέντος άυλου περιουσιακού στοιχείου ή μετά την ολοκλήρωση ενός εσωτερικώς δημιουργούμενου άυλου περιουσιακού στοιχείου ή θα αναγνωρίζονται στη λογιστική αξία περιουσιακού στοιχείου.

Ένα άυλο περιουσιακό στοιχείο θα αναγνωρίζεται όταν και μόνον όταν:

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

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

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

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

Ένα άυλο περιουσιακό στοιχείο θα αποτιμάται αρχικώς στο κόστος.

Διακεκριμένη απόκτηση

Κανονικά, η τιμή που καταβάλλει η οντότητα ώστε να αποκτήσει διακεκριμένα ένα άυλο περιουσιακό στοιχείο αντανάκλα τις προσδοκίες για την πιθανότητα ότι τα αναμενόμενα μελλοντικά οικονομικά οφέλη που ενσωματώνονται στο περιουσιακό στοιχείο θα εισρεύσουν στην οντότητα. Με άλλα λόγια, η επίδραση της πιθανότητας αντανάκλαται στο κόστος του περιουσιακού στοιχείου.

Επί πλέον, το κόστος ενός άυλου περιουσιακού στοιχείου που αποκτάται ξεχωριστά μπορεί συνήθως να επιμετράται αξιόπιστα. Αυτό συμβαίνει ειδικά, όταν το τίμημα της αγοράς είναι με τη μορφή μετρητών ή άλλων χρηματικών περιουσιακών στοιχείων.

Το κόστος ενός άυλου περιουσιακού στοιχείου που αποκτήθηκε ξεχωριστά εμπεριέχει:

(α) την τιμή αγοράς του, συμπεριλαμβανομένων των εισαγωγικών δασμών και των μη επιστρεπτέων φόρων αγοράς, μετά την αφαίρεση εμπορικών εκπτώσεων και μειώσεων τιμών και

(β) κάθε άμεσα επιρριπτό κόστος προετοιμασίας του περιουσιακού στοιχείου για την προοριζόμενη χρήση του.

Παραδείγματα άμεσα επιρριπτόν κόστους είναι:

(α) το κόστος των παροχών προς εργαζομένους (καθώς ορίζεται στο ΔΛΠ 19 Παροχές σε Εργαζόμενους) που προκύπτουν άμεσα από την αποκατάσταση της λειτουργίας του περιουσιακού στοιχείου.

(β) οι επαγγελματικές αμοιβές που προκύπτουν άμεσα από την αποκατάσταση της λειτουργίας του περιουσιακού στοιχείου

και

(γ) το κόστος των δοκιμών της ορθής λειτουργίας του περιουσιακού στοιχείου.

Παραδείγματα δαπανών που δεν αποτελούν μέρος του κόστους ενός άυλου περιουσιακού στοιχείου είναι:

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

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

και

(γ) τα διοικητικά και τα άλλα γενικά κόστη.

Η αναγνώριση του κόστους στη λογιστική αξία ενός άυλου περιουσιακού στοιχείου παύει όταν το στοιχείο βρίσκεται στην κατάσταση που απαιτείται για τη λειτουργία που η διοίκηση έχει προσδιορίσει. Κατά συνέπεια, το κόστος της χρήσης ή της επανατοποθέτησης ενός άυλου περιουσιακού στοιχείου δεν συμπεριλαμβάνεται στη λογιστική αξία εκείνου του στοιχείου. **Για παράδειγμα, τα ακόλουθα κόστη δεν συμπεριλαμβάνονται στη λογιστική αξία ενός άυλου περιουσιακού στοιχείου:**

(α) τα κόστη που πραγματοποιούνται όταν ένα στοιχείο που είναι σε θέση να λειτουργήσει με τον τρόπο που έχει προσδιορίσει η διοίκηση δεν χρησιμοποιείται ακόμα και

(β) οι αρχικές λειτουργικές ζημιές, όπως εκείνες που πραγματοποιούνται καθώς αναπτύσσεται η ζήτηση για την παραγωγή του περιουσιακού στοιχείου.

Κάποιες δραστηριότητες δημιουργούνται σε σχέση με την ανάπτυξη ενός άυλου περιουσιακού στοιχείου, αλλά δεν απαιτούνται για τη θέση του στην κατάσταση που απαιτείται για τη λειτουργία που η διοίκηση έχει προσδιορίσει. Οι δευτερεύουσες αυτές λειτουργίες μπορεί να συμβούν πριν ή κατά τις δραστηριότητες για την ανάπτυξη. Επειδή οι δευτερεύουσες λειτουργίες δεν είναι απαραίτητες προκειμένου να τεθεί το στοιχείο στην κατάσταση που απαιτείται για τη λειτουργία που η διοίκηση έχει προσδιορίσει, τα έσοδα και οι σχετικές δαπάνες των δευτερευουσών λειτουργιών αναγνωρίζονται στα αποτελέσματα και συμπεριλαμβάνονται στις αντίστοιχες κατατάξεις των εσόδων και των δαπανών.

Αν πληρωμή για μία επένδυση σε ακίνητα αναβάλλεται πέραν των κανονικών πιστωτικών ορίων, το κόστος της είναι η ισοδύναμη τοις μετρητοίς τιμή. Η διαφορά μεταξύ αυτού του ποσού και του συνόλου των πληρωμών αναγνωρίζεται ως έξοδο τόκου καθ' όλη την περίοδο της πίστωσης, εκτός αν κεφαλαιοποιείται σύμφωνα με τον χειρισμό της κεφαλαιοποίησης που επιτρέπεται από το ΔΛΠ 23 Κόστος Δανεισμού.

Απόκτηση ως μέρος μιας συνένωσης επιχειρήσεων

Σύμφωνα με το Δ.Π.Χ.Π. 3 Συνενώσεις Επιχειρήσεων, αν ένα άυλο περιουσιακό στοιχείο αποκτάται σε μία συνένωση επιχειρήσεων, το κόστος αυτού του άυλου περιουσιακού στοιχείου είναι η εύλογη αξία του κατά την ημερομηνία της απόκτησης. Η εύλογη αξία ενός άυλου περιουσιακού στοιχείου αντανakλά τις προσδοκίες της αγοράς για την πιθανότητα ότι τα αναμενόμενα μελλοντικά οικονομικά οφέλη που ενσωματώνονται στο περιουσιακό στοιχείο θα εισρεύσουν στην οντότητα. Με άλλα λόγια, η επίδραση της πιθανότητας αντανakλάται στην εύλογη αξία του περιουσιακού στοιχείου. Συνεπώς, το κριτήριο της πιθανότητας για αναγνώριση θεωρείται πάντοτε ότι ικανοποιείται για τα άυλα περιουσιακά στοιχεία που αποκτώνται σε συνενώσεις επιχειρήσεων.

Συνεπώς, σύμφωνα με το παρόν Πρότυπο και το Δ.Π.Χ.Π. 3, ο αποκτών αναγνωρίζει άυλο περιουσιακό στοιχείο του αποκτώμενου κατά την ημερομηνία της απόκτησης ξεχωριστά από την

υπεραξία, αν η εύλογη αξία του περιουσιακού στοιχείου μπορεί να επιμετρηθεί αξιόπιστα, άσχετα αν το περιουσιακό στοιχείο είχε αναγνωρισθεί από τον αποκτώντα πριν τη συνένωση επιχειρήσεων. Αυτό σημαίνει ότι ο αποκτών αναγνωρίζει ως περιουσιακό στοιχείο, διακεκριμένα από την εύλογη αξία, ένα έργο έρευνας και ανάπτυξης σε εξέλιξη του αποκτώμενου, αν το έργο πληροί τις προϋποθέσεις για ορισμό ως άυλο περιουσιακό στοιχείο και η εύλογη αξία του μπορεί να επιμετρηθεί αξιόπιστα. Το έργο έρευνας και ανάπτυξης σε εξέλιξη του αποκτώμενου πληροί προϋποθέσεις για ορισμό ως άυλο περιουσιακό στοιχείο όταν:

(α) πληροί τις προϋποθέσεις για αναγνώριση ως περιουσιακό στοιχείο

και

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

Απόκτηση μέσω μιας κρατικής επιχορήγησης

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

Ανταλλαγές περιουσιακών στοιχείων

Μπορεί να γίνει ανταλλαγή ενός ή περισσότερων άυλων περιουσιακών στοιχείων με μη χρηματικό περιουσιακό στοιχείο ή στοιχεία ή συνδυασμό χρηματικών και μη χρηματικών περιουσιακών στοιχείων. Το παράδειγμα που ακολουθεί αναφέρεται απλά σε ανταλλαγή ενός μη χρηματικού στοιχείου με άλλο μη χρηματοοικονομικό στοιχείο, αλλά εφαρμόζεται επίσης σε όλες τις ανταλλαγές που περιγράφηκαν στην προηγούμενη πρόταση. Το κόστος τέτοιου άυλου περιουσιακού στοιχείου αποτιμάται στην εύλογη αξία εκτός αν (α) η συναλλαγή ανταλλαγής στερείται εμπορικής ουσίας ή (β) δεν μπορεί να αποτιμηθεί αξιόπιστα η εύλογη αξία ούτε του περιουσιακού στοιχείου που παραλήφθηκε ούτε του περιουσιακού στοιχείου που παραχωρήθηκε. Το περιουσιακό στοιχείο που αποκτήθηκε επιμετράται με αυτόν τον τρόπο έστω και αν η οντότητα δεν μπορεί να διαγράψει άμεσα το περιουσιακό στοιχείο που παραχωρήθηκε. Αν το περιουσιακό στοιχείο που αποκτήθηκε δεν επιμετράται στην εύλογη αξία, το κόστος του επιμετράται στη λογιστική αξία του παραχωρηθέντος περιουσιακού στοιχείου.

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

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

ή

(β) η ειδική αξία του τμήματος των επηρεαζόμενων από τη συναλλαγή λειτουργιών της οντότητας μεταβάλλεται ως αποτέλεσμα της ανταλλαγής

και

(γ) η διαφορά του (α) ή του (β) είναι σημαντική σε σχέση με την εύλογη αξία των ανταλλασσόμενων περιουσιακών στοιχείων. Προκειμένου να προσδιοριστεί αν μία πράξη ανταλλαγής έχει εμπορική ουσία, η ειδική αξία του τμήματος των επηρεαζόμενων από τη συναλλαγή λειτουργιών της οντότητας θα αντανακλά τις μετά φόρων ταμιακές ροές. Το

αποτέλεσμα των προαναφερόμενων αναλύσεων μπορεί να είναι ξεκάθαρο χωρίς να χρειάζεται η οντότητα να προβεί σε λεπτομερείς υπολογισμούς.

Εσωτερικώς δημιουργούμενη υπεραξία

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

Εσωτερικώς δημιουργούμενα άυλα περιουσιακά στοιχεία

Είναι μερικές φορές δύσκολο να εκτιμάται αν και κατά πόσο ένα εσωτερικώς δημιουργούμενο άυλο περιουσιακό στοιχείο έχει τις ιδιότητες για αναγνώριση επειδή υπάρχουν προβλήματα στο:

(α) να διαπιστώνεται αν και πότε υπάρχει ένα αναγνωρίσιμο περιουσιακό στοιχείο, που θα δημιουργήσει πιθανά μελλοντικά οικονομικά οφέλη και

(β) να προσδιορίζεται το κόστος του περιουσιακού στοιχείου αξιόπιστα. Σε μερικές περιπτώσεις, το κόστος δημιουργίας ενός άυλου περιουσιακού στοιχείου εσωτερικά δεν μπορεί να διαχωριστεί από το κόστος συντήρησης ή ενίσχυσης της εσωτερικώς δημιουργούμενης υπεραξίας της οντότητας ή των τρεχουσών καθημερινών επιχειρηματικών δραστηριοτήτων.

Η οντότητα, για να εκτιμήσει αν ένα εσωτερικώς δημιουργούμενο άυλο περιουσιακό στοιχείο πληροί τα κριτήρια για αναγνώριση, κατατάσσει τη δημιουργία του περιουσιακού στοιχείου σε:

(α) μία φάση έρευνας

και

(β) μία φάση ανάπτυξης.

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

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

Φάση έρευνας

Άυλο περιουσιακό στοιχείο που προκύπτει από έρευνα (ή από τη φάση έρευνας ενός εσωτερικού προγράμματος) δεν θα αναγνωρίζεται. Δαπάνες έρευνας (ή φάσεις έρευνας ενός εσωτερικού προγράμματος) θα αναγνωρίζονται ως έξοδα, όταν πραγματοποιούνται.

Στη φάση έρευνας ενός προγράμματος, η οντότητα δεν μπορεί να αποδείξει ότι υπάρχει ένα άυλο περιουσιακό στοιχείο το οποίο θα δημιουργήσει πιθανά μελλοντικά οικονομικά οφέλη. Συνεπώς, αυτές οι δαπάνες αναγνωρίζονται πάντοτε ως έξοδα, όταν πραγματοποιούνται.

Παραδείγματα ερευνητικών δραστηριοτήτων είναι:

(α) δραστηριότητες που αποσκοπούν στην απόκτηση νέων γνώσεων,

(β) η αναζήτηση, εκτίμηση και τελική επιλογή, εφαρμογών πορισμάτων έρευνας ή άλλων γνώσεων,

(γ) η αναζήτηση για εναλλακτικά υλικά, συσκευές, προϊόντα, διαδικασίες, συστήματα ή υπηρεσίες και

(δ) η διαμόρφωση, ο σχεδιασμός, η αξιολόγηση και η τελική επιλογή των δυνατών εναλλακτικών λύσεων για νέα ή βελτιωμένα υλικά, συσκευές, προϊόντα, διαδικασίες, συστήματα ή υπηρεσίες.

Φάση Ανάπτυξης

Ένα άυλο περιουσιακό στοιχείο που προέρχεται από ανάπτυξη (ή από τη φάση ανάπτυξης ενός εσωτερικού προγράμματος) θα αναγνωρίζεται όταν και μόνον όταν, η οντότητα μπορεί να αποδείξει όλα τα ακόλουθα:

(α) την τεχνική δυνατότητα ολοκλήρωσης του άυλου περιουσιακού στοιχείου, ούτως ώστε να είναι διαθέσιμο προς χρήση ή πώληση.

(β) την πρόθεσή της να ολοκληρώσει το άυλο περιουσιακό στοιχείο και να χρησιμοποιήσει ή πωλήσει αυτό.

(γ) την ικανότητα της να χρησιμοποιήσει ή να πωλήσει το άυλο περιουσιακό στοιχείο.

(δ) πως το άυλο περιουσιακό στοιχείο θα δημιουργήσει πιθανά μελλοντικά οικονομικά οφέλη.

Μεταξύ άλλων, η οντότητα μπορεί να αποδείξει την ύπαρξη μιας αγοράς για το προϊόν του άυλου περιουσιακού στοιχείου ή για το ίδιο το άυλο περιουσιακό στοιχείο ή, αν πρόκειται να χρησιμοποιείται εσωτερικώς, τη χρησιμότητα του άυλου περιουσιακού στοιχείου.

(ε) τη διαθεσιμότητα των κατάλληλων τεχνικών, οικονομικών και άλλων πόρων για να ολοκληρώσει την ανάπτυξη και να χρησιμοποιήσει ή πωλήσει το άυλο περιουσιακό στοιχείο (στ) την ικανότητα της να αποτιμά αξιόπιστα τις αποδοτέες δαπάνες στο άυλο περιουσιακό στοιχείο, κατά τη διάρκεια της αναπτύξεώς του.

Στη φάση ανάπτυξης ενός εσωτερικού προγράμματος, η οντότητα μπορεί, σε ορισμένες περιπτώσεις, να αναγνωρίζει ένα άυλο περιουσιακό στοιχείο και να αποδεικνύει ότι το περιουσιακό στοιχείο θα δημιουργήσει πιθανά μελλοντικά οικονομικά οφέλη. Αυτό γιατί η φάση ανάπτυξης ενός προγράμματος είναι περισσότερο προωθημένη παρά η φάση έρευνας.

Παραδείγματα δραστηριοτήτων ανάπτυξης είναι:

(α) ο σχεδιασμός, κατασκευή και δοκιμή προ-παραγωγής ή προ-χρησιμοποίησης πρωτοτύπων και προτύπων,

(β) ο σχεδιασμός εργαλείων, συσκευών, καλουπιών και πρεσών που εμπερικλείουν νέα τεχνολογία,

(γ) ο σχεδιασμός, κατασκευή και λειτουργία μιας πιλοτικής εγκατάστασης, μη οικονομικώς δυνατής για εμπορική παραγωγή

και

(δ) ο σχεδιασμός, κατασκευή και δοκιμή μιας επιλεγμένης εναλλακτικής λύσης για νέα ή βελτιωμένα υλικά, συσκευές, προϊόντα, διαδικασίες, συστήματα ή υπηρεσίες.

5. ΩΦΕΛΙΜΗ ΖΩΗ

Η οντότητα θα εκτιμά αν η ωφέλιμη ζωή ενός άυλου περιουσιακού στοιχείου είναι περιορισμένη ή αόριστη και, αν είναι περιορισμένη, τη διάρκεια ή τον αριθμό των παραγωγικών ή όμοιων μονάδων που αποτελούν εκείνη την ωφέλιμη ζωή. Η οντότητα θα θεωρεί ότι ένα άυλο περιουσιακό στοιχείο έχει αόριστη ωφέλιμη ζωή όταν, βάσει ανάλυσης των σχετικών παραγόντων, δεν υπάρχει προβλεπόμενη λήξη της περιόδου κατά την οποία το περιουσιακό στοιχείο αναμένεται να δημιουργήσει καθαρές ταμιακές εισροές για την οντότητα.

Ο λογιστικός χειρισμός για ένα άυλο περιουσιακό στοιχείο βασίζεται στην ωφέλιμη ζωή του. Ένα άυλο περιουσιακό στοιχείο με περιορισμένη ωφέλιμη ζωή αποσβένεται και ένα άυλο περιουσιακό στοιχείο με αόριστη ωφέλιμη ζωή δεν αποσβένεται.

Τα Επεξηγηματικά Παραδείγματα που συνοδεύουν το παρόν Πρότυπο

επεξηγούν τον προσδιορισμό της ωφέλιμης ζωής για διάφορα άυλα περιουσιακά στοιχεία και την επακόλουθη λογιστική αντιμετώπιση βάσει εκείνων των προσδιορισμών της ωφέλιμης ζωής.

Πολλοί παράγοντες λαμβάνονται υπόψη κατά τον προσδιορισμό της ωφέλιμης ζωής ενός άυλου περιουσιακού στοιχείου συμπεριλαμβανομένων:

- (α) της προσδοκώμενης χρήσης του περιουσιακού στοιχείου από την οντότητα και αν το περιουσιακό στοιχείο θα μπορούσε να διαχειρίζεται αποτελεσματικά από μία άλλη διευθυντική ομάδα,
- (β) των συνηθισμένων κύκλων παραγωγικής ζωής για το περιουσιακό στοιχείο βάσει ευρέως διαθέσιμων πληροφοριών που αφορούν σε εκτιμήσεις ωφέλιμης ζωής παρόμοιων περιουσιακών στοιχείων, που χρησιμοποιούνται με παρόμοιο τρόπο,
- (γ) της τεχνικής, τεχνολογικής ή άλλων τύπων απαξίωσης,
- (δ) της σταθερότητας του κλάδου στον οποίο το περιουσιακό στοιχείο λειτουργεί και των μεταβολών στη ζήτηση της αγοράς για προϊόντα ή υπηρεσίες προερχόμενες από το περιουσιακό στοιχείο,
- (ε) τις αναμενόμενες ενέργειες των ανταγωνιστών ή δυνητικών ανταγωνιστών,
- (στ) του επιπέδου των δαπανών συντήρησης που απαιτούνται για να λαμβάνονται τα αναμενόμενα μελλοντικά οικονομικά οφέλη από το περιουσιακό στοιχείο και την ικανότητα και πρόθεση της οντότητας να φθάσει σε τέτοιο επίπεδο,
- (ζ) της περιόδου ελέγχου του περιουσιακού στοιχείου και τα νομικά ή όμοια όρια που τίθενται στη χρήση του περιουσιακού στοιχείου, όπως οι ημερομηνίες λήξης σχετικών μισθώσεων και
- (η) αν η ωφέλιμη ζωή του περιουσιακού στοιχείου εξαρτάται από την ωφέλιμη ζωή άλλων περιουσιακών στοιχείων της οντότητας.

Ο όρος «αόριστος» δεν σημαίνει «απεριόριστος». Η ωφέλιμη ζωή ενός άυλου περιουσιακού στοιχείου αντανακλά μόνον εκείνο το επίπεδο συντήρησης που απαιτείται για να διατηρηθεί το κανονικό επίπεδο απόδοσης του περιουσιακού στοιχείου κατά το χρόνο της εκτίμησης της ωφέλιμης ζωής του και την ικανότητα και πρόθεση της οντότητας να φθάσει στο επίπεδο αυτό. Το συμπέρασμα ότι η ωφέλιμη ζωή ενός άυλου περιουσιακού στοιχείου είναι αόριστη δεν θα πρέπει να εξαρτάται από τις προγραμματισμένες μελλοντικές δαπάνες που απαιτούνται για να διατηρηθεί το επίπεδο της απόδοσης.

Λαμβάνοντας υπόψη το ιστορικό των ταχέων μεταβολών στην τεχνολογία, στο ηλεκτρονικό λογισμικό και πολλά άλλα, τα άυλα περιουσιακά στοιχεία είναι ευαίσθητα στην τεχνολογική απαξίωση. Συνεπώς, πιθανολογείται ότι η ωφέλιμη ζωή τους θα είναι σύντομη.

Η ωφέλιμη ζωή ενός άυλου περιουσιακού στοιχείου μπορεί να είναι πολύ μεγάλη ή έστω και αόριστη. Η αβεβαιότητα δικαιολογεί την εκτίμηση της ωφέλιμης ζωής ενός άυλου περιουσιακού στοιχείου πάνω σε μία συντηρητική βάση, αλλά δεν δικαιολογεί την επιλογή μίας ζωής που είναι αβάσιμα σύντομη.

Η ωφέλιμη ζωή ενός άυλου περιουσιακού στοιχείου που ανακύπτει από συμβατικά ή άλλα νόμιμα δικαιώματα δεν θα υπερβαίνει την περίοδο που ισχύουν τα συμβατικά ή άλλα νομικά δικαιώματα, αλλά μπορεί να είναι συντομότερη ανάλογα με τη διάρκεια της περιόδου που η οντότητα αναμένει να κάνει χρήση του περιουσια-

κού στοιχείου. Αν τα συμβατικά ή άλλα νομικά δικαιώματα μεταβιβάζονται για περιορισμένη χρονική περίοδο που δύναται να ανανεωθεί, η ωφέλιμη ζωή του άυλου περιουσιακού στοιχείου θα περιλαμβάνει την περίοδο (τις περιόδους) ανανέωσης μόνο αν υπάρχουν αποδείξεις που υποστηρίζουν την ανανέωση από την οντότητα χωρίς σημαντικό κόστος.

Μπορεί να υπάρχουν τόσο οικονομικοί όσο και νομικοί παράγοντες που επηρεάζουν την ωφέλιμη ζωή ενός άυλου περιουσιακού στοιχείου. Οι οικονομικοί παράγοντες προσδιορίζουν την περίοδο κατά την οποία μελλοντικά οικονομικά οφέλη θα λαμβάνονται από την οντότητα. Η περίοδος κατά την οποία η οντότητα ελέγχει την πρόσβαση στα οφέλη αυτά μπορεί να περιορίζεται από νομικούς παράγοντες. Η ωφέλιμη ζωή είναι η βραχύτερη τω περιόδων που προσδιορίζεται από αυτούς τους παράγοντες.

Η ύπαρξη των ακόλουθων παραγόντων, μεταξύ άλλων, υποδεικνύει ότι μία οντότητα θα ήταν σε θέση να ανανεώσει τα συμβατικά ή άλλα νομικά δικαιώματα χωρίς σημαντικό κόστος:

(α) υπάρχει απόδειξη, πιθανώς εμπειρική, ότι τα συμβατικά ή άλλα νομικά δικαιώματα θα ανανεωθούν. Αν η ανανέωση εξαρτάται από τη συναίνεση ενός τρίτου μέρους, συμπεριλαμβάνεται η απόδειξη ότι το τρίτο μέρος θα συναινέσει,

(β) υπάρχει απόδειξη ότι θα ικανοποιηθούν οποιοδήποτε απαιτούμενοι όροι για την ανανέωση και
(γ) το κόστος με το οποίο επιβαρύνεται η οντότητα για την ανανέωση δεν είναι σημαντικό σε σύγκριση με τα μελλοντικά οικονομικά οφέλη που αναμένεται να εισρεύσουν στην οντότητα από την ανανέωση.

Αν το κόστος της ανανέωσης είναι σημαντικό σε σύγκριση με τα μελλοντικά οικονομικά οφέλη που αναμένεται να εισρεύσουν στην οντότητα από την ανανέωση, το κόστος «ανανέωσης» αντιπροσωπεύει, στην ουσία, το κόστος απόκτησης ενός νέου άυλου περιουσιακού στοιχείου κατά την ημερομηνία της ανανέωσης.

6. ΑΪΛΑ ΠΕΡΙΟΥΣΙΑΚΑ ΣΤΟΙΧΕΙΑ ΜΕ ΠΕΡΙΟΡΙΣΜΕΝΕΣ ΩΦΕΛΙΜΕΣ ΖΩΕΣ

Περίοδος απόσβεσης και μέθοδος απόσβεσης

Το αποσβέσιμο ποσό ενός άυλου περιουσιακού στοιχείου με περιορισμένη ωφέλιμη ζωή θα κατανέμεται συστηματικά κατά τη διάρκεια της ωφέλιμης ζωής του. Η απόσβεση θα αρχίζει όταν το περιουσιακό στοιχείο καθίσταται διαθέσιμο προς χρήση, ήτοι όταν βρίσκεται στην τοποθεσία και την κατάσταση που απαιτείται για τη λειτουργία που η διοίκηση έχει προσδιορίσει. Η απόσβεση θα παύει κατά τη νωρίτερη ημερομηνία μεταξύ της ημερομηνίας που το περιουσιακό στοιχείο κατατάσσεται ως διαθέσιμο προς πώληση (η που συμπεριλαμβάνεται σε ομάδα διάθεσης που κατατάσσεται ως κατεχόμενη προς πώληση) σύμφωνα με το Δ.Π.Χ.Π. 5 Μη Κυκλοφορούντα Περιουσιακά (ΔΠΧΠ5)

Στοιχεία που Κατέχονται προς Πώληση και Διακοπείσες Δραστηριότητες.

Η χρησιμοποιούμενη μέθοδος απόσβεσης θα αντικατοπτρίζει το ρυθμό με τον οποίο τα μελλοντικά οικονομικά οφέλη αναμένεται να αναλωθούν από την οντότητα. Αν αυτός ο ρυθμός δεν μπορεί να καθοριστεί αξιόπιστα, η σταθερή μέθοδος θα χρησιμοποιείται. Η δαπάνη της απόσβεσης για κάθε περίοδο θα αναγνωρίζεται στα αποτελέσματα, εκτός αν αυτό ή άλλο Πρότυπο επιτρέπει ή απαιτεί αυτή να συμπεριλαμβάνεται στη λογιστική αξία ενός άλλου περιουσιακού στοιχείου.

Μία ποικιλία μεθόδων απόσβεσης μπορεί να χρησιμοποιείται για να κατανέμεται το αποσβέσιμο ποσό ενός περιουσιακού στοιχείου σε συστηματική βάση κατά τη διάρκεια της ωφέλιμης ζωής του. Αυτές οι μέθοδοι περιλαμβάνουν τη σταθερή μέθοδο, τη μέθοδο του φθίνοντος υπολοίπου και τη μέθοδο της μονάδας παραγωγής. Η μέθοδος που χρησιμοποιείται επιλέγεται βασιζόμενη στον προσδοκώμενο ρυθμό ανάλωσης των αναμενόμενων μελλοντικών οικονομικών ωφελειών που ενσωματώνονται στο περιουσιακό στοιχείο και εφαρμόζεται σταθερά από περίοδο σε περίοδο, εκτός αν υπάρχει μία μεταβολή στον προσδοκώμενο ρυθμό ανάλωσης αυτών των μελλοντικών οικονομικών ωφελειών. Θα υπάρξουν σπάνια, αν υπάρξουν ποτέ, πειστικές ενδείξεις που να στηρίζουν μία μέθοδο απόσβεσης για άυλα περιουσιακά στοιχεία με περιορισμένες ωφέλιμες ζωές η οποία να καταλήγει σε ένα χαμηλότερο ποσό σωρευμένης απόσβεσης σε σχέση με τη σταθερή μέθοδο.

Η απόσβεση συνήθως αναγνωρίζεται στα αποτελέσματα. Ωστόσο, κάποιες φορές τα μελλοντικά οικονομικά οφέλη που ενσωματώνονται σε ένα περιουσιακό στοιχείο απορροφώνται στην παραγωγή άλλων περιουσιακών στοιχείων. Στην περίπτωση αυτή, η δαπάνη απόσβεσης αποτελεί τμήμα του κόστους του άλλου περιουσιακού στοιχείου και περιλαμβάνεται στη λογιστική αξία του. Για παράδειγμα, η απόσβεση των άυλων περιουσιακών στοιχείων που χρησιμοποιήθηκαν σε μία παραγωγική διαδικασία περιλαμβάνονται στη λογιστική αξία των αποθεμάτων (βλέπε ΔΛΠ 2 Αποθέματα).

Υπολειμματική αξία

Η υπολειμματική αξία ενός άυλου περιουσιακού στοιχείου με περιορισμένη ωφέλιμη ζωή θα εκτιμάται ότι είναι μηδενική, εκτός αν:

(α) υπάρχει μία δέσμευση τρίτου μέρος να αγοράσει το περιουσιακό στοιχείο στο τέλος της ωφέλιμης ζωής του

ή

(β) υπάρχει μία ενεργός αγορά για το περιουσιακό στοιχείο και:

(i) η υπολειμματική αξία μπορεί να προσδιοριστεί με παραπομπή σε αυτή την αγορά και

(ii) πιθανολογείται ότι τέτοια αγορά θα υπάρχει στο τέλος της ωφέλιμης ζωής του περιουσιακού στοιχείου.

Το αποσβέσιμο ποσό ενός περιουσιακού στοιχείου με περιορισμένη ωφέλιμη ζωή προσδιορίζεται μετά την έκπτωση της υπο λειμματικής αξίας του. Μία υπολειμματική αξία εκτός από μηδέν δείχνει ότι η οντότητα αναμένει να διαθέσει το άυλο περιουσιακό στοιχείο πριν από το τέλος της οικονομικής ζωής του.

Μία εκτίμηση της υπολειμματικής αξίας ενός περιουσιακού στοιχείου βασίζεται στο ποσό που είναι ανακτήσιμο από την εκποίηση με τη χρήση τιμών που επικρατούν κατά την ημερομηνία της εκτίμησης για την πώληση ενός παρόμοιου περιουσιακού στοιχείου που έχει φθάσει στο τέλος της ωφέλιμης ζωής του και που έχει χρησιμοποιηθεί υπό συνθήκες παρόμοιες με αυτές, που θα χρησιμοποιηθεί το περιουσιακό στοιχείο. Η υπολειμματική αξία αναθεωρείται τουλάχιστον στη λήξη κάθε οικονομικού έτους. Μία μεταβολή της υπολειμματικής αξίας του περιουσιακού στοιχείου αντιμετωπίζεται ως μεταβολή λογιστικής εκτίμησης σύμφωνα με το ΔΛΠ 8 Λογιστικές Πολιτικές, Μεταβολές των Λογιστικών

Εκτιμήσεων και Λάθη.

Η υπολειμματική αξία ενός άυλου περιουσιακού στοιχείου μπορεί να αυξηθεί σε ποσό ίσο προς ή μεγαλύτερο της λογιστικής αξίας του. Αν αυξηθεί, η δαπάνη απόσβεσης του περιουσιακού στοιχείου είναι μηδενική εκτός και έως ότου η υπολειμματική αξία του μειωθεί μεταγενέστερα σε ποσό μικρότερο της λογιστικής αξίας του.

Επανεξέταση της περιόδου απόσβεσης και της μεθόδου απόσβεσης

Η περίοδος απόσβεσης και η μέθοδος απόσβεσης για άυλο περιουσιακό στοιχείο με περιορισμένη ωφέλιμη ζωή θα επανεξετάζονται τουλάχιστον στο τέλος κάθε οικονομικού έτους. Αν η αναμενόμενη ωφέλιμη ζωή του περιουσιακού στοιχείου είναι διαφορετική από προηγούμενες εκτιμήσεις, η περίοδος απόσβεσης θα μεταβάλλεται κατ' ακολουθία. Αν έχει υπάρξει μία ουσιώδη μεταβολή στον προσδοκώμενο ρυθμό των μελλοντικών οικονομικών ωφελειών που ενσωματώνονται στο περιουσιακό στοιχείο, η μέθοδος απόσβεσης πρέπει να μεταβάλλεται έτσι ώστε να αντανakλά το διαμορφωμένο ρυθμό. Τέτοιες μεταβολές θα αντιμετωπίζονται λογιστικά ως μεταβολές u964 της λογιστικής εκτίμησης σύμφωνα με το ΔΛΠ 8.

Κατά τη διάρκεια της ζωής ενός άυλου περιουσιακού στοιχείου, μπορεί να καταστεί εμφανές ότι η εκτίμηση της ωφέλιμης ζωής του δεν είναι ορθή. Για παράδειγμα, η αναγνώριση μιας ζημίας απομείωσης μπορεί να δείχνει ότι η περίοδος απόσβεσης χρειάζεται να τροποποιηθεί.

Συν το χρόνο, το πρόγραμμα των μελλοντικών οικονομικών ωφελειών που αναμένονται να εισρεύσουν στην οντότητα από ένα άυλο περιουσιακό στοιχείο μπορεί να μεταβληθεί. Για παράδειγμα, μπορεί να καταστεί εμφανές ότι μία μέθοδος απόσβεσης του φθίνοντος υπολοίπου είναι κατάλληλη παρά μία σταθερή μέθοδος. Ένα άλλο παράδειγμα είναι, όταν η χρήση των δικαιωμάτων που αντιπροσωπεύονται από μία άδεια αναβάλλεται σε αναμονή της ενεργοποίησης άλλων συνθετικών στοιχείων ενός επιχειρησιακού προγράμματος. Στην περίπτωση αυτή, οικονομικά οφέλη που απορρέουν από το περιουσιακό στοιχείο μπορεί να μη λαμβάνονται μέχρι τις τελευταίες περιόδους.

7. ΑΪΛΑ ΠΕΡΙΟΥΣΙΑΚΑ ΣΤΟΙΧΕΙΑ ΜΕ ΑΟΡΙΣΤΕΣ ΩΦΕΛΙΜΕΣ ΖΩΕΣ

Ένα άυλο περιουσιακό στοιχείο με αόριστη ωφέλιμη ζωή δεν θα αποσβένεται.

Σύμφωνα με το ΔΛΠ 36 Απομείωση Αξίας Περιουσιακών Στοιχείων, η οντότητα απαιτείται να εξετάζει τα άυλα περιουσιακά στοιχεία για απομείωση συγκρίνοντας τα ανακτήσιμα ποσά τους με τη λογιστική αξία τους **(α)** ετησίως και **(β)** όποτε υπάρχει ένδειξη ότι το άυλο περιουσιακό στοιχείο μπορεί να έχει υποστεί απομείωση αξίας.

Επανεξέταση της εκτίμησης της ωφέλιμης ζωής

Η ωφέλιμη ζωή ενός άυλου περιουσιακού στοιχείου που δεν αποσβένεται θα επανεξετάζεται σε κάθε περίοδο για να προσδιοριστεί αν τα γεγονότα και οι συνθήκες συνεχίζουν να υποστηρίζουν την εκτίμηση της ωφέλιμης ζωής για εκείνο το στοιχείο. Αν δεν την υποστηρίζουν, η μεταβολή της εκτίμησης της ωφέλιμης ζωής από αόριστη σε περιορισμένη θα αντιμετωπίζεται ως μεταβολή λογιστικής εκτίμησης σύμφωνα με το ΔΛΠ 8 Λογιστικές Πολιτικές, Μεταβολές των Λογιστικών Εκτιμήσεων και Λάθη.

Σύμφωνα με το ΔΛΠ 36, η επανεκτίμηση της ωφέλιμης ζωής ενός άυλου περιουσιακού στοιχείου ως περιορισμένης αντί αόριστης αποτελεί ένδειξη ότι το περιουσιακό στοιχείο μπορεί να έχει υποστεί απομείωση αξίας. Συνεπώς, η οντότητα εξετάζει το περιουσιακό στοιχείο για απομείωση αξίας συγκρίνοντας το ανακτήσιμο ποσό του, όπως προσδιορίστηκε σύμφωνα με το ΔΛΠ 36, με τη λογιστική αξία του και αναγνωρίζοντας οποιαδήποτε θετική διαφορά σε σχέση με το ανακτήσιμο ποσό ως ζημία απομείωσης.

8. ΔΥΝΑΤΟΤΗΤΑ ΑΝΑΚΤΗΣΗΣ ΤΗΣ ΛΟΓΙΣΤΙΚΗΣ ΑΞΙΑΣ Ή ΖΗΜΙΑΣ ΑΠΟΜΕΙΩΣΗΣ

Για να προσδιορίσει πότε ένα άυλο περιουσιακό στοιχείο απομειώνεται, η οντότητα εφαρμόζει το ΔΛΠ 36 Απομείωση Αξίας Περιουσιακών Στοιχείων. Εκείνο το Πρότυπο εξηγεί πώς και πότε η οντότητα αναθεωρεί η λογιστική αξία των περιουσιακών στοιχείων της, πώς προσδιορίζει το ανακτήσιμο ποσό ενός περιουσιακού στοιχείου και πότε αναγνωρίζει ή αναστρέφει μια ζημία απομείωσης.

9. ΑΠΟΣΥΡΣΕΙΣ ΚΑΙ ΔΙΑΘΕΣΕΙΣ

Ένα άυλο περιουσιακό στοιχείο θα διαγράφεται:

(α) κατά τη διάθεση

ή

(β) όταν δεν αναμένονται μελλοντικά οικονομικά οφέλη από τη χρήση ή τη διάθεση του στοιχείου.

Το κέρδος ή η ζημία που απορρέει από τη διαγραφή ενός άυλου περιουσιακού στοιχείου θα προσδιορίζεται ως η διαφορά μεταξύ του καθαρού προϊόντος της διάθεσης, αν υπάρχει, και της λογιστικής αξίας του περιουσιακού στοιχείου. Θα αναγνωρίζεται στα αποτελέσματα όταν το περιουσιακό στοιχείο διαγράφεται (εκτός αν το ΔΛΠ 17 Μισθώσεις απαιτεί διαφορετικά σε συναλλαγή πώλησης και επαναμίσθωσης). Τα κέρδη δεν θα αναγνωρίζονται στα έσοδα.

Η διάθεση ενός άυλου περιουσιακού στοιχείου μπορεί να γίνεται με διάφορους τρόπους (π.χ. δια της πώλησης, της σύναψης σύμβασης χρηματοδοτικής μίσθωσης ή της δωρεάς). Κατά τον προσδιορισμό της ημερομηνίας διάθεσης τέτοιου στοιχείου, η οντότητα εφαρμόζει τα κριτήρια του ΔΛΠ 18 Έσοδα για την αναγνώριση εσόδων από την πώληση αγαθών. Το ΔΛΠ 17 εφαρμόζεται στη διάθεση μέσω πώλησης και επαναμίσθωσης.

Αν η οντότητα αναγνωρίζει το κόστος ανταλλακτικού τμήματος ενός άυλου περιουσιακού στοιχείου στη λογιστική αξία του περιουσιακού στοιχείου, τότε διαγράφει τη λογιστική αξία του αντικαθιστούμενου τμήματος. Αν δεν είναι πρακτικά δυνατό η οντότητα να προσδιορίσει τη λογιστική αξία του αντικαθιστούμενου τμήματος, μπορεί να χρησιμοποιήσει το κόστος της αντικατάστασης ως ένδειξη του κόστους του αντικαθιστούμενου τμήματος όταν αποκτήθηκε ή δημιουργήθηκε εσωτερικώς.

Το αντάλλαγμα που πρέπει να ληφθεί κατά τη διάθεση άυλου περιουσιακού στοιχείου αναγνωρίζεται αρχικώς στην εύλογη αξία. Αν η πληρωμή του άυλου περιουσιακού στοιχείου αναβληθεί, το αντάλλαγμα που λήφθηκε αναγνωρίζεται αρχικά στην ισοδύναμη τιμή μετρητοίς του. Η διαφορά μεταξύ του ονομαστικού ποσού του ανταλλάγματος και της ταμιακής τιμής μετρη

τοίς αναγνωρίζεται ως έσοδο τόκου σύμφωνα με το ΔΛΠ 18, αντανακλώντας την πραγματική απόδοση της απαίτησης.

Η απόσβεση ενός άυλου περιουσιακού στοιχείου με περιορισμένη ωφέλιμη ζωή δεν παύει όταν παύει να χρησιμοποιείται το άυλο περιουσιακό στοιχείο, εκτός αν το περιουσιακό στοιχείο έχει αποσβεστεί πλήρως ή κατατάσσεται ως κατεχόμενο προς πώληση (ή συμπεριλαμβάνεται σε ομάδα διάθεσης που κατατάσσεται ως κατεχόμενη για πώληση) σύμφωνα με το Δ.Π.Χ.Π. 5. (ΔΠΧΠ5)

10. ΜΕΤΑΒΑΤΙΚΕΣ ΔΙΑΤΑΞΕΙΣ ΚΑΙ ΗΜΕΡΟΜΗΝΙΑ ΎΝΑΡΞΗΣ ΙΣΧΥΟΣ

Αν η οντότητα επιλέξει σύμφωνα με το Δ.Π.Χ.Π. 3 Συνενώσεις Επιχειρήσεων να εφαρμόσει το Δ.Π.Χ.Π. 3 από οποιαδήποτε ημερομηνία προγενέστερη των ημερομηνιών έναρξης ισχύος, θα εφαρμόζει μελλοντικά και το παρόν Πρότυπο από εκείνη την ημερομηνία. Συνεπώς, η οντότητα δεν θα προσαρμόσει τη λογιστική αξία των άυλων περιουσιακών στοιχείων που αναγνωρίστηκαν την ημερομηνία εκείνη. Όμως, η οντότητα θα εφαρμόσει το παρόν Πρότυπο εκείνη την ημερομηνία προκειμένου να επανεκτιμήσει τις ωφέλιμες ζωές των αναγνωρισμένων της άυλων περιουσιακών στοιχείων. Αν, λόγω του αποτελέσματος της επανεκτίμησης αυτής, η οντότητα μεταβάλει την εκτίμηση της ωφέλιμης ζωής ενός περιουσιακού στοιχείου, η μεταβολή θα αντιμετωπίζεται ως μεταβολή λογιστικής εκτίμησης σύμφωνα με το ΔΛΠ 8 Λογιστικές Πολιτικές, Μεταβολές των Λογιστικών Εκτιμήσεων και Λάθη.

Σε διαφορετική περίπτωση, η οντότητα θα εφαρμόζει το παρόν Πρότυπο:

(α) στη λογιστική αντιμετώπιση άυλων περιουσιακών στοιχείων που αποκτήθηκαν σε συνενώσεις επιχειρήσεων η ημερομηνία συμφωνίας των οποίων είναι την ή μετά την 31 Μαρτίου 2004 και
(β) στη λογιστική αντιμετώπιση όλων των λοιπών άυλων περιουσιακών στοιχείων μελλοντικά από την έναρξη της πρώτης ετήσιας περιόδου που ξεκινάει την ή μετά τις 31 Μαρτίου 2004. Συνεπώς, η οντότητα δεν θα προσαρμόσει τη λογιστική αξία των άυλων περιουσιακών στοιχείων που αναγνωρίστηκαν την ημερομηνία εκείνη. Όμως, η οντότητα θα εφαρμόζει το παρόν Πρότυπο εκείνη την ημερομηνία προκειμένου να επανεκτιμήσει τις ωφέλιμες ζωές τέτοιων άυλων περιουσιακών στοιχείων. Αν, λόγω του αποτελέσματος της επανεκτίμησης αυτής, η οντότητα μεταβάλει την εκτίμηση της ωφέλιμης ζωής ενός περιουσιακού στοιχείου, η μεταβολή αυτή θα αντιμετωπίζεται ως μεταβολή λογιστικής εκτίμησης σύμφωνα με το ΔΛΠ 8.

11. ΔΙΕΡΜΗΝΕΙΑ 32 Αυλα περιουσιακά στοιχεία - κόστη δικτυακού τόπου

Θέμα

Μία επιχείρηση μπορεί να αναλάβει εσωτερικές δαπάνες για την ανάπτυξη και λειτουργία του δικτυακού τόπου της, για εσωτερική ή εξωτερική πρόσβαση. Ένας δικτυακός τόπος σχεδιασμένος για εξωτερική πρόσβαση μπορεί να έχει διαφορετικές χρήσεις όπως την προώθηση και διαφήμιση των προϊόντων και υπηρεσιών της εταιρίας, την παροχή ηλεκτρονικών υπηρεσιών και την πώληση προϊόντων και υπηρεσιών. Ένας δικτυακός τόπος ο οποίος σχεδιάζεται για εσωτερική πρόσβαση μπορεί να χρησιμεύσει για την αποθήκευση των εταιρικών πολιτικών και του αρχείου πελατών καθώς και για την αναζήτηση σχετικών πληροφοριών.

Τα στάδια της ανάπτυξης ενός δικτυακού τόπου μπορούν να περιγραφούν ως ακολούθως:

- (α) Σχεδιασμός - περιλαμβάνει την ανάληψη μελετών σκοπιμότητας, τον ορισμό των σκοπών και των προδιαγραφών, την εκτίμηση των εναλλακτικών λύσεων και την επιλογή προτιμήσεων.
- (β) Ανάπτυξη της Υποδομής και των Εφαρμογών - περιλαμβάνει την απόκτηση ονόματος στο διαδίκτυο, την αγορά και ανάπτυξη των ηλεκτρονικών υπολογιστών και του λειτουργικού λογισμικού, την εγκατάσταση των εφαρμογών και τη δοκιμασία αντοχής.
- (γ) Ανάπτυξη του Γραφικού Σχεδιασμού - περιλαμβάνει τον σχεδιασμό της εμφάνισης των δικτυακών σελίδων
- (δ) Ανάπτυξη Περιεχομένου - περιλαμβάνει τη δημιουργία, αγορά, προετοιμασία και μετάδοση των πληροφοριών είτε με τη μορφή κειμένου είτε με την μορφή γραφικών, στο δικτυακό τόπο,

προτού ολοκληρωθεί η ανάπτυξη του. Οι πληροφορίες μπορούν είτε να αποθηκεύονται σε ξεχωριστές βάσεις δεδομένων οι οποίες ενσωματώνονται στο δικτυακό τόπο (ή είναι προσπελάσιμες μέσω αυτού) είτε να έχουν κωδικοποιηθεί κατευθείαν στις δικτυακές σελίδες. Μόλις ολοκληρωθεί η ανάπτυξη του δικτυακού τόπου, ξεκινάει το στάδιο της Λειτουργίας. Κατά τη διάρκεια αυτού του σταδίου, η επιχείρηση συντηρεί και βελτιώνει τις εφαρμογές, την υποδομή, το γραφικό σχεδιασμό και τα περιεχόμενα του δικτυακού τόπου.

Η λογιστική της εσωτερικής δαπάνης για την ανάπτυξη και λειτουργία του δικτυακού τόπου μιας επιχείρησης για εσωτερική ή εξωτερική πρόσβαση έχει τα εξής θέματα:

(α) αν ο δικτυακός τόπος είναι ένα εσωτερικώς δημιουργούμενο άυλο περιουσιακό στοιχείο το οποίο υπόκειται στις ρυθμίσεις του ΔΛΠ 38, και

(β) τον κατάλληλο λογιστικό χειρισμό της δαπάνης αυτής.

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

Το ΔΛΠ 38 δεν εφαρμόζεται σε άυλα περιουσιακά στοιχεία τα οποία κατέχει μία επιχείρηση με σκοπό την πώλησή τους κατά την συνήθη πορεία των εργασιών της (βλέπε ΔΛΠ 2, "αποθέματα", και ΔΛΠ 11, "συμβάσεις κατασκευής έργων") ή σε μισθώσεις που εμπίπτουν στο πεδίο εφαρμογής του ΔΛΠ 17, "μισθώσεις" (αναθεωρημένο 1997). Συνεπώς, η Διερμηνεία αυτή δεν εφαρμόζεται σε δαπάνες για την ανάπτυξη ή τη λειτουργία ενός δικτυακού τόπου (ή λογισμικού δικτυακού τόπου) με σκοπό την πώληση σε μία άλλη επιχείρηση. Όταν ο δικτυακός τόπος μισθώνεται σύμφωνα με μία λειτουργική μίσθωση, ο εκμισθωτής εφαρμόζει την παρούσα Διερμηνεία. Όταν ένας δικτυακός τόπος μισθώνεται σύμφωνα με χρηματοδοτική μίσθωση, ο μισθωτής εφαρμόζει αυτή τη Διερμηνεία μετά από την αρχική καταχώρηση του μισθωμένου περιουσιακού στοιχείου.

Ομόφωνη αποδοχή

Ένας δικτυακός τόπος της επιχείρησης ο οποίος προκύπτει από ανάπτυξη και προορίζεται για εσωτερική ή εξωτερική πρόσβαση είναι ένα εσωτερικώς δημιουργούμενο άυλο περιουσιακό στοιχείο το οποίο υπόκειται στις ρυθμίσεις του ΔΛΠ 38.

Ένας δικτυακός τόπος ο οποίος προκύπτει από ανάπτυξη πρέπει να καταχωρείται ως άυλο περιουσιακό στοιχείο αν και μόνον αν, επιπρόσθετα προς τη συμμόρφωση με τις γενικές προϋποθέσεις που περιγράφονται στο ΔΛΠ 38 για καταχώρηση και αρχική αποτίμηση, μία επιχείρηση πληρεί τις προϋποθέσεις του ΔΛΠ 38 παράγραφος 45. Ειδικά, μία επιχείρηση μπορεί να πληρεί την προϋπόθεση της απόδειξης του τρόπου με τον οποίο ο δικτυακός τόπος της θα δημιουργήσει πιθανά μελλοντικά οικονομικά οφέλη σύμφωνα με το ΔΛΠ όταν, για παράδειγμα, ο δικτυακός τόπος είναι σε θέση να δημιουργήσει έσοδα, συμπεριλαμβανομένων των άμεσων εσόδων από τη δυνατότητα λήψης παραγγελιών. Μία επιχείρηση δεν μπορεί να αποδείξει πως ένας δικτυακός τόπος ο οποίος έχει αναπτυχθεί μόνο ή κυρίως για την προώθηση και διαφήμιση των προϊόντων και υπηρεσιών της, θα δημιουργήσει πιθανά μελλοντικά οφέλη και συνεπώς όλες οι δαπάνες για την ανάπτυξη ενός τέτοιου δικτυακού τόπου πρέπει να καταχωρούνται ως έξοδα όταν αναλαμβάνονται.

Οποιαδήποτε εσωτερική δαπάνη για την ανάπτυξη και λειτουργία του δικτυακού τόπου μιας επιχείρησης πρέπει να λογιστικοποιείται σύμφωνα με το ΔΛΠ 38. Η φύση κάθε δραστηριότητας για την οποία αναλαμβάνεται δαπάνη (π.χ. η εκπαίδευση του προσωπικού και η συντήρηση του δικτυακού τόπου) και το στάδιο της ανάπτυξης ή μετά την ανάπτυξη του δικτυακού τόπου, πρέπει να αξιολογούνται ώστε να καθοριστεί ο κατάλληλος λογιστικός χειρισμός (επιπρόσθετες οδηγίες παρέχονται στο Προσάρτημα αυτής της Διερμηνείας).

Για παράδειγμα:

(α) Το στάδιο του Σχεδιασμού έχει παρόμοια φύση με το στάδιο της έρευνας κατά το ΔΛΠ 38 . Η δαπάνη η οποία αναλαμβάνεται κατά το στάδιο αυτό πρέπει να καταχωρείται ως έξοδο όταν αναλαμβάνεται.

(β) Τα στάδια της Εφαρμογής και της Δημιουργίας Υποδομής, του Γραφικού Σχεδιασμού και της Ανάπτυξης των Περιεχομένων, στην έκταση που το περιεχόμενο αναπτύχθει για λόγους εκτός εκείνων της προώθησης και διαφήμισης των προϊόντων και υπηρεσιών της επιχείρησης, είναι παρόμοια με το στάδιο ανάπτυξης του ΔΛΠ 38 . Η δαπάνη που αναλαμβάνεται κατά τα στάδια αυτά πρέπει να περιλαμβάνεται στο κόστος του δικτυακού τόπου το οποίο καταχωρείται ως άυλο περιουσιακό στοιχείο , όταν η δαπάνη μπορεί να αποδίδεται απευθείας ή να κατανέμεται πάνω σε μία λογική και σταθερή βάση, στην προετοιμασία του δικτυακού τόπου για την προοριζόμενη χρήση του.

Για παράδειγμα, μία δαπάνη για την αγορά ή δημιουργία περιεχομένων (εκτός του περιεχομένου που διαφημίζει και προωθεί τα προϊόντα και τις υπηρεσίες της επιχείρησης), ειδικά για ένα δικτυακό τόπο ή μία δαπάνη η οποία επιτρέπει τη χρήση του περιεχομένου (π.χ. μία αμοιβή για την απόκτηση μιας άδειας για αναπαραγωγή) στο δικτυακό τόπο, πρέπει να περιλαμβάνεται στο κόστος της ανάπτυξης όταν πληρείται η προϋπόθεση αυτή. Όμως, σύμφωνα με το ΔΛΠ 38 , η δαπάνη για ένα άυλο περιουσιακό στοιχείο το οποίο καταχωρήθηκε αρχικά ως έξοδο σε προηγούμενες οικονομικές καταστάσεις δεν πρέπει να καταχωρείται ως μέρος του κόστους ενός άυλου περιουσιακού στοιχείου σε μεταγενέστερη ημερομηνία (π.χ. όταν τα κόστη δικαιωμάτων πνευματικής ιδιοκτησίας έχουν αποσβεσθεί πλήρως και το περιεχόμενο διατίθεται μεταγενέστερα στο δικτυακό τόπο).

(γ) Δαπάνη η οποία αναλήφθηκε κατά το στάδιο Ανάπτυξης Περιεχομένου, στην έκταση κατά την οποία το εν λόγω περιεχόμενο αναπτύχθηκε για τη διαφήμιση και προώθηση των προϊόντων και των υπηρεσιών μιας επιχείρησης (π.χ. ψηφιακές εικόνες των προϊόντων), θα πρέπει να καταχωρείται ως έξοδο όταν αναλαμβάνεται σύμφωνα με το ΔΛΠ 38 .

Για παράδειγμα, για τη λογιστική απεικόνιση της δαπάνης για επαγγελματικές υπηρεσίες που αφορούν στη λήψη ψηφιακών φωτογραφιών των προϊόντων μιας επιχείρησης και στη βελτίωση της παρουσιάσής τους, η δαπάνη θα πρέπει να καταχωρείται ως έξοδο δεδομένου ότι οι επαγγελματικές υπηρεσίες λαμβάνονται κατά τη διάρκεια της διαδικασίας και όχι όταν οι ψηφιακές εικόνες εμφανίζονται στο δικτυακό τόπο.

(δ) Το στάδιο της Λειτουργίας ξεκινά όταν η ανάπτυξη ενός δικτυακού τόπου έχει ολοκληρωθεί. Η δαπάνη που πραγματοποιείται στο στάδιο αυτό θα πρέπει να αναγνωρίζεται ως έξοδο όταν πραγματοποιείται εκτός αν ανταποκρίνεται στα κριτήρια του ΔΛΠ 38 . (ΔΛΠ 16)

Ένας δικτυακός τόπος που καταχωρείται ως άυλο περιουσιακό στοιχείο σύμφωνα με την παρούσα Διερμηνεία πρέπει να αποτιμάται μετά την αρχική καταχώρηση μέσω της εφαρμογής των απαιτήσεων του ΔΛΠ 38 . Η ορθή εκτίμηση της ωφέλιμης ζωής ενός δικτυακού τόπου πρέπει να είναι σύντομη.

Ημερομηνία Ομόφωνης Αποδοχής: Μάιος 2001.

Ημερομηνία Έναρξης Ισχύος: Αυτή η Διερμηνεία τίθεται σε ισχύ από τη 25η Μαρτίου 2002. Οι επιδράσεις της υιοθέτησης αυτής της Διερμηνείας πρέπει να λογιστικοποιούνται σύμφωνα με τις μεταβατικές απαιτήσεις του ΔΛΠ 38 . Συνεπώς, όταν ένας δικτυακός τόπος δεν ανταποκρίνεται στα κριτήρια για καταχώρηση ως άυλο περιουσιακό στοιχείο, αλλά είχε καταχωρηθεί προηγουμένως ως περιουσιακό στοιχείο, το στοιχείο πρέπει να διαγραφεί κατά την ημερομηνία έναρξης ισχύος της παρούσας Διερμηνείας. Όταν υπάρχει δικτυακός τόπος και η δαπάνη για την ανάπτυξή του ανταποκρίνεται στα κριτήρια για καταχώρηση ως άυλο περιουσιακό στοιχείο, αλλά δεν είχε καταχωρηθεί προηγουμένως ως περιουσιακό στοιχείο, το άυλο περιουσιακό στοιχείο δεν πρέπει να καταχωρηθεί κατά την ημερομηνία έναρξης ισχύος αυτής της Διερμηνείας. Όταν ένας δικτυακός τόπος υπάρχει και η δαπάνη ανάπτυξής του ανταποκρίνεται στα κριτήρια για καταχώρηση ως άυλο περιουσιακό στοιχείο το οποίο είχε προηγουμένως καταχωρηθεί ως περιουσιακό στοιχείο και είχε αποτιμηθεί αρχικά στο κόστος, το ποσό το οποίο είχε καταχωρηθεί αρχικά, θεωρείται ότι έχει προσδιοριστεί κατάλληλα.

ΔΙΕΘΝΕΣ ΛΟΓΙΣΤΙΚΟ ΠΡΟΤΥΠΟ 39 Χρηματοπιστωτικά μέσα: καταχώριση και αποτίμηση, με την εξαίρεση των διατάξεων για τη χρησιμοποίηση της εύλογης αξίας και ορισμένων διατάξεων για τη λογιστική της αντιστάθμισης κινδύνου

Οι οικονομικές οντότητες θα εφαρμόσουν τις τροποποιήσεις που παρατίθενται στο παρόν έγγραφο κατά τις ετήσιες περιόδους που ξεκινούν την ή μετά την 1η Ιανουαρίου 2006.

Το παρόν Πρότυπο αντικαθιστά το ΔΛΠ 39 (αναθεωρημένο το 2000) Χρηματοοικονομικά Μέσα: Καταχώριση και Αποτίμηση και θα πρέπει να εφαρμόζεται για ετήσιες λογιστικές περιόδους που ξεκινούν την ή μετά την 1η Ιανουαρίου 2005. Η νωρίτερη εφαρμογή επιτρέπεται. **(Προστέθηκε με τον κανονισμό 1864/2005)**

1. ΣΚΟΠΟΣ

Ο σκοπός του παρόντος Προτύπου είναι να καθιερώσει αρχές για την αναγνώριση και την επιμέτρηση χρηματοοικονομικών μέσων, χρηματοοικονομικών υποχρεώσεων και κάποιων συμβολαίων αγοράς ή πώλησης μη χρηματοοικονομικών στοιχείων. Οι απαιτήσεις παρουσίασης και γνωστοποίησης για χρηματοοικονομικά μέσα παρατίθενται στο ΔΛΠ 32 Χρηματοοικονομικά Μέσα: Παρουσίαση. Οι απαιτήσεις γνωστοποίησης πληροφοριών για χρηματοοικονομικά μέσα παρατίθενται στο ΔΠΧΠ 7 Χρηματοοικονομικά Μέσα: Γνωστοποιήσεις. **(Όπως τροποποιήθηκε με το ΔΠΧΠ 7 κανονισμός 108/2006)**

2. ΠΕΔΙΟ ΕΦΑΡΜΟΓΗΣ

Το παρόν Πρότυπο θα εφαρμόζεται από όλες τις οντότητες και για όλα τα χρηματοοικονομικά μέσα εκτός από:

(α) εκείνες τις συμμετοχές σε θυγατρικές, συγγενείς εταιρίες και κοινοπραξίες που αντιμετωπίζονται λογιστικά σύμφωνα με το ΔΛΠ 27 Ενοποιημένες και Ιδιαίτερες Οικονομικές Καταστάσεις, ΔΛΠ 28 Επενδύσεις σε Συγγενείς Επιχειρήσεις ή ΔΛΠ 31 Συμμετοχές σε Κοινοπραξίες. Ωστόσο, οι οντότητες θα εφαρμόζουν το παρόν Πρότυπο σε συμμετοχή σε θυγατρική, συγγενής εταιρία ή κοινοπραξία που σύμφωνα με το ΔΛΠ 27, το ΔΛΠ 28 ή το ΔΛΠ 31 αντιμετωπίζεται λογιστικά σύμφωνα με το παρόν Πρότυπο.

(β) δικαιώματα και υποχρεώσεις από μισθώματα για τα οποία εφαρμόζεται το ΔΛΠ 17. Ωστόσο, **(i)** απαιτήσεις από μισθώματα που αναγνωρίζονται από εκμισθωτή υπόκεινται στις διατάξεις που αφορούν τη διαγραφή και την απομείωση του παρόντος Προτύπου, **(ii)** απαιτήσεις από χρηματοδοτικές μισθώσεις που αναγνωρίζονται από εκμισθωτή υπόκεινται στις διατάξεις που αφορούν στη διαγραφή του παρόντος Προτύπου και

(iii) παράγωγα που ενσωματώνονται σε μισθώσεις που υπόκεινται στις διατάξεις αφορούν ενσωματωμένα παράγωγα του παρόντος Προτύπου.

(γ) δικαιώματα και υποχρεώσεις εργοδοτών σύμφωνα με προγράμματα παροχών σε εργαζομένους στα οποία εφαρμόζεται το ΔΛΠ 19 Παροχές σε Εργαζομένους.

(δ) χρηματοοικονομικά μέσα εκδοθέντα από την οντότητα που ικανοποιούν τον ορισμό του συμμετοχικού τίτλου στο ΔΛΠ 32 (περιλαμβανομένων δικαιωμάτων προαίρεσης και δικαιωμάτων αγοράς μετοχών).

Όμως, ο κάτοχος τέτοιων συμμετοχικών τίτλων θα εφαρμόζει αυτό το Πρότυπο στα μέσα αυτά, εκτός αν ικανοποιούν την εξαίρεση του (α)πιο πάνω.(ΔΠΧΠ 3)

(ε) δικαιώματα και υποχρεώσεις βάσει ασφαλιστηρίου συμβολαίου όπως καθορίζονται στο Δ.Π.Χ.Π. 4 Ασφαλιστήρια Συμβόλαια ή βάσει συμβολαίου που εμπίπτει στο πεδίο εφαρμογής του Δ.Π.Χ.Π. 4 επειδή περιέχει χαρακτηριστικό προαιρετικής συμμετοχής. Όμως, αυτό το Πρότυπο εφαρμόζεται σε παράγωγα που ενσωματώνονται σε τέτοια συμβόλαια αν το ίδιο το παράγωγο δεν είναι συμβόλαιο που εμπίπτει στο πεδίο εφαρμογής του Δ.Π.Χ.Π. 4. Επίσης, αν ένα ασφαλιστήριο συμβόλαιο είναι συμβόλαιο χρηματοοικονομικής εγγύησης που συνήφθηκε ή διατηρήθηκε κατά τη μεταβίβαση χρηματοοικονομικών περιουσιακών στοιχείων ή υποχρεώσεων σε άλλο μέρος, που εμπίπτει στο πεδίο εφαρμογής του παρόντος Προτύπου, ο εκδότης θα εφαρμόζει αυτό το Πρότυπο στο συμβόλαιο.

(ζ) συμβάσεις μεταξύ ενός αποκτώντος και ενός πωλητού σε μία συνένωση επιχειρήσεων για αγορά ή πώληση ενός αποκτώμενου σε μελλοντική ημερομηνία.

(στ) συμβάσεις για ενδεχόμενη αντιπαροχή σε μία συνένωση επιχειρήσεων. Η εξαίρεση αυτή αφορά μόνον τον αποκτώντα.

(η) δανειακές δεσμεύσεις. Ο εκδότης δανειακών δεσμεύσεων θα εφαρμόζει το ΔΛΠ 37 σε δανειακές δεσμεύσεις που δεν εμπίπτουν στο πεδίο εφαρμογής του παρόντος Προτύπου. Ωστόσο, όλες οι δανειακές δεσμεύσεις υπόκεινται στις διατάξεις του παρόντος Προτύπου που αφορούν τη διαγραφή.

(θ) χρηματοοικονομικά μέσα, συμβάσεις και υποχρεώσεις σύμφωνα με συμφωνίες αμοιβών που βασίζονται σε μετοχές στις οποίες εφαρμόζεται το Δ.Π.Χ.Π. 2 Παροχές που Εξαρτώνται από την Αξία των Μετοχών.

ι) δικαιώματα σε πληρωμές για την αποζημίωση της οικονομικής οντότητας για δαπάνες στις οποίες υποχρεούται να προβεί προκειμένου να διακανονίσει μία υποχρέωση που αναγνωρίζει ως πρόβλεψη, σύμφωνα με το ΔΛΠ 37 Προβλέψεις, Ενδεχόμενες Υποχρεώσεις και Ενδεχόμενες Απαιτήσεις ή για τις οποίες, σε προγενέστερη περίοδο, είχε αναγνωρίσει πρόβλεψη σύμφωνα με το ΔΛΠ 37. **(όπως τροπ. με τον 1910/2005 (ΕΛΔΠΧΠ 5))**

Οι κάτωθι δανειακές δεσμεύσεις εμπίπτουν στο πεδίο εφαρμογής του παρόντος προτύπου:

(α) δανειακές δεσμεύσεις που η οντότητα ορίζει ως χρηματοοικονομικές υποχρεώσεις στην εύλογη αξία μέσω των αποτελεσμάτων. Η οντότητα που έχει πρακτική παρελθόντος πώλησης των περιουσιακών στοιχείων που προκύπτουν από τις δανειακές δεσμεύσεις της σύντομα μετά τη δημιουργία τους, θα εφαρμόζει το Πρότυπο αυτό σε όλες τις δανειακές δεσμεύσεις της ίδιας κατηγορίας.

(β) οι δανειακές δεσμεύσεις που δεν μπορούν να διακανονιστούν συμψηφιστικά τοις μετρητοίς ή με άλλο χρηματοοικονομικό μέσο. Οι εν λόγω δανειακές δεσμεύσεις αποτελούν παράγωγα. Μία δανειακή δέσμευση δεν θεωρείται ότι έχει διακανονιστεί συμψηφιστικά απλά και μόνον επειδή το δάνειο εξοφλείται με δόσεις (για παράδειγμα ενυπόθηκο δάνειο για κατασκευή που εξοφλείται με δόσεις ανάλογα με την πρόοδο της κατασκευής).

(γ) δεσμεύσεις παροχής δανείου με επιτόκια χαμηλότερα εκείνων της αγοράς.

Το παρόν Πρότυπο θα εφαρμόζεται στα συμβόλαια αγοράς ή πώλησης μη χρηματοοικονομικών στοιχείων που μπορούν να διακανονιστούν συμψηφιστικά τοις μετρητοίς ή με άλλο χρηματοοικονομικό μέσο η με την ανταλλαγή χρηματοοικονομικών μέσων, ως αν τα συμβόλαια ήσαν χρηματοοικονομικά μέσα, με την εξαίρεση συμβολαίων που συνήφθησαν και συνεχίζουν να κατέχονται για την παραλαβή ή την παράδοση μη χρηματοοικονομικού στοιχείου σύμφωνα με τις αναμενόμενες απαιτήσεις της οντότητας για την αγορά, πώληση ή χρήση. Υπάρχουν διάφοροι τρόποι με τους οποίους συμβόλαιο αγοράς ή πώλησης μη χρηματοοικονομικού στοιχείου μπορεί να διακανονιστεί συμψηφιστικά τοις μετρητοίς ή με άλλο χρηματοοικονομικό μέσο ή με την ανταλλαγή χρηματοοικονομικών μέσων.

Σε αυτούς περιλαμβάνονται, μεταξύ άλλων:

(α) όταν οι όροι του συμβολαίου επιτρέπουν σε οποιοδήποτε μέρος να διακανονίσει συμψηφιστικά τοις μετρητοίς ή με άλλο χρηματοοικονομικό μέσο ή με την ανταλλαγή χρηματοοικονομικών μέσων,

(β) όταν η δυνατότητα συμψηφιστικού διακανονισμού τοις μετρητοίς ή με άλλο χρηματοοικονομικό μέσο ή με την ανταλλαγή χρηματοοικονομικών μέσων δεν αναφέρεται ρητά στους όρους της σύμβασης, αλλά η οντότητα έχει την πρακτική να διακανονίζει συναφείς συμβάσεις συμψηφιστικά τοις μετρητοίς ή με άλλο χρηματοοικονομικό μέσο ή με την ανταλλαγή χρηματοοικονομικών μέσων (είτε με τον αντισυμβαλλόμενο, συνάπτοντας συμβόλαια συμψηφισμού είτε πωλώντας τη σύμβαση πριν την άσκηση ή την εκπνοή της),

(γ) όταν, για συναφείς συμβάσεις, η οντότητα συνηθίζει να παραλαμβάνει το υποκείμενο και να το πωλεί σε μικρό διάστημα από την παράδοση με κύριο σκοπό το κέρδος από βραχυχρόνιες διακυμάνσεις στην τιμή ή το περιθώριο κέρδος του διαπραγματευτή και

(δ) όταν το μη χρηματοοικονομικό στοιχείο που είναι το αντικείμενο της σύμβασης είναι άμεσα μετατρέψιμο σε μετρητά. Μία σύμβαση στην οποία εφαρμόζεται το (β) ή το (γ) δεν συνάπτεται για το σκοπό της παραλαβής και της παράδοσης του μη χρηματοοικονομικού στοιχείου σύμφωνα με αναμενόμενες απαιτήσεις της οντότητας για την αγορά, πώληση ή χρήση και συνεπώς, εμπίπτει στο πεδίο εφαρμογής του παρόντος Προτύπου.

3. ΕΝΣΩΜΑΤΩΜΕΝΑ ΠΑΡΑΓΩΓΑ

Ενσωματωμένο παράγωγο είναι ένα συνθετικό στοιχείο ενός υβριδικού (σύνθετου) χρηματοοικονομικού μέσου που περιλαμβάνει και ένα μη παράγωγο κύριο συμβόλαιο με αποτέλεσμα μερικές από τις ταμιακές ροές του σύνθετου μέσου να κυμαίνονται κατά τρόπο όμοιο με ένα αυτοτελές παράγωγο. Το ενσωματωμένο παράγωγο επηρεάζει μερικές ή όλες τις ταμιακές ροές, οι οποίες διαφορετικά με βάση το συμβόλαιο θα έπρεπε να τροποποιηθούν βασιζόμενες σε ένα καθορισμένο επιτόκιο, τιμή χρηματοοικονομικού μέσου, τιμή εμπορευμάτων, συναλλαγματική ισοτιμία, δείκτη τιμών ή επιτοκίων ή άλλες μεταβλητές. Ένα παράγωγο που συνοδεύει ένα χρηματοοικονομικό μέσο αλλά που βάσει της σύμβασης μπορεί να μεταβιβαστεί ανεξάρτητα από εκείνο το μέσο ή που έχει διαφορετικό αντισυμβαλλόμενο από εκείνο το μέσο, δεν είναι ενσωματωμένο παράγωγο, αλλά διακεκριμένο χρηματοοικονομικό μέσο.

Ένα ενσωματωμένο παράγωγο θα διαχωρίζεται από το κύριο συμβόλαιο και θα αντιμετωπίζεται λογιστικά ως

παράγωγο σύμφωνα με το παρόν Πρότυπο, μόνον και μόνον όταν πληρούνται οι ακόλουθοι όροι:

(α) τα οικονομικά χαρακτηριστικά και οι κίνδυνοι του ενσωματωμένου παραγώγου δεν είναι στενά συνδεδεμένα με τα οικονομικά χαρακτηριστικά και τους κινδύνους του κύριου συμβολαίου,

(β) ένα ιδιαίτερο χρηματοοικονομικό μέσο με τους ίδιους όρους όπως το ενσωματωμένο παράγωγο θα πληρούσε τον ορισμό ενός παραγώγου,

και

(γ) το υβριδικό (σύνθετο) μέσο δεν επιμετράτε στην εύλογη αξία με αναγνώριση των μεταβολών στα αποτελέσματα (ήτοι ένα παράγωγο που ενσωματώνεται σε χρηματοοικονομικό περιουσιακό στοιχείο ή χρηματοοικονομική υποχρέωση μέσω των αποτελεσμάτων δεν είναι διαχωρισμένο). Αν ένα ενσωματωμένο παράγωγο διαχωρίζεται, το κύριο συμβόλαιο, αν είναι χρηματοοικονομικό μέσο, θα αντιμετωπίζεται λογιστικά σύμφωνα με το παρόν Πρότυπο και σύμφωνα με άλλα κατάλληλα ΔΛΠ, αν δεν αποτελεί χρηματοοικονομικό μέσο. Το Πρότυπο αυτό δεν καλύπτει το θέμα της ιδιαίτερης παρουσίας του ενσωματωμένου παραγώγου στην όψη των οικονομικών καταστάσεων.

3.1 ΕΝΣΩΜΑΤΩΜΕΝΑ ΠΑΡΑΓΩΓΑ

Αν ένα συμβόλαιο εμπεριέχει ένα ή περισσότερα ενσωματωμένα παράγωγα, μία οικονομική οντότητα δύναται να προσδιορίζει ολόκληρο το υβριδικό (σύνθετο) συμβόλαιο ως χρηματοοικονομικό περιουσιακό στοιχείο ή χρηματοοικονομική υποχρέωση στην εύλογη αξία μέσω των αποτελεσμάτων, εκτός αν:

α) το ενσωματωμένο παράγωγο (τα ενσωματωμένα παράγωγα) δεν τροποποιούν σημαντικά τις ταμιακές ροές που σε διαφορετική περίπτωση θα απαιτούσε το συμβόλαιο ή

β) είναι φανερό με ελάχιστη ή και καθόλου ανάλυση κατά την αρχική εξέταση παρόμοιου υβριδικού (σύνθετου) μέσου, ότι ο διαχωρισμός του ενσωματωμένου παραγώγου (των ενσωματωμένων παραγώγων) απαγορεύεται, όπως ένα δικαίωμα προπληρωμής ενσωματωμένο σε δάνειο που επιτρέπει στον κάτοχο να προπληρώσει το δάνειο περίπου στο αποσβεσμένο κόστος του. **(Προστέθηκε με τον κανονισμό 1864/2005)**

Αν μία οικονομική οντότητα υποχρεούται από το παρόν Πρότυπο να διαχωρίσει ένα ενσωματωμένο παράγωγο από το κύριο συμβόλαιό του, αλλά είναι αδύνατο να επιμετρήσει μεμονωμένα το ενσωματωμένο παράγωγο είτε κατά την απόκτησή του είτε σε μία μεταγενέστερη ημερομηνία χρηματοοικονομικής αναφοράς, θα προσδιορίσει ολόκληρο το υβριδικό (σύνθετο) συμβόλαιο στην εύλογη αξία μέσω των αποτελεσμάτων.

Αν μία οικονομική οντότητα δεν είναι σε θέση να προσδιορίσει αξιόπιστα την εύλογη αξία ενός ενσωματωμένου παραγώγου βάσει των όρων και των προϋποθέσεων που το διέπουν (για παράδειγμα επειδή το ενσωματωμένο παράγωγο βασίζεται σε συμμετοχική τίτλο που δεν έχει χρηματιστηριακή τιμή), η εύλογη αξία του ενσωματωμένου παραγώγου είναι η διαφορά μεταξύ της εύλογης αξίας του υβριδικού (σύνθετου) μέσου και της εύλογης αξίας του κύριου συμβολαίου, αν αυτές μπορούν να προσδιοριστούν σύμφωνα με το παρόν Πρότυπο.

3.2 Μεταβιβάσεις που πληρούν τις προϋποθέσεις για διαγραφή

Αν η οντότητα μεταβιβάσει περιουσιακό στοιχείο στα πλαίσια μεταβίβασης που πληροί τις προϋποθέσεις για ολοκληρωτική διαγραφή και διατηρεί το δικαίωμα να εξυπηρετεί το χρηματοοικονομικό περιουσιακό στοιχείο έναντι αμοιβής, θα αναγνωρίσει είτε απαίτηση από διαχείριση είτε υποχρέωση από διαχείριση για εκείνο το συμβόλαιο διαχείρισης. Αν η αμοιβή που θα ληφθεί δεν αναμένεται να αποζημιώσει κατάλληλα την οντότητα για τη διαχείριση, πρέπει να αναγνωριστεί διαχειριστική υποχρέωση στην εύλογη αξία για τη δέσμευση αυτή. Αν η αμοιβή που θα ληφθεί αναμένεται ότι θα είναι επαρκής αποζημίωση για τη διαχείριση, θα αναγνωριστεί διαχειριστική απαίτηση, το ποσό της οποίας θα προσδιοριστεί βάσει του επιμερισμού της λογιστικής αξίας του μεγαλύτερου χρηματοοικονομικού στοιχείου. Αν, λόγω της μεταβίβασης, ολόκληρο το χρηματοοικονομικό περιουσιακό στοιχείο διαγραφεί αλλά η μεταβίβαση καταλήγει στην απόκτηση νέου χρηματοοικονομικού στοιχείου ή την ανάληψη νέας χρηματοοικονομικής υποχρέωσης από την οντότητα ή σε διαχειριστική υποχρέωση, η οντότητα θα αναγνωρίσει το νέο χρηματοοικονομικό περιουσιακό στοιχείο, τη χρηματοοικονομική υποχρέωση ή τη διαχειριστική υποχρέωση στην εύλογη αξία.

Κατά τη διαγραφή ολόκληρου του χρηματοοικονομικού περιουσιακού στοιχείου, η διαφορά μεταξύ:

(α) της λογιστικής αξίας

και

(β) του αθροίσματος του (i) ανταλλάγματος που λαμβάνεται (συμπεριλαμβανομένου κάθε νέου

περιουσιακού στοιχείου που λαμβάνεται μείον κάθε νέας υποχρέωσης που αναλαμβάνεται) και (ii) κάθε σωρευτικού κέρδους ή ζημίας που είχε αναγνωρισθεί απευθείας στα ίδια κεφάλαια θα αναγνωρίζεται στα αποτελέσματα.

Αν το μεταβιβαζόμενο περιουσιακό στοιχείο αποτελεί μέρος ενός μεγαλύτερου χρηματοοικονομικού στοιχείου (π.χ., όταν η οντότητα μεταβιβάζει ταμιακές ροές από τόκους που αποτελούν μέρος ενός χρεωστικού τίτλου και το μεταβιβαζόμενο μέρος πληροί τις προϋποθέσεις για ολοκληρωτική διαγραφή, η προηγούμενη λογιστική αξία του μεγαλύτερου χρηματοοικονομικού στοιχείου θα κατανέμεται ανάμεσα στο μέρος που συνεχίζει να αναγνωρίζεται και το μέρος που έχει διαγραφεί, βάσει των σχετικών εύλογων αξιών εκείνων των μερών κατά την ημερομηνία της μεταβίβασης. Για το σκοπό αυτό, μία διαχειριστική απαίτηση που διατηρείται θα αντιμετωπίζεται ως μέρος που συνεχίζει να αναγνωρίζεται. Η διαφορά μεταξύ:

(α) της λογιστικής αξίας που έχει επιμεριστεί στο μέρος που διαγράφηκε

και

(β) του αθροίσματος του (i) ανταλλάγματος που λήφθηκε για το μέρος που διαγράφηκε (συμπεριλαμβανομένου κάθε νέου περιουσιακού στοιχείου που λαμβάνεται μείον κάθε νέας υποχρέωσης που αναλαμβάνεται) και (ii) κάθε σωρευτικού κέρδους ή ζημίας που επιμερίζεται σε αυτό που είχε αναγνωρισθεί απευθείας στα ίδια κεφάλαια

θα αναγνωρίζεται στα αποτελέσματα. Το σωρευτικό κέρδος ή ζημία που είχε αναγνωρισθεί στα ίδια κεφάλαια κατανέμεται ανάμεσα στο μέρος που συνεχίζει να αναγνωρίζεται και το μέρος που διαγράφηκε, βάσει των σχετικών εύλογων αξιών εκείνων των μερών.

Όταν η οντότητα κατανέμει την προηγούμενη λογιστική αξία ενός μεγαλύτερου χρηματοοικονομικού μέσου ανάμεσα σε μέρος που συνεχίζει να αναγνωρίζεται και σε μέρος που έχει διαγραφεί, η εύλογη αξία εκείνου του μέρους που συνεχίζει να αναγνωρίζεται πρέπει να προσδιοριστεί. Όταν η οντότητα έχει ιστορικό πώλησης μερών που είναι παρεμφερή προς το μέρος που συνεχίζει να αναγνωρίζεται ή υπάρχουν άλλες συναλλαγές στην αγορά για τέτοια μέρη, οι πρόσφατες τιμές των πραγματικών συναλλαγών παρέχουν την καλύτερη εκτίμηση της εύλογης αξίας του. Όταν δεν υπάρχουν τιμές αναφοράς ή πρόσφατες συναλλαγές στην αγορά προς υποστήριξη της εύλογης αξίας εκείνου του μέρους που συνεχίζει να αναγνωρίζεται, η καλύτερη εκτίμηση της εύλογης αξίας είναι η διαφορά μεταξύ της εύλογης αξίας του μεγαλύτερου χρηματοοικονομικού στοιχείου ως σύνολο και της ανταλλαγής που λήφθηκε από τον εκδοχέα για το μέρος που διαγράφηκε.

3.3 Μεταβιβάσεις που δεν πληρούν τις προϋποθέσεις για διαγραφή

Αν μία μεταβίβαση δεν καταλήγει σε διαγραφή επειδή η οντότητα έχει διατηρήσει ουσιαστικά όλους τους κινδύνους και τα οφέλη της κυριότητας του μεταβιβαζόμενου περιουσιακού στοιχείου, η οντότητα θα συνεχίσει να αναγνωρίζει το μεταβιβαζόμενο περιουσιακό στοιχείο στο σύνολό του και θα αναγνωρίσει χρηματοοικονομική υποχρέωση για το αντάλλαγμα που λήφθηκε. Σε μεταγενέστερες περιόδους, η οντότητα θα αναγνωρίζει κάθε έσοδο από το μεταβιβαζόμενο περιουσιακό στοιχείο και κάθε έξοδο από τη χρηματοοικονομική υποχρέωση.

3.4 Συνεχιζόμενη ανάμιξη σε μεταβιβαζόμενα περιουσιακά στοιχεία

Αν η οντότητα ούτε μεταβιβάζει ούτε διατηρεί ουσιαστικά όλους τους κινδύνους και τα οφέλη της κυριότητας ενός μεταβιβαζόμενου περιουσιακού στοιχείου και διατηρεί τον έλεγχο του μεταβιβαζόμενου περιουσιακού στοιχείου, η οντότητα συνεχίζει να αναγνωρίζει το μεταβιβαζόμενο περιουσιακό στοιχείο κατά την έκταση της συνεχιζόμενης ανάμιξης της. Η έκταση της συνεχιζόμενης ανάμιξης στο μεταβιβαζόμενο περιουσιακό στοιχείο είναι η έκταση κατά την οποία εκτίθεται σε μεταβολές της αξίας του μεταβιβαζόμενου περιουσιακού στοιχείου.

Για παράδειγμα:

(α) όταν η συνεχιζόμενη ανάμιξη τη οντότητας λαμβάνει τη μορφή της εγγύησης του μεταβιβαζόμενου περιουσιακού στοιχείου, η έκταση της συνεχιζόμενης ανάμιξης της οντότητας

αντιπροσωπεύεται από τη χαμηλότερη αξία μεταξύ (i) του ποσού του περιουσιακού στοιχείου και (ii) του μέγιστου ποσού του ληφθέντος ανταλλάγματος που η οντότητα θα μπορούσε να υποχρεωθεί να επιστρέψει («το ποσό της εγγύησης»).

(β) όταν η συνεχιζόμενη ανάμιξη της οντότητας λαμβάνει τη μορφή ενός πωληθέντος ή αγορασθέντος δικαιώματος προαίρεσης (ή και τα δύο) επί του μεταβιβαζόμενου περιουσιακού στοιχείου, η έκταση της συνεχιζόμενης ανάμιξης της οντότητας είναι το ποσό του μεταβιβαζόμενου στοιχείου που η οντότητα μπορεί να επαναγοράσει. Όμως, στην περίπτωση ενός πωληθέντος δικαιώματος πώλησης σε ορισμένη τιμή επί ενός περιουσιακού στοιχείου που επιμετράται στην εύλογη αξία, η έκταση της συνεχιζόμενης ανάμιξης της οντότητας περιορίζεται στη χαμηλότερη αξία μεταξύ της εύλογης αξίας του μεταβιβαζόμενου περιουσιακού στοιχείου και της τιμής άσκησης του δικαιώματος προαίρεσης.

(γ) όταν η συνεχιζόμενη ανάμιξη της οντότητας λαμβάνει τη μορφή ενός δικαιώματος προαίρεσης που διακανονίζεται τοις μετρητοίς ή παρεμφερούς όρου επί του μεταβιβαζόμενου περιουσιακού στοιχείου, η έκταση της συνεχιζόμενης ανάμιξης της οντότητας επιμετράται όπως τα δικαιώματα προαίρεσης που δεν διακανονίζονται τις μετρητοίς, όπως παρατίθεται στη (β) ανωτέρω.

Όταν η οντότητα συνεχίζει να αναγνωρίζει ένα περιουσιακό στοιχείο κατά την έκταση της συνεχιζόμενης ανάμιξής της, αναγνωρίζει παράλληλα και μία συνδεδεμένη υποχρέωση. Παρά τις υπόλοιπες απαιτήσεις επιμέτρησης του παρόντος Προτύπου, το μεταβιβαζόμενο περιουσιακό στοιχείο και η συνδεδεμένη υποχρέωση επιμετρώνται σε βάση που αντανακλά τα δικαιώματα και τις υποχρεώσεις που έχει διατηρήσει η οντότητα. Η συνδεδεμένη υποχρέωση επιμετράται κατά τρόπο ώστε η καθαρή λογιστική αξία του μεταβιβαζόμενου περιουσιακού στοιχείου και η συνδεδεμένη υποχρέωση:

(α) είναι το αποσβεσμένο κόστος των δικαιωμάτων και των υποχρεώσεων που διατηρήθηκαν από την οντότητα, αν το μεταβιβαζόμενο περιουσιακό στοιχείο επιμετράται στο αποσβεσμένο κόστος ή

(β) ισούται με την εύλογη αξία των δικαιωμάτων και των υποχρεώσεων που διατηρήθηκαν από την οντότητα, όταν επιμετρώνται σε ανεξάρτητη βάση, αν το μεταβιβαζόμενο περιουσιακό στοιχείο επιμετράται στην εύλογη αξία.

Η οντότητα θα συνεχίσει να αναγνωρίζει κάθε έσοδο που ανακύπτει από το μεταβιβαζόμενο περιουσιακό στοιχείο κατά την έκταση της συνεχιζόμενης ανάμιξής της και θα αναγνωρίζει παράλληλα και κάθε έξοδο που πραγματοποιείται επί της συνδεδεμένης υποχρέωσης.

Για το σκοπό της μεταγενέστερης επιμέτρησης, οι αναγνωρισμένες μεταβολές στην εύλογη αξία του μεταβιβαζόμενου περιουσιακού στοιχείου και της συνδεδεμένης υποχρέωσης αντιμετωπίζονται λογιστικά σε συνεπή βάση το ένα προς το άλλο.

Αν η συνεχιζόμενη ανάμιξη της οντότητας αφορά μόνον ένα μέρος ενός χρηματοοικονομικού περιουσιακού στοιχείου (π.χ., όταν η οντότητα διατηρεί δικαίωμα προαίρεσης για την επαναγορά μέρους ενός μεταβιβαζόμενου περιουσιακού στοιχείου ή διατηρεί μία υπολειμματική συμμετοχή που δεν καταλήγει στη διατήρηση ουσιαστικά όλων των κινδύνων και των ωφελειών της κυριότητας και η οντότητα διατηρεί τον έλεγχο), η οντότητα κατανέμει την προηγούμενη λογιστική αξία του χρηματοοικονομικού περιουσιακού στοιχείου ανάμεσα στο μέρος που συνεχίζει να αναγνωρίζει βάσει της συνεχιζόμενης ανάμιξης και του μέρους που έχει πάψει να αναγνωρίζει, βάσει των σχετικών εύλογων αξιών εκείνων των μερών κατά την ημερομηνία της μεταβίβασης.

Η διαφορά μεταξύ:

(α) της λογιστικής αξίας που έχει επιμεριστεί στο μέρος που δεν αναγνωρίζεται πλέον και

(β) του αθροίσματος του (i) ανταλλάγματος που λήφθηκε για το μέρος που δεν αναγνωρίζεται πλέον και (ii)

κάθε σωρευτικού κέρδους ή ζημίας που επιμερίζεται σε αυτό που είχε αναγνωριστεί απευθείας στα ίδια κεφάλαια θα αναγνωρίζεται στα αποτελέσματα. Το σωρευτικό κέρδος ή ζημία που είχε αναγνωριστεί στα ίδια κεφάλαια κατανέμεται ανάμεσα στο μέρος που συνεχίζει να αναγνωρίζεται

και το μέρος που δεν αναγνωρίζεται πλέον, βάσει των σχετικών εύλογων αξιών εκείνων των μερών.

Αν το μεταβιβαζόμενο περιουσιακό στοιχείο αναγνωρίζεται στο αποσβεσμένο κόστος, η επιλογή που παρέχει το Πρότυπο αυτό για τον προσδιορισμό μιας χρηματοοικονομικής υποχρέωσης στην εύλογη αξία μέσω των αποτελεσμάτων δεν εφαρμόζεται στη συνδεδεμένη υποχρέωση.(1864/2005)

3.5 Όλες οι μεταβιβάσεις

Αν ένα μεταβιβαζόμενο περιουσιακό στοιχείο συνεχίσει να αναγνωρίζεται, το περιουσιακό στοιχείο και η συνδεδεμένη υποχρέωση δεν θα συμψηφίζονται. Ομοίως, η οντότητα δεν θα συμψηφίζει οποιοδήποτε έσοδο ανακλύπει από το μεταβιβαζόμενο περιουσιακό στοιχείο με το έξοδο που πραγματοποιείται επί της συνδεδεμένης υποχρέωσης.

Αν ο εκχωρητής παρέχει εξασφαλίσεις εκτός μετρητών (όπως είναι οι χρεωστικοί και συμμετοχικοί τίτλοι) στον εκδοχέα, η λογιστική αντιμετώπιση της εξασφάλισης από τον εκχωρητή και τον εκδοχέα θα εξαρτηθεί από το αν ο εκδοχέας έχει το δικαίωμα να πωλήσει ή να επανενεχυριάσει την εξασφάλιση και αν ο εκχωρητής έχει αθετήσει τις υποχρεώσεις του. Ο εκχωρητής και ο εκδοχέας θα αντιμετωπίζουν λογιστικά την εξασφάλιση ως ακολούθως:

(α) Αν ο εκδοχέας έχει το δικαίωμα να πωλήσει ή να επανενεχυριάσει την εξασφάλιση, βάσει σύμβασης ή συνήθειας που έχει καθιερωθεί από μακρόχρονη και ομοιόμορφη άσκηση, τότε ο εκχωρητής θα επανακατάξει εκείνο το περιουσιακό στοιχείο στον ισολογισμό του (ήτοι ως δανειζόμενο περιουσιακό στοιχείο, ενεχυριασμένους συμμετοχικούς τίτλους ή επαναγορασμένες απαιτήσεις) διακεκριμένα από άλλα περιουσιακά στοιχεία.

(β) Αν ο εκδοχέας πωλήσει εξασφάλιση που του έχει παραχωρηθεί, θα αναγνωρίσει το προϊόν της πώλησης και μία υποχρέωση επιμετρημένη στην εύλογη αξία για την υποχρέωσή του να επιστρέψει την εξασφάλιση.

(γ) Αν ο εκχωρητής αθετήσει τους όρους της σύμβασης και δεν δικαιούται πλέον να εξαγοράσει την εξασφάλιση, θα διαγράψει την εξασφάλιση και ο εκδοχέας θα την αναγνωρίσει ως περιουσιακό του στοιχείο που επιμετρήθηκε αρχικά στην εύλογη αξία ή, αν έχει ήδη πωλήσει την εξασφάλιση, θα διαγράψει την υποχρέωσή του να την επιστρέψει.

(δ) Εκτός από τα προδιαγραφόμενα στη (γ), ο εκχωρητής θα συνεχίζει να απεικονίζει την εξασφάλιση ως περιουσιακό του στοιχείο και ο εκδοχέας δεν θα αναγνωρίσει την εξασφάλιση ως περιουσιακό στοιχείο.

Σύμβαση κανονικής παράδοσης ενός χρηματοοικονομικού περιουσιακού στοιχείου

Μία σύμβαση κανονικής παράδοσης χρηματοοικονομικών περιουσιακών στοιχείων θα αναγνωρίζεται και θα διαγράφεται, όπως αρμόζει, με τη χρήση της λογιστικής της ημερομηνίας διακανονισμού ή τη λογιστική της ημερομηνίας συναλλαγής.

Διαγραφή χρηματοοικονομικής υποχρέωσης

Η οντότητα θα διαγράψει χρηματοοικονομική υποχρέωση (ή μέρος αυτής) από τον ισολογισμό της όταν, και μόνον όταν, εξοφλείται, δηλαδή, όταν η υποχρέωση που καθορίζεται στο συμβόλαιο εκπληρώνεται, ακυρώνεται ή εκπνέει.

Μία ανταλλαγή μεταξύ υπαρκτού οφειλέτη και δανειστή χρεωστικών τίτλων με ουσιαστικά διαφορετικούς όρους θα αντιμετωπίζεται λογιστικά ως εξόφληση της αρχικής χρηματοοικονομικής υποχρέωσης και αναγνώριση νέας χρηματοοικονομικής υποχρέωσης. Ομοίως, ουσιώδης τροποποίηση των όρων υφιστάμενης χρηματοοικονομικής υποχρέωσης (είτε οφείλεται σε οικονομική δυσχέρεια του οφειλέτη είτε όχι) θα αντιμετωπίζεται λογιστικά ως εξόφληση της αρχικής χρηματοοικονομικής υποχρέωσης και αναγνώριση νέας χρηματοοικονομικής υποχρέωσης.

Η διαφορά μεταξύ της λογιστικής αξίας μίας χρηματοοικονομικής υποχρέωσης (ή ενός τμήματος μίας χρηματοοικονομικής υποχρέωσης) που εξοφλείται ή μεταβιβάζεται σε ένα άλλο μέρος και της ανταλλαγής που καταβάλλεται, συμπεριλαμβανομένων και των μεταβιβαζόμενων εκτός

μετρητών περιουσιακών στοιχείων και των αναληφθέντων υποχρεώσεων, θα αναγνωρίζεται στα αποτελέσματα.

Αν η οντότητα επαναγοράσει μέρος μιας χρηματοοικονομικής υποχρέωσης, θα επιμερίσει την προηγούμενη λογιστική αξία της χρηματοοικονομικής υποχρέωσης ανάμεσα στο μέρος που συνεχίζει να αναγνωρίζεται και το μέρος που έχει διαγραφεί βάσει των σχετικών εύλογων αξιών εκείνων των μερών κατά την ημερομηνία της επαναγοράς.

Η διαφορά μεταξύ (α) της λογιστικής αξίας που επιμερίζεται στο μέρος που έχει διαγραφεί και (β) της ανταλλαγής που καταβάλλεται, συμπεριλαμβανομένων και των μεταβιβαζόμενων εκτός μετρητών περιουσιακών στοιχείων ή των αναληφθέντων υποχρεώσεων για το μέρος που έχει διαγραφεί, θα αναγνωρίζεται στα αποτελέσματα.

4. ΕΠΙΜΕΤΡΗΣΗ

Αρχική επιμέτρηση χρηματοοικονομικών περιουσιακών στοιχείων και υποχρεώσεων

Όταν ένα χρηματοοικονομικό περιουσιακό στοιχείο ή μία χρηματοοικονομική υποχρέωση αναγνωρίζεται αρχικά, η οντότητα θα την επιμετρήσει στην εύλογη αξία της συν, στην περίπτωση ενός χρηματοοικονομικού περιουσιακού στοιχείου ή μιας χρηματοοικονομικής υποχρέωσης που δεν επιμετράται στην εύλογη αξία μέσω των αποτελεσμάτων, κόστη συναλλαγών που αποδίδονται άμεσα στην απόκτηση ή την έκδοση του χρηματοοικονομικού περιουσιακού στοιχείου ή της χρηματοοικονομικής υποχρέωσης.

Όταν η οντότητα κάνει χρήση της λογιστικής της ημερομηνίας διακανονισμού για περιουσιακό στοιχείο που στη συνέχεια επιμετράται στο κόστος ή στο αποσβεσμένο κόστος, το περιουσιακό στοιχείο αναγνωρίζεται αρχικά στην εύλογη αξία του κατά την ημερομηνία της εμπορικής συναλλαγής .

Μεταγενέστερη αποτίμηση χρηματοοικονομικών περιουσιακών στοιχείων

Για σκοπούς αποτίμησης ενός χρηματοοικονομικού περιουσιακού στοιχείου μετά την αρχική αναγνώριση, το παρόν Πρότυπο κατατάσσει τα χρηματοοικονομικά περιουσιακά στοιχεία στις ακόλουθες τέσσερις κατηγορίες :

- (α) χρηματοοικονομικά περιουσιακά στοιχεία στην εύλογη αξία μέσω των αποτελεσμάτων,
 - (β) επενδύσεις που διακρατούνται μέχρι τη λήξη,
 - (γ) δάνεια και απαιτήσεις
- και
- (δ) διαθέσιμα προς πώληση χρηματοοικονομικά περιουσιακά στοιχεία.

Οι κατηγορίες αυτές εφαρμόζονται στην επιμέτρηση και στην αναγνώριση κέρδους ή ζημίας σύμφωνα με το παρόν Πρότυπο. Η οντότητα δύναται να χρησιμοποιεί άλλες περιγραφές για τις κατηγορίες αυτές ή άλλη κατηγοριοποίηση κατά την παρουσίαση των πληροφοριών στην όψη των οικονομικών καταστάσεων. Η οντότητα θα γνωστοποιεί στις σημειώσεις τις πληροφορίες που απαιτούνται από το ΔΠΧΠ 7.

Μετά την αρχική αναγνώριση, η οντότητα θα επιμετρά τα χρηματοοικονομικά περιουσιακά στοιχεία, συμπεριλαμβανομένων των παραγώγων που είναι περιουσιακά στοιχεία, στην εύλογη αξία τους, χωρίς καμία έκπτωση του κόστους συναλλαγής που είναι δυνατόν να προκύψει κατά την πώληση ή άλλη διάθεση, με εξαίρεση τα ακόλουθα χρηματοοικονομικά περιουσιακά στοιχεία:

- (α) δάνεια και απαιτήσεις , που θα επιμετρηθούν στο αποσβεσμένο κόστος με τη μέθοδο του πραγματικού επιτοκίου,
- (β) διακρατούμενες μέχρι τη λήξη επενδύσεις, που θα επιμετρηθούν στο αποσβεσμένο κόστος με τη μέθοδο του πραγματικού επιτοκίου και
- (γ) επενδύσεις σε συμμετοχικούς τίτλους που δεν έχουν χρηματιστηριακή τιμή σε ενεργό αγορά και των οποίων η εύλογη αξία δεν μπορεί να επιμετρηθεί αξιόπιστα και παράγωγα που συνδέονται και πρέπει να διακανονίζονται με την παράδοση τέτοιων συμμετοχικών τίτλων, που θα επιμετρώνται στο κόστος .

Η επιμέτρηση των χρηματοοικονομικών περιουσιακών στοιχείων που προσδιορίζονται ως αντισταθμιζόμενα στοιχεία υπάγεται στις απαιτήσεις της λογιστικής αντιστάθμισης . Όλα τα χρηματοοικονομικά περιουσιακά στοιχεία εκτός από εκείνα που επιμετρώνται στην εύλογη αξία μέσω των αποτελεσμάτων υπόκεινται σε έλεγχο για απομείωση .

Μεταγενέστερη αποτίμηση χρηματοοικονομικών περιουσιακών στοιχείων

Μεταγενέστερη αποτίμηση χρηματοοικονομικών υποχρεώσεων

Μετά την αρχική αναγνώριση, η οντότητα θα επιμετρά όλες τις χρηματοοικονομικές υποχρεώσεις στο αποσβεσμένο κόστος με τη μέθοδο του πραγματικού επιτοκίου, εκτός από:

(α) χρηματοοικονομικές υποχρεώσεις στην εύλογη αξία μέσω των αποτελεσμάτων. Τέτοιες υποχρεώσεις, συμπεριλαμβανομένων των παραγώγων που είναι υποχρεώσεις, θα επιμετρώνται στην εύλογη αξία τους.

Εξαιρέση αποτελούν οι παράγωγες υποχρεώσεις η οποίες συνδέονται με και πρέπει να διακανονίζονται με την παράδοση ενός μη εισηγμένου σε χρηματιστήριο συμμετοχικού τίτλου του οποίου η εύλογη αξία δεν είναι δυνατόν να αποτιμηθεί αξιόπιστα, και οι οποίες πρέπει να επιμετρώνται στο κόστος.

(β) χρηματοοικονομικές υποχρεώσεις που ανακύπτουν όταν η μεταβίβαση ενός χρηματοοικονομικού περιουσιακού στοιχείου δεν πληροί τις προϋποθέσεις για διαγραφή ή όταν ισχύει η προσέγγιση της συνεχιζόμενης ανάμιξης. Οι παράγραφοι 29 και 31 εφαρμόζονται στην επιμέτρηση τέτοιων χρηματοοικονομικών υποχρεώσεων.

(γ) συμβόλαια χρηματοοικονομικής εγγύησης όπως ορίζονται στην παράγραφο 9. Ο εκδότης ενός τέτοιου συμβολαίου θα το αναγνωρίσει αρχικά στην εύλογη αξία , επιμετρώντας το στη συνέχεια στο υψηλότερο ποσό μεταξύ:

(i) του ποσού που αναγνωρίστηκε βάσει του ΔΛΠ 37 Προβλέψεις, ενδεχόμενες υποχρεώσεις και ενδεχόμενα περιουσιακά στοιχεία,

και

(ii) του ποσού που αναγνωρίστηκε αρχικά απομειωμένο κατά τη σωρευμένη απόσβεση που αναγνωρίστηκε σύμφωνα με το ΔΛΠ 18 Έσοδα, όπου απαιτείται.

(δ) δεσμεύσεις παροχής δανείου με επιτόκια χαμηλότερα εκείνων της αγοράς. Ο εκδότης μιας τέτοιας δέσμευσης θα την αναγνωρίσει αρχικά στην εύλογη αξία, επιμετρώντας τη στη συνέχεια στο υψηλότερο ποσό μεταξύ

(i) του ποσού που αναγνωρίστηκε βάσει του ΔΛΠ 37

και

(ii) του ποσού που αναγνωρίστηκε αρχικά απομειωμένο κατά τη σωρευμένη απόσβεση που αναγνωρίστηκε σύμφωνα με το ΔΛΠ 18, όπου απαιτείται.

Η επιμέτρηση των χρηματοοικονομικών περιουσιακών στοιχείων που προσδιορίζονται ως αντισταθμιζόμενα στοιχεία υπάγεται στις απαιτήσεις της λογιστικής αντιστάθμισης .(Οπως τροποποιήθηκε με κανονισμός 108/2006)

Παράγοντες που λαμβάνονται υπόψη, για την αποτίμηση στην εύλογη αξία

Κατά τον προσδιορισμό της εύλογης αξίας ενός χρηματοοικονομικού περιουσιακού στοιχείου ή μιας χρηματοοικονομικής υποχρέωσης για την εφαρμογή του παρόντος Προτύπου, του ΔΛΠ 32 ή του ΔΠΧΠ 7, **Οπως τροποποιήθηκε με το ΔΠΧΠ 7 κανονισμός 108/2006)**

5. ΠΑΡΑΓΟΝΤΕΣ ΠΟΥ ΛΑΜΒΑΝΟΝΤΑΙ ΥΠΟΨΗ ΓΙΑ ΤΗΝ ΕΠΙΜΕΤΡΗΣΗ ΣΤΗΝ ΕΥΛΟΓΗ ΑΞΙΑ

Η βέλτιστη ένδειξη της εύλογης αξίας είναι οι χρηματιστηριακές τιμές μιας ενεργού αγοράς. Αν η αγορά για ένα χρηματοοικονομικό μέσο δεν είναι ενεργός, η οικονομική οντότητα καθορίζει την εύλογη αξία χρησιμοποιώντας μία τεχνική αποτίμησης. Ο σκοπός της χρήσης μιας τεχνικής

αποτίμησης είναι ο καθορισμός της τιμής συναλλαγής που θα προέκυπτε κατά την ημερομηνία επιμέτρησης σε συναλλαγή σε καθαρά εμπορική βάση παρακινούμενη από συνήθεις επιχειρηματικούς παράγοντες.

Στις τεχνικές αποτίμησης περιλαμβάνεται η χρήση πρόσφατων συναλλαγών σε καθαρά εμπορική βάση μεταξύ δύο μερών που ενεργούν με τη θέλησή τους και με πλήρη γνώση των συνθηκών της αγοράς και αν υφίστανται, η αναφορά στην τρέχουσα εύλογη αξία ενός ουσιωδώς συναφούς μέσου, η ανάλυση των προεξοφλημένων ταμιακών ροών και τα μοντέλα αποτίμησης δικαιωμάτων προαίρεσης. Αν υφίσταται τεχνική αποτίμησης που κατά κανόνα χρησιμοποιείται από τους συμμετέχοντες στην αγορά για την τιμολόγηση του μέσου και η τεχνική αυτή έχει αποδειχθεί ότι παρέχει αξιόπιστες εκτιμήσεις των τιμών που ελήφθησαν από πραγματικές συναλλαγές στην αγορά, η οικονομική οντότητα χρησιμοποιεί την τεχνική εκείνη.

Η τεχνική αποτίμησης που θα επιλεγεί θα χρησιμοποιεί στο έπακρο δεδομένα της αγοράς και θα βασίζεται όσο το δυνατό λιγότερο σε δεδομένα που αφορούν ειδικά την οικονομική οντότητα. Ενσωματώνει όλους τους παράγοντες που οι συμμετέχοντες στην αγορά θα λάμβαναν υπόψη για τον καθορισμό μιας τιμής και ακολουθεί τις αποδεκτές οικονομικές μεθόδους για την τιμολόγηση χρηματοοικονομικών μέσων. Περιοδικά, η οικονομική οντότητα διορθώνει την τεχνική αποτίμησης και ελέγχει την εγκυρότητά της χρησιμοποιώντας τιμές από παρατηρήσιμες τρέχουσες συναλλαγές της αγοράς που αφορούν το ίδιο μέσο (ήτοι χωρίς τροποποίηση ή ανασκευή) ή βάσει οποιωνδήποτε διαθέσιμων παρατηρήσιμων δεδομένων της αγοράς.

(Προστέθηκε με τον κανονισμό 1864/2005)

Η εύλογη αξία μιας χρηματοοικονομικής υποχρέωσης με χαρακτηριστικό απαίτησης (π.χ., μία κατάθεση όψεως) δεν είναι χαμηλότερη από το ποσό που είναι άμεσα πληρωτέο, προεξοφλημένο από την πρώτη ημερομηνία που θα μπορούσε να απαιτηθεί η καταβολή του ποσού αυτού.

Χρηματοοικονομικά περιουσιακά στοιχεία απεικονιζόμενα στο ποσβεσμένο κόστος

Αν υπάρχει αντικειμενική απόδειξη ότι υπάρχει ζημία απομείωσης που αφορά δάνεια και απαιτήσεις ή διακρατούμενες μέχρι τη λήξη επενδύσεις που τηρούνται λογιστικά στο αποσβεσμένο κόστος, το ποσό της ζημίας επιμετράται ως η διαφορά μεταξύ της λογιστικής αξίας του περιουσιακού στοιχείου και της παρούσας αξίας των εκτιμώμενων μελλοντικών ταμιακών ροών (εξαιρώντας μελλοντικές πιστωτικές ζημίες που δεν έχουν πραγματοποιηθεί) προεξοφλημένες με το αρχικό πραγματικό επιτόκιο του περιουσιακού στοιχείου (ήτοι το πραγματικό επιτόκιο που υπολογίστηκε κατά την αρχική αναγνώριση). Η λογιστική αξία του περιουσιακού στοιχείου θα μειώνεται είτε απευθείας είτε μέσω της χρήσης ενός λογαριασμού πρόβλεψης. Το ποσό της ζημίας θα αναγνωρίζεται στα αποτελέσματα.

Η οντότητα αξιολογεί αρχικά αν υφίσταται αντικειμενική απόδειξη για την απομείωση μεμονωμένα για χρηματοοικονομικά περιουσιακά στοιχεία που είναι από μόνα τους σημαντικά και μεμονωμένα ή συλλογικά για χρηματοοικονομικά περιουσιακά στοιχεία που δεν είναι σημαντικά από μόνα τους. Αν η οντότητα προσδιορίσει ότι δεν υπάρχει αντικειμενική απόδειξη της ύπαρξης απομείωσης για χρηματοοικονομικό περιουσιακό στοιχείο που αξιολογήθηκε μεμονωμένα, είτε είναι σημαντικό είτε όχι, εντάσσει το περιουσιακό στοιχείο σε ομάδα χρηματοοικονομικών περιουσιακών στοιχείων με συν αφή χαρακτηριστικά πιστωτικού κινδύνου τα οποία αξιολογεί για απομείωση σε συλλογικό επίπεδο. Περιουσιακά στοιχεία που αξιολογούνται για απομείωση μεμονωμένα και για τα οποία αναγνωρίζεται ή συνεχίζει να αναγνωρίζεται ζημία απομείωσης δεν περιλαμβάνονται σε συλλογική αξιολόγηση για απομείωση. Σε περίπτωση που σε μεταγενέστερη περίοδο, το ύψος της ζημίας απομείωσης μειώνεται και η

μείωση σχετίζεται εξ' αντικειμένου με γεγονός που συμβαίνει μετά την αναγνώριση της απομείωσης (όπως για παράδειγμα βελτίωση της πιστωτικής διαβάθμισης του οφειλέτη), η ζημία απομείωσης που είχε αναγνωριστεί προηγουμένως θα αναστρέφεται είτε απευθείας είτε με την προσαρμογή σχετικού λογαριασμό πρόβλεψης. Η αναστροφή δεν θα οδηγεί σε λογιστική αξία του χρηματοοικονομικού περιουσιακού στοιχείου, που υπερβαίνει το ύψος που θα είχε το αποσβεσμένο κόστος αν η απομείωση δεν είχε αναγνωριστεί κατά την ημερομηνία της αναστροφής. Το ποσό της αναστροφής θα αναγνωρίζεται στα αποτελέσματα.

Χρηματοοικονομικά περιουσιακά στοιχεία που τηρούνται λογιστικά στο κόστος

Αν υπάρχουν αντικειμενικές αποδείξεις ότι έχει πραγματοποιηθεί ζημία απομείωσης επί μη εισηγμένου συμμετοχικού τίτλου που δεν τηρείται λογιστικά στην εύλογη αξία επειδή αυτή δεν μπορεί να επιμετρηθεί αξιόπιστα ή επί παράγωγου περιουσιακού στοιχείου που συνδέεται και πρέπει να διακανονιστεί με την παράδοση τέτοιου μη εισηγμένου συμμετοχικού τίτλου, το ποσό της ζημίας απομείωσης επιμετράται ως η διαφορά μεταξύ της λογιστικής αξίας του χρηματοοικονομικού περιουσιακού στοιχείου και της παρούσας αξίας των εκτιμώμενων μελλοντικών ταμιακών ροών προεξοφλημένων με το ισχύον επιτόκιο της αγοράς για παρεμφερή χρηματοοικονομικά περιουσιακά στοιχεία. Τέτοιες ζημίες απομείωσης δεν θα αναστρέφονται.

Διαθέσιμα προς πώληση χρηματοοικονομικά περιουσιακά στοιχεία

Όταν μία μείωση της εύλογης αξίας ενός διαθέσιμου προς πώληση χρηματοοικονομικού περιουσιακού στοιχείου έχει αναγνωριστεί απευθείας στα ίδια κεφάλαια και υπάρχουν αντικειμενικές αποδείξεις ότι το περιουσιακό στοιχείο εκείνο έχει υποστεί απομείωση αξίας, η σωρευτική ζημία που είχε αναγνωριστεί απευθείας στα ίδια κεφάλαια θα αφαιρείται από τα ίδια κεφάλαια και θα αναγνωρίζεται στα αποτελέσματα, έστω και αν το χρηματοοικονομικό περιουσιακό στοιχείο δεν έχει διαγραφεί.

Το ποσό της σωρευτικής ζημίας που αφαιρείται από το ίδια κεφάλαια και αναγνωρίζεται στα αποτελέσματα, θα είναι η διαφορά μεταξύ του κόστους κτήσης (μετά την αφαίρεση αποπληρωμών κεφαλαίου και αποσβέσεων) και της τρέχουσας εύλογης αξίας, μείον κάθε ζημίας απομείωσης σε αυτό το χρηματοοικονομικό περιουσιακό στοιχείο η οποία είχε αναγνωριστεί προηγουμένως στα αποτελέσματα.

Οι ζημίες απομείωσης που είχαν αναγνωριστεί στα αποτελέσματα για επένδυση σε συμμετοχικό τίτλο κατατασσόμενο ως διαθέσιμο προς πώληση δεν θα αναστρέφονται μέσω των αποτελεσμάτων.

Στην περίπτωση που σε μεταγενέστερη περίοδο αυξάνεται η εύλογη αξία ενός χρεωστικού τίτλου κατατασσόμενου ως διαθέσιμου προς πώληση και η αύξηση σχετίζεται αντικειμενικά με γεγονός που λαμβάνει χώρα μετά την αναγνώριση στα αποτελέσματα της ζημίας απομείωσης, η ζημία απομείωσης θα αναστρέφεται και η αναστροφή θα αναγνωρίζεται στα αποτελέσματα.

6. ΑΝΤΙΣΤΑΘΜΙΣΗ

Εάν υφίσταται προσδιορισμένη αντισταθμιστική σχέση μεταξύ ενός μέσου αντιστάθμισης και ενός αντισταθμιζόμενου στοιχείου όπως τα προκύπτοντα κέρδη ή ζημίες επί του αντισταθμιζόμενου μέσου και του αντισταθμιζόμενου στοιχείου θα αντιμετωπίζονται λογιστικά .

6.1 Μέσα Αντιστάθμισης

Κατάλληλα μέσα

Το Πρότυπο αυτό δεν περιορίζει τις συνθήκες υπό τις οποίες ένα παράγωγο μπορεί να

προσδιοριστεί ως μέσο αντιστάθμισης, εφόσον πληρούνται οι προϋποθέσεις, εκτός από κάποια πωληθέντα δικαιώματα προαίρεσης. Όμως, ένα μη παράγωγο χρηματοοικονομικό περιουσιακό στοιχείο ή μία μη παράγωγη χρηματοοικονομική υποχρέωση μπορεί να προσδιοριστεί ως μέσο αντιστάθμισης μόνο για την αντιστάθμιση συναλλαγματικού κινδύνου.

Για τους σκοπούς της λογιστικής αντιστάθμισης, μόνο μέσα τα οποία εμπλέκουν μέρος που δεν ανήκει στην αναφέρουσα οντότητα (ήτοι, είναι εκτός του ομίλου, του τομέα ή της μεμονωμένης οντότητας για την οποία γίνεται η αναφορά) μπορούν να προσδιοριστούν ως μέσα αντιστάθμισης. Μολονότι επί μέρους οντότητες ενός ενοποιημένου ομίλου ή τα επί μέρους τμήματα μίας οντότητας ενδέχεται να υπεισέρχονται σε αντισταθμιστικές συναλλαγές με άλλες οντότητες του ομίλου ή τμήματα της ίδιας οντότητας, κάθε αποτέλεσμα τέτοιων ενδοεταιρικών συναλλαγών απαλείφεται κατά την ενοποίηση. Συνεπώς, για τέτοιες συναλλαγές αντιστάθμισης δεν εφαρμόζεται λογιστική αντιστάθμισης στις ενοποιημένες οικονομικές καταστάσεις του ομίλου. Όμως, μπορεί να υπάγονται στη λογιστική αντιστάθμισης για τις επί μέρους ή ιδιαίτερες οικονομικές καταστάσεις των μεμονωμένων οντοτήτων του ομίλου ή για την κατά τομέα παρουσίαση, με τη προϋπόθεση ότι βρίσκονται εκτός της οντότητας ή του τομέα για τον οποίον γίνεται η αναφορά.

Προσδιορισμός των μέσων αντιστάθμισης

Κατά κανόνα υπάρχει μία μοναδική αποτίμηση της εύλογης αξίας ενός αντισταθμιστικού μέσου στο σύνολό του, οι δε παράγοντες που προξενούν μεταβολές στην εύλογη αξία είναι συνεξαρτώμενοι. Κατά συνέπεια, μία σχέση αντιστάθμισης προσδιορίζεται από την οντότητα για ένα μέσο αντιστάθμισης στο σύνολό του. Οι μοναδικές εξαιρέσεις είναι:

(α) ο διαχωρισμός της εγγενούς αξίας και της διαχρονικής αξίας ενός συμβολαίου δικαιώματος προαίρεσης και ο προσδιορισμός ως μέσο αντιστάθμισης μόνο της μεταβολής της εγγενούς αξίας ενός δικαιώματος προαίρεσης, χωρίς τις μεταβολές στη διαχρονική αξία του και

(β) ο διαχωρισμός του στοιχείου του επιτοκίου και της τρέχουσας τιμής ενός προθεσμιακού συμβολαίου.

Οι εξαιρέσεις αυτές επιτρέπονται επειδή η εγγενής αξία του δικαιώματος προαίρεσης και το υπέρ του αρτίου ποσό του προθεσμιακού συμβολαίου συνήθως μπορούν να επιμετρηθούν διακεκριμένα. Δυναμική αντισταθμιστική στρατηγική η οποία λαμβάνει υπόψη τόσο την εγγενή όσο και τη διαχρονική αξία ενός δικαιώματος προαίρεσης είναι δυνατό να υπαχθεί στις διατάξεις περί αντισταθμιστικής λογιστικής.

Σε μία αντισταθμιστική σχέση είναι δυνατό να αντιστοιχίζεται μέρος του μέσου αντιστάθμισης, π.χ. το 50 τοις εκατό του τεκμαρτού του ποσού. Εν τούτοις, δεν υφίσταται αντισταθμιστική σχέση για μέρος της διάρκειας του αντισταθμιστικού μέσου.

Ένα μοναδικό μέσο αντιστάθμισης μπορεί να προσδιοριστεί ως αντιστάθμιση για πλέον του ενός είδους κινδύνου εφόσον (α) οι αντισταθμιζόμενοι κίνδυνοι προσδιορίζονται με σαφήνεια, (β) αποδεικνύεται η αποτελεσματικότητα της αντιστάθμισης, και (γ) είναι δυνατό να υπάρξει επιβεβαίωση της συγκεκριμένης αντιστοίχισης του αντισταθμιστικού μέσου και των διαφόρων θέσεων σε κίνδυνο.

Δύο ή περισσότερα παράγωγα ή τμήματα αυτών (ή σε περίπτωση αντιστάθμισης συναλλαγματικού κινδύνου, δύο ή περισσότερα παράγωγα ή τμήματα αυτών ή ένας συνδυασμός παραγώγων και μη παραγώγων ή τμήματα αυτών), μπορεί να ληφθούν συνδυαστικά και να προσδιοριστούν από κοινού ως μέσο αντιστάθμισης, συμπεριλαμβανομένης της περίπτωσης που ο κίνδυνος (οι κίνδυνοι) που ανακύπτει από κάποια παράγωγα αντισταθμίζει εκείνους που ανακύπτουν από άλλους. Όμως, ανώτατο και κατώτατο όριο διακύμανσης επιτοκίων ή άλλο μέσο αντιστάθμισης που συνδυάζει πωληθέν δικαίωμα προαίρεσης και αγορασθέν δικαίωμα προαίρεσης δεν θεωρείται μέσο αντιστάθμισης αν είναι, στην ουσία, καθαρό πωληθέν δικαίωμα προαίρεσης (για το οποίο λαμβάνεται καθαρό πριμ). Ομοίως, δύο ή περισσότερα μέσα (ή τμήματα αυτών) μπορούν να προσδιοριστούν ως μέσο αντιστάθμισης μόνο αν κανένα από αυτά δεν είναι πωληθέν

δικαίωμα προαίρεσης ή καθαρό πωληθέν δικαίωμα προαίρεσης.

Αντισταθμιζόμενα στοιχεία

Κατάλληλα στοιχεία

Το αντισταθμιζόμενο στοιχείο δύναται να είναι ένα αναγνωρισμένο περιουσιακό στοιχείο ή υποχρέωση, μία εκτός ισολογισμού βέβαιη δέσμευση, μία πολύ πιθανή προσδοκώμενη συναλλαγή ή μία καθαρή επένδυση σε εκμετάλλευση στο εξωτερικό. Το αντισταθμιζόμενο στοιχείο μπορεί να είναι (α) ένα μοναδικό περιουσιακό στοιχείο, μία υποχρέωση, μία βέβαιη δέσμευση, μία πολύ πιθανή προσδοκώμενη συναλλαγή ή μία καθαρή επένδυση σε εκμετάλλευση στο εξωτερικό, (β) μία ομάδα περιουσιακών στοιχείων, υποχρεώσεων, βέβαιων δεσμεύσεων, πολύ πιθανών προσδοκώμενων συναλλαγών ή καθαρών επενδύσεων σε εκμετάλλευση στο εξωτερικό με παρεμφερή χαρακτηριστικά ή (γ) μόνο για αντιστάθμιση του κινδύνου επιτοκίου χαρτοφυλακίου, ένα τμήμα του χαρτοφυλακίου των χρηματοοικονομικών περιουσιακών στοιχείων ή υποχρεώσεων που μοιράζονται τον αντισταθμιζόμενο κίνδυνο.

Σε αντίθεση με τα δάνεια και τις απαιτήσεις, μία επένδυση που διακρατείται μέχρι τη λήξη δεν μπορεί να είναι αντισταθμιζόμενο στοιχείο αναφορικά με τον κίνδυνο επιτοκίου ή τον κίνδυνο προπληρωμών διότι ο προσδιορισμός μιας επένδυσης ως διακρατούμενης μέχρι τη λήξη απαιτεί να υπάρχει πρόθεση να διακρατηθεί η επένδυση μέχρι τη λήξη χωρίς να λαμβάνονται υπόψη οι μεταβολές στην εύλογη αξία ή τις ταμιακές ροές τέτοιας επένδυσης που αποδίδονται σε μεταβολές των επιτοκίων. Εντούτοις, μία επένδυση διακρατούμενη μέχρι τη λήξη είναι δυνατό να είναι αντισταθμιζόμενο στοιχείο ως προς τον κίνδυνο από μεταβολές στις συναλλαγματικές ισοτιμίες και τον πιστωτικό κίνδυνο.

Για σκοπούς λογιστικής αντιστάθμισης, μόνον περιουσιακά στοιχεία, υποχρεώσεις, βέβαιες δεσμεύσεις και πολύ πιθανές προσδοκώμενες συναλλαγές στις οποίες εμπλέκεται μέρος που δεν ανήκει στην οντότητα μπορούν να προσδιοριστούν ως αντισταθμιζόμενα στοιχεία. Έπεται ότι η λογιστική αντιστάθμισης μπορεί να εφαρμοστεί σε συναλλαγές μεταξύ οντοτήτων ή τομέων του ίδιου ομίλου μόνο στις επί μέρους ή ιδιαίτερες οικονομικές καταστάσεις εκείνων των οντοτήτων ή τομέων και όχι στις ενοποιημένες οικονομικές καταστάσεις του ομίλου. Κατ' εξαίρεση, ο συναλλαγματικός κίνδυνος ενός ενδοεταιρικού χρηματικού στοιχείου (π.χ., πληρωτέος / εισπρακτέος λογαριασμός μεταξύ δύο θυγατρικών) μπορεί να θεωρηθεί κατάλληλο αντισταθμιζόμενο στοιχείο στις ενοποιημένες οικονομικές καταστάσεις αν καταλήγει σε άνοιγμα σε κέρδη ή ζημίες από συναλλαγματικές ισοτιμίες που δεν απαλείφονται πλήρως με την ενοποίηση σύμφωνα με το ΔΛΠ 21, Οι επιδράσεις μεταβολών των τιμών συναλλάγματος. Σύμφωνα με το ΔΛΠ 21, τα κέρδη και ζημίες από συναλλαγματικές ισοτιμίες επί ενδοεταιρικών χρηματικών στοιχείων δεν απαλείφονται πλήρως κατά την ενοποίηση όταν η συναλλαγή που περιλαμβάνει το ενδοεταιρικό χρηματικό στοιχείο διενεργείται μεταξύ δύο οντοτήτων του ομίλου που έχουν διαφορετικά νομίσματα επιχειρηματικής λειτουργίας. Εκτός αυτού, ο συναλλαγματικός κίνδυνος μιας πολύ πιθανής προσδοκώμενης ενδοεταιρικής συναλλαγής δύναται να χαρακτηριστεί αντισταθμιζόμενο στοιχείο σε ενοποιημένες οικονομικές καταστάσεις υπό τον όρο ότι η συναλλαγή εκφράζεται σε νόμισμα διαφορετικό από το νόμισμα λειτουργίας της οντότητας που συνάπτει τη συναλλαγή αυτή και ότι ο συναλλαγματικός κίνδυνος θα επηρεάσει τα ενοποιημένα κέρδη ή ζημίες

Προσδιορισμός χρηματοοικονομικών στοιχείων ως αντισταθμιζόμενα στοιχεία

Εάν το αντισταθμιζόμενο στοιχείο είναι χρηματοοικονομικό περιουσιακό στοιχείο ή χρηματοοικονομική υποχρέωση, είναι δυνατόν να αντισταθμίζεται μερικώς ως προς τις ταμιακές ροές ή την εύλογη αξία του (όπως μία ή περισσότερες επιλεγμένες συμβατικές ταμιακές ροές ή μέρος αυτών ή ένα ποσοστό της εύλογης αξίας) εφόσον η αποτελεσματικότητα της αντιστάθμισης είναι μετρήσιμη. Για παράδειγμα, ένα αναγνωρίσιμο και διακεκριμένο μετρήσιμο σκέλος της αναφοράς στον κίνδυνο επιτοκίου ενός τοκοφόρου περιουσιακού στοιχείου μπορεί να προσδιοριστεί ως αντισταθμιζόμενος κίνδυνος (για παράδειγμα ένα στοιχείο επιτοκίου ελευθέρου

κινδύνου ή επιτοκίου αναφοράς της συνολικής έκθεσης στον κίνδυνο επιτοκίου ενός αντισταθμιζόμενου χρηματοοικονομικού μέσου).

Σε μία αντιστάθμιση εύλογης αξίας της έκθεσης στον κίνδυνο επιτοκίου ενός χαρτοφυλακίου χρηματοοικονομικών περιουσιακών στοιχείων ή υποχρεώσεων (και μόνο σε τέτοια αντιστάθμιση), το σκέλος που αντισταθμίζεται μπορεί να προσδιοριστεί με βάση ενός ποσού συναλλάγματος (ήτοι ένα ποσό δολαρίων, ευρώ, λιρών ή ραντ) αντί ως μεμονωμένα περιουσιακά στοιχεία (ή υποχρεώσεις). Αν και το χαρτοφυλάκιο μπορεί, για λόγους διαχείρισης κινδύνου, να περιλαμβάνει περιουσιακά στοιχεία και υποχρεώσεις, το προσδιοριζόμενο ποσό είναι ένα ποσό περιουσιακών στοιχείων ή ένα ποσό υποχρεώσεων.

Ο προσδιορισμός καθαρού ποσού που περιλαμβάνει περιουσιακά στοιχεία και υποχρεώσεις δεν επιτρέπεται. Η οντότητα μπορεί να αντισταθμίσει ένα ποσοστό του κινδύνου επιτοκίου που συνδέεται με αυτό το προσδιοριζόμενο ποσό. Για παράδειγμα, στην περίπτωση αντιστάθμισης ενός χαρτοφυλακίου που περιέχει προπληρωθέντα περιουσιακά στοιχεία, η οντότητα μπορεί να αντισταθμίσει τη μεταβολή στην εύλογη αξία που αποδίδεται σε μεταβολή αντισταθμιζόμενου επιτοκίου βάσει αναμενόμενων, αντί συμβατικών, ημερομηνιών αναπροσαρμογής επιτοκίων.

Προσδιορισμός μη χρηματοοικονομικών στοιχείων ως αντισταθμιζόμενα στοιχεία

Στην περίπτωση που το αντισταθμιζόμενο στοιχείο είναι μη χρηματοοικονομικό περιουσιακό στοιχείο ή μη χρηματοοικονομική υποχρέωση, θα προσδιορίζεται ως αντισταθμιζόμενο στοιχείο (α) έναντι συναλλαγματικού κινδύνου είτε (β) στο σύνολό του έναντι παντός κινδύνου, λόγω της δυσκολίας να απομονωθεί και να επιμετρηθεί αναλογικά το μέγεθος της μεταβολής των ταμιακών ροών ή της εύλογης αξίας που οφείλονται σε συγκεκριμένους κινδύνους, εκτός του συναλλαγματικού κινδύνου.

Προσδιορισμός ομάδων στοιχείων ως αντισταθμιζόμενα στοιχεία

Παρεμφερή περιουσιακά στοιχεία ή υποχρεώσεις θα συναθροίζονται και θα αντισταθμίζονται ως ομάδα μόνο αν τα επί μέρους περιουσιακά στοιχεία ή οι επί μέρους υποχρεώσεις της ομάδας μοιράζονται την έκθεση σε κίνδυνο που προσδιορίζεται ως αντισταθμιζόμενη. Επιπρόσθετα, η αλλαγή της εύλογης αξίας που αποδίδεται στον αντισταθμιζόμενο κίνδυνο για κάθε επί μέρους στοιχείο της ομάδας θα αναμένεται να είναι περίπου ανάλογη προς τη συνολική αλλαγή της εύλογης αξίας που αποδίδεται στον αντισταθμιζόμενο κίνδυνο της ομάδας των στοιχείων. Επειδή μία οντότητα αξιολογεί την αποτελεσματικότητα της αντιστάθμισης συγκρίνοντας τη μεταβολή της εύλογης αξίας ή της ταμιακής ροής ενός μέσου αντιστάθμισης (ή ομάδας συναφών μέσων αντιστάθμισης) και ενός αντισταθμιζόμενου στοιχείου (ή ομάδας συναφών αντισταθμιζόμενων στοιχείων), η σύγκριση ενός μέσου αντιστάθμισης με τη συνολική καθαρή θέση (για παράδειγμα, το συμψηφιστικό υπόλοιπο όλων των απαιτήσεων και των υποχρεώσεων σταθερού επιτοκίου με παρεμφερείς λήξεις) αντί με συγκεκριμένο αντισταθμιζόμενο στοιχείο, δεν πληροί τις προϋποθέσεις της λογιστικής αντιστάθμισης.

Λογιστική αντιστάθμισης

Η λογιστική αντιστάθμισης αναγνωρίζει τη συμψηφιστική επίδραση των μεταβολών των εύλογων αξιών του μέσου αντιστάθμισης και του αντισταθμιζόμενου στοιχείου στα αποτελέσματα.

Οι σχέσεις αντιστάθμισης είναι τριών τύπων:

(α) αντιστάθμιση εύλογης αξίας: αντιστάθμιση της έκθεσης στη διακύμανση της εύλογης αξίας αναγνωρισμένου περιουσιακού στοιχείου ή υποχρέωσης ή μη αναγνωρισμένης βέβαιης δέσμευσης ή μέρος αυτών που οφείλεται σε συγκεκριμένο κίνδυνο και θα μπορούσε να επηρεάσει τα αποτελέσματα.

(β) αντιστάθμιση ταμιακών ροών: μία αντιστάθμιση της έκθεσης στη μεταβλητότητα των ταμιακών ροών που

(i) αποδίδεται σε συγκεκριμένο κίνδυνο που σχετίζεται με αναγνωρισμένο περιουσιακό στοιχείο ή υποχρέωση (όπως το σύνολο ή μέρος κάποιων μελλοντικών καταβολών τόκων χρέους κυμαινόμενου επιτοκίου) ή μία πολύ πιθανή προσδοκώμενη συναλλαγή και (ii) θα μπορούσε να επηρεάσει τα αποτελέσματα.

(γ) αντιστάθμιση καθαρής επένδυσης σε εκμετάλλευση στο εξωτερικό όπως περιγράφεται στο ΔΛΠ 21.

Μία αντιστάθμιση του συναλλαγματικού κινδύνου μιας βέβαιης δέσμευσης μπορεί να αντιμετωπιστεί λογιστικά ως αντιστάθμιση εύλογης αξίας ή ως αντιστάθμιση ταμιακών ροών. Μία αντισταθμιστική σχέση υπάγεται στις διατάξεις της λογιστικής αντιστάθμισης, υπό την προϋπόθεση ότι πληρούνται σωρευτικά οι ακόλουθοι όροι:

(α) Κατά την έναρξη της αντιστάθμισης υπάρχει επίσημος προσδιορισμός και τεκμηρίωση της αντισταθμιστικής σχέσης και της επιδίωξης της οντότητας αναφορικά με τη διαχείριση του κινδύνου και της στρατηγικής της για την ανάληψη της αντιστάθμισης. Η τεκμηρίωση θα περιλαμβάνει ρητή αναφορά στο αντισταθμιστικό χρηματοοικονομικό μέσο, το σχετικό αντισταθμιζόμενο στοιχείο ή συναλλαγή, τη φύση του αντισταθμιζόμενου κινδύνου και τον τρόπο με τον οποίο η οντότητα αξιολογεί την αποτελεσματικότητα

του μέσου αντιστάθμισης για τον συμψηφισμό της έκθεσης σε μεταβολές της εύλογης αξίας του αντισταθμιζόμενου στοιχείου ή των αντισταθμιζόμενων ταμιακών ροών που αποδίδονται στον αντισταθμιζόμενο κίνδυνο.

(β) Η αντιστάθμιση αναμένεται να είναι άκρως αποτελεσματική ως προς τον συμψηφισμό των μεταβολών της εύλογης αξίας ή των ταμιακών ροών που αποδίδονται στον αντισταθμιζόμενο κίνδυνο, σύμφωνα με την τεκμηριωμένη στρατηγική διαχείρισης κινδύνου για την εν λόγω αντισταθμιστική σχέση.

(γ) Όσον αφορά αντισταθμίσεις ταμιακών ροών, η προσδοκώμενη συναλλαγή που αποτελεί το υποκείμενο της αντιστάθμισης πρέπει να είναι πολύ πιθανή και να παρουσιάζει έκθεση στον κίνδυνο μεταβολής των ταμιακών ροών η οποία ενδέχεται να επηρεάσει τα αποτελέσματα.

(δ) Η αποτελεσματικότητα της αντιστάθμισης είναι αποτιμήσιμη με αξιοπιστία, δηλαδή τόσο η εύλογη αξία ή οι ταμιακές ροές του αντισταθμιζόμενου στοιχείου που αποδίδονται στον αντισταθμιζόμενο κίνδυνο όσο και η εύλογη αξία του μέσου αντιστάθμισης είναι δυνατό να αποτιμηθούν αξιόπιστα .

(ε) Η αντιστάθμιση αξιολογείται σε συνεχιζόμενη βάση και προσδιορίστηκε έτσι ώστε να είναι άκρως αποτελεσματική καθ' όλες τις καλυπτόμενες περιόδους αναφοράς για τις οποίες είχε προσδιοριστεί.

Α ν τ ι σ τ α θ μ ί σ ε ι ς Ε ύ λ ο γ η ς Α ξ ί α ς

Εφόσον αντιστάθμιση εύλογης αξίας πληροί τους όρους κατά τη διάρκεια της περιόδου, θα αντιμετωπίζεται λογιστικά ως ακολούθως:

(α) το κέρδος ή η ζημία από την εκ νέου επιμέτρηση του μέσου αντιστάθμισης στην εύλογη αξία (για παράγωγο μέσο αντιστάθμισης) ή το συνθετικό στοιχείο σε ξένο νόμισμα της λογιστικής του αξίας, επιμετρημένη σύμφωνα με το ΔΛΠ 21 (για μη παράγωγο μέσο αντιστάθμισης) θα αναγνωρίζεται στα αποτελέσματα

και

(β) η λογιστική αξία του αντισταθμιζόμενου στοιχείου προσαρμόζεται με το κέρδος ή τη ζημιά που προκύπτει από το αντισταθμιζόμενο στοιχείο και αφορά στον αντισταθμιζόμενο κίνδυνο. Το εν λόγω κέρδος ή η ζημιά αναγνωρίζεται στα αποτελέσματα. Επίσης εφαρμόζεται, όταν το αντισταθμιζόμενο στοιχείο επιμετράται στο κόστος. Αναγνωρίζεται στα αποτελέσματα το κέρδος ή η ζημιά που αφορά σε αντισταθμιζόμενο κίνδυνο αν το αντισταθμιζόμενο στοιχείο είναι διαθέσιμο προς πώληση χρηματοοικονομικό περιουσιακό στοιχείο.

Για αντιστάθμιση εύλογης αξίας της έκθεσης σε κίνδυνο επιτοκίου μέρους ενός χαρτοφυλακίου χρηματοοικονομικών περιουσιακών στοιχείων ή υποχρεώσεων (και μόνο σε τέτοια αντιστάθμιση), η απαίτηση δύναται να καλυφθεί με την παρουσίαση του κέρδους ή της ζημίας που αφορά το αντισταθμιζόμενο στοιχείο είτε:

(α) σε ιδιαίτερο συγκεκριμένο κονδύλιο εντός των περιουσιακών στοιχείων, για εκείνες τις περιόδους αναπροσαρμογής του επιτοκίου κατά τις οποίες το αντισταθμιζόμενο στοιχείο αποτελεί περιουσιακό στοιχείο είτε

(β) σε ιδιαίτερο συγκεκριμένο κονδύλιο εντός των υποχρεώσεων, για εκείνες τις περιόδους αναπροσαρμογής του επιτοκίου κατά τις οποίες το αντισταθμιζόμενο στοιχείο αποτελεί υποχρέωση.

Η οντότητα θα διακόψει μελλοντικά τη λογιστική αντιστάθμιση εάν:

(α) το αντισταθμιστικό χρηματοοικονομικό μέσο εκπνεύσει ή πωληθεί, διακοπεί ή ασκηθεί (για το σκοπό αυτό, η αντικατάσταση ή η ανανέωση ενός μέσου αντιστάθμισης με άλλο τέτοιο μέσο δεν θεωρείται ως εκπνοή ή διακοπή, εφόσον η κατ' αυτόν τον τρόπο αντικατάσταση ή ανανέωση αποτελεί μέρος της τεκμηριωμένης στρατηγικής αντιστάθμισης της οντότητας),

(β) η αντιστάθμιση δεν πληροί εφεξής τις προϋποθέσεις εφαρμογής της αντισταθμιστικής λογιστικής

ή

(γ) η οντότητα ανακαλέσει τον προσδιορισμό.

Κάθε προσαρμογή που ανακύπτει στη λογιστική αξία ενός αντισταθμιζόμενου χρηματοοικονομικού μέσου για το οποίο χρησιμοποιείται η μέθοδος του πραγματικού επιτοκίου θα αποσβένεται στα αποτελέσματα. Η απόσβεση μπορεί να αρχίσει με την εμφάνιση της προσαρμογής και θα αρχίζει το αργότερο κατά το χρόνο που το αντισταθμιζόμενο στοιχείο παύει να προσαρμόζεται για μεταβολές στην εύλογη αξία του απορρέουσες από τον αντισταθμιζόμενο κίνδυνο. Η απόσβεση βασίζεται σε επανυπολογιζόμενο πραγματικό επιτόκιο κατά την ημερομηνία της έναρξης της απόσβεσης. Όμως, αν στην περίπτωση μιας αντιστάθμισης εύλογης αξίας της έκθεσης σε κίνδυνο επιτοκίου ενός χαρτοφυλακίου χρηματοοικονομικών περιουσιακών στοιχείων ή υποχρεώσεων (και μόνο σε τέτοια αντιστάθμιση), η απόσβεση με επανυπολογιζόμενο πραγματικό επιτόκιο δεν είναι εφικτή, η προσαρμογή θα αποσβένεται με τη χρήση σταθερής μεθόδου. Η προσαρμογή θα αποσβένεται πλήρως μέχρι τη λήξη του χρηματοοικονομικού μέσου ή, στην περίπτωση αντιστάθμισης του κινδύνου επιτοκίου ενός χαρτοφυλακίου, μέχρι την εκπνοή της σχετικής περιόδου αναπροσαρμογής του επιτοκίου.

Όταν μία μη αναγνωρισμένη βέβαιη δέσμευση προσδιορίζεται ως αντισταθμιζόμενο στοιχείο, η συνεπακόλουθη σωρευτική μεταβολή της εύλογης αξίας της βέβαιης δέσμευσης που αποδίδεται στον αντισταθμιζόμενο κίνδυνο αναγνωρίζεται ως περιουσιακό στοιχείο ή υποχρέωση με αντίστοιχο κέρδος ή ζημιά στα αποτελέσματα. Οι μεταβολές στην εύλογη αξία του μέσου αντιστάθμισης αναγνωρίζονται επίσης στα αποτελέσματα.

Όταν η οντότητα αναλαμβάνει βέβαιη δέσμευση να αποκτήσει ένα περιουσιακό στοιχείο ή να αναλάβει υποχρέωση που είναι αντισταθμιζόμενο στοιχείο σε αντιστάθμιση εύλογης αξίας, η

αρχική λογιστική αξία του περιουσιακού στοιχείου ή της υποχρέωσης που προκύπτει από την ανταπόκριση της οντότητας στη βέβαιη δέσμευση προσαρμόζεται ώστε να περιλαμβάνει τη σωρευτική μεταβολή της εύλογης αξίας της βέβαιης δέσμευσης που αποδίδεται στον αντισταθμιζόμενο κίνδυνο που είχε αναγνωρισθεί στον ισολογισμό.

Αντισταθμίσεις ταμιακών ροών

Εφόσον αντιστάθμιση ταμιακών ροών πληροί τους όρους κατά τη διάρκεια της περιόδου, θα αντιμετωπίζεται λογιστικά ως ακολούθως:

(α) το μέρος του κέρδους ή της ζημίας του μέσου αντιστάθμισης που τεκμηριώνεται ως αποτελεσματική αντιστάθμιση αναγνωρίζεται απευθείας στα ίδια κεφάλαια μέσω της κατάστασης μεταβολών των ιδίων κεφαλαίων (βλέπε ΔΛΠ 1)

και

(β) το αναποτελεσματικό μέρος του κέρδους ή της ζημίας του μέσου αντιστάθμισης θα αναγνωρίζεται στα αποτελέσματα.

Ειδικότερα, η αντιστάθμιση ταμιακών ροών αντιμετωπίζεται λογιστικά ως ακολούθως:

(α) το συνθετικό στοιχείο των ιδίων κεφαλαίων που αφορά το αντισταθμιζόμενο στοιχείο προσαρμόζεται στο μικρότερο (σε απόλυτα ποσά) των παρακάτω ποσών:

(i) το σωρευτικό κέρδος ή ζημία του αντισταθμιστικού μέσου από την έναρξη της αντιστάθμισης και

(ii) τη σωρευμένη μεταβολή της εύλογης αξίας των αναμενόμενων μελλοντικών ταμιακών ροών από το

αντισταθμιζόμενο στοιχείο από την έναρξη της αντιστάθμισης,

(β) κάθε κέρδος ή ζημία που εναπομένει επί του μέσου αντιστάθμισης ή προσδιοριζόμενου συνθετικού στοιχείου αυτού (που δεν είναι αποτελεσματική αντιστάθμιση) αναγνωρίζεται στα αποτελέσματα

και

(γ) στην περίπτωση που η τεκμηριωμένη στρατηγική διαχείρισης κινδύνων της οντότητας, όσον αφορά συγκεκριμένη αντισταθμιστική σχέση, εξαιρεί ένα ορισμένο συνθετικό στοιχείο του κέρδους ή της ζημίας ή των σχετικών ταμιακών ροών του μέσου αντιστάθμισης από την αξιολόγηση της αντισταθμιστικής αποτελεσματικότητας .

Αν μία αντιστάθμιση προσδοκώμενης συναλλαγής καταλήξει μεταγενέστερα στην αναγνώριση ενός χρηματοοικονομικού περιουσιακού στοιχείου ή μίας χρηματοοικονομικής υποχρέωσης, τα σχετιζόμενα κέρδη ή ζημίες που αναγνωρίστηκαν απευθείας στα ίδια κεφάλαια θα επανακαταταχθούν στα αποτελέσματα κατά την ίδια περίοδο ή περιόδους που το αποκτηθέν περιουσιακό στοιχείο ή η αναληφθείσα υποχρέωση επηρεάζει τα αποτελέσματα (όπως κατά τις περιόδους που αναγνωρίζονται έσοδα ή έξοδα από τόκους). Όμως, αν η οντότητα αναμένει ότι όλο ή μέρος μιας ζημίας που αναγνωρίστηκε απευθείας στα ίδια κεφάλαια δεν θα ανακτηθεί σε μία ή περισσότερες μελλοντικές περιόδους, θα επανακατατάξει στα αποτελέσματα το ποσό που δεν αναμένεται να ανακτηθεί.

Αν μία αντιστάθμιση προσδοκώμενης συναλλαγής μεταγενέστερα καταλήξει στην αναγνώριση ενός μη χρηματοοικονομικού περιουσιακού στοιχείου ή μίας μη χρηματοοικονομικής υποχρέωσης ή μία προσδοκώμενη συναλλαγή που αφορά μη χρηματοοικονομικό περιουσιακό στοιχείο ή μη χρηματοοικονομική υποχρέωση μετατραπεί σε βέβαιη δέσμευση στην οποία εφαρμόζεται λογιστική αντιστάθμισης, τότε η οντότητα θα υιοθετήσει το (α) ή το (β) κατωτέρω:

(α) Θα επανακατατάξει τα σχετιζόμενα κέρδη ή ζημίες που είχαν αναγνωρισθεί απευθείας στα ίδια κεφάλαια στα αποτελέσματα, κατά την ίδια περίοδο ή περιόδους που το αποκτηθέν περιουσιακό στοιχείο ή η αναληφθείσα υποχρέωση επηρεάζει τα αποτελέσματα (όπως

κατά τις περιόδους που αναγνωρίζεται δαπάνη απόσβεσης ή κόστος πωλήσεων). Όμως, αν η οντότητα αναμένει ότι όλο ή μέρος μιας ζημίας που αναγνωρίστηκε απευθείας στα ίδια κεφάλαια δεν θα ανακτηθεί σε μία ή περισσότερες μελλοντικές περιόδους, θα επανακατατάξει στα αποτελέσματα το ποσό που δεν αναμένεται να ανακτηθεί.

(β) Θα αφαιρεί τα σχετιζόμενα κέρδη και ζημίες που αναγνωρίστηκαν απευθείας στα ίδια κεφάλαια και θα τα περιλαμβάνει στο αρχικό κόστος ή σε άλλη λογιστική αξία του περιουσιακού στοιχείου ή της υποχρέωσης.

Αντισταθμίσεις μιας καθαρής επένδυσης

Οι αντισταθμίσεις μιας καθαρής επένδυσης σε εκμετάλλευση στο εξωτερικό, συμπεριλαμβανομένων των αντισταθμίσεων των χρηματικών στοιχείων που αντιμετωπίζονται λογιστικά ως μέρος της καθαρής επένδυσης (βλέπε ΔΛΠ 21), θα αντιμετωπίζονται λογιστικά κατά τρόπο συναφή με τις αντισταθμίσεις ταμιακών ροών:

(α) το σκέλος του κέρδους ή της ζημίας του αντισταθμιστικού μέσου που τεκμηριώνεται ως αποτελεσματική αντιστάθμιση θα αναγνωρίζεται απευθείας στα ίδια κεφάλαια μέσω της κατάστασης μεταβολών των ιδίων κεφαλαίων (βλέπε ΔΛΠ 1)

και

(β) το αναποτελεσματικό σκέλος θα αναγνωρίζεται στα αποτελέσματα.

Το κέρδος ή η ζημία από το μέσο αντιστάθμισης που αφορά στο αποτελεσματικό σκέλος της αντιστάθμισης που έχει αναγνωριστεί απευθείας στα ίδια κεφάλαια θα αναγνωρίζεται στα αποτελέσματα κατά τη διάθεση της εκμετάλλευσης στο εξωτερικό.

7. ΗΜΕΡΟΜΗΝΙΑ ΎΝΑΡΞΗΣ ΙΣΧΥΟΣ ΚΑΙ ΜΕΤΑΒΑΤΙΚΕΣ ΔΙΑΤΑΞΕΙΣ

Η οντότητα θα εφαρμόζει το Πρότυπο αυτό (περιλαμβανομένων και των τροποποιήσεων που εκδόθηκαν τον Μάρτιο 2004) για ετήσιες λογιστικές περιόδους που ξεκινούν την ή μετά την 1η Ιανουαρίου 2005. Η νωρίτερη εφαρμογή επιτρέπεται. Η οντότητα δεν θα εφαρμόσει το παρόν Πρότυπο (περιλαμβανομένων και των τροποποιήσεων που εκδόθηκαν τον Μάρτιο 2004) για ετήσιες περιόδους που ξεκινούν πριν την 1η Ιανουαρίου 2005 εκτός αν εφαρμόσει παράλληλα και το ΔΛΠ 32 (εκδοθέν τον Δεκέμβριο 2003). Αν η οντότητα εφαρμόσει αυτό το Πρότυπο για λογιστική περίοδο που αρχίζει πριν την 1η Ιανουαρίου 2005, θα γνωστοποιεί το γεγονός αυτό.

ΔΙΕΘΝΕΣ ΛΟΓΙΣΤΙΚΟ ΠΡΟΤΥΠΟ 40 : Επενδύσεις σε ακίνητα

Το αναθεωρημένο αυτό πρότυπο αντικαθιστά το ΔΛΠ 40 (2000): Επενδύσεις σε Ακίνητα και θα πρέπει να εφαρμόζεται για ετήσιες περιόδους που ξεκινούν την ή μετά την 1η Ιανουαρίου 2005. Η νωρίτερη εφαρμογή ενθαρρύνεται.

1. ΣΚΟΠΟΣ

Ο σκοπός του παρόντος Προτύπου είναι να καθορίσει το λογιστικό χειρισμό των επενδύσεων σε ακίνητα και τις σχετικές υποχρεώσεις για γνωστοποίηση.

2. ΠΕΔΙΟ ΕΦΑΡΜΟΓΗΣ

Αυτό το Πρότυπο θα εφαρμόζεται κατά την αναγνώριση, αποτίμηση και γνωστοποίηση επενδύσεων σε ακίνητα. Μεταξύ άλλων, το παρόν Πρότυπο ισχύει για την αποτίμηση των δικαιωμάτων επί επενδύσεων σε ακίνητα που κατέχονται βάσει μίσθωσης που αντιμετωπίζεται λογιστικά ως χρηματοδοτική στις οικονομικές καταστάσεις του μισθωτή και την αποτίμηση της επένδυσης σε ακίνητα που παρέχονται στον εκμισθωτή βάσει λειτουργικής μίσθωσης στις οικονομικές καταστάσεις του εκμισθωτή. Το παρόν Πρότυπο δεν πραγματεύεται θέματα που καλύπτονται από το ΔΛΠ 17 Μισθώσεις, που περιλαμβάνουν:

- (α) την κατάταξη των μισθώσεων ως χρηματοδοτικών ή λειτουργικών,
- (β) την αναγνώριση του εσόδου από μίσθωση που προκύπτει από επένδυση σε ακίνητα (βλ. επίσης ΔΛΠ 18 Έσοδα),
- (γ) την επιμέτρηση των δικαιωμάτων σε ακίνητα που κατέχονται με λειτουργική μίσθωση στις οικονομικές καταστάσεις του μισθωτή,
- (δ) την επιμέτρηση της καθαρής επένδυσης σε χρηματοδοτική μίσθωση στις οικονομικές καταστάσεις του εκμισθωτή,
- (ε) τη λογιστική των συναλλαγών πώλησης και επαναμίσθωσης και,
- (στ) τις γνωστοποιήσεις για τις χρηματοδοτικές και τις λειτουργικές μισθώσεις.

Το παρόν Πρότυπο δεν εφαρμόζεται σε:

- (α) βιολογικά περιουσιακά στοιχεία που συνδέονται με γεωργική δραστηριότητα (βλ. ΔΛΠ 41 Γεωργία) και
- (β) μεταλλευτικά δικαιώματα και μεταλλευτικά αποθέματα, όπως το πετρέλαιο, το φυσικό αέριο και τους όμοιους μη ανανεώσιμους πόρους.

3. ΟΡΙΣΜΟΙ

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

Λογιστική αξία είναι το ποσό με το οποίο ένα περιουσιακό στοιχείο αναγνωρίζεται στον ισολογισμό.

Κόστος είναι το ποσό των μετρητών ή ταμιακών ισοδυνάμων που καταβλήθηκε ή η εύλογη αξία άλλου ανταλλάγματος που δόθηκε για την απόκτηση ενός περιουσιακού στοιχείου κατά το χρόνο της απόκτησης του ή κατασκευής του.

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

Επένδυση σε ακίνητα είναι ακίνητα (γήπεδα ή κτίρια ή μέρη κτιρίων ή αμφότερα) που κατέχονται (από τον ιδιοκτήτη ή από το μισθωτή με χρηματοδοτική μίσθωση) για να κερδίζονται μισθώματα ή για αύξηση της αξίας των κεφαλαίων ή για αμφότερα μάλλον παρά για:

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

Ιδιοχρησιμοποιούμενα ακίνητα είναι ακίνητα που κατέχονται (από τον ιδιοκτήτη ή από το μισθωτή με χρηματοδοτική μίσθωση) για χρήση στην παραγωγή ή προμήθεια αγαθών ή παροχή υπηρεσιών ή για διοικητικούς σκοπούς.

4. ΑΝΑΓΝΩΡΙΣΗ

Η επένδυση θα αναγνωρίζεται ως περιουσιακό στοιχείο όταν και μόνο όταν:

(α) είναι πιθανόν ότι τα μελλοντικά οικονομικά οφέλη που συνδέονται με την επένδυση σε ακίνητα θα εισρεύσουν στην οντότητα
και

(β) το κόστος της επένδυσης σε ακίνητα μπορεί να αποτιμηθεί αξιόπιστα.

Σύμφωνα με αυτήν την αρχή της αναγνώρισης, η οντότητα αποτιμά κάθε κόστος των επενδύσεων σε ακίνητα όταν πραγματοποιείται. Στα κόστη αυτά συμπεριλαμβάνονται τα κόστη που πραγματοποιήθηκαν αρχικά για την απόκτηση της επένδυσης σε ακίνητα και τα κόστη που πραγματοποιήθηκαν μεταγενέστερα για τη συμπλήρωση, την αντικατάσταση μέρους ή τη συντήρηση κάποιου στοιχείου του ακινήτου.

Σύμφωνα με την αρχή της αναγνώρισης, η οντότητα δεν αναγνωρίζει τα κόστη της καθημερινής συντήρησης στη λογιστική αξία της επένδυσης σε ακίνητα. Μάλλον, τα κόστη αυτά αναγνωρίζονται στα αποτελέσματα όταν πραγματοποιούνται. Τα καθημερινά κόστη συντήρησης αποτελούνται κυρίως από το εργατικό κόστος και τα αναλώσιμα και μπορεί να περιλαμβάνουν το κόστος δευτερευόντων ανταλλακτικών. Ο σκοπός των δαπανών αυτών περιγράφεται συχνά ως «επι σκευή και συντήρηση» του ακινήτου.

Κάποια τμήματα των επενδύσεων σε ακίνητα μπορεί να έχουν αποκτηθεί μέσω της αντικατάστασης. Για παράδειγμα, οι εσωτερικοί τοίχοι μπορεί να έχουν αντικατασταθεί.

Σύμφωνα με την αρχή της αναγνώρισης, η οντότητα αναγνωρίζει στη λογιστική αξία της επένδυσης σε ακίνητα το κόστος αντικατάστασης τμήματος του ακινήτου όταν επιβαρύνεται με αυτό, εφόσον πληρούνται τα κριτήρια αναγνώρισης. Η λογιστική αξία των τμημάτων που αντικαθίστανται διαγράφεται όπως προβλέπεται στο παρόν Πρότυπο.

5. ΕΠΙΜΕΤΡΗΣΗ ΚΑΤΑ ΤΗΝ ΑΝΑΓΝΩΡΙΣΗ

Μία επένδυση σε ακίνητα θα αποτιμάται αρχικώς στο κόστος της. Τα κόστη της συναλλαγής θα συμπεριλαμβάνονται στην αρχική επιμέτρηση. Το κόστος μιας αποκτηθείσας με αγορά επένδυσης σε ακίνητα αποτελείται από την τιμή της απόκτησης και από κάθε άμεσα επιρριπτόμενη δαπάνη. Άμεσα επιρριπτόμενες δαπάνες περιλαμβάνουν, για παράδειγμα, επαγγελματικές αμοιβές για νομικές υπηρεσίες, φόρους μεταβίβασης ακινήτου και άλλα κόστη της συναλλαγής.

Το κόστος μιας ιδιοκατασκευαζόμενης επένδυσης σε ακίνητα είναι το κόστος της κατά την ημερομηνία που η κατασκευή ή αξιοποίηση ολοκληρώνεται. Μέχρι αυτήν την ημερομηνία, η οντότητα εφαρμόζει το ΔΛΠ 16. Κατά την ημερομηνία εκείνη, το ακίνητο καθίσταται επένδυση και εφαρμόζεται το παρόν Πρότυπο.

Το κόστος της επένδυσης σε ακίνητα δεν αυξάνεται από:

(α) κόστη εκκίνησης (εκτός αν είναι αναγκαία προκειμένου το ακίνητο να τεθεί στην κατάσταση που απαιτείται για τη λειτουργία που η διοίκηση έχει προσδιορίσει),

(β) λειτουργικές ζημίες που πραγματοποιούνται πριν η επένδυση σε ακίνητα φθάσει στο προγραμματισμένο επίπεδο πληρότητας

ή

(γ) υπερβολικά μεγάλη σπατάλη υλών, εργασίας ή άλλων πόρων κατά την κατασκευή ή ανάπτυξη του ακινήτου.

Αν πληρωμή για μία επένδυση σε ακίνητα αναβάλλεται, το κόστος της είναι η ισοδύναμη τοις μετρητοίς τιμή. Η διαφορά μεταξύ αυτού του ποσού και του συνόλου των πληρωμών αναγνωρίζεται ως έξοδο τόκου καθ' όλη την περίοδο της πίστωσης.

Κάθε υπερ το άρτιο ποσό που καταβάλλεται για μίσθωση αντιμετωπίζεται ως μέρος των ελάχιστων καταβολών για το σκοπό αυτό και συνεπώς συμπεριλαμβάνεται στο κόστος του περιουσιακού στοιχείου αλλά δε συμπεριλαμβάνεται στην υποχρέωση. Όταν ένα δικαίωμα σε ακίνητο που κατέχεται βάσει μίσθωσης κατατάσσεται ως επένδυση σε ακίνητα, το στοιχείο που λογιστικοποιείται στην εύλογη αξία είναι εκείνο το δικαίωμα και όχι το υποκείμενο ακίνητο.

Μπορεί να γίνει ανταλλαγή ενός ή περισσότερων επενδύσεων σε ακίνητα με μη χρηματικό περιουσιακό στοιχείο ή στοιχεία ή συνδυασμό χρηματικών και μη χρηματικών περιουσιακών στοιχείων. Το παράδειγμα που ακολουθεί αναφέρεται σε ανταλλαγή ενός μη χρηματικού στοιχείου με άλλο μη χρηματοοικονομικό στοιχείο, αλλά εφαρμόζεται επίσης σε όλες τις ανταλλαγές που περιγράφηκαν στην προηγούμενη πρόταση. Το κόστος τέτοιας επένδυσης σε ακίνητα αποτιμάται στην εύλογη αξία εκτός αν (α) η συναλλαγή ανταλλαγής στερείται εμπορικής ουσίας ή (β) δεν μπορεί να αποτιμηθεί αξιόπιστα η εύλογη αξία ούτε του περιουσιακού στοιχείου που παραλήφθηκε ούτε του περιουσιακού στοιχείου που παραχωρήθηκε. Το παραληφθέν περιουσιακό στοιχείο αποτιμάται με αυτόν τον τρόπο έστω και αν η οντότητα δεν μπορεί να διαγράψει άμεσα το περιουσιακό στοιχείο που παραχωρήθηκε. Αν το παραληφθέν περιουσιακό στοιχείο δεν επιμετράται στην εύλογη αξία, το κόστος του αποτιμάται στη λογιστική αξία του παραχωρηθέντος περιουσιακού στοιχείου.

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

Μία συναλλαγή ανταλλαγής έχει εμπορική ουσία αν:

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

ή

(β) η ειδική αξία του τμήματος των επηρεαζόμενων από τη συναλλαγή λειτουργιών της οντότητας μεταβάλλεται ως αποτέλεσμα της ανταλλαγής και

(γ) η διαφορά του (α) ή του (β) είναι σημαντική σε σχέση με την εύλογη αξία των ανταλλασσόμενων περιουσιακών στοιχείων. Προκειμένου να προσδιοριστεί αν μία συναλλαγή ανταλλαγής έχει εμπορική ουσία, η ειδική αξία του τμήματος των επηρεαζόμενων από τη συναλλαγή λειτουργιών της οντότητας θα αντανakλά τις μετά φόρων ταμιακές ροές. Το αποτέλεσμα των προαναφερόμενων αναλύσεων μπορεί να είναι ξεκάθαρο χωρίς να χρειάζεται η οντότητα να προβεί σε λεπτομερείς υπολογισμούς.

6. ΕΠΙΜΕΤΡΗΣΗ ΜΕΤΑ ΤΗΝ ΑΝΑΓΝΩΡΙΣΗ

Λογιστική πολιτική

Το ΔΛΠ 8: Λογιστικές Πολιτικές, Μεταβολές των Λογιστικών Εκτιμήσεων και Λάθη, δηλώνει ότι η οικειοθελής αλλαγή στη λογιστική πολιτική πρέπει να γίνεται μόνο αν η αλλαγή θα καταλήξει σε πιο κατάλληλη παρουσίαση των συναλλαγών, άλλων γεγονότων ή συνθηκών στις οικονομικές καταστάσεις της οντότητας. Είναι αρκετά απίθανο ότι μία αλλαγή από τη μέθοδο της εύλογης αξίας στη μέθοδο του κόστους θα καταλήξει σε πιο κατάλληλη παρουσίαση.

Το παρόν Πρότυπο απαιτεί όλες οι οντότητες να προσδιορίζουν την εύλογη αξία της επένδυσης σε

ακίνητα για το σκοπό είτε της επιμέτρησης (αν η οντότητα εφαρμόζει τη μέθοδο της εύλογης αξίας) είτε της γνωστοποίησης (αν εφαρμόζει τη μέθοδο του κόστους). Η οντότητα ενθαρρύνεται, αλλά δεν υποχρεούται, να προσδιορίζει την εύλογη αξία της επένδυσης σε ακίνητα με βάση την αποτίμηση από ένα ανεξάρτητο εκτιμητή που κατέχει μία αναγνωρισμένη και σχετική επαγγελματική ιδιότητα και που έχει πρόσφατη εμπειρία στην τοποθεσία και την κατηγορία της επένδυσης που είναι υπό εκτίμηση.

Επενδύσεις σε ακίνητα που συνδέονται με υποχρεώσεις

Η οντότητα μπορεί:

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

(β) να επιλέξει είτε το μοντέλο της εύλογης αξίας είτε το μοντέλο του κόστους για όλες τις υπόλοιπες

επενδύσεις σε ακίνητα, ασχέτως από την επιλογή που έγινε στην (α), ανωτέρω.

Κάποιοι φορείς ασφάλισης και άλλες οντότητες λειτουργούν ένα εσωτερικό φορέα επενδύσεων σε ακίνητα που εκδίδει τεκμαρτές μονάδες, μερικές από τις οποίες κατέχονται από επενδυτές μέσω συνδεδεμένων συμβολαίων και άλλες κατέχονται από την οντότητα.

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

Μέθοδος εύλογης αξίας

Μετά την αρχική αναγνώριση, η οντότητα που επιλέγει τη μέθοδο της εύλογης αξίας πρέπει να αποτιμά ολόκληρη την επένδυσή της σε ακίνητα στην εύλογη αξία..

Κέρδος ή ζημία που ανακύπτει από μία μεταβολή στην εύλογη αξία της επένδυσης σε ακίνητα θα συμπεριλαμβάνεται στο καθαρό κέρδος ή ζημία για την περίοδο στην οποία ανακύπτει.

Η εύλογη αξία μιας επένδυσης σε ακίνητα είναι το ποσό για το οποίο αυτό το ακίνητο θα μπορούσε να ανταλλαχθεί μεταξύ δύο μερών που ενεργούν με τη θέλησή τους και με πλήρη γνώση των συνθηκών της αγοράς, σε μία συναλλαγή που διεξάγεται σε καθαρά εμπορική βάση. Η εύλογη αξία ειδικά αποκλείει μία εκτιμώμενη τιμή αυξημένη ή μειωμένη από ειδικούς όρους ή συνθήκες τέτοιες όπως είναι η άτυπη χρηματοδότηση, οι συμφωνίες πώλησης και επαναμίσθωσης, οι ειδικές προϋποθέσεις ή παραχωρήσεις που δίδονται από οποιονδήποτε που συνδέεται με την πώληση. Η οντότητα προσδιορίζει την εύλογη αξία χωρίς καμία έκπτωση για κόστη συναλλαγής, που μπορεί να τη βαρύνουν κατά την πώληση ή άλλη διάθεση.

Η εύλογη αξία της επένδυσης σε ακίνητα θα απεικονίζει τις συνθήκες της αγοράς κατά την ημερομηνία του ισολογισμού.

Η εύλογη αξία προσδιορίζεται με συγκεκριμένη ημερομηνία. Δεδομένου ότι οι συνθήκες της αγοράς μπορεί να αλλάξουν, το ποσό που αναφέρεται ως εύλογη αξία μπορεί να είναι λανθασμένο ή ακατάλληλο για οποιοδήποτε άλλο χρόνο. Ο ορισμός της εύλογης αξίας επίσης υποθέτει ταυτόχρονη ανταλλαγή και εκπλήρωση της σύμβασης για την πώληση χωρίς οποιαδήποτε διακύμανση στην τιμή που μπορούσε να επιτευχθεί σε μία συναλλαγή σε καθαρά εμπορική βάση μεταξύ μερών που επιθυμούν τη συναλλαγή, αν η ανταλλαγή και η εκπλήρωση δε συμβαίνουν ταυτόχρονα.

Η εύλογη αξία της επένδυσης σε ακίνητα αντανάκλα μεταξύ άλλων, το μισθωτικό έσοδο από

τρέχουσες μισθώσεις και τις εύλογες και βάσιμες παραδοχές που αντιπροσωπεύουν την άποψη της αγοράς για το τι καλώς πληροφορημένα και πρόθυμα μέρη θα εκτιμούσαν ως μισθωτικό έσοδο από μελλοντικές μισθώσεις υπό το πρίσμα των τρεχουσών συνθηκών της αγοράς. Αντα νακλά επίσης, σε όμοια βάση, κάθε ταμιακή εκροή (συμπεριλαμβανομένων των καταβολών μισθωμάτων και άλλων εκροών) που θα αναμένονταν σε σχέση με το ακίνητο. Κάποιες από αυτές τις εκροές αντικατοπτρίζονται στην υποχρέωση ενώ άλλες σχετίζονται με εκροές που δεν αναγνωρίζονται στις οικονομικές καταστάσεις παρά σε μεταγενέστερη ημερομηνία (ήτοι περιο δικές πληρωμές όπως είναι τα ενδεχόμενα μισθώματα).

Ο ορισμός της εύλογης αξίας αναφέρεται σε «μέρη που ενεργούν με τη θέλησή τους και με πλήρη γνώση των συνθηκών της αγοράς». Στο πλαίσιο αυτό, «καλώς πληροφορημένα μέρη» εννοούνται τόσο ο πρόθυμος αγοραστής όσο και ο πρόθυμος πωλητής που είναι εύλογα πληροφορημένοι για τη φύση και τα χαρακτηριστικά της επένδυσης σε ακίνητα, τις πραγματικές και πιθανές χρήσεις του και τις συνθήκες της αγοράς κατά την ημερομηνία του ισολογισμού. Ένας πρόθυμος αγοραστής παρακινείται, αλλά δεν υποχρεούται να αγοράσει. Αυτός ο αγοραστής δεν είναι ούτε υπέρ το δέον πρόθυμος ούτε αποφασισμένος να αγοράσει σε οποιαδήποτε τιμή. Ο υποτιθέμενος αγοραστής δε θα πλήρωνε μία υψηλότερη τιμή από ό,τι θα απαιτούσε μία αγορά που αποτελείται από καλώς πληροφορημένους, πρόθυμους αγοραστές.

Ένας πρόθυμος πωλητής δεν είναι ούτε ένας υπέρ το δέον πρόθυμος ούτε ένας εξαναγκασμένος πωλητής, προετοιμασμένος να πωλήσει σε οποιαδήποτε τιμή, ούτε ένας προετοιμασμένος να αναμένει μία τιμή που δε θεωρείται εύλογη βάσει των τρεχουσών συνθηκών της αγοράς. Ο πρόθυμος πωλητής παρακινείται να πουλήσει την επένδυση σε ακίνητα με τους όρους της αγοράς στην καλύτερη τιμή προσφοράς. Οι αντικειμενικές συνθήκες του πραγματικού ιδιοκτήτη της επένδυσης σε ακίνητα δεν αποτελούν μέρος αυτού του όρου, γιατί ο πρόθυμος πωλητής είναι ένας υποθετικός ιδιοκτήτης (ήτοι ένα πρόθυμος πωλητής δε θα λάμβανε υπόψη τις ιδιαίτερες φορολογικές συνθήκες του πραγματικού ιδιοκτήτη της επένδυσης σε ακίνητα).

Ο ορισμός της εύλογης αξίας αναφέρεται σε μια συναλλαγή σε καθαρά εμπορική βάση. Συναλλαγή σε καθαρά εμπορική βάση είναι μία συναλλαγή μεταξύ μερών που δεν έχουν ιδιαίτερη ή ειδική σχέση που να κάνει τις τιμές της συναλλαγής μη αντιπροσωπευτικές των συνθηκών που επικρατούν στην αγορά. Η συναλλαγή υποτίθεται ότι είναι μεταξύ μη συνδεδεμένων μερών, που το καθένα ενεργεί ανεξάρτητα.

Η καλύτερη ένδειξη της εύλογης αξίας δίδεται από τρέχουσες τιμές σε μία ενεργό αγορά για παρόμοιο ακίνητο στην ίδια τοποθεσία και κατάσταση και υποκείμενο σε παρόμοια μίσθωση και άλλες συμβάσεις. Η οντότητα φροντίζει να εξακριβώνει κάθε διαφορά στη φύση, τοποθεσία ή κατάσταση του ακινήτου ή στους συμβατικούς όρους των μισθώσεων και άλλων συμβολαίων που αφορούν το ακίνητο.

Εάν οι τρέχουσες τιμές σε μία ενεργό αγορά του είδους δεν είναι διαθέσιμες, η οντότητα λαμβάνει πληροφόρηση από διάφορες πηγές, που συμπεριλαμβάνουν:

(α) τρέχουσες τιμές σε ενεργό αγορά για ακίνητα διαφορετικής φύσης, κατάστασης ή τοποθεσίας (ή υποκείμενα σε διαφορετική μίσθωση ή άλλες συμβάσεις), αναπροσαρμοσμένες για να αντανακλούν αυτές τις διαφορές,

(β) πρόσφατες τιμές παρόμοιων ακινήτων σε λιγότερο ενεργές αγορές, με αναπροσαρμογές για να αντανακλούν κάθε μεταβολή στις οικονομικές συνθήκες από την ημερομηνία των συναλλαγών που πραγματοποιήθηκαν σε αυτές τις τιμές

και

(γ) προβλέψεις προεξοφλημένων ταμιακών ροών που βασίζονται σε αξιόπιστες εκτιμήσεις των

μελλοντικών ταμιακών ροών, που υποστηρίζονται από τους όρους κάθε υπάρχουσας μίσθωσης ή άλλων συμβάσεων και (όπου είναι δυνατόν) από εξω τερικά αποδεικτικά στοιχεία τέτοια όπως τα τρέχοντα ενοίκια της αγοράς για παρόμοια ακίνητα, στην ίδια τοποθεσία και κατάσταση και χρησιμοποιώντας προεξοφλητικά επιτόκια που αντανακλούν τις τρέχουσες εκτιμήσεις της αγοράς σχετικά με την αβεβαιότητα στην ποσότητα και την επιλογή του χρόνου των ταμιακών ροών.

Αδυναμία αξιόπιστης αποτίμησης εύλογης αξίας

Υπάρχει ένα μαχητό τεκμήριο ότι η οντότητα είναι σε θέση να προσδιορίζει την εύλογη αξία μιας επένδυσης σε ακίνητα αξιόπιστα σε μία συνεχή βάση. Όμως, σε εξαιρετικές περιπτώσεις, όταν η οντότητα αποκτά μία επένδυση σε ακίνητα (ή όταν ένα υπάρχον ακίνητο καθίσταται επένδυση μετά την ολοκλήρωση της κατασκευής ή αξιοποίησης ή μετά από μία μεταβολή στη χρήση), υπάρχει σαφή ένδειξη ότι ο αξιόπιστος προσδιορισμός της εύλογης αξίας της επένδυσης δεν είναι εφικτός σε μία συνεχή βάση. Αυτό ανακύπτει όταν και μόνον όταν συγκρίσιμες αγοραίες συναλλαγές είναι σπάνιες και εναλλακτικές αξιόπιστες εκτιμήσεις της εύλογης αξίας (για παράδειγμα, βασιζόμενες σε προεξόφληση προϋπολογιζόμενων ταμιακών ροών) δεν είναι διαθέσιμες. Σε τέτοιες περιπτώσεις, η οντότητα θα αποτιμά αυτήν την επένδυση σε ακίνητα χρησιμοποιώντας τη μέθοδο του κόστους του ΔΛΠ 16. Η υπολειμματική αξία της επένδυσης σε ακίνητα θα θεωρείται ότι είναι μηδενική. Η οντότητα θα συνεχίζει να εφαρμόζει το ΔΛΠ 16 μέχρι τη διάθεση της επένδυσης σε ακίνητα.

Σε εξαιρετικές περιπτώσεις όταν η οντότητα αναγκάζεται, για το λόγο που δόθηκε στην προηγούμενη παράγραφο, να αποτιμά μία επένδυση ακίνητης περιουσίας χρησιμοποιώντας τη μέθοδο του κόστους σύμφωνα με το ΔΛΠ 16, θα αποτιμά όλες τις άλλες επενδύσεις της σε ακίνητα στην εύλογη αξία. Στις περιπτώσεις αυτές, αν και η οντότητα χρησιμοποιεί τη μέθοδο του κόστους για μία επένδυση σε ακίνητα, θα συνεχίζει να αντιμετωπίζει λογιστικά κάθε εναπομένουσα επένδυση σε ακίνητα με τη μέθοδο της εύλογης αξίας.

Αν η οντότητα έχει αποτιμήσει προηγουμένως μία επένδυση σε ακίνητα στην εύλογη αξία, πρέπει να συνεχίσει να αποτιμά το ακίνητο στην εύλογη αξία μέχρι τη διάθεση (ή μέχρι το ακίνητο να καταστεί ιδιοχρησιμοποιούμενο ή η οντότητα να αρχίσει να αξιοποιεί το ακίνητο για μεταγενέστερη πώληση κατά τη συνήθη πορεία της επιχείρησης) ακόμη και αν συγκρίσιμες αγοραίες συναλλαγές γίνονται λιγότερο συχνές ή οι αγοραίες τιμές καθίστανται λιγότερο εύκολα διαθέσιμες.

Μέθοδος κόστους

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

7. ΔΙΑΘΕΣΕΙΣ

Μία επένδυση σε ακίνητα θα διαγράφεται (απαλείφεται από τον ισολογισμό) κατά τη διάθεση ή όταν η επένδυση αποσύρεται μονίμως από τη χρήση και δεν αναμένονται μελλοντικά οικονομικά οφέλη από τη διάθεσή της.

Η διάθεση μιας επένδυσης σε ακίνητα μπορεί να γίνεται με πώληση ή με σύναψη σύμβασης χρηματοδοτικής μίσθωσης. Κατά τον προσδιορισμό της ημερομηνίας της διάθεσης μιας επένδυσης σε ακίνητα, η οντότητα εφαρμόζει τα κριτήρια του ΔΛΠ 18 για την αναγνώριση του εσόδου από την πώληση αγαθών και λαμβάνει υπόψη τις σχετικές οδηγίες του Προσαρτήματος του ΔΛΠ Το ΔΛΠ 17 εφαρμόζεται κατά τη διάθεση με σύναψη σύμβασης χρηματοδοτικής μίσθωσης και

πώλησης και επαναμίσθωσης.

Αν σύμφωνα με την αρχή της αναγνώρισης η οντότητα αναγνωρίζει το κόστος ανταλλακτικού τμήματος μιας επένδυσης σε ακίνητα στη λογιστική αξία του περιουσιακού στοιχείου, τότε διαγράφει τη λογιστική αξία του αντικαθιστούμενου τμήματος. Για επενδύσεις σε ακίνητα που αντιμετωπίζονται λογιστικά με τη μέθοδο του κόστους, το αντικαθιστούμενο τμήμα μπορεί να μην είναι τμήμα που αποσβέστηκε ξεχωριστά. Αν δεν είναι πρακτικά δυνατό η οντότητα να προσδιορίσει τη λογιστική αξία του αντικαθιστούμενου τμήματος, μπορεί να χρησιμοποιήσει το κόστος της αντικατάστασης ως ένδειξη του κόστους του αντικαθιστούμενου τμήματος κατά την απόκτηση ή την κατασκευή του. Σύμφωνα με τη μέθοδο της εύλογης αξίας, η εύλογη αξία της επένδυσης σε ακίνητα μπορεί ήδη να αντανakλά ότι το τμήμα που θα αντικατασταθεί έχει χάσει της αξία του. Σε άλλες περιπτώσεις μπορεί να είναι δύσκολο να προσδιοριστεί το ποσοστό της εύλογης αξίας που πρέπει να μειωθεί λόγω του αντικαθιστούμενου τμήματος. Αν δεν είναι πρακτικά δυνατό να μειωθεί η εύλογη αξία του αντικαθιστούμενου τμήματος, μία εναλλακτική λύση είναι να συμπεριληφθεί το κόστος της αντικατάστασης στη λογιστική αξία του περιουσιακού στοιχείου και να επανεκτιμηθεί η εύλογη αξία, όπως θα απαιτείτο για προσθήκες που δεν προϋποθέτουν την αντικατάσταση.

Κέρδη ή ζημιές που ανακύπτουν από την απόσυρση ή διάθεση της επένδυσης σε ακίνητα θα προσδιορίζονται ως η διαφορά μεταξύ του καθαρού προϊόντος της διάθεσης και της λογιστικής αξίας του περιουσιακού στοιχείου και θα αναγνωρίζονται στα αποτελέσματα (εκτός αν το ΔΛΠ 17 απαιτεί διαφορετικά σε μία πώληση και επαναμίσθωση) κατά την περίοδο της απόσυρσης ή της διάθεσης.

Το αντάλλαγμα που πρέπει να ληφθεί κατά τη διάθεση μιας επένδυσης σε ακίνητα αναγνωρίζεται αρχικώς στην εύλογη αξία. Ειδικότερα, αν η πληρωμή για μία επένδυση σε ακίνητα αναβάλλεται, το αντάλλαγμα που λήφθηκε αναγνωρίζεται αρχικά στην ισοδύναμη ταμιακή αξία. Η διαφορά μεταξύ του ονομαστικού ποσού του ανταλλάγματος και της ταμιακής τιμής μετρητοίς αναγνωρίζεται ως έσοδο τόκου σύμφωνα με το ΔΛΠ 18, με τη μέθοδο του πραγματικού επιτοκίου.

Η οντότητα εφαρμόζει το ΔΛΠ 37 ή άλλα Πρότυπα, όπως αρμόζει, για κάθε υποχρέωση που διατηρεί μετά τη διάθεση μιας επένδυσης σε ακίνητα.

Αποζημίωση από τρίτα μέρη για επενδύσεις σε ακίνητα που απομειώθηκαν, χάθηκαν ή εγκαταλείφθηκαν πρέπει να συμπεριλαμβάνεται στα αποτελέσματα, όταν καθίσταται απαιτητή η αποζημίωση.

Απομειώσεις ή ζημιές επενδύσεων σε ακίνητα, σχετικές απαιτήσεις ή πληρωμές αποζημίωσης από τρίτα μέρη και κάθε μεταγενέστερη αγορά ή κατασκευή περιουσιακών στοιχείων αντικατάστασης είναι ξεχωριστά οικονομικά γεγονότα και πρέπει να αντιμετωπίζονται λογιστικά ως ακολούθως:

(α) απομειώσεις επενδύσεων σε ακίνητα αναγνωρίζονται σύμφωνα με το ΔΛΠ 36,

(β) αποσύρσεις ή διαθέσεις επενδύσεων σε ακίνητα αναγνωρίζονται ,

(γ) αποζημίωση από τρίτα μέρη για επενδύσεις σε ακίνητα που απομειώθηκαν, χάθηκαν ή εγκαταλείφθηκαν αναγνωρίζεται στα αποτελέσματα, όταν καθίσταται απαιτητή και

(δ) το κόστος περιουσιακών στοιχείων που αποκαταστάθηκαν, αγοράστηκαν ή κατασκευάστηκαν ως αντικαταστάσεις ..

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

Διερμηνείες που αφορούν το πρότυπο αυτό:

ΔΙΕΡΜΗΝΕΙΑ 13 Από κοινού ελεγχόμενες οικονομικές μονάδες - μη νομισματικές συνεισφορές από κοινοπρακτούντες

ΔΙΕΘΝΕΣ ΛΟΓΙΣΤΙΚΟ ΠΡΟΤΥΠΟ 41 Γεωργία

Αυτό το Διεθνές Λογιστικό Πρότυπο εγκρίθηκε από το Συμβούλιο της ΕΔΛΠ το Δεκέμβριο του 2000 και άρχισε να εφαρμόζεται για οικονομικές καταστάσεις που καλύπτουν τις περιόδους που αρχίζουν την ή μετά την 1η Ιανουαρίου 2003.

1. ΣΚΟΠΟΣ

Ο σκοπός του παρόντος Προτύπου είναι να προδιαγράψει το λογιστικό χειρισμό, την παρουσίαση των οικονομικών καταστάσεων και τις γνωστοποιήσεις που αφορούν στη γεωργική δραστηριότητα.

2. ΠΕΔΙΟ ΕΦΑΡΜΟΓΗΣ

Το παρόν Πρότυπο πρέπει να εφαρμόζεται για να λογιστικοποιούνται τα ακόλουθα, όταν αφορούν σε γεωργική δραστηριότητα:

- (α) Βιολογικά περιουσιακά στοιχεία.
- (β) Γεωργική παραγωγή κατά τη στιγμή της συγκομιδής.
- (γ) Κρατικές επιχορηγήσεις .

Το παρόν Πρότυπο δεν εφαρμόζεται σε:

- (α) Έδαφος που σχετίζεται με γεωργική δραστηριότητα (βλέπε ΔΛΠ 16 "Ενσώματα Πάγια" και ΔΛΠ 40 "επενδύσεις σε ακίνητα").
- (β) Αύλα περιουσιακά στοιχεία που σχετίζονται με γεωργική δραστηριότητα (βλέπε ΔΛΠ 38 "άυλα περιουσιακά στοιχεία").

Το παρόν Πρότυπο εφαρμόζεται σε γεωργική παραγωγή που είναι η παραγωγή που συγκεντρώθηκε από τη συγκομιδή των βιολογικών περιουσιακών στοιχείων της επιχείρησης, μόνο κατά τη στιγμή της συγκομιδής. Στη συνέχεια εφαρμόζεται το ΔΛΠ 2 "αποθέματα" ή ένα άλλο σχετικό Διεθνές Λογιστικό Πρότυπο. Κατά συνέπεια το παρόν Πρότυπο δεν ασχολείται με την επεξεργασία της γεωργικής παραγωγής μετά τη συγκομιδή. Για παράδειγμα, η επεξεργασία των σταφυλιών σε οίνο από έναν καλλιεργητή που καλλιεργήσε τα σταφύλια. Ενώ μία τέτοια διαδικασία μπορεί να είναι μία λογική και φυσική επέκταση της γεωργικής δραστηριότητας και τα γεγονότα που λαμβάνουν χώρα μπορεί να έχουν κάποια ομοιότητα με τους βιολογικούς μετασχηματισμούς, τέτοια επεξεργασία δεν περιλαμβάνεται στους ορισμούς της γεωργικής δραστηριότητας αυτού του Προτύπου.

3. ΟΡΙΣΜΟΙ

Γεωργία - συναφείς ορισμοί

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

Γεωργική δραστηριότητα είναι η διοίκηση και διαχείριση από μία επιχείρηση του βιολογικού μετασχηματισμού των βιολογικών περιουσιακών στοιχείων για πώληση, σε γεωργική παραγωγή ή σε επιπρόσθετα βιολογικά περιουσιακά στοιχεία.

Γεωργική παραγωγή είναι το προϊόν που έχει συλλεχθεί από τα βιολογικά περιουσιακά στοιχεία της επιχείρησης.

Βιολογικό περιουσιακό στοιχείο είναι ένα ζωντανό ζώο ή φυτό.

Ο βιολογικός μετασχηματισμός περιλαμβάνει τις διαδικασίες ανάπτυξης, μεταμόρφωσης, παραγωγής και γέννησης που δημιουργούν ποιοτικές ή ποσοτικές μεταβολές σε ένα βιολογικό περιουσιακό στοιχείο.

Ομάδα βιολογικών περιουσιακών στοιχείων είναι μία συγκέντρωση ομοίων ζωντανών ζώων ή φυτών.

Συγκομιδή είναι η απόσπαση της παραγωγής ενός βιολογικού περιουσιακού στοιχείου ή η λήξη της διαδικασίας ζωής ενός βιολογικού περιουσιακού στοιχείου.

4. ΚΑΤΑΧΩΡΗΣΗ ΚΑΙ ΑΠΟΤΙΜΗΣΗ

Μία επιχείρηση πρέπει να καταχωρεί ένα βιολογικό περιουσιακό στοιχείο ή μία γεωργική παραγωγή όταν και μόνον όταν:

- (α) Η επιχείρηση ελέγχει το περιουσιακό στοιχείο ως αποτέλεσμα γεγονότων του παρελθόντος.
- (β) Πιθανολογείται ότι μελλοντικά οικονομικά οφέλη που συνδέονται με το περιουσιακό στοιχείο θα εισρεύσουν στην επιχείρηση.
- (γ) Το κόστος του περιουσιακού στοιχείου μπορεί να αποτιμηθεί αξιόπιστα.

Στη γεωργική δραστηριότητα, ο έλεγχος μπορεί να τεκμηριωθεί, για παράδειγμα, από τη νόμιμη ιδιοκτησία των κτηνών και τη σηματοδότηση ή άλλη σήμανση των κτηνών κατά την απόκτηση, γέννηση ή απογαλακτισμό. Τα μελλοντικά οφέλη εκτιμώνται συνήθως με την αποτίμηση των σημαντικών φυσικών ιδιοτήτων.

Ένα βιολογικό περιουσιακό στοιχείο πρέπει να αποτιμάται κατά την αρχική καταχώρηση και κατά την ημερομηνία κάθε ισολογισμού στην εύλογη αξία του μείον το εκτιμώμενο στον τόπο της πώλησης κόστος.

Γεωργική παραγωγή που συλλέχθηκε από τη συγκομιδή βιολογικών περιουσιακών στοιχείων μιας επιχείρησης πρέπει να αποτιμάται στην εύλογη αξία της μείον το εκτιμώμενο στον τόπο της πώλησης κόστος, κατά τη στιγμή της συγκομιδής. Αυτή η αποτίμηση συνιστά το κόστος κατά την ημερομηνία εφαρμογής του ΔΛΠ 2 "αποθέματα" ή άλλου εφαρμοστέου ΔΛΠ

Το κόστος στον τόπο της πώλησης, περιλαμβάνει προμήθειες σε μεσίτες και πωλητές, εισφορές σε ρυθμιστικές αρχές και χρηματιστήρια εμπορευμάτων, φόρους μεταβίβασης και δασμούς. Το κόστος στον τόπο της πώλησης δεν περιλαμβάνει κόστος μεταφοράς και άλλα κόστη αναγκαία για να φθάσουν τα περιουσιακά στοιχεία σε μία αγορά.

Ο προσδιορισμός της εύλογης αξίας για ένα βιολογικό περιουσιακό στοιχείο ή γεωργικής παραγωγής μπορεί να διευκολύνεται ομαδοποιώντας βιολογικά περιουσιακά στοιχεία ή γεωργική παραγωγή σύμφωνα με σημαντικές ιδιότητες. Για παράδειγμα, κατά ηλικία ή ποιότητα. Μία επιχείρηση επιλέγει τις ιδιότητες που ανταποκρίνονται στις ιδιότητες που συνηθίζονται στην αγορά ως μία βάση τιμολόγησης.

Οι επιχειρήσεις συχνά υπεισέρχονται σε συμφωνίες να πωλήσουν τα βιολογικά περιουσιακά στοιχεία τους ή τη γεωργική παραγωγή σε μία μελλοντική ημερομηνία. Οι συμβατικές τιμές δεν αναφέρονται αναγκαστικά στον προσδιορισμό της εύλογης αξίας, επειδή η εύλογη αξία αντανακλά την τρέχουσα αγορά στην οποία ένας πρόθυμος αγοραστής και πωλητής θα συνάψουν μία συναλλαγή. Συνεπώς, η εύλογη αξία ενός βιολογικού περιουσιακού στοιχείου ή γεωργικής παραγωγής δεν προσαρμόζεται, λόγω της ύπαρξης ενός συμβολαίου. Σε μερικές περιπτώσεις, μία σύμβαση για πώληση ενός βιολογικού περιουσιακού στοιχείου ή γεωργικής παραγωγής μπορεί να είναι μια επαχθής σύμβαση, όπως ορίζεται στο ΔΛΠ 37 "προβλέψεις, ενδεχόμενες υποχρεώσεις και ενδεχόμενες απαιτήσεις". Το ΔΛΠ 37 εφαρμόζεται σε επαχθείς συμβάσεις.

Αν υπάρχει μία ενεργός αγορά για ένα βιολογικό περιουσιακό στοιχείο ή γεωργική παραγωγή, οι επικρατούσες τιμές σε αυτή την αγορά είναι η κατάλληλη βάση για τον προσδιορισμό της εύλογης αξίας αυτού του στοιχείου. Αν μία επιχείρηση έχει πρόσβαση σε διαφορετικές ενεργούς αγορές, χρησιμοποιεί την περισσότερο σχετική. Για παράδειγμα, αν μία επιχείρηση έχει πρόσβαση σε δύο ενεργούς αγορές, θα χρησιμοποιήσει την τιμή που υπάρχει στην αγορά που αναμένεται να χρησιμοποιηθεί.

Αν δεν υπάρχει μία ενεργός αγορά, η επιχείρηση χρησιμοποιεί ένα ή περισσότερα από τα ακόλουθα, αν είναι διαθέσιμα, για τον προσδιορισμό της εύλογης αξίας:

(α) Την τιμή της πιο πρόσφατης συναλλαγής στην αγορά, εφόσον δεν υπήρξε μία σημαντική μεταβολή στις οικονομικές συνθήκες μεταξύ της ημερομηνίας αυτής της συναλλαγής και της ημερομηνίας του ισολογισμού.

(β) Τις αγοραίες τιμές για όμοια περιουσιακά στοιχεία με προσαρμογή για να αντανακλούν τις διαφορές.

(γ) Τους τομείς αναφοράς όπως η αξία ενός αγρού κηπευτικών που εκφράζεται κατά εξαγωγικό τελάρο, κατά μόνιο ή εκτάριο και η αξία των κτηνών που εκφράζεται κατά χιλιόγραμμα κρέατος.

Σε ορισμένες περιπτώσεις, οι πηγές πληροφόρησης μπορεί να προτείνουν διαφορετικά συμπεράσματα ως προς την εύλογη αξία ενός βιολογικού περιουσιακού στοιχείου ή γεωργικής παραγωγής. Μία επιχείρηση εξετάζει τους λόγους αυτών των διαφορών, για να φθάσει στην πιο αξιόπιστη εκτίμηση της εύλογης αξίας μέσα σε ένα σχετικά στενό φάσμα λογικών εκτιμήσεων. Σε μερικές περιπτώσεις, οι προσδιορισμένες στην αγορά τιμές ή αξίες μπορεί να μην είναι διαθέσιμες για ένα βιολογικό περιουσιακό στοιχείο στην παρούσα κατάστασή του. Σε αυτές τις περιπτώσεις, μία επιχείρηση χρησιμοποιεί την παρούσα αξία των αναμενόμενων καθαρών ταμιακών ροών από το περιουσιακό στοιχείο, προεξοφλημένες με το τρέχον προσδιορισμένο από την αγορά προ φόρου επιτόκιο, για τον προσδιορισμό της εύλογης αξίας.

Ο σκοπός του υπολογισμού της παρούσας αξίας των αναμενόμενων καθαρών ταμιακών ροών είναι να προσδιορίσει την εύλογη αξία ενός βιολογικού περιουσιακού στοιχείου στην παρούσα θέση και κατάστασή του. Μία επιχείρηση κάνει αυτόν τον υπολογισμό για να προσδιορίσει ένα κατάλληλο προεξοφλητικό επιτόκιο που θα χρησιμοποιηθεί και στην εκτίμηση των αναμενόμενων καθαρών ταμιακών ροών. Η παρούσα κατάσταση ενός βιολογικού περιουσιακού στοιχείου δεν περιλαμβάνει οποιαδήποτε αύξηση στην αξία από πρόσθετο βιολογικό μετασχηματισμό και μελλοντικές δραστηριότητες της επιχείρησης, τέτοιες όπως εκείνες που αφορούν στην ενίσχυση του μελλοντικού βιολογικού μετασχηματισμού, συγκομιδής και πώλησης.

Μία επιχείρηση δεν περιλαμβάνει οποιαδήποτε ταμιακή ροή χρηματοδότησης περιουσιακών στοιχείων, φορολογίας ή επανασύστασης των βιολογικών περιουσιακών στοιχείων μετά τη συγκομιδή (για παράδειγμα, το κόστος επαναφύτευσης δένδρων σε μία δασική φυτεία μετά τη συγκομιδή).

Προκειμένου να συμφωνηθεί τιμή σε μία συναλλαγή σε καθαρά εμπορική βάση οι πρόθυμοι και με γνώση αγοραστές και πωλητές λαμβάνουν υπόψη την πιθανότητα διακυμάνσεων στις ταμιακές ροές. Έπεται ότι η εύλογη αξία αντανακλά την πιθανότητα τέτοιων μεταβολών. Αντίστοιχα, μία επιχείρηση ενσωματώνει προσδοκίες για πιθανές διακυμάνσεις στις ταμιακές ροές είτε σε αναμενόμενες ταμιακές ροές είτε στα επιτόκια είτε σε κάποιο συνδυασμό και των δύο. Κατά τον προσδιορισμό ενός επιτοκίου, μία επιχείρηση χρησιμοποιεί συνεπείς παραδοχές με εκείνες που χρησιμοποιούνται στην εκτίμηση των αναμενόμενων ταμιακών ροών, για να αποφύγει τη συνέπεια μερικών παραδοχών που διπλοπολογίζονται ή αγνοούνται.

Το κόστος μπορεί μερικές φορές να πλησιάζει την εύλογη αξία, ειδικότερα όταν:

(α) Μικρός βιολογικός μετασχηματισμός έχει λάβει χώρα από τη στιγμή που προέκυψε το αρχικό κόστος (για παράδειγμα, δενδρύλλια οπωροφόρων δένδρων, φυτεμένα αμέσως πριν από μια ημερομηνία ισολογισμού).

(β) Η επίπτωση του βιολογικού μετασχηματισμού στην τιμή δεν αναμένεται να είναι ουσιώδης (για παράδειγμα, η αρχική ανάπτυξη σε ένα 30ετή παραγωγικό κύκλο πευκοφυτείας).

Τα βιολογικά περιουσιακά στοιχεία είναι συχνά φυσικά συνδεδεμένα με το έδαφος (για παράδειγμα, δένδρα σε μία δασική φυτεία). Μπορεί να μην υπάρχει ξεχωριστή αγορά για βιολογικά

περιουσιακά στοιχεία που είναι συνδεδεμένα με το έδαφος, αλλά μία ενεργός αγορά μπορεί να υπάρχει για τα συνδυασμένα περιουσιακά στοιχεία, δηλαδή, για τα βιολογικά περιουσιακά στοιχεία, το ακαλλιέργητο έδαφος και τις εδαφικές βελτιώσεις, ως ένα σύνολο. Μία επιχείρηση μπορεί να χρησιμοποιεί πληροφόρηση που αφορά σε συνδυασμένα περιουσιακά στοιχεία για να προσδιορίσει την εύλογη αξία των βιολογικών περιουσιακών στοιχείων. Για παράδειγμα, η εύλογη αξία της ακαλλιέργητης γης και των εδαφικών βελτιώσεων μπορεί να αφαιρείται από την εύλογη αξία των συνδυασμένων περιουσιακών στοιχείων για να υπολογισθεί η εύλογη αξία των βιολογικών περιουσιακών στοιχείων.

Κέρδη και ζημίες

Κέρδος ή ζημία, που προκύπτει κατά την αρχική καταχώρηση ενός βιολογικού περιουσιακού στοιχείου στην εύλογη αξία μείον το εκτιμώμενο στον τόπο της πώλησης κόστος και από μία μεταβολή στην εύλογη αξία μείον το εκτιμώμενο στον τόπο της πώλησης κόστος ενός βιολογικού περιουσιακού στοιχείου, πρέπει να περιλαμβάνεται στο καθαρό κέρδος ή ζημία της περιόδου στην οποία προκύπτει.

Μία ζημία μπορεί να προκύπτει κατά την αρχική καταχώρηση ενός βιολογικού περιουσιακού στοιχείου, επειδή το εκτιμώμενο κατά την πώληση κόστος αφαιρείται κατά τον προσδιορισμό της εύλογης αξίας μείον το εκτιμώμενο κατά την πώληση κόστος ενός βιολογικού περιουσιακού στοιχείου. Ένα κέρδος μπορεί να προκύπτει κατά την αρχική καταχώρηση ενός βιολογικού περιουσιακού στοιχείου, όπως όταν ένα μοσχάρι γεννιέται.

Ένα κέρδος ή ζημία που προκύπτει κατά την αρχική καταχώρηση της γεωργικής παραγωγής στην εύλογη αξία μείον το εκτιμώμενο στον τόπο της πώλησης κόστος, πρέπει να συμπεριλαμβάνεται στο καθαρό κέρδος ή ζημία της περιόδου στην οποία προκύπτει.

Ένα κέρδος ή ζημία μπορεί να προκύπτει κατά την αρχική καταχώρηση της γεωργικής παραγωγής ως αποτέλεσμα συγκομιδής.

Αδυναμία για αξιόπιστη αποτίμηση εύλογης αξίας

Υπάρχει η υπόθεση ότι η εύλογη αξία μπορεί να επιμετρηθεί αξιόπιστα για ένα βιολογικό περιουσιακό στοιχείο. Όμως αυτή η παραδοχή μπορεί να αντικρούεται μόνο κατά την αρχική αναγνώριση ενός βιολογικού περιουσιακού στοιχείου για το οποίο τιμές ή αξίες προσδιοριζόμενες από την αγορά δεν είναι διαθέσιμες και για τις οποίες εναλλακτικές εκτιμήσεις της εύλογης αξίας είναι καθαρά αναξιόπιστες. Σε τέτοια περίπτωση, αυτό το βιολογικό περιουσιακό στοιχείο πρέπει να επιμετράται στο κόστος του μείον κάθε σωρευμένη απόσβεση και κάθε σωρευμένη ζημία απομείωσης της αξίας του. Εφόσον η εύλογη αξία τέτοιου βιολογικού περιουσιακού στοιχείου καθίσταται αξιόπιστα μετρήσιμη, η οντότητα θα αποτιμά αυτό στην εύλογη αξία του μείον τα εκτιμώμενα κόστη στο σημείο πώλησης. Όταν ένα μη κυκλοφορούν βιολογικό περιουσιακό στοιχείο πληροί τα κριτήρια για κατάταξη ως κατεχόμενο προς πώληση (ή συμπεριλαμβάνεται σε ομάδα διάθεσης που κατατάσσεται ως κατεχόμενη προς πώληση) σύμφωνα με το Δ.Π.Χ.Π. 5 Μη Κυκλοφορούντα Περιουσιακά Στοιχεία που Κατέχονται προς Πώληση και Διακοπείσες Δραστηριότητες, τεκμαίρεται ότι η εύλογη αξία μπορεί να επιμετρηθεί αξιόπιστα. (ΔΠΧΠ5)

Σε όλες τις περιπτώσεις, μία επιχείρηση αποτιμά τη γεωργική παραγωγή κατά τη στιγμή της συγκομιδής στην εύλογη αξία της μείον το εκτιμώμενο στον τόπο της πώλησης κόστος. Αυτό το Πρότυπο εκφράζει την άποψη ότι η εύλογη αξία της γεωργικής παραγωγής κατά τη στιγμή της συγκομιδής μπορεί πάντοτε να αποτιμάται αξιόπιστα.

Κατά τον προσδιορισμό του κόστους, της σωρευμένης απόσβεσης και των σωρευμένων ζημιών απομείωσης, μία επιχείρηση λαμβάνει υπόψη τα ΔΛΠ 2 "Αποθέματα", ΔΛΠ 16 "ενσώματα πάγια" και ΔΛΠ 36 "απομείωση αξίας περιουσιακών στοιχείων".

5. ΚΡΑΤΙΚΕΣ ΕΠΙΧΟΡΗΓΗΣΕΙΣ

Μία χωρίς όρους κρατική επιχορήγηση που αφορά σε ένα βιολογικό περιουσιακό στοιχείο αποτιμώμενο στην εύλογη αξία του μείον το εκτιμώμενο στον τόπο της πώλησης κόστος πρέπει να καταχωρείται ως έσοδο, όταν και μόνον όταν, η κρατική επιχορήγηση καθίσταται εισπρακτέα. Αν μία κρατική επιχορήγηση, που συνδέεται με ένα βιολογικό περιουσιακό στοιχείο που αποτιμάται στην εύλογη αξία του μείον το εκτιμώμενο στον τόπο της πώλησης κόστος, είναι με όρους, που περιλαμβάνουν ότι η κρατική επιχορήγηση απαιτεί, η επιχείρηση να μην απασχολείται σε συγκεκριμένη γεωργική δραστηριότητα, η επιχείρηση πρέπει να καταχωρεί την κρατική επιχορήγηση ως έσοδο, όταν και μόνον όταν οι όροι που συνάπτονται στην κρατική επιχορήγηση πληρούνται.

Οι όροι και οι προϋποθέσεις των κρατικών επιχορηγήσεων ποικίλουν. Για παράδειγμα, μία κρατική επιχορήγηση μπορεί να απαιτεί μία επιχείρηση να καλλιεργεί σε μία ορισμένη περιοχή για πέντε έτη και να απαιτεί η επιχείρηση να επιστρέψει ολόκληρη την κρατική επιχορήγηση, αν καλλιεργεί για λιγότερο από πέντε έτη. Στην περίπτωση αυτή, η κρατική επιχορήγηση δεν καταχωρείται ως έσοδο μέχρις ότου περάσουν τα πέντε έτη. Όμως, αν η κρατική επιχορήγηση επιτρέπει μέρος της κρατικής επιχορήγησης να αποκτάται βασιζόμενη στο πέρασμα του χρόνου, η επιχείρηση καταχωρεί την κρατική επιχορήγηση ως έσοδο πάνω σε μία χρονική αναλογία. Αν μία κρατική επιχορήγηση αφορά σε ένα βιολογικό περιουσιακό στοιχείο αποτιμώμενο στο κόστος του μείον κάθε σωρευμένη απόσβεση και κάθε σωρευμένη ζημία απομείωσης εφαρμόζεται το ΔΛΠ 20 "λογιστική κρατικών επιχορηγήσεων και γνωστοποίηση κρατικής υποστήριξης".

Αυτό το Πρότυπο απαιτεί μία διαφορετική μεταχείριση, από το ΔΛΠ 20, αν μία κρατική επιχορήγηση αφορά σε ένα βιολογικό περιουσιακό στοιχείο αποτιμώμενο στην εύλογη αξία του μείον το εκτιμώμενο κόστος στον τόπο της πώλησης ή μία κρατική επιχορήγηση απαιτεί μία επιχείρηση να μην ασχολείται σε καθορισμένη γεωργική δραστηριότητα. Το ΔΛΠ 20 εφαρμόζεται μόνο σε μία κρατική επιχορήγηση που συνδέεται με ένα βιολογικό περιουσιακό στοιχείο που αποτιμάται στο κόστος του μείον κάθε σωρευμένη απόσβεση και κάθε σωρευμένη ζημία απομείωσης.

6. ΗΜΕΡΟΜΗΝΙΑ ΕΝΑΡΞΗΣ ΙΣΧΥΟΣ ΚΑΙ ΜΕΤΑΒΑΤΙΚΗ ΠΕΡΙΟΔΟΣ

Αυτό το Διεθνές Λογιστικό Πρότυπο τίθεται σε εφαρμογή για τις ετήσιες οικονομικές καταστάσεις που καλύπτουν τις περιόδους που αρχίζουν την ή μετά την 1η Ιανουαρίου 2003. Εφαρμογή ενωρίτερα ενθαρρύνεται. Αν μία επιχείρηση εφαρμόζει αυτό το Πρότυπο για περιόδους που αρχίζουν πριν από την 1η Ιανουαρίου 2003, αυτό το γεγονός πρέπει να γνωστοποιείται. Αυτό το Πρότυπο δεν καθιερώνει οποιαδήποτε ειδική μεταβατική διάταξη. Η υιοθέτηση του παρόντος Προτύπου λογιστικοποιείται σύμφωνα με το ΔΛΠ 8 "Καθαρό Κέρδος ή Ζημία Περιόδου, Βασικά Λάθη και Μεταβολές στις Λογιστικές Αρχές".

7. ΔΙΕΡΜΗΝΕΙΑ 13 Από κοινού ελεγχόμενες οικονομικές μονάδες - μη νομισματικές συνεισφορές από κοινοπρακτούντες

Θέμα

Το ΔΛΠ 31 αναφέρεται στις εισφορές και τις πωλήσεις μεταξύ ενός μέλους κοινοπραξίας και μιας κοινοπραξίας ως εξής: «Όταν ένα μέλος κοινοπραξίας συνεισφέρει ή πωλεί περιουσιακά στοιχεία σε μια κοινοπραξία, η αναγνώριση οποιασδήποτε αναλογίας κέρδους ή ζημίας από τη συναλλαγή θα αντικατοπτρίζει την ουσία της συναλλαγής.» Επιπρόσθετα, το ΔΛΠ 31 αναφέρει ότι μία «από κοινού ελεγχόμενη οικονομική οντότητα είναι μία κοινοπραξία που προϋποθέτει την ίδρυση μιας εταιρίας ή συνεταιρισμού ή άλλης οντότητας στην οποία κάθε μέλος έχει συμμετοχή». Δεν υπάρχει ρητή καθοδήγηση για την αναγνώριση κερδών και ζημιών που προκύπτουν από εισφορές μη χρηματικών περιουσιακών στοιχείων σε από Κοινού Ελεγχόμενες Οικονομικές Οντότητες [«Κ.Ε.Ο.Ο.»].(ΔΛΠ 31) Συνεισφορές σε μία από ΚΕΟΜ είναι μεταβιβάσεις περιουσιακών στοιχείων από κοινοπρακτούντες σε αντάλλαγμα δικαιώματος στα ίδια κεφάλαια της από ΚΕΟΜ

Τέτοιες συνεισφορές μπορεί να έχουν διάφορες μορφές. Συνεισφορές μπορεί να γίνονται ταυτόχρονα από τους κοινοπρακτούντες είτε κατά τη σύσταση της από ΚΕΟΜ είτε μεταγενέστερα. Η αντιπαροχή που λαμβάνεται από τους κοινοπρακτούντες σε αντάλλαγμα για τα περιουσιακά στοιχεία που συνεισφέρονται στην από ΚΕΟΜ, μπορεί επίσης να περιλαμβάνει μετρητά ή άλλη αντιπαροχή που δεν εξαρτάται από μελλοντικές ταμιακές ροές της από ΚΕΟΜ (πρόσθετη αντιπαροχή).

Τα θέματα είναι:

- (α) πότε πρέπει να καταχωρείται από τον κοινοπρακτούντα στην κατάσταση λογαριασμού αποτελεσμάτων, η σχετική αναλογία κερδών ή ζημιών που προέρχεται από μία συνεισφορά μη νομισματικού περιουσιακού στοιχείου σε μία από ΚΕΟΜ σε αντάλλαγμα το δικαίωμα στα ίδια κεφάλαια της από ΚΕΟΜ,
- (β) πως η πρόσθετη αντιπαροχή πρέπει να λογιστικοποιείται από τον κοινοπρακτούντα και
- (γ) πως πρέπει να παρουσιάζεται στις ενοποιημένες οικονομικές καταστάσεις του κοινοπρακτούντος κάθε μη πραγματοποιηθέν κέρδος ή ζημία.

Η παρούσα Διερμηνεία αφορά το λογιστικό χειρισμό του κοινοπρακτούντος για μη νομισματικές συνεισφορές σε μία από ΚΕΟΜ με αντάλλαγμα το δικαίωμα στα ίδια κεφάλαια της από ΚΕΟΜ που λογιστικοποιείται χρησιμοποιώντας είτε τη μέθοδο της καθαρής θέσης είτε την αναλογική ενοποίηση.

Ομόφωνη αποδοχή

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

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

ή

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

ή

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

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

Αν, επιπρόσθετα με τη λήψη συμμετοχής στην καθαρή θέση της από κοινού ελεγχόμενης οικονομικής επιχείρησης, ένας κοινοπρακτών λάβει χρηματικά ή μη χρηματικά περιουσιακά στοιχεία θα αναγνωρισθεί από τον κοινοπρακτούντα στα αποτελέσματα μία κατάλληλη αναλογία κέρδους ή ζημίας στην συναλλαγή.(ΔΛΠ 16)

Μη πραγματοποιηθέντα κέρδη ή ζημίες από μη νομισματικά περιουσιακά στοιχεία που εισφέρθηκαν στην από ΚΕΟΜ πρέπει να απαλείφονται έναντι των σχετικών περιουσιακών στοιχείων σύμφωνα με τη μέθοδο της αναλογικής ενοποίησης ή έναντι της επένδυσης σύμφωνα με τη μέθοδο της καθαρής θέσης. Τέτοια μη πραγματοποιηθέντα κέρδη ή ζημίες δεν πρέπει να παρουσιάζονται ως αναβαλλόμενα κέρδη ή ζημίες στον ενοποιημένο ισολογισμό του κοινοπρακτούντος.

Ημερομηνία Έναρξης Ισχύος: Η παρούσα Διερμηνεία τίθεται σε ισχύ για ετήσιες οικονομικές περιόδους που αρχίζουν την ή μετά από την 1 Ιανουαρίου 1999. Η εφαρμογή νωρίτερα

ενθαρρύνεται. Οι μεταβολές των λογιστικών πολιτικών θα λογιστικοποιούνται σύμφωνα με το ΔΛΠ 8. Οι τροποποιήσεις που αφορούν τη λογιστική αντιμετώπιση των συναλλαγών με μη χρηματικές εισφορές που καθορίζονται θα εφαρμόζονται μελλοντικά σε μελλοντικές συναλλαγές.

Η οντότητα θα εφαρμόζει τις τροποποιήσεις του ΔΛΠ 16 Ενσώματες Ακινήτοποιήσεις στην παρούσα Διερμηνεία για ετήσιες περιόδους που ξεκινούν την ή μετά την 1η Ιανουαρίου 2005. Αν η οντότητα εφαρμόσει το Πρότυπο αυτό για προγενέστερη περίοδο, θα εφαρμόζει τις τροποποιήσεις αυτές και για εκείνη την προγενέστερη περίοδο.(ΔΛΠ 16)