

I.F.R.S. Newsletter

Grant Thornton 

Περιεχόμενα

IASB NEWS

**ΚΑΝΟΝΙΣΜΟΣ (ΕΚ) αριθ. 610/2007
ΤΗΣ ΕΠΙΤΡΟΠΗΣ**
της 1ης Ιουνίου 2007

**ΚΑΝΟΝΙΣΜΟΣ (ΕΚ) αριθ. 611/2007
ΤΗΣ ΕΠΙΤΡΟΠΗΣ**
της 1ης Ιουνίου 2007

IFRIC 13
«Προγράμματα Πιστότητας Πελατών»

IFRIC 14
«IAS 19 - Όριο περιουσιακών στοιχείων
καθορισμένων παροχών, ελάχιστες
απαιτήσεις χρηματοδότησης και η
αλληλεπίδρασή τους»

Βελτιώσεις το IAS 1
«Παρουσίαση των Οικονομικών
Καταστάσεων»

Πληροφορίες για τα Δ.Π.Χ.Π. στην Ελλάδα.

Η Grant Thornton International είναι διεθνής οργανισμός Ορκωτών Ελεγκτών, Φορολογικών Συμβούλων και Συμβούλων Επιχειρήσεων.

Εκπροσωπείται σε 112 χώρες, αριθμεί περίπου 22.000 εργαζομένους σε 519 γραφεία σε όλο τον κόσμο, με μικτό κύκλο εργασιών 2.5 δισεκατομμύρια δολάρια.

Ένας από τους βασικούς ρόλους της Grant Thornton International είναι η συμβολή της στην ανάπτυξη των επιχειρήσεων, επιτυγχάνοντας την αξιοποίηση των ευκαιριών και την ελαχιστοποίηση των κινδύνων.

Η παρούσα έκδοση της **Grant Thornton** έχει σκοπό την ενημέρωση του αναγνώστη σε θέματα που σχετίζονται με τα **ΔΠΧΠ (Διεθνή Πρότυπα Χρηματοοικονομικής Παρουσίασης)**.

Οι πληροφορίες που δίνονται περιορίζονται σε ουσιώδη σημεία και γι' αυτό δεν πρέπει να θεωρηθούν πλήρεις.

Η Grant Thornton διαθέτει οργανωμένο τμήμα που ασχολείται με την συστηματική μελέτη εφαρμογής των ΔΠΧΠ (Διεθνή Πρότυπα Χρηματοοικονομικής Παρουσίασης)

Για περισσότερες πληροφορίες μπορείτε να απευθύνεστε στην Διεύθυνση Ανάλυσης και Εφαρμογής των ΔΠΧΠ της Grant Thornton:

Μάριος Λασσανιάνος

Μανώλης Μιχαλός

Γιάννης Λέος

Νίκος Ιωάννου

Δημήτρης Δουβρής

Δήμητρα Παγώνη

Αθανάσιος Ξύνας

Εάν επιθυμείτε να μην σας ξαναστείλουμε το IFRS Newsletter της εταιρείας μας, επικοινωνήστε μαζί μας στο: kkoulouri@grant-thornton.gr

IASB NEWS

Βελτιώσεις στον λογιστικό χειρισμό των κοινών διακανονισμών (joint arrangements).

Στις 13 Σεπτεμβρίου 2007 το IASB εξέδωσε προτάσεις για την βελτίωση του λογιστικού χειρισμού των κοινών διακανονισμών. Το Exposure Draft 9 «Κοινοί Διακανονισμοί» προτείνει την αντικατάσταση του υπάρχοντος Προτύπου IAS 31 «Συμμετοχές σε Κοινοπραξίες» και αποτελεί την πρώτη μεγάλη αναθεώρηση του Προτύπου από την έκδοσή του το 1990.

Η αναθεώρηση αυτή αποτελεί μέρος του βραχυπρόθεσμου σχεδίου σύγκλησης του IASB με το FASB προκειμένου να μειωθούν οι διαφορές μεταξύ των IFRS και των US GAAP.

Οι προτεινόμενες βελτιώσεις εστιάζουν κυρίως σε δύο σημεία του παρόντος λογιστικού χειρισμού των κοινών διακανονισμών ο οποίος σύμφωνα με το IASB αποτελεί εμπόδιο για την σύνταξη αναφορών υψηλής ποιότητας.

Βελτιώσεις στον λογιστικό χειρισμό των κοινών διακανονισμών (joint arrangements).

- Ο παρόν λογιστικός χειρισμός για τους κοινούς διακανονισμούς ακολουθεί τη νομική μορφή των δραστηριοτήτων. Αυτό όμως δεν αντικατοπτρίζει πάντα τα συμβατικά δικαιώματα και υποχρεώσεις που προέρχονται από την συμφωνία μεταξύ των μερών. Η εστίαση σε αυτά τα δικαιώματα και τις υποχρεώσεις θα παράσχει μια πιο ρεαλιστική απεικόνιση των κοινών διακανονισμών στις οικονομικές αναφορές των εμπλεκόμενων μερών.
- Ο παρόν λογιστικός χειρισμός για τους κοινούς διακανονισμούς ακολουθεί τη νομική μορφή των δραστηριοτήτων. Αυτό όμως δεν αντικατοπτρίζει πάντα τα συμβατικά δικαιώματα και υποχρεώσεις που προέρχονται από την συμφωνία μεταξύ των μερών. Η εστίαση σε αυτά τα δικαιώματα και τις υποχρεώσεις θα παράσχει μια πιο ρεαλιστική απεικόνιση των κοινών διακανονισμών στις οικονομικές αναφορές των εμπλεκόμενων μερών.

Οι προτεινόμενες βελτιώσεις παρέχουν στους χρήστες των οικονομικών καταστάσεων περισσότερες πληροφορίες σχετικά με τις δραστηριότητες των επιχειρήσεων μέσω κοινών διακανονισμών συμπεριλαμβανομένης μιας περιγραφής της φύσης των κοινών διακανονισμών και περιληπτικών οικονομικών πληροφοριών σχετικά με τις συμμετοχές της σε κοινοπραξίες.

Έκδοση αναθεωρημένου Προτύπου για την παρουσίαση των οικονομικών καταστάσεων.

Στις 6 Σεπτεμβρίου 2007 το IASB εξέδωσε αναθεωρημένη έκδοση του IAS 1 «Παρουσίαση των Οικονομικών Καταστάσεων». Αυτή η έκδοση έχει ως σκοπό να βελτιώσει την ικανότητα των χρηστών για ανάλυση και σύγκριση των πληροφοριών των οικονομικών καταστάσεων.

Αναλυτικά οι βελτιώσεις του Προτύπου παρουσιάζονται στο παρόν Newsletter σε επόμενη ενότητα.

Πρόταση για επιπλέον οδηγίες για την αντιστάθμιση κινδύνων.

Στις 6 Σεπτεμβρίου 2007 το IASB εξέδωσε ένα προσχέδιο (ED) σχετικά με τις προτεινόμενες τροποποιήσεις του ΔΛΠ 39 «Χρηματοοικονομικά Μέσα: Αναγνώριση και Αποτίμηση». Σκοπός των τροποποιήσεων αυτών είναι να διευκρινιστεί τι μπορεί να οριστεί ως αντισταθμιστικό εργαλείο σε μία σχέση λογιστικής αντιστάθμισης κινδύνων.

Το ED προσδιορίζει τους κινδύνους που μπορούν να χαρακτηριστούν ως αντισταθμισμένοι όταν μία επιχείρηση αντισταθμίζει την έκθεσή της σε ένα χρηματοοικονομικό μέσο. Επιπλέον, διευκρινίζει πότε μία επιχείρηση μπορεί να χαρακτηρίσει ένα τμήμα της ταμειακής ροής ενός χρηματοοικονομικού μέσου ως αντισταθμιστικό εργαλείο.

Οι προτάσεις αντιστοιχούν στις αιτήσεις για πρόσθετη καθοδήγηση σχετικά με το τι μπορεί να καθοριστεί ως αντισταθμιστικό εργαλείο κατά το ΔΛΠ 39. Παρόλο που το IASB αναλαμβάνει μία έρευνα που θα οδηγήσει τελικά στην αντικατάσταση του ΔΛΠ 39, η εργασία αυτή βρίσκεται στα πρώτα στάδια και γι αυτό πρότεινε τις τροποποιήσεις του ED.

Έκδοση προτεινόμενης οδηγίας για αντιστάθμιση καθαρής επένδυσης σε επιχειρηματική δραστηριότητα του εξωτερικού.

Στις 19 Ιουλίου 2007 η IFRIC εξέδωσε για δημόσιο σχολιασμό ένα προσχέδιο Διεργημείας IFRIC D22 «Αντιστάθμιση καθαρής επένδυσης σε επιχειρηματική δραστηριότητα του εξωτερικού».

Η IFRIC D22 διευκρινίζει δύο ζητήματα που προέκυψαν από δύο Πρότυπα και συγκεκριμένα το IAS 21 και το IAS 39 σχετικά με το λογιστικό χειρισμό της αντιστάθμισης κινδύνου ξένου νομίσματος μεταξύ μίας επιχείρησης και των δραστηριοτήτων της στο εξωτερικό. Το προσχέδιο διευκρινίζει τι αποτελεί κίνδυνο σε μια αντιστάθμιση καθαρής επένδυσης στο εξωτερικό και ποιο εργαλείο εντός του ομίλου θα αντισταθμίζει τον κίνδυνο.

Έκδοση προτεινόμενης οδηγίας για πωλήσεις real estate.

Στις 5 Ιουλίου 2007 η IFRIC εξέδωσε για δημόσιο σχολιασμό ένα προσχέδιο Διεργημείας IFRIC D21 «Πωλήσεις Real Estate».

Η προτεινόμενη Διεργημεία θα παρέχει οδηγίες για την λογιστική πρακτική που θα πρέπει να ακολουθούν οι κατασκευαστές για την πώληση ακίνητης περιουσίας (όπως διαμερίσματα και σπίτια για παράδειγμα πριν ολοκληρωθεί η κατασκευή).

Επί του παρόντος, οι κατασκευαστές real estate ερμηνεύουν τα IFRS με διάφορους τρόπους και αναγνωρίζουν το έσοδο της πώλησης των ακινήτων σε διαφορετικές χρονικές στιγμές. Ορισμένοι αναγνωρίζουν έσοδο μόνο αφού έχουν πωλήσει μια ολοκληρωμένη κατασκευή στον αγοραστή, ενώ άλλοι αναγνωρίζουν έσοδο νωρίτερα, δηλαδή κατά την διάρκεια της κατασκευής σύμφωνα με το στάδιο ολοκλήρωσης του έργου.

Η IFRIC D21 προτείνει την αναγνώριση του εσόδου κατά την διάρκεια της κατασκευής μόνο εάν ο κατασκευαστής παρέχει και κατασκευαστικές υπηρεσίες εκτός από την πώληση του αγαθού (δηλαδή ολοκληρωμένα ακίνητα). Επιπλέον προτείνει και τα χαρακτηριστικά εκείνα που θα δεικνύουν ότι ο πωλητής παρέχει και κατασκευαστικές υπηρεσίες.

**ΚΑΝΟΝΙΣΜΟΣ (ΕΚ) αριθ. 610/2007 ΤΗΣ ΕΠΙΤΡΟΠΗΣ της 1ης Ιουνίου 2007
για την τροποποίηση του κανονισμού (ΕΚ) αριθ. 1725/2003 περί της υιοθέτησης ορισμένων
διεθνών λογιστικών προτύπων σύμφωνα με τον κανονισμό (ΕΚ) αριθ. 1606/2002 του
Ευρωπαϊκού Κοινοβουλίου και του Συμβουλίου όσον αφορά
τη Διερμηνεία 10 της Επιτροπής Διερμηνειών των Διεθνών Προτύπων
Χρηματοοικονομικής Πληροφόρησης (ΕΔΔΠΧΠ)**

Η ΕΠΙΤΡΟΠΗ ΤΩΝ ΕΥΡΩΠΑΙΚΩΝ ΚΟΙΝΟΤΗΤΩΝ,

Έχοντας υπόψη:

τη συνθήκη για την ίδρυση της Ευρωπαϊκής Κοινότητας, τον κανονισμό (ΕΚ) αριθ. 1606/2002 του Ευρωπαϊκού Κοινοβουλίου και του Συμβουλίου, της 19ης Ιουλίου 2002, για την εφαρμογή διεθνών λογιστικών προτύπων (1), και ιδίως το Άρθρο 3 παράγραφος 1,

Εκτιμώντας τα ακόλουθα:

Με τον κανονισμό (ΕΚ) αριθ. 1725/2003 της Επιτροπής (2) υιοθετήθηκαν ορισμένα από τα υφιστάμενα στις 14 Σεπτεμβρίου 2002 διεθνή λογιστικά πρότυπα και διερμηνείες. (2) Στις 20 Ιουλίου 2006, η Επιτροπή Διερμηνειών των Διεθνών Προτύπων Χρηματοοικονομικής Πληροφόρησης (ΕΔΔΠΧΠ) εξέδωσε τη Διερμηνεία IFRIC 10 Ενδιάμεση Χρηματοοικονομική Πληροφόρηση και Απομείωση, εφεξής «IFRIC 10». Η IFRIC 10 διευκρινίζει ότι οι ζημίες απομείωσης στην υπεραξία και σε ορισμένα χρηματοοικονομικά στοιχεία του ενεργητικού (επενδύσεις σε συμμετοχικό τίτλο κατατασσόμενο ως «διαθέσιμο προς πώληση» και σε μη εισηγμένους συμμετοχικούς τίτλους που επιμετρώνται στο κόστος) που αναγνωρίζονται σε ενδιάμεσες οικονομικές καταστάσεις δεν πρέπει να αναστρέφονται σε μεταγενέστερες ενδιάμεσες ή ετήσιες οικονομικές καταστάσεις. Η διερμηνεία κατέστη αναγκαία λόγω εμφανούς αντίθεσης μεταξύ των απαιτήσεων του διεθνούς λογιστικού προτύπου (ΔΛΠ) 34 Ενδιάμεση Χρηματοοικονομική Πληροφόρηση και των απαιτήσεων στο ΔΛΠ 36 Απομείωση της αξίας στοιχείων του ενεργητικού, και των διατάξεων περί απομείωσης αναφορικά με ορισμένα χρηματοοικονομικά στοιχεία του ενεργητικού του ΔΛΠ 39 Χρηματοοικονομικά μέσα: Αναγνώριση και Επιμέτρηση. (3) Οι διαβουλευσεις με την ομάδα τεχνικών εμπειρογνομώνων (TEG) της ευρωπαϊκής συμβουλευτικής ομάδας για θέματα χρηματοοικονομικής πληροφόρησης (EFRAG) επιβεβαιώνουν ότι η IFRIC 10 πληροί τα τεχνικά κριτήρια έγκρισης που ορίζονται στο Άρθρο 3 παράγραφος 2 του κανονισμού (ΕΚ) αριθ. 1606/2002. (4) Κατά συνέπεια, πρέπει να τροποποιηθεί ανάλογα ο κανονισμός (ΕΚ) αριθ. 1725/2003. (5) Τα μέτρα που προβλέπονται στον παρόντα κανονισμό είναι σύμφωνα με τη γνώμη της κανονιστικής επιτροπής λογιστικών θεμάτων,

ΕΞΕΔΩΣΕ ΤΟΝ ΠΑΡΟΝΤΑ ΚΑΝΟΝΙΣΜΟ:

Άρθρο 1

Στο παράρτημα του κανονισμού (ΕΚ) αριθ. 1725/2003 προστίθεται η Διερμηνεία 10 Ενδιάμεση Χρηματοοικονομική Πληροφόρηση και Απομείωση της Επιτροπής Διερμηνειών των Διεθνών Προτύπων Χρηματοοικονομικής (ΕΔΔΠΧΠ- IFRIC), όπως ορίζεται στο παράρτημα του παρόντος κανονισμού.

Άρθρο 2

Οι εταιρείες εφαρμόζουν την IFRIC 10 όπως ορίζεται στο παράρτημα του παρόντος κανονισμού από την ημερομηνία έναρξης του οικονομικού τους έτους 2007 το αργότερο, με εξαίρεση τις εταιρείες με ημερομηνία έναρξης το Νοέμβριο ή το Δεκέμβριο, οι οποίες εφαρμόζουν την IFRIC 10 από την ημερομηνία έναρξης του οικονομικού τους έτους 2006 το αργότερο.

Άρθρο 3

Ο παρών κανονισμός αρχίζει να ισχύει την τρίτη ημέρα από τη δημοσίευσή του στην Επίσημη Εφημερίδα της Ευρωπαϊκής Ένωσης. Ο παρών κανονισμός είναι δεσμευτικός ως προς όλα τα μέρη του και ισχύει άμεσα σε κάθε κράτος μέλος.

Βρυξέλλες, 1η Ιουνίου 2007.

Για την Επιτροπή

Charlie McCREEVY

Μέλος της Επιτροπής

(1) ΕΕ L 243 της 11.9.2002, σ. 1.

(2) ΕΕ L 261 της 13.10.2003, σ. 1. Κανονισμός όπως τροποποιήθηκε τελευταία με τον κανονισμό (ΕΚ) αριθ. 1329/2006 (ΕΕ L 247 της 9.9.2006, σ. 3).

ΠΑΡΑΡΤΗΜΑ**ΔΙΕΘΝΗ ΠΡΟΤΥΠΙΑ ΧΡΗΜΑΤΟΟΙΚΟΝΟΜΙΚΗΣ ΠΛΗΡΟΦΟΡΗΣΗΣ**

**«IFRIC 10 Διερμηνεία IFRIC 10 - Ενδιάμεση Χρηματοοικονομική Πληροφόρηση και Απομείωση»
ΔΙΕΡΜΗΝΕΙΑ IFRIC10 Ενδιάμεση Χρηματοοικονομική Πληροφόρηση και Απομείωση**

Αναφορές

-ΔΛΠ 34 Ενδιάμεση Χρηματοοικονομική Πληροφόρηση

-ΔΛΠ 36 Απομείωση Αξίας Περιουσιακών Στοιχείων

-ΔΛΠ 39 Χρηματοοικονομικά μέσα: Αναγνώριση και Επιμέτρηση

Ιστορικό

1.Μια οντότητα υποχρεούται να εκτιμά την υπεραξία για απομείωση σε κάθε ημερομηνία χρηματοοικονομικής πληροφόρησης, να εκτιμά τις επενδύσεις σε συμμετοχικούς τίτλους και σε χρηματοοικονομικά μέσα που επιμετρώνται στο κόστος για απομείωση σε κάθε ημερομηνία κλεισίματος του ισολογισμού και, εφόσον είναι αναγκαίο, να αναγνωρίζει ζημία απομείωσης κατά την ημερομηνία αυτή σύμφωνα με το ΔΛΠ 36 και το ΔΛΠ 39. Ωστόσο ενδέχεται, σε μεταγενέστερη ημερομηνία χρηματοοικονομικής πληροφόρησης ή κλεισίματος του ισολογισμού, οι συνθήκες να έχουν μεταβληθεί με τέτοιο τρόπο ώστε η ζημία απομείωσης να είχε μειωθεί ή να είχε αποφευχθεί εάν η εκτίμηση της απομείωσης είχε γίνει κατά την εν λόγω ημερομηνία. Η Διερμηνεία αυτή παρέχει διευκρινίσεις για το κατά πόσον επιτρέπεται η αναστροφή των ζημιών απομείωσης.

2.Η Διερμηνεία πραγματεύεται την αλληλεπίδραση μεταξύ των απαιτήσεων του ΔΛΠ 34 και της αναγνώρισης των ζημιών απομείωσης επί της υπεραξίας στο ΔΛΠ 36 και σε ορισμένα χρηματοοικονομικά περιουσιακά στοιχεία στο ΔΛΠ 39, και το αποτέλεσμα της αλληλεπίδρασης αυτής σε μεταγενέστερες ενδιάμεσες και ετήσιες οικονομικές εκθέσεις.

Θέμα

3.Το ΔΛΠ 34 προβλέπει στην παράγραφο 28 ότι μία επιχείρηση πρέπει να εφαρμόζει στις ενδιάμεσες οικονομικές καταστάσεις της τις ίδιες λογιστικές αρχές με εκείνες που εφαρμόζονται στις ετήσιες οικονομικές καταστάσεις της. Αναφέρει επίσης ότι «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.»

4.Η παράγραφος 124 του ΔΛΠ 36 αναφέρει ότι «Ζημία απομείωσης που αναγνωρίζεται για υπεραξία δεν θα αντιστρέφεται σε επόμενες περιόδους.»

5. Η παράγραφος 69 του ΔΛΠ 39 αναφέρει ότι «Οι ζημίες απομείωσης που είχαν αναγνωριστεί στα αποτελέσματα για επένδυση σε συμμετοχικό τίτλο κατατασσόμενο ως διαθέσιμο προς πώληση δεν θα αναστρέφονται μέσω των αποτελεσμάτων.»

6. Η παράγραφος 66 του ΔΛΠ 39 προβλέπει ότι δεν θα αναστρέφονται ζημίες απομείωσης επί χρηματοοικονομικού περιουσιακού στοιχείου που επιμετρώνται στο κόστος (όπως η ζημία απομείωσης επί μη εισηγμένου συμμετοχικού τίτλου που δεν εμφανίζεται στην εύλογη αξία του επειδή αυτή δεν μπορεί να επιμετρηθεί αξιόπιστα).

7. Στη Διερμηνεία εξετάζεται το ακόλουθο ερώτημα:

Πρέπει μια οντότητα να αναστρέφει ζημίες απομείωσης οι οποίες έχουν αναγνωριστεί ενδιάμεσα και αφορούν σε υπεραξία και σε επενδύσεις σε συμμετοχικούς τίτλους και χρηματοοικονομικά μέσα που επιμετρώνται στο κόστος, εάν, σε περίπτωση που είχε γίνει εκτίμηση της απομείωσης της αξίας σε μεταγενέστερη ημερομηνία κλεισίματος των οικονομικών καταστάσεων, δεν θα είχε αναγνωριστεί ζημία, ή εάν θα είχε αναγνωριστεί μικρότερη ζημία;

Ομόφωνη γνώμη

8. Μια οντότητα δεν αναστρέφει ζημία απομείωσης που έχει αναγνωριστεί σε προηγούμενη ενδιάμεση περίοδο σε σχέση με υπεραξία ή επένδυση σε συμμετοχικό τίτλο ή σε χρηματοοικονομικό στοιχείο που επιμετρώνται στο κόστος.

9. Μια οντότητα δεν μπορεί να επεκτείνει κατ' αναλογία την ομόφωνη αυτή γνώμη σε άλλα πεδία πιθανής σύγκρισης μεταξύ του ΔΛΠ 34 και άλλων προτύπων.

Ημερομηνία έναρξης ισχύος και μεταβατικές διατάξεις

10. Οι οντότητες οφείλουν να εφαρμόζουν τη Διερμηνεία για ετήσιες περιόδους που αρχίζουν την 1η Νοεμβρίου 2006 ή μεταγενέστερα. Ενθαρρύνεται η εφαρμογή πριν από την ημερομηνία αυτή. Εάν μια οντότητα εφαρμόσει τη Διερμηνεία για περίοδο που αρχίζει πριν από την 1η Νοεμβρίου 2006, πρέπει να το γνωστοποιήσει. Οι οντότητες οφείλουν να εφαρμόζουν τη Διερμηνεία στην υπεραξία προοπτικά από την ημερομηνία κατά την οποία εφαρμόζουν για πρώτη φορά το ΔΛΠ 36 οφείλουν να εφαρμόζουν τη Διερμηνεία για τις επενδύσεις σε συμμετοχικούς τίτλους ή σε χρηματοοικονομικά μέσα που επιμετρώνται στο κόστος προοπτικά, από την ημερομηνία κατά την οποία εφαρμόζουν για πρώτη φορά τα κριτήρια επιμέτρησης του ΔΛΠ 39.

**ΚΑΝΟΝΙΣΜΟΣ (ΕΚ) αριθ. 611/2007 ΤΗΣ ΕΠΙΤΡΟΠΗΣ της 1ης Ιουνίου 2007
για την τροποποίηση του κανονισμού (ΕΚ) αριθ. 1725/2003 περί της υιοθέτησης ορισμένων
διεθνών λογιστικών προτύπων σύμφωνα με τον κανονισμό (ΕΚ)
αριθ. 1606/2002 του Ευρωπαϊκού Κοινοβουλίου και του Συμβουλίου όσον αφορά τα
η Διερμηνεία 11 της Επιτροπής Διερμηνειών των Διεθνών Προτύπων Χρηματοοικονομικής
Πληροφόρησης (ΕΔΔΠΧΠ)**

Η ΕΠΙΤΡΟΠΗ ΤΩΝ ΕΥΡΩΠΑΙΚΩΝ ΚΟΙΝΟΤΗΤΩΝ,

Έχοντας υπόψη:

τη συνθήκη για την ίδρυση της Ευρωπαϊκής Κοινότητας, τον κανονισμό (ΕΚ) αριθ. 1606/2002 του Ευρωπαϊκού Κοινοβουλίου και του Συμβουλίου, της 19ης Ιουλίου 2002, για την εφαρμογή διεθνών λογιστικών προτύπων (1), και ιδίως το Άρθρο 3 παράγραφος 1,

Εκτιμώντας τα ακόλουθα:

(1) Με τον κανονισμό (ΕΚ) αριθ. 1725/2003 της Επιτροπής (2) υιοθετήθηκαν ορισμένα από τα υφιστάμενα στις 14 Σεπτεμβρίου 2002 διεθνή λογιστικά πρότυπα και διερμηνείες.

(2) Στις 2 Νοεμβρίου 2006, η Επιτροπή Διερμηνειών των Διεθνών Προτύπων Χρηματοοικονομικής Πληροφόρησης (ΕΔΔΠΧΠ) εξέδωσε τη Διερμηνεία IFRIC 11 ΔΠΧΠ 2 -Συναλλαγές συμμετοχικών τίτλων της ίδιας επιχείρησης ή επιχειρήσεων του ίδιου ομίλου, εφεξής «IFRIC 11». Η IFRIC 11 πραγματεύεται τον τρόπο εφαρμογής του Διεθνούς Προτύπου Χρηματοοικονομικής Πληροφόρησης (ΔΠΧΠ) 2 - Παροχές που εξαρτώνται από την αξία των μετοχών στις συμφωνίες πληρωμής που βασίζονται στην αξία των μετοχών περιλαμβάνοντας τους συμμετοχικούς τίτλους της ίδιας της οικονομικής οντότητας ή μιας άλλης οικονομικής οντότητας του ίδιου ομίλου (π.χ. συμμετοχικοί τίτλοι της μητρικής εταιρείας). Η διερμηνεία κατέστη αναγκαία λόγω του ότι, μέχρι τώρα, δεν υπήρχαν οδηγίες για το πώς οι συμφωνίες παροχών που εξαρτώνται από την αξία των μετοχών, κατά τις οποίες μια οικονομική οντότητα λαμβάνει αγαθά ή υπηρεσίες έναντι συμμετοχικών τίτλων της μητρικής εταιρείας, θα πρέπει να καταλογίζονται στις οικονομικές καταστάσεις της οντότητας.

(3) Οι διαβουλεύσεις με την ομάδα τεχνικών εμπειρογνομόνων (TEG) της ευρωπαϊκής συμβουλευτικής ομάδας για θέματα χρηματοοικονομικής πληροφόρησης (EFRAG) επιβεβαιώνουν ότι η IFRIC 11 πληροί τα τεχνικά κριτήρια έγκρισης που ορίζονται στο Άρθρο 3 παράγραφος 2 του κανονισμού (ΕΚ) αριθ. 1606/2002.

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

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

ΕΞΕΔΩΣΕ ΤΟΝ ΠΑΡΟΝΤΑ ΚΑΝΟΝΙΣΜΟ:

Άρθρο 1

Στο παράρτημα του κανονισμού (ΕΚ) αριθ. 1725/2003 προστίθεται η Διερμηνεία 11 ΔΠΧΠ 2 -Συναλλαγές συμμετοχικών τίτλων της ίδιας επιχείρησης ή επιχειρήσεων του ίδιου ομίλου της Επιτροπής Διερμηνειών των Διεθνών Προτύπων Χρηματοοικονομικής (ΕΔΔΠΧΠ-IFRIC), όπως ορίζεται στο παράρτημα του παρόντος κανονισμού.

Άρθρο 2

Οι εταιρείες εφαρμόζουν την IFRIC 11 όπως ορίζεται στο παράρτημα του παρόντος κανονισμού από την ημερομηνία έναρξης του οικονομικού τους έτους 2008 το αργότερο, με εξαίρεση τις εταιρείες με ημερομηνία έναρξης τον Ιανουάριο ή το Φεβρουάριο, οι οποίες εφαρμόζουν την IFRIC 11 από την ημερομηνία έναρξης του οικονομικού τους έτους 2009 το αργότερο.

Άρθρο 3

Ο παρών κανονισμός αρχίζει να ισχύει την τρίτη ημέρα από τη δημοσίευσή του στην Επίσημη Εφημερίδα της Ευρωπαϊκής Ένωσης. Ο παρών κανονισμός είναι δεσμευτικός ως προς όλα τα μέρη του και ισχύει άμεσα σε κάθε κράτος μέλος.

Βρυξέλλες, 1 Ιουνίου 2007.

Για την Επιτροπή

Charlie McCREEVY

Μέλος της Επιτροπής

(1) ΕΕ L 243 της 11.9.2002, σ. 1.

(2) ΕΕ L 261 της 13.10.2003, σ. 1. Κανονισμός όπως τροποποιήθηκε τελευταία με τον κανονισμό (ΕΚ) αριθ. 1329/2006 (ΕΕ L 247 της 9.9.2006, σ. 3).

ΠΑΡΑΡΤΗΜΑ**ΔΙΕΘΝΗ ΠΡΟΤΥΠΙΑ ΧΡΗΜΑΤΟΟΙΚΟΝΟΜΙΚΗΣ ΠΛΗΡΟΦΟΡΗΣΗΣ**

«IFRIC 11 Διερμηνεία IFRIC 11 ΔΠΧΠ 2 - Συναλλαγές συμμετοχικών τίτλων της ίδιας επιχείρησης ή επιχειρήσεων του ιδίου ομίλου»

ΔΙΕΡΜΗΝΕΙΑ ΕΔΔΠΧΠ 11 ΔΠΧΠ 2-Συναλλαγές συμμετοχικών τίτλων της ίδιας επιχείρησης ή επιχειρήσεων του ιδίου ομίλου

Αναφορές:

-ΔΛΠ 8 Λογιστικές πολιτικές, Μεταβολές των λογιστικών εκτιμήσεων και λάθη

-ΔΛΠ 32 Χρηματοοικονομικά μέσα: Παρουσίαση

-ΔΠΧΠ 2Παροχές που εξαρτώνται από την αξία των μετοχών

Θέματα

1. Στην παρούσα Διερμηνεία θίγονται δύο θέματα. Το πρώτο αφορά το κατά πόσον οι κατωτέρω συναλλαγές πρέπει να λογιστικοποιηθούν ως διακανονιζόμενες με συμμετοχικούς τίτλους ή ως διακανονιζόμενες τοις μετρητοίς σύμφωνα με τις απαιτήσεις του ΔΠΧΠ 2: α)μία οντότητα παραχωρεί στους εργαζομένους της δικαιώματα επί συμμετοχικών τίτλων της ίδιας της οντότητας (παραδείγματος χάρη μετοχικά δικαιώματα προαίρεσης) και είτε επιλέγει είτε οφείλει να αγοράσει συμμετοχικούς τίτλους (παραδείγματος χάρη ίδιες μετοχές) από άλλο μέρος για να εκπληρώσει τις υποχρεώσεις της στους εργαζομένους της β) στους εργαζομένους μιας οντότητας παρέχονται δικαιώματα σε συμμετοχικούς τίτλους της οντότητας (παραδείγματος χάρη μετοχικά δικαιώματα προαίρεσης), είτε από την ίδια την οντότητα είτε από τους μετόχους της, και οι μέτοχοι της οντότητας παρέχουν τους απαιτούμενους συμμετοχικούς τίτλους.

2. Το δεύτερο θέμα αφορά ρυθμίσεις πληρωμής βάσει της αξίας των μετοχών, οι οποίες περιλαμβάνουν δύο ή περισσότερες οντότητες μέσα στον ίδιο όμιλο. Για παράδειγμα, στους εργαζομένους μιας θυγατρικής παρέχονται δικαιώματα σε συμμετοχικούς τίτλους της μητρικής ως αντάλλαγμα για τις υπηρεσίες που παρασχέθηκαν στη θυγατρική. Το ΔΠΧΠ 2 αναφέρει στην παράγραφο 3 ότι:

Για τους σκοπούς του παρόντος ΔΠΧΠ, μεταβιβάσεις των συμμετοχικών τίτλων μιας οντότητας από τους μετόχους της σε μέρη που έχουν προμηθεύσει αγαθά ή υπηρεσίες στην οντότητα (συμπεριλαμβανομένων των εργαζομένων) είναι αμοιβές που βασίζονται στην αξία των μετοχών, εκτός εάν η μεταβίβαση γίνεται για σαφώς διαφορετικό σκοπό από την πληρωμή για την προμήθεια αγαθών ή υπηρεσιών προς την οντότητα. Αυτό ισχύει και για μεταβιβάσεις συμμετοχικών τίτλων της μητρικής εταιρείας της οντότητας ή συμμετοχικών τίτλων άλλης οντότητας του ίδιου ομίλου, σε μέρη που έχουν προμηθεύσει αγαθά και υπηρεσίες στην οντότητα. Ωστόσο, το ΔΠΧΠ 2 δεν δίνει οδηγίες ως προς τον τρόπο καταλογισμού των συναλλαγών αυτών στις ατομικές ή χωριστές χρηματοοικονομικές καταστάσεις κάθε οντότητας του ομίλου.

3. Κατά συνέπεια, το δεύτερο θέμα εξετάζει τις ακόλουθες συμφωνίες πληρωμής με βάση την αξία μετοχών:

- α) η μητρική εταιρεία χορηγεί δικαιώματα σε συμμετοχικούς της τίτλους απευθείας στους εργαζομένους της θυγατρικής της: η μητρική εταιρεία (όχι η θυγατρική) έχει την υποχρέωση να παράσχει στους εργαζομένους της θυγατρικής τους αναγκαίους συμμετοχικούς τίτλους και
- β) η θυγατρική παραχωρεί στους εργαζομένους της δικαιώματα επί μετοχικών τίτλων της μητρικής της: η θυγατρική έχει την υποχρέωση να παράσχει στους εργαζομένους τους αναγκαίους συμμετοχικούς τίτλους.

4. Η παρούσα Διερμηνεία αφορά τον τρόπο με τον οποίο οι συμφωνίες πληρωμής με βάση την αξία των μετοχών που αναφέρονται στην παράγραφο 3 πρέπει να εμφανίζονται στις χρηματοοικονομικές καταστάσεις της θυγατρικής η οποία λαμβάνει υπηρεσίες από τους εργαζομένους.

5. Είναι δυνατόν να υπάρξει συμφωνία μεταξύ μητρικής και της θυγατρικής της που να απαιτεί από τη θυγατρική να καταβάλει στη μητρική αμοιβή για την παροχή των συμμετοχικών τίτλων στους εργαζομένους. Η παρούσα Διερμηνεία δεν εξετάζει με ποιον τρόπο πρέπει να καταχωρίζεται μία τέτοιου είδους συμφωνία πληρωμής εντός ενός ομίλου.

6. Μολονότι η παρούσα Διερμηνεία εστιάζεται σε συναλλαγές με εργαζομένους, εφαρμόζεται επίσης σε παρόμοιες συναλλαγές παροχών, με βάση την αξία των μετοχών, με προμηθευτές αγαθών ή υπηρεσιών που δεν είναι εργαζόμενοι.

Ομόφωνη γνώμη

Συμφωνίες παροχών που εξαρτώνται από την αξία των μετοχών, στις οποίες περιλαμβάνονται συμμετοχικά δικαιώματα της ίδιας της οντότητας (παράγραφος 1).

7. Οι συναλλαγές σχετικά με παροχές που εξαρτώνται από την αξία των μετοχών, στις οποίες μία οντότητα λαμβάνει υπηρεσίες με αντάλλαγμα την παροχή συμμετοχικών τίτλων της ίδιας της οντότητας θα θεωρούνται ότι διακανονίζονται με συμμετοχικούς τίτλους. Αυτό ισχύει ανεξάρτητα από το εάν η οντότητα επιλέξει ή υποχρεούται να αγοράζει τους εν λόγω συμμετοχικούς της τίτλους από άλλο μέρος προκειμένου να εκπληρώσει τις υποχρεώσεις της προς τους εργαζομένους της βάσει συμφωνίας παροχών που εξαρτώνται από την αξία των μετοχών. Το ίδιο ισχύει ανεξάρτητα από το εάν:

- α) τα δικαιώματα των εργαζομένων σε συμμετοχικούς τίτλους της οντότητας παραχωρήθηκαν από την ίδια την οντότητα ή από μέτοχο (μετόχους) της ή
- β) συμφωνία παροχής με βάση την αξία των μετοχών διακανονίστηκε από την ίδια την οντότητα ή από μέτοχο (μετόχους) της.

Συμφωνίες παροχών που εξαρτώνται από την αξία των μετοχών και περιλαμβάνουν συμμετοχικά δικαιώματα της μητρικής εταιρείας. Μία μητρική εταιρεία χορηγεί δικαιώματα σε συμμετοχικούς τίτλους προς τους εργαζομένους της θυγατρικής της [παράγραφος 3α].

8.Υπό την προϋπόθεση ότι η συμφωνία παροχών που εξαρτώνται από την τιμή των μετοχών θεωρείται ότι διακανονίζεται με συμμετοχικούς τίτλους στις ενοποιημένες χρηματοοικονομικές καταστάσεις της μητρικής εταιρείας, η θυγατρική επιμετρά τις υπηρεσίες που λαμβάνονται από τους εργαζομένους της σύμφωνα με τις απαιτήσεις που ισχύουν για τις συναλλαγές που αφορούν παροχές εξαρτώμενες από την αξία των μετοχών και οι οποίες διακανονίζονται με συμμετοχικούς τίτλους, με αντίστοιχη αύξηση η οποία αναγνωρίζεται στα ίδια κεφάλαια ως εισφορά από τη μητρική εταιρεία.

9.Μία μητρική εταιρεία μπορεί να παρέχει δικαιώματα σε συμμετοχικούς τίτλους της στους εργαζομένους των θυγατρικών της, υπό τον όρο της συμπλήρωσης συνεχούς υπηρεσίας εντός του ομίλου για καθορισμένη χρονική περίοδο. Ο εργαζόμενος μιας θυγατρικής μπορεί να μεταφέρει χρόνο απασχόλησης σε άλλη θυγατρική κατά τη διάρκεια της καθορισθείσας περιόδου κατοχύρωσης χωρίς να επηρεάζονται τα δικαιώματα του εργαζομένου επί των συμμετοχικών τίτλων της μητρικής εταιρείας δυνάμει της αρχικής συμφωνίας παροχών που εξαρτώνται από την αξία των μετοχών. Κάθε θυγατρική επιμετρά τις υπηρεσίες που λαμβάνονται από τον εργαζόμενο με αναφορά στην εύλογη αξία των συμμετοχικών τίτλων κατά την ημερομηνία κατά την οποία τα δικαιώματα αυτά επί των συμμετοχικών τίτλων χορηγήθηκαν αρχικά από την μητρική εταιρεία όπως ορίζεται στο προσάρτημα Α του ΔΠΧΠ 2, και ανάλογα με το τμήμα της περιόδου κατοχύρωσης που υπηρέτησε ο εργαζόμενος σε κάθε θυγατρική.

10.Ένας τέτοιος εργαζόμενος, αφού μετακινηθεί μεταξύ οντοτήτων του ίδιου ομίλου, είναι πιθανό να μην ικανοποιεί κάποια από τις προϋποθέσεις κατοχύρωσης εκτός από τις συνθήκες της αγοράς, όπως ορίζεται στο προσάρτημα Α του ΔΠΧΠ 2, π.χ. εάν ο εργαζόμενος εγκαταλείψει τον όμιλο προτού συμπληρώσει μία καθορισμένη περίοδο υπηρεσίας. Στην περίπτωση αυτή, κάθε θυγατρική θα προσαρμόζει το ποσό που είχε προηγουμένως αναγνωρίσει σε σχέση με τις ληφθείσες υπηρεσίες από τον εργαζόμενο, σύμφωνα με τις αρχές της παραγράφου 19 του ΔΠΧΠ 2. Επομένως, εάν τα δικαιώματα σε συμμετοχικούς τίτλους που παραχωρήθηκαν από τη μητρική εταιρεία δεν κατοχυρωθούν λόγω αδυναμίας του εργαζομένου να εκπληρώσει κάποια προϋπόθεση κατοχύρωσης, εκτός από τις συνθήκες της αγοράς, κανένα ποσό δεν αναγνωρίζεται σε αθροιστική βάση για τις υπηρεσίες που λήφθηκαν από τον εν λόγω εργαζόμενο στις χρηματοοικονομικές καταστάσεις οιασδήποτε θυγατρικής. Μία θυγατρική παραχωρεί στους εργαζομένους της δικαιώματα επί συμμετοχικών τίτλων της μητρικής της [παράγραφος 3(β)].

11. Η θυγατρική πρέπει να καταλογίζει τη συναλλαγή με τους εργαζομένους της ως διακανονισθείσα τοις μετρητοίς. Η διάταξη αυτή εφαρμόζεται ανεξάρτητα από τον τρόπο με τον οποίο η θυγατρική αποικτά τους συμμετοχικούς τίτλους προκειμένου να εκπληρώσει τις υποχρεώσεις της έναντι των εργαζομένων της.

Ημερομηνία έναρξης ισχύος

12. Οι οντότητες οφείλουν να εφαρμόζουν την παρούσα Διερμηνεία για ετήσιες περιόδους που αρχίζουν την 1η Μαρτίου 2007, ή μεταγενέστερα. Επιτρέπεται η εφαρμογή πριν από την ημερομηνία αυτή. Εάν μία οντότητα εφαρμόζει την παρούσα διερμηνεία για μία περίοδο η οποία αρχίζει πριν από την 1η Μαρτίου 2007, πρέπει να το γνωστοποιήσει.

Μεταβατικές διατάξεις

13. Οι οντότητες εφαρμόζουν την παρούσα Διερμηνεία αναδρομικά σύμφωνα με τις διατάξεις του ΔΛΠ 8, με την επιφύλαξη των μεταβατικών διατάξεων του ΔΠΧΠ 2.

IFRIC 13 «Προγράμματα Πιστότητας Πελατών»

Εισαγωγή

Την 28^η Ιουνίου 2007 η IFRIC εξέδωσε την IFRIC 13 «Προγράμματα Πιστότητας Πελατών».

Τα προγράμματα πιστότητας πελατών παρέχουν στους πελάτες κίνητρα να αγοράζουν προϊόντα ή υπηρεσίες μιας επιχείρησης. Εάν ο πελάτης αγοράσει προϊόντα ή υπηρεσίες, τότε η επιχείρηση του χορηγεί award credits (όπως «πόντους» ή «ταξιδιωτικά μίλια») τα οποία ο πελάτης μπορεί να εξαγοράσει στο μέλλον προς απόκτηση δωρεάν ή σε μειωμένη τιμή προϊόντων/υπηρεσιών. Τα προγράμματα αυτά δύνανται να εφαρμόζονται από την επιχείρηση την ίδια ή από τρίτο μέρος.

Τα προγράμματα πιστότητας πελατών είναι πλέον ιδιαίτερα διαδεδομένα σε ένα ευρύ φάσμα επιχειρήσεων ενώ, διαφορετικοί λογιστικοί χειρισμοί έχουν αναπτυχθεί. Κάποιες επιχειρήσεις αναγνωρίζουν ολόκληρο το αντάλλαγμα που εισπράττεται από την αρχική συναλλαγή πώλησης και που ορίζει και το εκτιμώμενο κόστος των award credits (εφαρμόζοντας το ΔΛΠ 18.19). Άλλες επιχειρήσεις επιμερίζουν ένα μέρος του ανταλλάγματος που εισπράττουν από την αρχική συναλλαγή στα award credits και μεταφέρουν το έσοδο σε μεταβατικό λογαριασμό (εφαρμόζοντας το ΔΛΠ 18.13).

Η Διερμηνεία διευκρινίζει πώς τα ΔΛΠ 18 «Έσοδα» και ΔΛΠ 37 «Προβλέψεις, Ενδεχόμενες Υποχρεώσεις και Ενδεχόμενες Απαιτήσεις» θα πρέπει να εφαρμόζονται για τον λογιστικό χειρισμό των award credits των πελατών. Η Διερμηνεία αυτή, η οποία βασίζεται στο Προσχέδιο Διερμηνείας D20 (το οποία δημοσιεύτηκε τον Σεπτέμβριο του 2006), επικεντρώνεται στην ανάπτυξη ενός λογιστικού χειρισμού από μία επιχείρηση η οποία παρέχει award credits.

Σκοπός της IFRIC 13

Η IFRIC 13 μπορεί να εφαρμοστεί σε όλα τα award credits προγραμμάτων πιστότητας πελατών που μία επιχείρηση μπορεί να χορηγεί στους πελάτες της ως μέρος μίας συναλλαγής πώλησης. Μπορεί να εφαρμοστεί, δηλαδή, σε περιπτώσεις στις οποίες τα award credits παρέχονται σε πελάτες ως αποτέλεσμα:

- συναλλαγών πωλήσεων προϊόντων,
- παροχής υπηρεσιών,
- χρήσης των στοιχείων ενεργητικού της επιχείρησης.

Η Διερμηνεία αυτή εξετάζει τα προγράμματα πιστότητας πελατών με τα οποία χορηγούνται award credits τα οποία ο πελάτης μπορεί να εξαργυρώσει στο μέλλον προς απόκτηση δωρεάν ή σε μειωμένη τιμή προϊόντων/υπηρεσιών (awards). Δεν εξετάζει award credits που χορηγούνται δωρεάν εκτός μίας συναλλαγής πώλησης. Η Διερμηνεία αυτή εφαρμόζεται είτε η επιχείρηση παρέχει award credits στους πελάτες απευθείας είτε μέσω ενός τρίτου μέρους όπως μπορεί να είναι μία αεροπορική εταιρεία ή κάποιος άλλος λιανοπωλητής.

Παραδείγματα

- Τα ακόλουθα παραδείγματα εντάσσονται στον σκοπό της IFRIC 13

Ένας παντοπώλης που πωλεί λιανικώς διαχειρίζεται ένα πρόγραμμα πιστότητας πελατών. Χορηγεί πόντους στους πελάτες του, οι οποίοι συμμετέχουν στο εν λόγω πρόγραμμα, κάθε φορά που αυτοί ξοδεύουν ένα συγκεκριμένο ποσό σε κάποιο από τα καταστήματά του. Οι πόντοι μπορούν να εξαργυρωθούν και για άλλα είδη παντοπωλείου στα καταστήματά του.

Ένας βιβλιοπώλης συμμετέχει σε πρόγραμμα πιστότητας πελατών που διαχειρίζεται μία αεροπορική εταιρεία. Χορηγεί ταξιδιωτικά μίλια στους πελάτες, οι οποίοι συμμετέχουν στο πρόγραμμα, κάθε φορά που αυτοί ξοδεύουν ένα συγκεκριμένο ποσό σε κάποιο από τα υποκαταστήματα του. Οι πόντοι μπορούν να εξαργυρωθούν από τους πελάτες προκειμένου να ταξιδέψουν μέσω της συγκεκριμένης αεροπορικής εταιρείας.

- **Το ακόλουθο παράδειγμα είναι εκτός του σκοπού της IFRIC 13**

Ένα εστιατόριο διανέμει εκπαιδευτικά κουπόνια. Παρέχει δωρεάν κουπόνια σε περαστικούς γύρω από το εστιατόριο. Τα κουπόνια μπορούν να εξαργυρωθούν από τους πελάτες προκειμένου να έχουν ένα γεύμα σε μειωμένη τιμή στο εστιατόριο.

Αποτίμηση των award credits στην εύλογη αξία

Η IFRIC 13.5 απαιτεί τα award credits να αναγνωρίζονται ξεχωριστά ως αναγνωρίσιμα στοιχεία των συναλλαγών πώλησης σύμφωνα με το IAS 18.13. Το έσοδο επιμερίζεται στα award credits που χορηγεί η επιχείρηση και αντιμετωπίζεται λογιστικά ξεχωριστά.

Τα award credits που χορηγούνται από την επιχείρηση αποτιμώνται στην εύλογη αξία τους, π.χ. στην αξία στην οποία θα μπορούσαν να πωληθούν ξεχωριστά. Συχνά, η εύλογη αξία δεν μπορεί να προσδιοριστεί άμεσα καθώς τα award credits χορηγούνται ως μέρος μίας μεγαλύτερης συναλλαγής πώλησης και δεν μπορούν να πωληθούν ξεχωριστά (IFRIC 13.BC12). Συνεπώς, απαιτείται κρίση προκειμένου να υπολογιστεί το έσοδο που επιμερίζεται στα award credits και στα άλλα στοιχεία της πώλησης. Η IFRIC 13 περιλαμβάνει οδηγό εφαρμογής που επισημαίνει πιθανές τεχνικές υπολογισμού του εσόδου.

Αναγνώριση εσόδου

Ο βαθμός και ο χρόνος αναγνώρισης του εσόδου όσον αφορά τα award credits εξαρτάται από το εάν τα award credits θα παρασχεθούν από την επιχείρηση την ίδια ή από ένα τρίτο μέρος. Όταν ένα τρίτο μέρος παρέχει τα award credits, είτε ως προεπιλογή είτε κατόπιν επιλογής του πελάτη, χρειάζεται να υπολογιστεί κατά πόσο το αντάλλαγμα που εισπράττεται από τα award credits εισπράττεται για λογαριασμό του ιδίου (π.χ. ως εντολέας της συναλλαγής) ή για λογαριασμό του τρίτου μέρους (π.χ. ως πράκτορας).

- **Η επιχείρηση παρέχει award credits από μόνη της**

Εάν η επιχείρηση παρέχει τα award credits από μόνη της, το έσοδο αναγνωρίζεται όταν τα award credits εξαργυρώνονται και η επιχείρηση ολοκληρώνει την υποχρέωση παροχής τους. Το έσοδο υπολογίζεται βάσει του αριθμού των award credits που εξαργυρώνονται σε σχέση με το σύνολο των award credits που αναμένονταν να εξαργυρωθούν (IFRIC 13.7)

Έσοδο = Εύλογη αξία award credits x

$$\frac{\text{Αριθμός award credits που εξαργυρώθηκαν}}{\text{Σύνολο award credits που χορηγήθηκαν και αναμένονταν να εξαργυρωθούν}}$$

- **Το τρίτο μέρος παρέχει award credits και η επιχείρηση λειτουργεί ως πράκτορας**

Εάν η επιχείρηση εισπράττει το αντάλλαγμα για λογαριασμό τρίτου μέρους που παρέχει award credits, το έσοδο που αναγνωρίζεται είναι το καθαρό ποσό που απομένει για λογαριασμό της (π.χ. η προμήθεια). Το έσοδο αυτό αναγνωρίζεται ως το καθαρό ποσό του ανταλλάγματος που επιμερίζεται στα award credits και ως το ποσό που καταβάλλεται στο τρίτο μέρος για την παροχή των award credits. Έσοδο αναγνωρίζεται μόνο όταν το τρίτο μέρος υποχρεούται να παρέχει τα award credits και δικαιούται να λάβει και το αντάλλαγμα για αυτό (IFRIC 13.8).

$$\text{Έσοδο} = \begin{array}{l} \text{Εύλογη αξία} \\ \text{των award} \\ \text{credits} \end{array} \times \begin{array}{l} \text{Αριθμός των} \\ \text{award credits που} \\ \text{χορηγήθηκαν} \end{array} - \begin{array}{l} \text{Ποσό που} \\ \text{καταβάλλεται} \\ \text{στο τρίτο μέρος} \end{array}$$

- **Το τρίτο μέρος παρέχει award credits και η επιχείρηση λειτουργεί ως εντολέας**

Εάν η επιχείρηση λειτουργεί ως εντολέας και εισπράττει αντάλλαγμα για λογαριασμό της για award credits που πρόκειται να εξαργυρωθούν από τρίτο μέρος, το έσοδο αναγνωρίζεται ως το μεικτό ποσό του ανταλλάγματος που επιμερίζεται στα award credits. Έσοδο αναγνωρίζεται όταν η επιχείρηση έχει ολοκληρώσει τις υποχρεώσεις της όσον αφορά την παροχή των award credits.

Αναγνώριση του αναπόφευκτου κόστους εκπλήρωσης της υποχρέωσης

Το αναπόφευκτο κόστος παροχής των award credits στους πελάτες μπορεί να υπερβεί την αξία του ανταλλάγματος που εισπράττεται π.χ. όταν ο ρυθμός εξαργύρωσης των award credits υπερβίνει τις συνήθεις προσδοκίες της επιχείρησης. Σε τέτοιες περιπτώσεις η επιχείρηση συνάπτει επαχθείς συμβάσεις και αναγνωρίζει μία υποχρέωση σύμφωνα με το ΔΛΠ 37 (ΕΔΔΠΧΠ 13.9).

Παράδειγμα

Το παρόν παράδειγμα βασίζεται σε παράδειγμα του παραρτήματος της IFRIC 13 και διευκρινίζει τον λογιστικό χειρισμό των προγραμμάτων πιστότητας πελατών.

- **Αντάλλαγμα για τα award credits που εισπράττονται για λογαριασμό μίας επιχείρησης ενώ, τα award credits παρέχονται από τρίτο μέρος**

Ένας λιανοπωλητής συμμετέχει σε πρόγραμμα πιστότητας πελατών που διαχειρίζεται μία αεροπορική εταιρεία. Οι πελάτες που συμμετέχουν στο πρόγραμμα δύνανται να εξαργυρώσουν τα award credits προκειμένου να ταξιδέψουν μέσω της εταιρείας, ανάλογα με την διαθεσιμότητα. Ο λιανοπωλητής καταβάλλει στην αεροπορική εταιρεία NM 0,009 για κάθε award credit. Η επιχείρηση εισπράττει το αντάλλαγμα για λογαριασμό της ίδιας.

Σε μία περίοδο, ο λιανοπωλητής πωλεί προϊόντα αντί συνολικού τιμήματος NM 1 εκατ. και χορηγεί 1 εκατ. αντίστοιχα award credits. Ο λιανοπωλητής εκτιμά ότι η εύλογη αξία κάθε credit ανέρχεται σε NM 0,01 και ως εκ τούτου επιμερίζει 1 εκατ. x NM 0,01 = NM 10.000 του ανταλλάγματος που έχει λάβει από τις πωλήσεις των προϊόντων στα award credits.

Έχοντας χορηγήσει τα award credits, ο λιανοπωλητής δεν έχει περαιτέρω υποχρέωση προς τον πελάτη. Η αεροπορική εταιρεία υποχρεούται να χορηγήσει τα award credits και δικαιούται να εισπράξει το αντάλλαγμα. Ο λιανοπωλητής αναγνωρίζει έσοδο από τους πόντους όταν πωλεί προϊόντα. Το έσοδο που αναγνωρίζεται είναι η μεικτή αξία των NM 10.000 επιμεριζόμενη στα award credits ενώ, το ποσό των NM 9.000 που καταβάλλεται στην αεροπορική εταιρεία αναγνωρίζεται ξεχωριστά ως έξοδο.

Βασικά θέματα εφαρμογής

Ορισμένες επιχειρήσεις που διαχειρίζονται προγράμματα πιστότητας πελατών ενδεχομένως να χρειαστεί να αλλάξουν τις λογιστικές πολιτικές τους προκειμένου να ανταποκριθούν στις απαιτήσεις της IFRIC 13. Σημαντικά θέματα που θα πρέπει να απασχολήσουν τις επιχειρήσεις αποτελούν:

- Ο χειρισμός που απαιτείται από την IFRIC 13 μπορεί να διαφέρει από τις παρούσες λογιστικές πολιτικές. Κάποιες από τις προσεγγίσεις που εφαρμόζονται στην πράξη περιλαμβάνουν την πλήρη αναγνώριση του εσόδου και προβλέπουν για τα μελλοντικά κόστη την εξαργύρωση των awards ως μη χρηματοοικονομικές υποχρεώσεις. Οι μεταβολές στον λογιστικό χειρισμό πρέπει να εκτιμούνται παράλληλα με το ΔΛΠ 8 «Λογιστικές Πολιτικές, Αλλαγές στις Λογιστικές Εκτιμήσεις και Λάθη» (IFRIC 13.11).
- Θα πρέπει να προσδιορίζεται η εύλογη αξία των award credits που χορηγούνται σε ένα πρόγραμμα πιστότητας πελατών. Όταν η εύλογη αξία δεν μπορεί άμεσα να προσδιοριστεί χρειάζεται να αναπτυχθεί μία κατάλληλη τεχνική εκτίμησης (βλέπε Οδηγό Εφαρμογής της IFRIC 13).
- Κάθε ποσό που επιμερίζεται στα award credits χρειάζεται να υπολογίζεται ως ξεχωριστό στοιχείο εσόδου σύμφωνα με το IAS 18.13. Τα έσοδα θα μεταφέρονται σε μεταβατικό λογαριασμό μέχρι η επιχείρηση να ανταποκριθεί στις υποχρεώσεις της όσον αφορά τα award credits που έχει χορηγήσει. Ο βαθμός και ο χρόνος αναγνώρισης του εσόδου χρειάζεται να υπολογιστεί βάσει συγκεκριμένων συνθηκών του προγράμματος πιστότητας πελατών.
- Η επιχείρηση χρειάζεται να επιβλέπει τους συντελεστές εξαργύρωσης, το χρόνο, την αξία και το κόστος των award credits που παρέχονται, προκειμένου τα award credits να παρέχουν μία αξιόπιστη βάση επιμέτρησης και αναγνώρισης του εσόδου.
- Η επιχείρηση επίσης χρειάζεται να ελέγχει εάν κάποιο αναπόφευκτο κόστος αναμένεται να υπερβεί το αντάλλαγμα που εισπράττεται από τα award credits. Αυτό μπορεί να συμβαίνει λόγω αλλαγής της εκτίμησης των award credits που αναμένονταν να εξαργυρωθούν ή λόγω αλλαγής του κόστους παροχής των award credits. Κάθε αναπόφευκτο κόστος παροχής award credits που υπερβαίνει το αντάλλαγμα που εισπράττεται, θα πρέπει να αναγνωρίζεται ως υποχρέωση επαχθών συμβάσεων σύμφωνα με το IAS 37.
- Πριν την εφαρμογή της Διερμηνείας, η επιχείρηση θα πρέπει να υπολογίσει την πιθανή επίδραση που αυτή θα έχει στις οικονομικές καταστάσεις κατά την περίοδο της αρχικής εφαρμογής και να προβεί σε σχετική γνωστοποίηση σύμφωνα με το IAS 8.30.

Ημερομηνία έναρξης και μετάβαση

Η IFRIC 13 θα εφαρμόζεται υποχρεωτικά για περιόδους που ξεκινούν την ή μετά την 1^η Ιουλίου 2008. Η αναδρομική εφαρμογή της Διερμηνείας απαιτείται ενώ η νωρίτερη εφαρμογή της ενθαρρύνεται αρκεί το γεγονός αυτό να γνωστοποιείται στις επεξηγηματικές σημειώσεις που συνοδεύουν τις οικονομικές καταστάσεις της επιχείρησης.

IFRIC 14

«IAS 19 - Όριο περιουσιακών στοιχείων καθορισμένων παροχών, ελάχιστες απαιτήσεις χρηματοδότησης και η αλληλεπίδρασή τους»

Εισαγωγή

Στις 5 Ιουλίου 2007 η IFRIC εξέδωσε Διερμηνεία σχετικά με ένα θέμα που μπορεί να προκύψει από τον λογιστικό χειρισμό των καθορισμένων προγραμμάτων παροχών μετά την έξοδο από την υπηρεσία. Η IFRIC 14 καλύπτει την αλληλεπίδραση μεταξύ των ελαχίστων απαιτήσεων χρηματοδότησης (οι οποίες συνήθως επιβάλλονται από νόμους και κανονισμούς) και της μέτρησης ενός περιουσιακού στοιχείου καθορισμένων παροχών, με τα οποία ασχολείται το IAS 19 παράγραφος 58.

Το θέμα μελέτης της IFRIC 14 είναι σύνθετο. Σχετίζεται μόνο με περιορισμένες περιπτώσεις προγραμμάτων καθορισμένων παροχών μετά την έξοδο από την υπηρεσία τα οποία βρίσκονται «σε πλεόνασμα» ή υπόκεινται σε ελάχιστες απαιτήσεις χρηματοδότησης. Μεταξύ άλλων θεμάτων, ασχολείται ειδικά με την έννοια «διαθέσιμο» που χρησιμοποιείται στο IAS 19 παράγραφος 58. Η Διερμηνεία θα πρέπει να μελετάται προσεκτικά σε τέτοιες περιπτώσεις.

Αναγνώριση περιουσιακών στοιχείων καθορισμένων παροχών σύμφωνα με το IAS 19

Τα περιουσιακά στοιχεία ή υποχρεώσεις καθορισμένων παροχών υπολογίζονται κατά την ημερομηνία του ισολογισμού ως εξής:

Παρούσα αξία της υποχρέωσης καθορισμένων παροχών	
+ Αναλογιστικά κέρδη που δεν έχουν ακόμη αναγνωριστεί	(εάν υπάρχουν)
- Αναλογιστικές ζημιές που δεν έχουν ακόμη αναγνωριστεί	(εάν υπάρχουν)
- Κόστος προϋπηρεσίας που δεν έχει ακόμη αναγνωριστεί	(εάν υπάρχει)
- Εύλογη αξία περιουσιακών στοιχείων του προγράμματος από τα οποία η υποχρέωση θα διακανονιστεί άμεσα	(εάν υπάρχουν)
<hr/>	
= Υποχρέωση (ή περιουσιακό στοιχείο) καθορισμένων παροχών	

Οποιοδήποτε προκύπτει αρνητικό ποσό αποτελεί περιουσιακό στοιχείο καθορισμένων παροχών. Η αναγνώριση ενός τέτοιου στοιχείου είναι υποκείμενο περαιτέρω πρόβλεψης σύμφωνα με το IAS 19 παράγραφοι 58-60.

Το IAS 19 στην παράγραφο 58 περιορίζει το περιουσιακό στοιχείο καθορισμένων παροχών στο χαμηλότερο από:

- το ποσό που υπολογίζεται σύμφωνα με τον παραπάνω τύπο, και
- το σύνολο οποιονδήποτε μη αναγνωρισμένων αναλογιστικών ζημιών και κόστους προϋπηρεσίας πλέον της παρούσας αξίας οποιωνδήποτε οικονομικών παροχών διαθέσιμων με τη μορφή επιστροφών από το πρόγραμμα ή μειώσεων μελλοντικών εισφορών στο πρόγραμμα.

Η IFRIC 14 παρέχει επιπλέον διευκρίνιση σχετικά με την επίδραση των ελαχίστων απαιτήσεων χρηματοδότησης για την διαθεσιμότητα των επιστροφών ή μειώσεων από το πρόγραμμα σε μελλοντικές εισφορές.

Ειδικά θέματα που πραγματεύεται η Διερμηνεία

Η IFRIC 14 ειδικότερα πραγματεύεται τα παρακάτω:

- πότε οι επιστροφές ή οι μειώσεις μελλοντικών εισφορών θα πρέπει να θεωρούνται ως «διαθέσιμες»,
- πώς οι ελάχιστες απαιτήσεις χρηματοδότησης μπορούν να επηρεάσουν τη διαθεσιμότητα των μειώσεων σε μελλοντικές εισφορές,
- πότε μία ελάχιστη απαίτηση χρηματοδότησης μπορεί να δημιουργήσει μία υποχρέωση.

Γενικά, η Διερμηνεία επεξηγεί ότι ένα οικονομικό όφελος είναι διαθέσιμο εάν η επιχείρηση έχει ένα ανεπιφύλακτο δικαίωμα να αναγνωρίσει το όφελος κατά την διάρκεια ή κατά τον διακανονισμό του προγράμματος καθορισμένων παροχών. Η αναγνώριση του στοιχείου δεν εξαρτάται από το εάν τα οικονομικά οφέλη είναι άμεσα αναγνωρίσιμα κατά την ημερομηνία του ισολογισμού ή από το πώς προτίθεται να χρησιμοποιήσει το τυχόν πλεόνασμα. Σύμφωνα με το IAS 1 παράγραφος 116 η επιχείρηση θα πρέπει να γνωστοποιεί τα βασικά σημεία της εκτίμησης της αβεβαιότητας. Αυτό περιλαμβάνει πληροφορίες για περιορισμούς σχετικά με την αναγνώριση ενός περιουσιακού στοιχείου καθορισμένων παροχών ή πώς αυτό μετράται.

Η Διερμηνεία επιπλέον ασχολείται με τον λογιστικό χειρισμό μιας υποχρέωσης για τις ελάχιστες απαιτήσεις χρηματοδότησης που προκύπτουν από υπηρεσίες που έχουν ήδη ληφθεί από την επιχείρηση. Στο βαθμό που μια τέτοια υποχρεωτική εισφορά στο ταμείο καλύπτει μια υπάρχουσα ανεπάρκεια για την ελάχιστη χρηματοδοτική βάση η οποία δεν μπορεί να είναι διαθέσιμη σαν επιστροφή ή μείωση σε μελλοντικές περιόδους, τότε η επιχείρηση θα πρέπει να αναγνωρίσει μια υποχρέωση όταν η υποχρέωση προκύψει. Αυτή θα αυξήσει τυχόν αναγνωρισμένη υποχρέωση καθορισμένων παροχών (ή θα μειώσει τυχόν αναγνωρισμένα περιουσιακά στοιχεία καθορισμένων παροχών). Η υποχρέωση σχετικά με τις ελάχιστες απαιτήσεις χρηματοδότησης αναγνωρίζεται άμεσα σύμφωνα με την πολιτική της επιχείρησης για την αναγνώριση της επίδρασης του ορίου του IAS 19 παράγραφος 58 κατά την μέτρηση του περιουσιακού στοιχείου καθορισμένων παροχών.

Η IFRIC 14 περιλαμβάνει κάποια χρήσιμα παραδείγματα για την επεξήγηση της εφαρμογής των απαιτήσεων.

Ημερομηνία έναρξης και μετάβαση

Η IFRIC 14 εφαρμόζεται για περιόδους που ξεκινούν την ή μετά την 1^η Ιανουαρίου 2008. Ως εξαίρεση, η IFRIC 14 δεν απαιτεί πλήρη αναδρομική εφαρμογή. Η εφαρμογή απαιτείται κατά την έναρξη της πρώτης περιόδου για την οποία η Διερμηνεία έχει εφαρμογή. Όλες οι προσαρμογές που προκύπτουν κατά την πρώτη εφαρμογή της IFRIC 14 μεταφέρονται το υπόλοιπο κερδών εις νέον κατά την έναρξη της πρώτης περιόδου εφαρμογής.

Βελτιώσεις το IAS 1 «Παρουσίαση των Οικονομικών Καταστάσεων»

Εισαγωγή

Το IASB εξέδωσε το βελτιωμένο IAS 1 «Παρουσίαση των Οικονομικών Καταστάσεων». Οι βασικές αλλαγές αυτού του Προτύπου συνοψίζονται στην ξεχωριστή παρουσίαση των μεταβολών της καθαρής θέσης που προέρχονται από συναλλαγές με τους μετόχους με την ιδιότητά τους ως μέτοχοι (π.χ. μερίσματα, αυξήσεις κεφαλαίου) από τις λοιπές μεταβολές της καθαρής θέσης (π.χ. αποθεματικά μετατροπής). Επιπλέον, η βελτιωμένη έκδοση του Προτύπου επιφέρει αλλαγές στην ορολογία καθώς και στην παρουσίαση οικονομικών καταστάσεων. Προέκυψε στα πλαίσια σύγκλησης με τα US GAAP και πλέον φέρνει το IAS 1 πιο κοντά στο SFAS 130. Το IASB ακόμη επαναδιατύπωσε ορισμένες ενότητες του IAS 1 ώστε να γίνει πιο ευανάγνωστο.

Οι νέοι ορισμοί του Προτύπου δεν αλλάζουν τους κανόνες αναγνώρισης, μέτρησης ή γνωστοποίησης συγκεκριμένων συναλλαγών και άλλων γεγονότων που απαιτούνται από τα υπόλοιπα Πρότυπα.

Το βελτιωμένο IAS 1 περιλαμβάνει και Οδηγό Εφαρμογής ο οποίος δίνει παραδείγματα προκειμένου να γίνουν κατανοητές οι νέες απαιτήσεις. Το νέο Πρότυπο εκδόθηκε στις 6 Σεπτεμβρίου 2007 και έχει εφαρμογή για περιόδους αναφοράς που ξεκινούν την ή μετά την 1^η Ιανουαρίου 2009. Νωρίτερη εφαρμογή επιτρέπεται αρκεί να γνωστοποιείται.

Αλλαγές σε σχέση με το υπάρχον IAS 1

Στη συνέχεια αναφέρονται οι βασικές αλλαγές σε σχέση με την υπάρχουσα έκδοση του IAS 1.

- **Αλλαγές ορολογίας**

Ο όρος «μέτοχοι» αντικαθίσταται από τον όρο «ιδιοκτήτες». Ως ιδιοκτήτες ορίζονται οι κάτοχοι μέσω των οποίων ταξινομούνται ως στοιχεία καθαρής θέσης. Όλες οι μεταβολές στην καθαρή θέση που προέρχονται από συναλλαγές με τους ιδιοκτήτες τις οποίες διεξάγουν με την ιδιότητά τους ως κάτοχοι στοιχείων καθαρής θέσης ορίζονται ως «μεταβολές στην καθαρή θέση των ιδιοκτητών».

Ορισμένα Πρότυπα απαιτούν ή επιτρέπουν συγκεκριμένα στοιχεία να αναγνωρίζονται απευθείας στην καθαρή θέση (π.χ. μεταβολή στην λογιστική αξία από την αποτίμηση των ενσώματων παγίων και συναλλαγματικές διαφορές από την μετατροπή των οικονομικών καταστάσεων λειτουργικής δραστηριότητας του εξωτερικού). Τέτοια στοιχεία περιγράφονται στην βελτιωμένη έκδοση του IAS 1 ως «αναγνωριζόμενα εκτός κερδών ή ζημιών περιόδου» ή «αναγνωριζόμενα εκτός κερδών ή ζημιών περιόδου, ως μέρος των συνολικών αποτελεσμάτων». Ομοίως, στοιχεία που προηγούμενα περιγράφονταν ως «αναγνωριζόμενα στην Κατάσταση Αποτελεσμάτων» μετονομάζονται σε «αναγνωριζόμενα στα κέρδη ή ζημιές περιόδου». Το IAS 1 έτσι όπως τροποποιήθηκε το 2007 χρησιμοποιεί τους παρακάτω τίτλους:

- «Κατάσταση χρηματοοικονομικής θέσης» αντί για «Ισολογισμός»,
- «Κατάσταση Ταμειακών Ροών» αντί για «Ταμειακές Ροές»,
- «Κατάσταση συνολικών αποτελεσμάτων» αντί για «Κατάσταση αναγνωρισμένων εσόδων και εξόδων».

Ο τίτλος «Κατάσταση μεταβολών καθαρής θέσης» παραμένει αλλά το περιεχόμενό της περιορίζεται μόνο στις μεταβολές καθαρής θέσης που προέρχονται από τους ιδιοκτήτες σύμφωνα με αυτή την ιδιότητά τους.

Το IASB θεώρησε ότι οι νέοι τίτλοι απεικονίζουν καλύτερα τη λειτουργία της κάθε οικονομικής κατάστασης και ενθαρρύνει τις επιχειρήσεις στην χρήση τους. Παρόλα αυτά, η χρήση των νέων τίτλων δεν είναι υποχρεωτική.

Οι αλλαγές στην ορολογία δημιουργούν ένα πλήθος συνεπακόλουθων βελτιώσεων σε έναν μεγάλο αριθμό Προτύπων.

- **Επιπρόσθετες συγκριτικές γνωστοποιήσεις για αναταξινόμηση ή τροποποίηση στοιχείων**

Το IAS 1, έτσι όπως τροποποιήθηκε το 2007, εισάγει μια απαίτηση για παρουσίαση μίας επιπλέον κατάστασης χρηματοοικονομικής θέσης για την έναρξη της πιο πρόσφατης συγκριτικής περιόδου όταν συντρέχουν ορισμένες συνθήκες. Συγκεκριμένα, απαιτείται όταν μια επιχείρηση εφαρμόζει αναδρομικά μια λογιστική πολιτική, ή όταν προβαίνει σε αναδρομική τροποποίηση σύμφωνα με το IAS 8, ή όταν αναταξινομεί στοιχεία των οικονομικών καταστάσεων.

- **Μεταβολές στην καθαρή θέση των ιδιοκτητών και συνολικό εισόδημα**

Το IAS 1 στην παρούσα έκδοσή του απαιτεί τα στοιχεία εσόδων και εξόδων που αναγνωρίζονται στα αποτελέσματα να παρουσιάζονται στην «Κατάσταση αποτελεσμάτων». Επιπλέον, απαιτεί μία ξεχωριστή «κατάσταση μεταβολών καθαρής θέσης» η οποία απεικονίζει είτε όλες τις μεταβολές στην καθαρή θέση είτε μεταβολές καθαρής θέσης που περιλαμβάνουν κέρδη και ζημιές, άλλα στοιχεία εσόδων και εξόδων και τις επιδράσεις των μεταβολών των λογιστικών πολιτικών και των διορθώσεων λαθών. Οι μεταβολές της καθαρής θέσης που προέρχονται από συναλλαγές με τους ιδιοκτήτες σύμφωνα με την ιδιότητά τους ως ιδιοκτήτες γνωστοποιούνται τότε σε σημείωση των οικονομικών καταστάσεων.

Το IAS 1 όπως τροποποιήθηκε το 2007 απαιτεί μια επιχείρηση να παρουσιάζει όλα τα στοιχεία εσόδων και εξόδων που αναγνωρίζονται σε μια περίοδο σε μία μόνο κατάσταση την «κατάσταση συνολικών αποτελεσμάτων» ή σε δύο καταστάσεις την «ιδιαιτέρη κατάσταση αποτελεσμάτων» και την «κατάσταση συνολικών αποτελεσμάτων».

Στην κατάσταση αποτελεσμάτων θα πρέπει να γνωστοποιούνται έσοδα και έξοδα που αναγνωρίζονται στα αποτελέσματα με τον ίδιο τρόπο όπως και στην προηγούμενη έκδοση του IAS 1. Στην κατάσταση συνολικών αποτελεσμάτων θα πρέπει να γνωστοποιούνται το κέρδος ή η ζημιά της περιόδου πλέον κάθε στοιχείο εσόδου και εξόδου που αναγνωρίζεται εκτός αποτελεσμάτων και ταξινομείται σύμφωνα με τη φύση του (π.χ. κέρδη και ζημιές από διαθέσιμα προς πώληση στοιχεία ή διαφορές μετασχηματισμού σχετικά με λειτουργικές δραστηριότητες του εξωτερικού). Μεταβολές στην καθαρή θέση που προέρχονται από συναλλαγές με τους ιδιοκτήτες **εξαιρούνται** από την κατάσταση συνολικών αποτελεσμάτων.

Όλες οι μεταβολές στα ίδια κεφάλαια οι οποίες σχετίζονται με τους ιδιοκτήτες της εταιρείας θα πρέπει να παρουσιάζονται σε μία “Κατάσταση Μεταβολών Ιδίων Κεφαλαίων” ξεχωριστά από τις αλλαγές στα ίδια κεφάλαια οι οποίες δεν σχετίζονται με τους ιδιοκτήτες (IAS 1.106). Οι μεταβολές στα επιμέρους στοιχεία των συνολικών αποτελεσμάτων οι οποίες δεν σχετίζονται με τους ιδιοκτήτες, δεν επιτρέπεται να παρουσιάζονται στην παραπάνω κατάσταση, καθώς πρέπει να παρουσιάζονται στην κατάσταση συνολικών αποτελεσμάτων. Η κατάσταση μεταβολών ιδίων κεφαλαίων θα πρέπει να περιλαμβάνει:

- Το συνολικά αποτελέσματα της περιόδου, διακρίνοντάς τα σε αυτά που αναλογούν στους ιδιοκτήτες της εταιρείας και σε αυτά που αναλογούν στη μειοψηφία,
- Για κάθε στοιχείο των ιδίων κεφαλαίων, τις επιδράσεις από την αναδρομική εφαρμογή ή την αναδρομική επαναδιατύπωση των λογιστικών αρχών,
- Τα ποσά των συναλλαγών με τους ιδιοκτήτες της εταιρείας, υπό την ιδιότητα τους ως ιδιοκτήτες, απεικονίζοντας ξεχωριστά τις εισφορές κεφαλαίου και τα διανεμηθέντα μερίσματα στους ιδιοκτήτες και,
- Μία συμφωνία των υπολοίπων έναρξης και τέλους για κάθε στοιχείο των ιδίων κεφαλαίων.

Η κατάσταση συνολικών αποτελεσμάτων (και η κατάσταση αποτελεσμάτων χρήσης, εφόσον παρουσιάζεται ξεχωριστά) και η κατάσταση μεταβολών ιδίων κεφαλαίων θα πρέπει να παρουσιάζονται σε **ιση ανάπτυξη** (IAS 1.11).

- **Λοιπά στοιχεία συνολικών αποτελεσμάτων – προσαρμογές αναταξινόμησης και σχετικές φορολογικές επιδράσεις**

Η αναθεώρηση του IAS 1 απαιτεί μία επιχείρηση να παρουσιάζει τις “προσαρμογές αναταξινόμησης” προκειμένου να παρέχει στους αναγνώστες των οικονομικών καταστάσεων τη δυνατότητα να κατανοήσουν την επίδραση από τις αναταξινόμησης των εσόδων ή εξόδων (IAS 1.92). Οι “προσαρμογές αναταξινόμησης” περιλαμβάνουν τα ποσά που αναταξινομούνται ως έσοδα ή έξοδα την τρέχουσα περίοδο και τα οποία είχαν αναγνωριστεί ως λοιπά στοιχεία συνολικών αποτελεσμάτων σε προγενέστερες περιόδους (π.χ. σε μία πώληση δραστηριότητας του εξωτερικού -ΔΛΠ 21- ή η διαγραφή ενός διαθέσιμου προς πώληση περιουσιακού στοιχείου -ΔΛΠ 39-)

Το IAS 1 επιπλέον καθιστά υποχρεωτικό από μία επιχείρηση να γνωστοποιεί τον αναλογούντα φόρο εισοδήματος κάθε στοιχείου των λοιπών συνολικών αποτελεσμάτων, καθώς αυτά τα στοιχεία συχνά έχουν διαφορετικούς φορολογικούς συντελεστές από εκείνους που ισχύουν για τα έσοδα ή έξοδα. Το ποσό του φόρου εισοδήματος κάθε στοιχείου των λοιπών συνολικών αποτελεσμάτων μπορεί να παρουσιάζεται είτε στην κατάσταση (λοιπών) συνολικών αποτελεσμάτων είτε στις επεξηγηματικές σημειώσεις που συνοδεύουν τις οικονομικές καταστάσεις (IAS 1.90).

- **Παρουσίαση των διανεμηθέντων μερισμάτων**

Η παρούσα έκδοση του IAS 1 επιτρέπει την γνωστοποίηση του ποσού των μερισμάτων που διανέμονται στους μετόχους (τώρα αναφερόμενοι ως ιδιοκτήτες) και του αναλογούντος ποσού ανά μετοχή στην κατάσταση αποτελεσμάτων, στην κατάσταση μεταβολών ιδίων κεφαλαίων ή στις επεξηγηματικές σημειώσεις που συνοδεύουν τις οικονομικές καταστάσεις.

Το αναθεωρημένο πρότυπο απαιτεί την παρουσίαση των μερισμάτων που διανέμονται στους ιδιοκτήτες και των αναλογούντων ποσών ανά μετοχή στην κατάσταση μεταβολών ιδίων κεφαλαίων ή στις επεξηγηματικές σημειώσεις που συνοδεύουν τις οικονομικές καταστάσεις. Δεν επιτρέπεται να γνωστοποιούνται στην κατάσταση συνολικών αποτελεσμάτων.

Ημερομηνία εφαρμογής και μετάβασης

Η τροποποίηση του IAS 1 είναι υποχρεωτική για τις περιόδους που ξεκινούν την ή μετά την 1^η Ιανουαρίου 2009 ενώ οι απαιτήσεις αυτές έχουν εφαρμογή και στο IAS 8 «Λογιστικές πολιτικές, αλλαγές στις λογιστικές εκτιμήσεις και λάθη». Οι αλλαγές που προκαλούνται από την τροποποίηση του IAS 1 εφαρμόζονται αναδρομικά (IAS 8.19 (β)). Νωρίτερη εφαρμογή ενθαρρύνεται, αρκεί το γεγονός αυτό να γνωστοποιείται στις επεξηγηματικές σημειώσεις που συνοδεύουν τις οικονομικές καταστάσεις της επιχείρησης.

