

Φεβρουάριος 2008

I.F.R.S. Newsletter

Περιεχόμενα

1. IASB News
2. Η IASB Εκδίδει Νέα Πρότυπα για Συνενώσεις Επιχειρήσεων και Ενοποιημένες και Ατομικές Οικονομικές Καταστάσεις
3. Κανονισμός (ΕΚ) αρ.1358/2007 της Επιτροπής της 21/11/2007 για την Τροποποίηση του Κανονισμού (ΕΚ) αρ.1725/2003 περί της υιοθέτησης ορισμένων ΔΛΠ σύμφωνα με τον Κανονισμό αρ.1606/2002 του Ευρωπαϊκού Κοινοβουλίου και του Συμβουλίου όσον αφορά το ΔΠΧΠ 8.
4. Απόφαση 6/448/11.10.2007 του Διοικητικού Συμβουλίου της Επιτροπής Κεφαλαιαγοράς
5. Απόφαση 7/448/11.10.2007 του Διοικητικού Συμβουλίου της Επιτροπής Κεφαλαιαγοράς

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 113 χώρες, αριθμεί περίπου 24.000 εργαζομένους σε 521 γραφεία σε όλο τον κόσμο, με μικτό κύκλο εργασιών 2.8 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 Λασαλιάνος

Μανώλης Μιχαλιός

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

Προτεινόμενες οδηγίες για αμοιβές καθοριζόμενες από την τιμή της μετοχής και διακανονιζόμενες τοις μετρητοίς

Στις 13 Δεκεμβρίου 2007 το IASB εξέδωσε προσχέδιο προτεινόμενων βελτιώσεων για το IFRS 2 «Πληρωμές βασιζόμενες σε συμμετοχικούς τίτλους» και για την IFRIC 11 «IFRS 2 – Συναλλαγές ιδίων μετοχών μεταξύ επιχειρήσεων ενός ομίλου».

Οι προτάσεις προέκυψαν ως συνέπεια τους αιτήματος για οδηγίες σχετικά με το πώς ένας όμιλος που λαμβάνει αγαθά ή υπηρεσίες από προμηθευτές του (συμπεριλαμβανομένων και των υπαλλήλων) θα πρέπει να λογιστικοποιεί τις παρακάτω συμφωνίες:

- Συμφωνία 1 – οι προμηθευτές θα λάβουν πληρωμές σε μετρητά που σχετίζονται με την τιμή μέσων ιδίων κεφαλαίων της επιχείρησης.
- Συμφωνία 2- οι προμηθευτές θα λάβουν πληρωμές σε μετρητά που σχετίζονται με την τιμή μέσων ιδίων κεφαλαίων της μητρικής επιχείρησης.

Και στους 2 τύπους συμφωνιών η μητρική επιχείρηση έχει μία υποχρέωση να κάνει τις πληρωμές μετρητών στον προμηθευτή της επιχείρησης. Η θυγατρική επιχείρηση δεν έχει καμία τέτοια υποχρέωση.

Οι προτεινόμενη βελτίωση του IFRS 2 διευκρινίζει ότι το Πρότυπο εφαρμόζεται σε συμφωνίες όπως αυτές που περιγράφονται παραπάνω ακόμη και αν η επιχείρηση που λαμβάνει τα αγαθά ή τις υπηρεσίες από τους προμηθευτές δεν έχει καμία υποχρέωση να κάνει τις απαιτούμενες πληρωμές καθοριζόμενες από την τιμή της μετοχής και διακανονιζόμενες τοις μετρητοίς. Η προτεινόμενη βελτίωση της IFRIC 11 καθορίζει ότι η επιχείρηση θα πρέπει να επιμετρά τα αγαθά ή τις υπηρεσίες σύμφωνα με τις απαιτήσεις για τις αμοιβές που καθορίζονται από την τιμή της μετοχής και διακανονίζονται τοις μετρητοίς.

Τροποποιημένες προτάσεις για τον προσδιορισμό του κόστους μίας επένδυσης στις ατομικές οικονομικές καταστάσεις

Στις 13 Δεκεμβρίου 2007 το IASB εξέδωσε προσχέδιο προτεινόμενων βελτιώσεων του IFRS 1 «Πρώτη εφαρμογή των IFRS» και του IAS 27 «Ενοποιημένες και ατομικές οικονομικές καταστάσεις».

Οι προτάσεις αφορούν στο θέμα ότι ο αναδρομικός προσδιορισμός του κόστους, σύμφωνα με το IAS 27 κατά την πρώτη εφαρμογή των IFRS, δεν μπορεί να επιτευχθεί χωρίς υπερβολική προσπάθεια και κόστος. Συνεπώς, κάτι τέτοιο μπορεί να αποτελέσει εμπόδιο για την εφαρμογή των IFRS στις ατομικές οικονομικές καταστάσεις των επιχειρήσεων. Επιπλέον, οι προτάσεις αφορούν και στην επιμέτρηση του κόστους στις ατομικές οικονομικές καταστάσεις μίας νέας μητρικής επιχείρησης.

Βελτιώσεις του IFRS 2 «Πληρωμές βασιζόμενες σε συμμετοχικούς τίτλους»

Στις 17 Ιανουαρίου 2008 το IASB εξέδωσε βελτιώσεις του IFRS 2 «Πληρωμές βασιζόμενες σε συμμετοχικούς τίτλους». Οι βελτιώσεις αφορούν σε δύο θέματα. Διευκρινίζει ότι οι προϋποθέσεις κατοχύρωσης περιλαμβάνουν μόνο όρους υπηρεσίας και όρους απόδοσης. Άλλα χαρακτηριστικά πληρωμών βασιζόμενων σε συμμετοχικούς τίτλους δεν αποτελούν προϋποθέσεις κατοχύρωσης. Επίσης, καθορίζει ότι όλες οι ακυρώσεις, είτε από την επιχείρηση είτε από άλλα μέρη, πρέπει να έχουν τον ίδιο λογιστικό χειρισμό.

Οι βελτιώσεις θα έχουν εφαρμογή για ετήσιες περιόδους που ξεκινούν την ή μετά την 01/01/2009 ενώ η νωρίτερη εφαρμογή επιτρέπεται.

Προτεινόμενες οδηγίες για την διανομή μη ταμειακών στοιχείων του ενεργητικού στους ιδιοκτήτες

Στις 17 Ιανουαρίου 2008 η IFRIC εξέδωσε για δημόσιο σχολιασμό το προσχέδιο Διερμηνείας D23 «Διανομές μη ταμειακών στοιχείων του ενεργητικού στους ιδιοκτήτες».

Η προτεινόμενη Διερμηνεία ασχολείται με τα παρακάτω θέματα:

- Πώς μία επιχείρηση θα πρέπει να επιμετρά την υποχρέωση διανομής μη ταμειακών στοιχείων του ενεργητικού στους ιδιοκτήτες της (ως μερίσματα πληρωτέα);
- Όταν η επιχείρηση πληρώνει τα μερίσματα πληρωτέα, πώς θα πρέπει να χειρίζεται την διαφορά μεταξύ της λογιστικής αξίας του στοιχείου που διανέμεται και της λογιστικής αξίας του μερίσματος πληρωτέου;

Η IFRIC D23 θα έχει εφαρμογή για όλα τα μη ταμειακά στοιχεία του ενεργητικού που διανέμονται με μία εξαίρεση. Δεν θα έχει εφαρμογή για την διανομή ενός στοιχείου ενεργητικού σε μία άλλη επιχείρηση εντός του ίδιου ομίλου.

Η IFRIC D23 όλα τα διανεμόμενα μη ταμειακά στοιχεία να μετρώνται στην εύλογη αξία τους.

Προτεινόμενες οδηγίες για την λογιστική των εισφορών πελατών

Στις 17 Ιανουαρίου 2008 η IFRIC εξέδωσε για δημόσιο σχολιασμό το προσχέδιο Διερμηνείας IFRIC D24 «Εισφορές πελατών».

Οι εισφορές πελατών είναι συναλλαγές κατά τις οποίες μία επιχείρηση – παροχέας πρόσβασης – λαμβάνει ένα στοιχείο του ενεργητικού το οποίο χρησιμοποιεί για την παροχή συνεχούς προμήθειας αγαθών ή υπηρεσιών σε έναν πελάτη ή πελάτες. Σε ορισμένες περιπτώσεις η επιχείρηση λαμβάνει μετρητά τα οποία πρέπει να χρησιμοποιήσει για να αποκτήσει ή να κατασκευάσει το στοιχείο του ενεργητικού με το οποίο θα παράσχει την πρόσβαση.

Η IFRIC D24 καλύπτει έναν αριθμό θεμάτων για τα οποία οι πρακτικές διαφέρουν. Διευκρινίζει:

- εάν οι εισφορές πελατών θα πρέπει να αναγνωρίζονται ως στοιχεία του ενεργητικού και εάν ναι, αν αρχικά θα πρέπει να αναγνωρίζονται στο κόστος ή στην εύλογη αξία,
- εάν μία συμφωνία παροχής συνεχών υπηρεσιών με τη χρήση ενός εισφερόμενου στοιχείου του ενεργητικού περιλαμβάνει μία μίσθωση,
- τον λογιστικό χειρισμό της υποχρέωσης που προκύπτει από την αναγνώριση μίας εισφοράς πελάτη στην εύλογη αξία,
- τον λογιστικό χειρισμό ταμειακών εισφορών.

Η IASB ΕΚΔΙΔΕΙ ΝΕΑ ΠΡΟΤΥΠΑ ΓΙΑ ΣΥΝΕΝΩΣΕΙΣ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΕΩΝ ΚΑΙ ΕΝΟΠΟΙΗΜΕΝΕΣ ΚΑΙ ΑΤΟΜΙΚΕΣ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΕΣ ΚΑΤΑΣΤΑΣΕΙΣ

Εισαγωγή

Στις 10 Ιανουαρίου 2008 το IASB εξέδωσε δύο αναθεωρημένα Πρότυπα σχετικά με τον λογιστικό χειρισμό για συνενώσεις επιχειρήσεων και ενοποιημένες και ατομικές οικονομικές καταστάσεις και συγκεκριμένα:

- IFRS 3 “Συνενώσεις Επιχειρήσεων” (αναθεωρημένο το 2008) (στο εξής IFRS 3R) και
- IAS 27 “Ενοποιημένες και Ατομικές Οικονομικές Καταστάσεις” (αναθεωρημένο το 2008) (στο εξής IAS 27R).

Τα αναθεωρημένα Πρότυπα εισάγουν σημαντικές αλλαγές στις λογιστικές απαιτήσεις για συνενώσεις επιχειρήσεων, συναλλαγές με μη ελεγχόμενα δικαιώματα (non-controlling interests η έννοια αυτή αντικαθιστά τα δικαιώματα μειοψηφίας “minority interests”) και την απώλεια ελέγχου σε μία θυγατρική. Το IFRS 3R αποτελεί μία εκτενή έκδοση και καλύπτει αρκετά σύνθετα λογιστικά θέματα. Το νέο Πρότυπο περιλαμβάνει Οδηγίες Εφαρμογής και συνοδεύεται από δύο χωριστά φυλλάδια που περιλαμβάνουν Παραδείγματα Εφαρμογής και την Βάση για Συμπεράσματα.

Περίληψη Σημαντικότερων Αλλαγών

Συνενώσεις επιχειρήσεων

- Η υπεραξία σε μία συνένωση επιχειρήσεων προσδιορίζεται κατά την ημερομηνία απόκτησης ως το αντάλλαγμα που μεταφέρεται, πλέον την εύλογη αξία κάθε προηγούμενα διακρατούμενης επένδυσης, το ποσό τυχόν μη ελεγχόμενων δικαιωμάτων μείον τις εύλογες αξίες των αναγνωρίσιμων στοιχείων ενεργητικού και υποχρεώσεων. Ως αποτέλεσμα της μέτρησης της υπεραξίας μόνο κατά την ημερομηνία της απόκτησης η προσέγγιση της «συνένωσης επιχειρήσεων που επιτυγχάνεται σταδιακά» η οποία περιλαμβάνονταν στην προηγούμενη έκδοση του IFRS 3 δεν έχει πλέον εφαρμογή.
- Τα μη ελεγχόμενα δικαιώματα του αποκτώμενου μετρώνται (i) στην εύλογη αξία ή (ii) αναλογικά επί των αναγνωρίσιμων καθαρών στοιχείων του ενεργητικού. Εάν χρησιμοποιηθεί η εύλογη αξία η επίδραση που προκύπτει είναι ότι το 100% της υπεραξίας του αποκτώμενου αναγνωρίζεται ακόμη και αν τα δικαιώματα της μητρικής επί του αποκτώμενου είναι λιγότερα του 100% (μερικές φορές αναφέρεται ως μοντέλο “full goodwill”).

- Το ενδεχόμενο αντάλλαγμα μετράται στην εύλογη αξία κατά την ημερομηνία της απόκτησης. Εάν η συμφωνία του ενδεχόμενου ανταλλάγματος δημιουργεί μία χρηματοοικονομική υποχρέωση κάθε μεταγενέστερη αλλαγή θα αναγνωρίζεται στην κατάσταση αποτελεσμάτων.
- Τα κόστη της συνένωσης αναγνωρίζονται ως έξοδο στην κατάσταση αποτελεσμάτων.
- Όλες οι αρχικές ταξινομήσεις και προσδιορισμοί του αποκτώμενου (π.χ. ταξινομήσεις χρηματοοικονομικών στοιχείων του ενεργητικού και υποχρεώσεων) επαναπροσδιορίζονται κατά την ημερομηνία της απόκτησης με εξαίρεση τις ταξινομήσεις των μισθώσεων.
- Νέες ή πιο συγκεκριμένες απαιτήσεις εισάγονται σχετικά με:
 - τον διαχωρισμό του ανταλλάγματος που καταβάλλεται στα συστατικά του μέρη όταν, στην ουσία, αυτά σχετίζονται με κάτι πέρα από το αντάλλαγμα που μεταφέρεται ως αντάλλαγμα της απόκτησης (π.χ. τακτοποίηση των υπαρχόντων συμβολαίων μεταξύ του αποκτώμενου και του αποκτώντα, αμοιβές διοίκησης προ της απόκτησης),
 - αντικατάσταση πληρωμών βασιζόμενων σε συμμετοχικούς τίτλους,
 - επιθυμητές ή μη λειτουργικές μισθώσεις του αποκτώμενου,
 - επανάκτηση δικαιωμάτων,
 - αποζημίωση στοιχείων του ενεργητικού.

Ενοποιημένες και ατομικές οικονομικές καταστάσεις

- Συναλλαγές με μη ελεγχόμενα δικαιώματα κατά τις οποίες δεν αποκτάται ούτε χάνεται ο έλεγχος (π.χ. μερική διάθεση μετοχών σε μία θυγατρική και αγορές μετοχών κρατούμενες από μη ελεγχόμενα δικαιώματα) λογιστικοποιούνται ως συναλλαγές καθαρής θέσης. Κανένα κέρδος ή ζημιά δεν αναγνωρίζεται στην κατάσταση αποτελεσμάτων και καμία προσαρμογή δεν γίνεται στην υπεραξία.
- Κατά την απώλεια ελέγχου σε μία θυγατρική, η εναπομένουσα επένδυση αναγνωρίζεται στην εύλογη αξία της ημερομηνίας απώλειας του ελέγχου. Αυτή η εύλογη αξία περιλαμβάνεται στον υπολογισμό του κέρδους ή της ζημιάς.

Νέα Λογιστική για τις Συνενώσεις Επιχειρήσεων

Πολλές από τις προηγούμενες απαιτήσεις του IFRS 3 παραμένουν και στο IFRS 3R. Το βασικό μοντέλο παραμένει η μέθοδος της απόκτησης (πριν αναφέρονταν ως «μέθοδος της αγοράς»). Τα βασικά χαρακτηριστικά της μεθόδου της απόκτησης περιλαμβάνουν:

- ανεύρεση ενός αγοραστή, και
- αναγνώριση των αναγνωρίσιμων στοιχείων του ενεργητικού του αποκτώμενου (συμπεριλαμβανομένων των άυλων στοιχείων του ενεργητικού), κυρίως στην εύλογη αξία.

Στις παραγράφους που ακολουθούν περιγράφονται κάποιες από τις βασικές απαιτήσεις του IFRS 3R και δίνεται έμφαση στις αλλαγές συγκριτικά με την προηγούμενη έκδοση του IFRS 3.

Πεδίο Εφαρμογής

Το IFRS 3R, όπως και η προηγούμενη έκδοση του IFRS 3 δεν εφαρμόζεται σε:

- συνενώσεις επιχειρήσεων στις οποίες ξεχωριστές οικονομικές οντότητες ή επιχειρήσεις συσπειρώνονται για να δημιουργήσουν μια κοινοπραξία,
- συνενώσεις επιχειρήσεων που αφορούν οικονομικές οντότητες ή επιχειρήσεις που τελούν υπό κοινό έλεγχο,
- αγορές ομάδων στοιχείων ενεργητικού που δεν δημιουργούν όμως οικονομικές οντότητες ή επιχειρήσεις.

Παρόλα αυτά, IFRS 3R εφαρμόζεται σε συνενώσεις που περιέχουν μόνο μία σύμβαση (π.χ. συμφωνίες εισαγωγής μίας επιχείρησης σε περισσότερα από ένα χρηματιστήρια) και συνενώσεις επιχειρήσεων μεταξύ αμοιβαίων οικονομικών οντοτήτων. Τα προαναφερθέντα ήταν εκτός του πεδίου εφαρμογής της προηγούμενης έκδοσης του IFRS 3.

Συνένωση επιχειρήσεων ή αγορά στοιχείων ενεργητικού:

Για να προσδιοριστεί εάν μία συναλλαγή αποτελεί συνένωση επιχειρήσεων εντός του πεδίου εφαρμογής του IFRS 3R, είναι απαραίτητο αποσαφηνιστεί εάν η αποκτώμενη επιχείρηση ή η ομάδα στοιχείων ενεργητικού συνιστούν μία επιχείρηση. Το IFRS 3R εισάγει νέους ορισμούς για τις έννοιες «συνένωση επιχειρήσεων» και «επιχείρηση». Από την αρχική ανάλυση του νέου Προτύπου προκύπτει ότι οι αλλαγές στους παραπάνω ορισμούς δεν θα έχουν εκτεταμένη επίδραση. Για παράδειγμα, συναλλαγές που περιλαμβάνουν αγορά οικονομικής οντότητας που δεν είναι επιχείρηση δεν αποτελεί επιχειρηματική συνένωση.

Προσδιορίζοντας τον Αποκτών

Σύμφωνα και με την προηγούμενη έκδοση του IFRS 3, ο αποκτών θα πρέπει να προσδιορίζεται σε κάθε επιχειρηματική συνένωση. Το IFRS 3R περιλαμβάνει ορισμούς για τις έννοιες αποκτών και αποκτώμενος. Οι ορισμοί διευκρινίζουν ότι ο αποκτώμενος θα πρέπει να είναι μία επιχείρηση (επιβάλλεται να είναι οικονομική οντότητα). Ο αποκτών είναι η οικονομική οντότητα που επιτυγχάνει τον έλεγχο επί του αποκτώμενου. Το IFRS 3R περιλαμβάνει επιπλέον ενδείξεις για τον προσδιορισμό του αποκτώντα. Οι βασικές αρχές παρόλα αυτά δεν έχουν αλλάξει.

Στο IFRS 3R εξακολουθεί να υπάρχει ο κανόνας ότι η σύσταση νέας οικονομικής οντότητας η οποία εκδίδει μετοχές προκειμένου να επιτευχθεί μία συνένωση επιχειρήσεων δεν μπορεί να είναι ο αποκτών. Παρόλα αυτά, διευκρινίζει ότι μία νέα επιχείρηση η οποία καταβάλλει μετρητά μπορεί να είναι ο αποκτών.

Προσθέτοντας μία νέα μητρική επιχείρηση

Αποτελεί συνήθη πρακτική πολλών ομίλων επιχειρήσεων εμπλέκονται σε συναλλαγές που περιλαμβάνουν την προσθήκη μίας νέας μητρικής επιχείρησης στην κορυφή του ομίλου τους. Στις περισσότερες από αυτές τις περιπτώσεις, η νέα μητρική δεν αποτελεί και τον αποκτών σύμφωνα με τα κριτήρια του IFRS ER. Είναι συνήθως πιθανό, μία από τις

υπάρχουσες στον όμιλο επιχείρηση να αποτελεί τον αποκτών καθώς αυτή, στην ουσία, ελέγχει τη νέα μητρική. Η νέα μητρική συνήθως είναι οικονομική και αυτή επιχείρηση. Συνεπώς, τέτοιου είδους συναλλαγές δεν αποτελούν συνηθισμένες επιχειρηματικές συνενώσεις.

Το παραπάνω παράδειγμα παρουσιάζει την ενδο-ομιλική σχέση της εύρεσης του αγοραστή και εφαρμογής του ορισμού της επιχείρησης. Το ίδιο συμπέρασμα θα μπορούσε να προκύψει και από την προηγούμενη έκδοση του IFRS 3, παρόλα αυτά, οι ορισμοί και οι οδηγίες του IFRS 3R αποσαφηνίζουν την παραπάνω θέση περαιτέρω.

Ημερομηνία Απόκτησης

Ως ημερομηνία απόκτησης ορίζεται με συνέπεια στο IFRS 3R και στην προηγούμενη έκδοση του Προτύπου η ημερομηνία κατά την οποία ο αποκτών αποκτά τον έλεγχο επί του αποκτώμενου. Το IFRS 3R περιλαμβάνει και κάποιες επιπλέον οδηγίες για τον προσδιορισμό της ημερομηνίας απόκτησης, σημειώνοντας ότι αυτή μπορεί να μην είναι η ίδια με την ημερομηνία κλεισίματος.

Σύμφωνα με το IFRS 3R το αντάλλαγμα που δίνεται, τα αναγνωρίσιμα στοιχεία του ενεργητικού και οι υποχρεώσεις καθώς και η υπεραξία προσδιορίζονται κατά την **ημερομηνία της απόκτησης**. Η προηγούμενη έκδοση του IFRS 3 απαιτούσε ο παραπάνω προσδιορισμός να γίνεται κατά την **ημερομηνία της ανταλλαγής**.

Αναγνωρίσιμα Στοιχεία Ενεργητικού και Υποχρεώσεις του Αποκτώμενου

Η βασική προσέγγιση για την αναγνώριση και καταγραφή των στοιχείων ενεργητικού και υποχρεώσεων του αποκτώμενου είναι η ίδια καθώς τα περισσότερα στοιχεία ενεργητικού και υποχρεώσεις αναγνωρίζονται στην εύλογη αξία. Η προηγούμενη έκδοση του IFRS 3 απαιτούσε την μέτρηση της εύλογης αξίας για όλα τα αναγνωρίσιμα στοιχεία ενεργητικού, υποχρεώσεις και ενδεχόμενες υποχρεώσεις (εκτός από τα διαθέσιμα προς πώληση σύμφωνα με το IFRS 5). Επίσης, περιελάμβανε διάφορους ειδικούς κανόνες για την μέτρηση της εύλογης αξίας συγκεκριμένων στοιχείων οι οποίοι δεν ήταν απαραίτητα συνεπείς με τον ορισμό της εύλογης αξίας. Το IFRS 3R διαγράφει αυτούς τους ειδικούς κανόνες για την μέτρηση της εύλογης αξίας που περιλαμβάνονταν στην παράγραφο B16. Επιπλέον απαιτεί:

- οι αναβαλλόμενες φορολογικές απαιτήσεις και υποχρεώσεις να μετρώνται σύμφωνα με το IAS 12 και όχι στην εύλογη αξία (συνεπής απαίτηση με την προηγούμενη έκδοση του IFRS 3),
- οι απαιτήσεις και υποχρεώσεις σχετιζόμενες με παροχές στο προσωπικό να μετρώνται σύμφωνα με το IAS 19 (ευρύτερη αναφορά στο IAS 19 σε σχέση με την προηγούμενη έκδοση του IFRS 3).

Εύλογη αξία

Κάποιες προηγούμενες εκδόσεις του οδηγού εφαρμογής του IFRS 3 (παράγραφος B16) παρουσίαζαν ασυνέπεια με τον ορισμό της εύλογης αξίας. Για παράδειγμα, σύμφωνα με την παράγραφο B16(δ)(iii), οι πρώτες ύλες αποτιμώνται στο κόστος αντικατάστασης. Οι επαχθείς συμβάσεις, σύμφωνα με την παράγραφο B16(ια), μετρώνται στην παρούσα αξία των ποσών που πρόκειται να καταβληθούν για την ρύθμιση της υποχρέωσης. Η εύλογη αξία

τόσο στην προηγούμενη έκδοση του IFRS 3 όσο και στο IFRS 3R, ορίζεται ως «το ποσό με το οποίο ένα στοιχείο του ενεργητικού μπορεί να ανταλλαχθεί ή μία υποχρέωση να διακανονιστεί, στα πλαίσια μίας αμοτεροβαρούς συναλλαγής σε εμπορική βάση μεταξύ δύο μερών που έχουν πλήρη γνώση του αντικειμένου και ενεργούν με τη θέλησή τους».

Η αφαίρεση του οδηγού εφαρμογής του IFRS 3 σχετικά με την εύλογη αξία δίνει μεγαλύτερη έμφαση στον βασικό ορισμό της εύλογης αξίας. Η επίδραση αυτού του γεγονότος επί του παρόντος ενδέχεται να είναι περιορισμένη, έως ότου το IASB ολοκληρώσει το πρόγραμμα που βρίσκεται σε εξέλιξη σχετικά με την εύλογη αξία.

Το IFRS 3R περιλαμβάνει μία σειρά συγκεκριμένων απαιτήσεων για την αναγνώριση και μέτρηση των στοιχείων ενεργητικού και των υποχρεώσεων του αποκτώντα. Οι πιο σημαντικές απαιτήσεις περιγράφονται στη συνέχεια:

Στοιχεία του ενεργητικού με αβέβαιες ταμειακές ροές

Το IFRS 3R περιλαμβάνει μία συγκεκριμένη απαίτηση σύμφωνα με την οποία τα στοιχεία του ενεργητικού με αβέβαιες ταμειακές ροές (όπως οι εμπορικές απαιτήσεις από τις οποίες αναμένεται ένα ποσό επισφαλειών) καταχωρούνται σαν ένα ποσό εύλογης αξίας και όχι σαν ένα στοιχείο του ενεργητικού και ένα ξεχωριστό ποσό μείωσης λόγω αποτίμησης.

Λειτουργικές μισθώσεις

Το IFRS 3R περιλαμβάνει μία συγκεκριμένη οδηγία για την εύλογη αξία των στοιχείων του ενεργητικού που είναι υποκείμενα λειτουργικής μίσθωσης με ευνοϊκούς ή μη όρους. Ευρέως:

- για τον εκμισθωτή, η εύλογη αξία του στοιχείου ενεργητικού που είναι υποκείμενο λειτουργικής μίσθωσης λαμβάνει υπόψη τους όρους της μίσθωσης (έτσι, κανένα ξεχωριστό στοιχείο ενεργητικού ή υποχρέωση δεν αναγνωρίζεται),
- για τον μισθωτή σε μία λειτουργική μίσθωση, αναγνωρίζεται ένα ξεχωριστό στοιχείο ενεργητικού ή υποχρέωση.

Στοιχεία ενεργητικού τα οποία ο αποκτών δεν προτίθεται να χρησιμοποιήσει

Το IFRS 3R διευκρινίζει ότι η απαίτηση αναγνώρισης ενός στοιχείου του ενεργητικού στην εύλογη αξία εφαρμόζεται ακόμη και αν ο αποκτών δεν προτίθεται να χρησιμοποιήσει το στοιχείο. Κατά την άποψή μας, και η προηγούμενη έκδοση του IFRS 3 είχε την ίδια προσέγγιση.

Ενδεχόμενες υποχρεώσεις και απαιτήσεις

Η προηγούμενη έκδοση του IFRS 3 απαιτούσε αναγνώριση στην εύλογη αξία των ενδεχόμενων υποχρεώσεων του αποκτώμενου. Εν συνέχεια, η εύλογη αξία αποτελούσε το υψηλότερο ποσό μεταξύ (i) του ποσού που θα έπρεπε να αναγνωριστεί σύμφωνα με το IAS 37 και (ii) της εύλογης αξίας κατά την ημερομηνία της απόκτησης μείον τις συσσωρευμένες αποσβέσεις (εάν υπάρχουν).

Το IFRS 3R περιλαμβάνει στην ίδια απαίτηση με μία λεπτή αλλά ενδεχομένως πολύ σημαντική διαφορά. Οι ενδεχόμενες υποχρεώσεις, όπως αυτές ορίζονται το IAS 37, περιλαμβάνουν δύο είδη υποχρεώσεων, οι οποίες ευρέως περιγράφονται ως εξής:

- πιθανές υποχρεώσεις που προέρχονται από γεγονότα του παρελθόντος και των οποίων η ύπαρξη θα επιβεβαιωθεί από αβέβαια μελλοντικά γεγονότα, και

- παρούσες υποχρεώσεις που προέρχονται από γεγονότα του παρελθόντος για τα οποία μία οικονομική εκροή δεν είναι πιθανή ή δεν μπορεί να μετρηθεί αξιόπιστα.

Το IFRS 3R απαιτεί αναγνώριση μόνο για τις παρούσες υποχρεώσεις των οποίων η εύλογη αξία μπορεί να μετρηθεί αξιόπιστα.

Επίδικες υποθέσεις

Ο αποκτώμενος μίας επιχειρηματικής συνένωσης εμπλέκεται σε μία υποτιθέμενη αθέτηση συμφωνίας copyright. Η Διοίκηση της αποκτώμενης επιχείρησης θεωρεί ότι η αξίωση είναι άδικη. Αυτή η προσέγγιση υποστηρίζεται και από το Νομικό Τμήμα της επιχείρησης. Παρόλα αυτά, το Νομικό Τμήμα επισημαίνει ότι υπάρχει μία μικρή πιθανότητα (περίπου 10%) το δικαστήριο να επικυρώσει την αξίωση.

Το παραπάνω αποτελεί ένα παράδειγμα «πιθανής υποχρέωσης» που εντάσσεται στον ορισμό της ενδεχόμενης υποχρέωσης του IAS 37. Σύμφωνα με την προηγούμενη έκδοση του IFRS 3, η δικαστική αυτή υπόθεση θα έπρεπε να αναγνωριστεί στην εύλογη αξία κατά την λογιστικοποίηση της αγοράς. Παρόλα αυτά, στην πραγματικότητα και βάσει των γεγονότων δεν υπάρχει καμία «παρούσα υποχρέωση». Συνεπώς, σύμφωνα με το IFRS 3R δεν θα πρέπει να αναγνωριστεί υποχρέωση.

Στην πράξη, κρίση απαιτείται για να προσδιοριστεί αν βάσει των γεγονότων υπάρχει παρούσα υποχρέωση. Το εν εξελίξει πρόγραμμα του IASB σχετικά με το IAS 37 ενδεχομένως να παράσχει επιπλέον οδηγίες σχετικά με αυτό το θέμα να οδηγήσει σε επιπλέον βελτιώσεις της νέας έκδοσης του IFRS 3 (IFRS 3R).

Οι ενδεχόμενες απαιτήσεις δεν αναγνωρίζονται τόσο με την προηγούμενη όσο και με την νέα έκδοση του IFRS 3.

Αποζημιωθέντα στοιχεία του ενεργητικού

Το IFRS 3R εισάγει την έννοια των «αποζημιωθέντων στοιχείων του ενεργητικού» για συμφωνίες στις οποίες ο πωλητής σε μία συνένωση επιχειρήσεων συμβατικά αποζημιώνει (ολικά ή μερικά) τον αποκτώντα για την έκβαση μίας ενδεχόμενης υποχρέωσης ή αβεβαιότητας (π.χ. για την τελική έκβαση μίας αμφισβητούμενης φορολογικής θέσης). Τα αποζημιωθέντα στοιχεία του ενεργητικού προσδιορίζονται τόσο κατά την αρχική αναγνώριση όσο και μετέπειτα, βάσει της μέτρησης των αποζημιωθέντων στοιχείων.

Η προηγούμενη έκδοση του IFRS 3 δεν περιελάμβανε κάποια σχετική προσέγγιση. Στην πράξη, πολλές συμφωνίες αποζημίωσης αντιμετωπίζονταν ως ενδεχόμενα γεγονότα.

Επαναποκτηθέντα δικαιώματα

Το IFRS 3R απαιτεί ρητά την αναγνώριση ενός άυλου στοιχείου σε σχέση με «επαναποκτηθέντα δικαιώματα». Ένα επαναποκτηθέν δικαίωμα αποκτάται όταν ο αποκτών μεταβιβάζει στον αποκτώμενο το δικαίωμα να χρησιμοποιεί ένα ή περισσότερα στοιχεία του ενεργητικού του, όπως η τεχνολογία και οι άδειες.

Επαναποκτηθέν franchise

Μία επιχείρηση γρήγορου φαγητού παραχωρεί σε ένα εστιατόριο ένα αποκλειστικό 5ετές δικαίωμα να λειτουργεί εστιατόρια franchise στην Χώρα Χ. Ένα έτος αργότερα, η επιχείρηση αποκτά το παραπάνω εστιατόριο. Το επαναποκτηθέν δικαίωμα λειτουργίας στην Χώρα Χ αναγνωρίζεται σαν ένα ξεχωριστό άυλο στοιχείο του ενεργητικού κατά την επιχειρηματική συνένωση. Δεν θα πρέπει να αντιμετωπιστεί σαν μία προϋπάρχουσα σχέση γιατί εξακολουθεί να υπάρχει. Αξιολογώντας το δικαίωμα, καθόλου αξία δεν πρέπει να κατανεμηθεί στην πιθανότητα ανανέωσης της σύμβασης. Το επαναποκτηθέν δικαίωμα θα πρέπει να αποσβεστεί στα εναπομείναντα 4 συμβατικά έτη. Ο λόγος της εμφανούς απόκλισης από την συνήθη μέτρηση της εύλογης αξίας είναι ότι το επαναποκτηθέν δικαίωμα δεν αποτελεί πλέον μία σύμβαση με ένα τρίτο μέρος.

Στοιχεία του ενεργητικού κατεχόμενα προς πώληση

Σε συνέπεια με την προηγούμενη έκδοση του IFRS 3, το IFRS 3R απαιτεί τα μη κυκλοφορούντα στοιχεία του ενεργητικού ή ομάδες στοιχείων που ταξινομούνται ως κατεχόμενα προς πώληση, σύμφωνα με το IFRS 5, κατά την απόκτηση να καταχωρούνται στην εύλογη αξία μείον τα έξοδα πώλησης.

Άυλα στοιχεία του ενεργητικού

Η προσέγγιση του IFRS 3R για διαχωρισμό κατά την αναγνώριση των άυλων στοιχείων του αποκτώμενου, είναι γενικώς η ίδια. Τα άυλα στοιχεία θα πρέπει να αναγνωρίζονται ξεχωριστά από την υπεραξία όταν μπορούν να αναγνωριστούν. Τα άυλα στοιχεία είναι αναγνωρίσιμα όταν:

- μπορούν να διαχωριστούν, ή
- προκύπτουν από συμβατικά ή νόμιμα δικαιώματα.

Ο Οδηγός Εφαρμογής του IFRS 3R περιλαμβάνει επιπλέον οδηγίες σχετικά με αυτά τα κριτήρια. Το IFRS 3R επιπλέον περιλαμβάνει οδηγίες για στοιχεία που δεν πληρούν τις προδιαγραφές για αναγνώριση, για παράδειγμα:

- η ομάδα εργασίας του αποκτώμενου – η υπάρχουσα ομάδα υπαλλήλων που λειτουργεί την αποκτώμενη επιχείρηση από την ημερομηνία απόκτησης και μετά – η οποία δεν αποτελεί αναγνωρίσιμο στοιχείο του ενεργητικού (η προηγούμενη έκδοση του IFRS 3 περιελάμβανε τον ίδιο κανόνα μέσω του οδηγού εφαρμογής του IAS 38),
- ενδεχόμενα μελλοντικά συμβόλαια με πιθανούς νέους πελάτες.

Άυλα στοιχεία σχετικά με πελάτες

Η αναγνώριση και η μέτρηση της εύλογης αξίας των άυλων στοιχείων είναι από τα ενδιαφέροντα θέματα στην λογιστική των επιχειρηματικών συνενώσεων. Το IFRS 3R περιέχει τις ίδιες απαιτήσεις και οδηγίες. Οι περισσότερες επιχειρήσεις έχουν πελατειακές σχέσεις και γι αυτό η αναγνώριση και η μέτρηση των στοιχείων του ενεργητικού που σχετίζονται με πελάτες όπως:

- λίστες πελατών,

- παραγγελθέντα αποθέματα,
- συμβάσεις με πελάτες και σχετικές πελατειακές σχέσεις,
- μη συμβατικές πελατειακές σχέσεις

έχουν ιδιαίτερο ενδιαφέρον. Το IFRS 3R έχει μία ευρεία οπτική των περιπτώσεων που τα άυλα στοιχεία σχετικά με πελάτες πληρούν τις προϋποθέσεις αναγνώρισης ξεχωριστά από την υπεραξία. Για παράδειγμα, όταν ο αποκτώμενος έχει συμβατικές σχέσεις με πελάτες (συμπεριλαμβανομένων και των παραγγελιών αγορών) όχι μόνο οι συμβάσεις αλλά και οι σχέσεις με τους πελάτες θα πρέπει να εξεταστούν για το εάν πληρούν το «συμβατικό – νόμιμο» κριτήριο.

Ταξινόμησης και χαρακτηρισμοί

Σε ορισμένες περιπτώσεις τα IFRS παρέχουν διαφορετικούς λογιστικούς χειρισμούς ανάλογα με τον τρόπο που ένα στοιχείο του ενεργητικού ή υποχρέωση έχει ταξινομηθεί ή χαρακτηριστεί. Για παράδειγμα, για συγκεκριμένα χρηματοοικονομικά στοιχεία του ενεργητικού ή υποχρεώσεις ο λογιστικός χειρισμός διαφέρει ανάλογα με το αν τα μέσα έχουν ταξινομηθεί ως εμπορικές απαιτήσεις, διαθέσιμα προς πώληση, κατεχόμενα ως την λήξη, σύμφωνα με το IAS 39. Ο λογιστικός χειρισμός για κάποια χρηματοοικονομικά μέσα, σύμφωνα με το IAS 39, εξαρτάται από το αν το μέσο είναι μέρος μίας προσδιορισμένης σχέσης αντιστάθμισης. Το IAS 39 απαιτεί αποτίμηση του αν ένα ενσωματωμένο παράγωγο μπορεί να διαχωριστεί από ένα κύριο συμβόλαιο. Το IFRS 3R απαιτεί οι περισσότερες ταξινόμησης, χαρακτηρισμοί και αποτιμήσεις να ξαναγίνουν κατά την ημερομηνία απόκτησης, βάσει των συνθηκών εκείνης της ημερομηνίας. Υπάρχουν δύο εξαιρέσεις από αυτό τον γενικό κανόνα:

- ταξινόμηση ενός συμβολαίου ως ασφαλιστήριο συμβόλαιο ή ως συμβόλαιο καταθέσεων, σύμφωνα με το IFRS 4,
- ταξινόμηση μισθώσεων (λειτουργικές ή χρηματοοικονομικές), σύμφωνα με το IAS 17.

Σε αυτές τις δύο περιπτώσεις η ταξινόμηση γίνεται βάσει των συμβατικών όρων και άλλων παραγόντων κατά την έναρξη της σύμβασης (ή κατά την ημερομηνία της τροποποίησης, εάν υπάρχει). Συνεπώς, εάν ο αποκτώμενος εφαρμόζε προηγουμένως τα IFRS, οι ταξινόμησης του δεν χρειάζεται να τροποποιηθούν σε αυτές τις περιπτώσεις.

Το Αντάλλαγμα Μεταβίβασης

Ενώ η προηγούμενη έκδοση του IFRS 3 αναφέρεται στο «κόστος συνένωσης επιχειρήσεων», στο IFRS 3R χρησιμοποιείται ο όρος «αντάλλαγμα μεταβίβασης». Η βασική διαφορά είναι ότι το αντάλλαγμα μεταβίβασης αναφέρεται στο τι λαμβάνουν οι προηγούμενοι κάτοχοι του αποκτώμενου. Δεν περιλαμβάνει άλλα κόστη της συνένωσης όπως επαγγελματικές αμοιβές που καταβλήθηκαν. Σύμφωνα με το IFRS 3R, τέτοια κόστη πρέπει να βαρύνουν τα έξοδα.

Άλλες σημαντικές διαφορές (μερικές από τις οποίες στην ουσία αποτελούν αποσαφηνίσεις ή ερμηνείες παρά νέες απαιτήσεις) καλύπτουν θέματα όπως:

- ενδεχόμενα ανταλλάγματα,
- αντικατάσταση πληρωμών βασιζόμενων σε συμμετοχικούς τίτλους,
- επιχειρηματικές συνενώσεις που επιτυγχάνονται σε στάδια,
- προσδιορισμός του τι αποτελεί μέρος μίας συναλλαγής συνένωσης επιχειρήσεων.

Ενδεχόμενα ανταλλάγματα

Σύμφωνα με το IFRS 3R, τα ενδεχόμενα ανταλλάγματα (υποχρεώσεις μεταβίβασης επιπλέον στοιχείων ενεργητικού ή καθαρής θέσης στους προηγούμενους κατόχους εάν συγκεκριμένα μελλοντικά γεγονότα συμβούν ή καταστάσεις λάβουν χώρα) μετρώνται στην εύλογη αξία. Πρόκειται για μία σημαντική αλλαγή σε σχέση με την προηγούμενη έκδοση η οποία θεωρούσε τα ενδεχόμενα ανταλλάγματα ως πιθανή προσαρμογή του κόστους της συνένωσης. Σύμφωνα με το IFRS 3 αυτή η προσαρμογή καταχωρείται μόνο όταν γίνει «πιθανή» και μπορεί να μετρηθεί αξιόπιστα.

Η νέα λογιστική των συμφωνιών ενδεχόμενων ανταλλαγμάτων εξαρτάται από το εάν η υποχρέωση είναι στοιχείο καθαρής θέσης (σύμφωνα με το IAS 32), χρηματοοικονομική υποχρέωση ή άλλο είδος υποχρέωσης. Εάν είναι στοιχείο καθαρής θέσης, η αρχική πίστωση γίνεται στην καθαρή θέση και καμία μεταγενέστερη προσαρμογή δεν γίνεται. Εάν είναι χρηματοοικονομική υποχρέωση λογιστικοποιείται σύμφωνα με το IAS 39 (το οποίο θα τροποποιηθεί για να αφαιρεθεί από το πεδίο εφαρμογής του η εξαίρεση για τις συμβάσεις ενδεχόμενων ανταλλαγμάτων).

Ενδεχόμενο ανάλλαγμα πληρωτέο σε μετοχές

Ένας αποκτών αγοράζει μία επιχείρηση του φαρμακευτικού τομέα. Η συμφωνία αγοραπωλησίας προσδιορίζει τα πληρωτέα ποσά ως:

- μετρητά € 100 χιλ. πληρωτέα κατά την ημερομηνία απόκτησης, και
- επιπλέον 1.000.000 μετοχές του αποκτώντα πληρωτέες σε 2 έτη με την προϋπόθεση ότι ένα συγκεκριμένο φάρμακο θα έχει λάβει έως τότε τις απαραίτητες νομοθετικές εγκρίσεις.

Σύμφωνα με το IFRS 3R, το ανάλλαγμα μεταβίβασης περιλαμβάνει τα μετρητά που καταβάλλονται και την εύλογη αξία της ενδεχόμενης υποχρέωσης πληρωμής 1.000.000 μετοχών σε 2 έτη. Η εύλογη αξία του ενδεχόμενου στοιχείου θα πρέπει να βασιστεί σε μία μελλοντική τιμή (2 έτη μετά) και να μειωθεί από την επίδραση συνθηκών απόδοσης.

Καθώς αυτή η υποχρέωση μπορεί να διακανονιστεί μόνο με την έκδοση ενός συγκεκριμένου αριθμού μετοχών, πρόκειται για ένα μέσο καθαρής θέσης. Συνεπώς, η αρχική εύλογη αξία του ενδεχόμενου ανταλλάγματος θα πιστωθεί στην καθαρή θέση και καμία μεταγενέστερη προσαρμογή δεν θα γίνει.

Εάν η συμφωνία περιελάμβανε είτε την καταβολή μετρητών είτε την έκδοση μετοχών ανάλογα με τον βαθμό επίτευξης ενός στόχου, τότε θα επρόκειτο για μία χρηματοοικονομική υποχρέωση. Η υποχρέωση αυτή θα μετρούνταν σύμφωνα με το IAS 39 μέχρι τον διακανονισμό της. Οι μεταβολές στο ποσό της υποχρέωσης θα καταχωρούνταν στην κατάσταση αποτελεσμάτων.

Αντικατάσταση πληρωμών βασιζόμενων σε συμμετοχικούς τίτλους

Σε μία συνένωση επιχειρήσεων, η αποκτώμενη επιχείρηση μπορεί να έχει εφαρμόσει ένα πρόγραμμα πληρωμών για τους υπαλλήλους της, βασιζόμενο σε συμμετοχικούς τίτλους. Σε τέτοιες περιπτώσεις, είναι σύνηθες από την αποκτώσα επιχείρηση να αντικαταστήσει το πρόγραμμα της αποκτώμενης επιχείρησης με το δικό της πρόγραμμα. Αυτό μπορεί να αντιπροσωπεύει επιθυμία της αποκτώσας επιχείρησης να μην δημιουργήσει νέα μη ελεγχόμενα δικαιώματα στην αποκτώμενη, καθώς επίσης και ότι μπορεί να μην υπάρχει πλέον αγορά ρευστότητας για τις μετοχές της αποκτώμενης.

Εάν η αποκτώσα αντικαταστήσει τις παροχές κατ' επιλογή (ακόμη και εάν οι εργαζόμενοι δεν δύνανται να τις δεχτούν), τότε εφαρμόζονται οι απαιτήσεις του IFRS 2 «Παροχές βασιζόμενες σε συμμετοχικούς τίτλους». Όταν η αποκτώσα επιχείρηση υποχρεούται να αντικαταστήσει τις βασιζόμενες σε συμμετοχικούς τίτλους παροχές της αποκτώμενης, τότε πρέπει να:

- καθορίσει την εύλογη αξία του ήδη υπάρχοντος καθώς και του νέου προγράμματος κατά την ημερομηνία απόκτησης,
- επιμερίσει στο αντάλλαγμα μεταβίβασης, ένα ποσό ίσο με την εύλογη αξία του παλαιού προγράμματος κατά την ημερομηνία απόκτησης, βάσει του βαθμού στον οποίο η υπηρεσία πριν τη συνένωση έχει παρασχεθεί,
- καταγράψει ένα έξοδο πληρωμών κατά τη διάρκεια της υπόλοιπης περιόδου υπηρεσιών, βάσει του υπερβάλλοντος ποσού της εύλογης αξίας του νέου προγράμματος σε σχέση με το ποσό που επιμερίζεται στο αντάλλαγμα που παρέχεται.

Ως συνέπεια, το πρόγραμμα αντικατάστασης αποσκοπεί εν μέρει στο να αγοράσει από τους εργαζόμενους την συμμετοχή τους στα ίδια κεφάλαια της αποκτώμενης επιχείρησης και εν μέρει στο να τους αποζημιώσει για μελλοντικές υπηρεσίες.

Αντικατάσταση προγράμματος παροχών βασιζόμενων σε συμμετοχικούς τίτλους

Η αποκτώσα επιχείρηση «Π» αγοράζει την αποκτώμενη «Σ». Η «Σ» έχει ένα πρόγραμμα πληρωμών βασιζόμενων σε συμμετοχικούς τίτλους. Οι παροχές της «Σ», είχαν αρχικά χορηγηθεί για υπηρεσίες 4 ετών. Κατά την ημερομηνία της απόκτησης της «Σ», οι εργαζόμενοι της «Σ» είχαν ήδη παράσχει υπηρεσίες 2 ετών (και θα απαιτούνταν να παράσχουν επιπλέον έτη υπηρεσίας προκειμένου να κατοχυρώσουν το δικαίωμα παροχών τους).

Βάσει της συμφωνίας απόκτησης, η «Π» υποχρεούται να αντικαταστήσει τις παροχές της «Σ». Έστω ότι η «Π» δίνει παροχές αντικατάστασης για τις οποίες απαιτείται υπηρεσία 1 έτους από την ημερομηνία της απόκτησης σε αντάλλαγμα για τις παροχές της «Σ». Κάποιες (αλλά μόνο ένα μέρος) από τις παροχές της «Σ» αφορούν σε υπηρεσίες που παρασχέθηκαν προ απόκτησης. Αναλόγως, απαιτείται ένας επιμερισμός μεταξύ του ανταλλάγματος που παρέχεται και του μελλοντικού εξόδου αποζημίωσης από τις πληρωμές βασιζόμενες σε συμμετοχικούς τίτλους.

Θεωρούμε ότι η εύλογη αξία των παροχών την ημερομηνία απόκτησης έχει ως ακολούθως:

Παροχές της «Σ»: € 100

Παροχές αντικατάστασης της «Π»: € 110

Οι παροχές αντικατάστασης απαιτούν παρασχεθείσα υπηρεσία 1 έτους, από την ημερομηνία απόκτησης. Καθώς οι εργαζόμενοι έχουν ήδη παράσχει 2 έτη υπηρεσίας, η απαιτούμενη συνολική υπηρεσία είναι τώρα 3 έτη. Το ποσό που αφορά στην υπηρεσία πριν την απόκτηση, ισούται με την εύλογη αξία των παροχών της αποκτώμενης (€ 100) πολλαπλασιαζόμενη με τον αριθμό των ετών υπηρεσίας πριν την απόκτηση (2 έτη) προς την μεγαλύτερη συνολική χρονική περίοδο παροχής υπηρεσιών (3 έτη) ή την αρχική χρονική περίοδο παροχών της «Σ» (4 έτη). Κατά συνέπεια, ποσό που ισούται με € 50 [(€ 100 X 2) / 4 έτη] αφορά στην υπηρεσία την περίοδο πριν την απόκτηση. Αυτό το ποσό είναι μέρος του ανταλλάγματος που παρέχεται για την αποκτώμενη «Σ».

Το υπόλοιπο ποσό των € 60 (110 - 50) αφορά σε υπηρεσίες που θα παρασχεθούν στο μέλλον. Αυτό το ποσό καταγράφεται ως πληρωμή βασιζόμενη σε συμμετοχικούς τίτλους στις μεταγενέστερες οικονομικές καταστάσεις της «Π». Το έξοδο ποσού € 60 καταγράφεται κατά τη διάρκεια της υπόλοιπης περιόδου υπηρεσιών 1 έτους.

Ο Οδηγός Εφαρμογής του IFRS 3R και τα Παραδείγματα Εφαρμογής παρέχουν περαιτέρω καθοδήγηση (παράγραφοι B56 - B62 και IE61 - IE71) σχετικά με την αντικατάσταση παροχών τίτλων.

Καθορισμός του τι αποτελεί μέρος μίας συναλλαγής συνένωσης επιχειρήσεων

Το IFRS 3R αναγνωρίζει ότι το ανάλλαγμα που παρέχεται στους προηγούμενους ιδιοκτήτες της αποκτώμενης επιχείρησης μπορεί να μην παίρνει πάντα την μορφή κάποιας χρηματικής καταβολής για την αποκτώμενη. Για παράδειγμα:

- Η αποκτώσα και η αποκτώμενη μπορεί να έχουν μια προϋπάρχουσα σχέση όπως μια σύμβαση προμήθειας ή τρέχουσες δικαστικές υποθέσεις. Ως αποτέλεσμα της επιχειρηματικής συνένωσης αυτή η σύμβαση ή η δικαστική εικρεμότητα τακτοποιούνται αποτελεσματικά.
- Όσον αφορά ενδεχόμενες ρυθμίσεις πληρωμής του ανταλλάγματος στους προηγούμενους ιδιοκτήτες, οι οποίοι είναι επίσης και εργαζόμενοι, η φύση της ρύθμισης μπορεί πλήρως ή εν μέρει, να αντιπροσωπεύει κάποιο όφελος για τους εργαζόμενους παρά κάποιο ανάλλαγμα για την αποκτώμενη.

Όταν η αποκτώσα και η αποκτώμενη έχουν μια προϋπάρχουσα σχέση, το IFRS 3R απαιτεί η αποκτώσα να αναγνωρίζει ένα κέρδος ή ζημιά, που να απεικονίζει την αποτελεσματική τακτοποίηση αυτής της σχέσης. Για παράδειγμα, εάν η αποκτώμενη είχε ξεκινήσει κάποια νομική διαδικασία (δίκη) ενάντια στην αποκτώσα, ποσό ίσο με την εύλογη αξία της αξίωσης θα έπρεπε να καταγραφεί ως έξοδο από την αποκτώσα κατά την ημερομηνία της απόκτησης. Από το συνολικό ποσό του ανταλλάγματος που καταβάλλεται στους προηγούμενους ιδιοκτήτες, αυτό το ποσό θα έπρεπε να αφαιρεθεί για τον τελικό καθορισμό του ανταλλάγματος της απόκτησης.

Όσον αφορά τις συμβατικές σχέσεις, το κέρδος ή η ζημιά καθορίζεται ως το μικρότερο ποσό μεταξύ:

- του ποσού με το οποίο η σύμβαση είναι ευνοϊκή ή επαχθής για την αποκτώσα, συγκρινόμενη με τους τρέχοντες όρους αγοράς, και
- του καθορισμένου στη σύμβαση ποσού (εάν υπάρχει).

Πρέπει να σημειωθεί ότι το ποσό για οποίο η σύμβαση είναι ευνοϊκή ή επαχθής, μπορεί να μην είναι το ίδιο με την εύλογη αξία της. Η σύμβαση μπορεί να έχει αξία για άλλους λόγους.

Αποτελεσματική τακτοποίηση σύμβασης προμήθειας

Η «Π» αγοράζει πρώτες ύλες από τη «Σ», με 5ετή, σταθερή τιμή ανά μονάδα, σύμβαση με ελάχιστες καθορισμένες ποσότητες. Την τρέχουσα περίοδο, οι καθορισμένες τιμές είναι υψηλότερες από τις τιμές αγοράς για παρόμοια υλικά. Η σύμβαση περιλαμβάνει μια παράμετρο η οποία επιτρέπει στη «Σ» να ακυρώσει τη σύμβαση οποιαδήποτε στιγμή με την πληρωμή μιας ποινικής ρήτρας € 6 χιλ. Μετά την παρέλευση 2 ετών από την κατάρτιση της σύμβασης (δηλ. 3 έτη απομένου), η «Π» αποκτά τη «Σ» καταβάλλοντας € 100 χιλ. στους προηγούμενους ιδιοκτήτες της «Σ».

Η «Π» εκτιμά ότι η σύμβαση είναι δυσμενής σύμφωνα με τους υπάρχοντες όρους αγοράς κατά € 5 χιλ. Η συνολική εύλογη αξία της σύμβασης υπολογίζεται ότι ανέρχεται σε € 7 χιλ. (με το επιπρόσθετο ποσό € 2 χιλ. να αφορά στην προσπάθεια πώλησης, της υπάρχουσας πελατειακής σχέσης κ.λπ.).

Η «Π» αναγνωρίζει μια δαπάνη € 5 χιλ. ξεχωριστά από την επιχειρηματική συνένωση. Η καθορισμένη τιμή τακτοποίησης είναι € 6 χιλ. που είναι η υψηλότερη, και η «Π» καταγράφει το χαμηλότερο ποσό ως έξοδο. Εάν η «Π» είχε αναγνωρίσει προηγουμένως μια πρόβλεψη για επαχθή σύμβαση, σύμφωνα με IAS 37, το έξοδο που θα καταγραφόταν δεν θα έπρεπε να περιλαμβάνεται στην πρόβλεψη.

Το επιπρόσθετο ποσό των € 2 χιλ. της εύλογης αξίας στη σύμβαση περιλαμβάνεται αυτόματα στην υπεραξία. Δεν αντιπροσωπεύει το επαναποκτηθέν δικαίωμα το οποίο ο αγοραστής μπορεί μεταγενέστερα να επανεκδώσει σε κάποιον τρίτο.

Ο Οδηγός Εφαρμογής του IFRS 3R περιλαμβάνει μία χρήσιμη λίστα ενδείξεων στον καθορισμό του κατά πόσο μία τακτοποίηση πληρωμών σε εργαζομένους αποτελεί μέρος του ανταλλάγματος για την αποκτώμενη ή αποτελεί όφελος για τον εργαζόμενο ξεχωριστά από την επιχειρηματική συνένωση (παρ. B55).

Υπεραξία και Μη Ελεγχόμενα Δικαιώματα

Σύμφωνα και με την προηγούμενη έκδοση του IFRS 3:

- η υπεραξία καθορίζεται ως η διαφορά μεταξύ του υπολειπόμενου κόστους της επιχειρηματικής συνένωσης, μετά από την αναγνώριση της συμμετοχής της αποκτώσας στην εύλογη αξία (ή άλλα αναγνωρισμένα ποσά) και των αναγνωρίσιμων στοιχείων του ενεργητικού, υποχρεώσεων και ενδεχόμενων υποχρεώσεων της αποκτώμενης,
- τα μη-ελεγχόμενα δικαιώματα (δικαιώματα μειοψηφίας) καθορίζονται ως η εύλογη αξία της αναλογούσης συμμετοχής, στα αναγνωρίσιμα στοιχεία του ενεργητικού, των υποχρεώσεων και των ενδεχόμενων υποχρεώσεων της αποκτώμενης.

Το IFRS 3R εισάγει νέες απαιτήσεις για την επιμέτρηση των δύο αυτών στοιχείων:

- η υπεραξία επιμετράται στο άθροισμα, κατά την ημερομηνία της απόκτησης, των:
 - εύλογη αξία του ανταλλάγματος που καταβάλλεται **πλέον**
 - εύλογη αξία ή αναγνωρισμένο ποσό μη-ελεγχόμενου δικαιώματος **πλέον**
 - εύλογη αξία οποιωνδήποτε προηγούμενων δικαιωμάτων στα ίδια κεφάλαια (βλ. κατωτέρω)
μείον
 - εύλογη αξία (ή άλλα αναγνωρισμένα ποσά) των στοιχείων του ενεργητικού και των υποχρεώσεων της αποκτώμενης
- τα μη ελεγχόμενα δικαιώματα επιμετρώνται είτε στην εύλογη αξία τους είτε ως ποσοστό της εύλογης αξίας των μη-ελεγχόμενων δικαιωμάτων (ή άλλων αναγνωρισμένων ποσών) των στοιχείων του ενεργητικού και των υποχρεώσεων της αποκτώμενης.

Η απόφαση του IASB να επιτρέψει επιλογή της βάσης επιμέτρησης για τα μη ελεγχόμενα δικαιώματα, δημιουργεί μια διαφορά μεταξύ IFRS 3R και του ισοδύναμου SFAS 141 (αναθεωρημένων το 2007). Το τελευταίο απαιτεί την εύλογη αξία. Οι λόγοι του IASB για την ευχέρεια επιλογής της βάσης, είναι εν μέρει πρακτικοί – η επιμέτρηση του μη ελεγχόμενου δικαιώματος στην εύλογη αξία απαιτεί τη χρήση μιας τεχνικής αξιολόγησης, εάν οι μετοχές δεν αναφέρονται σε μια ενεργό αγορά. Γενικά, το IASB θεωρεί ότι η επιμέτρηση της εύλογης αξίας είναι η καλύτερη προσέγγιση.

Όταν το μη ελεγχόμενο δικαίωμα επιμετράται στην εύλογη αξία, η επίδραση είναι ότι αναγνωρίζεται το 100% της υπεραξίας στην αποκτώμενη (δηλ. τόσο στην μητρική όσο και στο μη ελεγχόμενο δικαίωμα). Αυτό περιγράφεται μερικές φορές ως μοντέλο "full goodwill". Εάν χρησιμοποιείται η εναλλακτική προσέγγιση, η υπεραξία που προσδιορίζεται με αυτόν τον τρόπο, είναι μόνο το μερίδιο της μητρικής (σύμφωνα με το μοντέλο του προηγούμενου πρότυπου IFRS 3 "purchase goodwill").

Οποιαδήποτε βάση χρησιμοποιείται για να επιμετρήσει τα μη ελεγχόμενα δικαιώματα, το IFRS 3R για την επιμέτρηση της υπεραξίας χρησιμοποιεί τις τιμές κατά την ημερομηνία απόκτησης. Το IFRS 3R αλλάζει τη επιμέτρηση κάποιων στοιχείων του ενεργητικού και του παθητικού της αποκτηθείσας επιχείρησης καθώς επίσης και ορισμένων στοιχείων του ανταλλάγματος. Αυτό θα μεταβάλλει επίσης το ποσό της υπεραξίας.

Υπεραξία και μη ελεγχόμενα δικαιώματα

Το παρακάτω ιδιαίτερα απλουστευμένο παράδειγμα επεξηγεί τις διαφορές μεταξύ των απαιτήσεων του IFRS 3 στην επιμέτρηση της υπεραξίας και των μη ελεγχόμενων δικαιωμάτων και των δύο προσεγγίσεων που επιτρέπονται από το IFRS 3R. Υποθέτουμε ότι η αποκτώσα επιχείρηση καταβάλλει € 800 για ποσοστό 80% μίας αποκτώμενης επιχείρησης. Δεν υπάρχουν προηγούμενα δικαιώματα. Η εύλογη αξία (ή άλλα αναγνωρισμένα ποσά) των αναγνωρίσιμων στοιχείων του ενεργητικού και ενδεχόμενων υποχρεώσεων της αποκτώμενης εκτιμάται σε € 750 (για λόγους απλοποίησης, θεωρούμε ότι τα ίδια στοιχεία του ενεργητικού και υποχρεώσεις αναγνωρίζονται στην ίδια αξία σύμφωνα και με τα δύο Πρότυπα). Πραγματοποιούνται κόστη συναλλαγής € 50. Η εύλογη αξία των μη ελεγχόμενων δικαιωμάτων, χρησιμοποιώντας μια τεχνική αξιολόγησης προσδιορίζεται σε € 180.

Τα ποσά της εύλογης αξία και των μη ελεγχόμενων δικαιωμάτων τα οποία πρόκειται να αναγνωριστούν υπολογίζονται ως εξής:

	IFRS 3	IFRS 3R Μη ελεγχόμενα δικαιώματα στην εύλογη αξία	IFRS 3R Μη ελεγχόμενα δικαιώματα σε ποσοστό των καθαρών στοιχείων ενεργητικού
Αντάλλαγμα για ποσοστό 80% της αποκτώμενης	800	800	800
Κόστος συνένωσης	0	-	-
Εύλογη αξία του 100% των αναγνωρίσιμων καθαρών στοιχείων του ενεργητικού	-	750	750
Εύλογη αξία του 80% των αναγνωρίσιμων καθαρών στοιχείων του ενεργητικού	600	-	-
Μη ελεγχόμενα δικαιώματα στην εύλογη αξία	-	180	-
Μη ελεγχόμενα δικαιώματα στο 20% των καθαρών στοιχείων του ενεργητικού	150	-	150

Καθορισμένο αντάλλαγμα	850	980	950
Υπεραξία	250	230	200
Αναγνωρισμένο ποσό των μη ελεγχόμενων δικαιωμάτων	150	180	150

* Βάσει τιμών μετοχών ή τεχνικών αξιολόγησης

Συνενώσεις Επιχειρήσεων που Επιτυγχάνονται Σταδιακά

Το IFRS 3R αλλάζει σημαντικά τον απαιτούμενο λογιστικό χειρισμό μίας συνένωσης επιχειρήσεων, που επιτυγχάνεται σε σταδιακά (δηλ. μια κατάσταση στην οποία η αποκτώσα κατείχε μη ελεγχόμενα δικαιώματα στην αποκτώμενη πριν από τη συνένωση). Με βάση το IFRS 3R, η υπάρχουσα επένδυση επιμετρώνεται πάλι στην εύλογη αξία. Οποιοδήποτε προκύπτει κέρδος ή ζημιά καταγράφεται στα αποτελέσματα. Εάν η αποκτώσα είχε αναγνωρίσει προηγούμενες μεταβολές στα ίδια κεφάλαια (π.χ. επειδή η επένδυση είχε χαρακτηριστεί ως διαθέσιμη προς πώληση σύμφωνα με το IAS 39), αυτά τα κέρδη ή ζημιές μεταφέρονται από τα ίδια κεφάλαια και αναγνωρίζονται στα αποτελέσματα.

Η εύλογη αξία των προηγούμενων δικαιωμάτων συμπεριλαμβάνεται στον προσδιορισμό της υπεραξίας (ως επιπρόσθετο αντάλλαγμα).

Αυτή η προσέγγιση διαφέρει από αυτήν της προηγούμενης έκδοσης του IFRS 3. Το IFRS 3 απαιτούσε την επιμέτρηση της υπεραξίας σε κάθε στάδιο της συνένωσης, χρησιμοποιώντας το αρχικό κόστος κάθε επένδυσης και την αναλογούσα εύλογη αξία των στοιχείων του ενεργητικού της αποκτώμενης σε κάθε στάδιο (βλ. από Επεξηγηματικά Παραδείγματα παράδειγμα 6 του IFRS 3).

Επένδυση προηγούμενως αναγνωρισθείσα ως διαθέσιμη προς πώληση

Η «Π» απέκτησε το 10% του μετοχικού κεφαλαίου της «Σ» καταβάλλοντας € 500 χιλ., αρκετά έτη πριν. Η επένδυση ταξινομήθηκε ως διαθέσιμη προς πώληση, σύμφωνα με το IAS 39. Η «Π», ακολούθως, απέκτησε το υπόλοιπο 90% του μετοχικού κεφαλαίου της «Σ» από συνένωση επιχειρήσεων. Την ημερομηνία απόκτησης η εύλογη αξία του αρχικού ποσοστού 10%, είχε αυξηθεί σε € 2.500 χιλ. Η «Π» έχει αναγνωρίσει την αύξηση της εύλογης αξίας ως «Αποθεματικό εύλογης αξίας διαθέσιμων προς πώληση» στα ίδια κεφάλαια.

Την ημερομηνία απόκτησης, η «Π» αφαιρεί το κέρδος € 2.000 χιλ. από το αποθεματικό εύλογης αξίας διαθέσιμων προς πώληση και το αναγνωρίζει στα αποτελέσματα (μαζί με τον σχετικό αναβαλλόμενο φόρο). Το ποσό των € 2.500 χιλ. συμπεριλαμβάνεται στον υπολογισμό της υπεραξίας.

Ανάστροφες Αποκτήσεις

Το IFRS 3R αναφέρεται στην έννοια της «ανάστροφης απόκτησης». Το νέο Πρότυπο περιλαμβάνει παρόμοια καθοδήγηση με την προηγούμενη έκδοση του IFRS 3. Μια ανάστροφη απόκτηση πραγματοποιείται όταν η επιχείρηση που ειδίδει μετοχές (η νόμιμη αποκτώσα), αναγνωρίζεται σαν η αποκτώμενη για λογιστικούς σκοπούς. Η επιχείρηση, της οποίας οι μετοχές αποκτώνται (η νόμιμη αποκτώμενη) πρέπει να είναι η αποκτώσα για λογιστικούς σκοπούς προκειμένου να καλείται η συναλλαγή ανάστροφη απόκτηση. Για παράδειγμα, οι ανάστροφες αποκτήσεις μερικές φορές πραγματοποιούνται όταν μία ιδιωτική μη εισηγμένη επιχείρηση επιθυμεί να εισάγει τις μετοχές της στο χρηματιστήριο χωρίς να γίνει εγγραφή για τις δικές της μετοχές. Προκειμένου κάτι τέτοιο να επιτευχθεί, η ιδιωτική επιχείρηση θα συμφωνήσει με μία εισηγμένη να ανταλλάξουν μετοχές. Στο παράδειγμα αυτό, η εισηγμένη επιχείρηση είναι η νόμιμη αποκτώσα επειδή εξέδωσε μετοχές και η ιδιωτική επιχείρηση είναι η νόμιμη αποκτώμενη επειδή αποκτήθηκαν οι μετοχές της. Η εφαρμογή της καθοδήγησης του IFRS 3R στην αναγνώριση της αποκτώσας επιχείρησης θα είχε ως συνέπεια στο να είναι η εισηγμένη επιχείρηση η αποκτώμενη για λογιστικούς σκοπούς.

Η αποκτώμενη επιχείρηση, για λογιστικούς σκοπούς, θα πρέπει να ικανοποιεί τον ορισμό της επιχείρησης προκειμένου να αναγνωριστεί ως ανάστροφη απόκτηση.

Τα Παραδείγματα Εφαρμογής στο IFRS 3R περιλαμβάνουν ένα κατανοητό παράδειγμα λογιστικού χειρισμού μίας ανάστροφης απόκτησης (παρ. IE1- IE15). Τα βασικά σημεία είναι ότι:

- οι ενοποιημένες οικονομικές καταστάσεις της νόμιμης αποκτώσας παρουσιάζονται ως συνέχεια των οικονομικών καταστάσεων της νόμιμης αποκτώμενης,
- οι προσαρμογές στην εύλογη αξία την ημερομηνία της απόκτησης αφορούν την νόμιμη αποκτώσα επιχείρηση,
- το αντάλλαγμα που μεταφέρεται καθορίζεται σε ονομαστική βάση, βάσει του αριθμού των μετοχών που η νόμιμη αποκτώμενη θα έπρεπε να εκδώσει εάν είχε αγοράσει το νόμιμο αγοραστή.

Αλλαγές του IAS 27 και Λογιστικός Χειρισμός για τις Συναλλαγές με Μη Ελεγχόμενα Δικαιώματα

Οι κύριες αλλαγές της νέας έκδοσης του IAS 27 ("IAS 27R") έναντι της έκδοσης του 2000 ("IAS 27") αναλύονται κατωτέρω.

Μη ελεγχόμενα δικαιώματα και αλλαγές στο ποσοστό ιδιοκτησίας - Επιμερισμός των ζημιών

Το IAS 27 απαιτεί μια επιχείρηση να αποδώσει το συνολικό έσοδο στους ιδιοκτήτες της μητρικής και στα μη ελεγχόμενα δικαιώματα, ακόμη και αν πρόκειται για ζημιές. Το IAS 27 απαιτούσε οι ζημιές να καταλογίζονται στους ιδιοκτήτες της μητρικής, εκτός εάν τα μη ελεγχόμενα δικαιώματα είχαν μια δεσμευτική υποχρέωση και ήταν σε θέση να προβούν σε επιπρόσθετη επένδυση για να καλύψουν τις ζημιές.

Αλλαγές στα ποσοστά συμμετοχής σε θυγατρικές

Το IAS 27 απαιτεί οι αλλαγές στο ποσοστό συμμετοχής της μητρικής σε μία θυγατρική που δεν οδηγούν σε απώλεια ελέγχου, να αντιμετωπίζεται λογιστικά ως συναλλαγές ιδίων κεφαλαίων. Το IAS 27 δεν παρέχει καθοδήγηση σχετικά με το λογιστικό χειρισμό των αλλαγών στο ποσοστό συμμετοχής της μητρικής σε μία θυγατρική.

Μερική διάθεση θυγατρικής

Η «Π» κατέχει το 100% της «Σ» και έχει και τον έλεγχο σε αυτή, σύμφωνα και με το IAS 27R. Η λογιστική αξία των αναγνωρίσιμων καθαρών στοιχείων του ενεργητικού και της υπεραξίας στις ενοποιημένες οικονομικές καταστάσεις της «Π» είναι € 1.000.000. Η «Π» διαθέτει το 40% της επένδυσής της στη «Σ» σε έναν εξωτερικό επενδυτή αντί ποσού € 500.000, διατηρώντας τον έλεγχο στη «Σ».

Σύμφωνα με το IAS 27R, αυτή η "μερική διάθεση" αντιμετωπίζεται λογιστικά ως συναλλαγή ιδίων κεφαλαίων. Το ονομαστικό "κέρδος" ποσού € 100.000 ($500.000 - 40\% \cdot 1.000.000$) αναγνωρίζεται άμεσα στα ίδια κεφάλαια και αποδίδεται στα ελεγχόμενα δικαιώματα. Η σχετική εγγραφή έχει ως εξής:

Περιγραφή	Χρέωση	Πίστωση
Ταμειακά διαθέσιμα	500.000	
Μη ελεγχόμενα δικαιώματα (ίδια κεφάλαια)		400.000
Ίδια κεφάλαια (ελεγχόμενα δικαιώματα)		100.000

Το IAS 27R απαιτεί την γνωστοποίηση ενός προγράμματος, παρουσιάζοντας τις επιπτώσεις στα ίδια κεφάλαια κάθε συναλλαγής ιδίων κεφαλαίων και μη ελεγχόμενων δικαιωμάτων που αποδίδονται στην μητρική.

Παρουσίαση

Το IAS 27R απαιτεί μια οντότητα να παρουσιάσει τα μη ελεγχόμενα δικαιώματα (δικαιώματα μειοψηφίας) στα ίδια κεφάλαια στην ενοποιημένη κατάσταση χρηματοοικονομικής θέσης, ξεχωριστά από τα ίδια κεφάλαια των μετόχων της μητρικής. Αν και η προηγούμενη έκδοση του IAS 27 απέκλειε την παρουσίαση των μη ελεγχόμενων δικαιωμάτων στα στοιχεία των υποχρεώσεων, δεν καθιστούσε υποχρεωτική την παρουσίαση αυτών στα ίδια κεφάλαια.

Απώλεια του Ελέγχου σε μία θυγατρική

Το IAS 27R διευκρινίζει πώς μια επιχείρηση επιμετρά οποιοδήποτε κέρδος ή ζημιά που προκύπτει από την απώλεια ελέγχου σε μία θυγατρική απαιτώντας την αναγνώριση αυτού του κέρδους ή ζημιάς στα **αποτελέσματα**.

Οι συμμετοχές που υπάρχουν στη θυγατρική της οποίας χάθηκε ο έλεγχος, επιμετρώνται στην **εύλογη αξία** την ημερομηνία που χάνεται ο έλεγχος. Το IAS 27 απαιτούσε η λογιστική αξία της συμμετοχής που απομένει σε μία πρώην θυγατρική, να παρουσιάζεται στο κόστος της αρχικής επιμέτρησης της ως χρηματοοικονομικό στοιχείο, σύμφωνα με το IAS 39.

Αναλυτικά, ο λογιστικός χειρισμός για την απώλεια ελέγχου σε μία θυγατρική περιλαμβάνει:

- από-αναγνώριση των στοιχείων του ενεργητικού (συμπεριλαμβανομένης κάθε υπεραξίας) και των υποχρεώσεων της θυγατρικής στη λογιστική τους αξία την ημερομηνία που χάνεται ο έλεγχος,
- από-αναγνώριση της λογιστικής αξίας των μη ελεγχόμενων δικαιωμάτων στη θυγατρική την ημερομηνία που χάνεται ο έλεγχος (συμπεριλαμβανομένων οποιωνδήποτε στοιχείων συνολικού εσόδου που αποδίδονται σε μη ελεγχόμενα δικαιώματα),
- αναγνώριση της εύλογης αξίας των εσόδων (εάν υπάρχουν),
- εάν η συναλλαγή που οδήγησε στην απώλεια ελέγχου περιλαμβάνει διανομή των μετοχών της θυγατρικής στους ιδιοκτήτες, στα πλαίσια της ικανότητάς τους ως ιδιοκτήτες, αναγνώριση αυτής της διανομής,
- αναγνώριση οποιασδήποτε επένδυσης που διατηρείται σε προηγούμενη θυγατρική στην εύλογη αξία την ημερομηνία που χάνεται ο έλεγχος, και
- αναγνώριση οποιασδήποτε προκύπτουσας διαφοράς ως κέρδος ή ζημιά που αποδίδεται στην μητρική.

Το IAS 27R, επίσης, διευκρινίζει ότι στην απώλεια του ελέγχου μίας θυγατρικής, η μητρική αναγνωρίζει οποιαδήποτε στοιχεία συνολικού εσόδου σχετικά με τη θυγατρική στην ίδια βάση που θα απαιτούνταν εάν η μητρική είχε άμεσα διαθέσει τα στοιχεία του ενεργητικού και τις υποχρεώσεις. Αυτό περιλαμβάνει το μερίδιο της μητρικής σε οποιαδήποτε κέρδη ή ζημιές:

- στις συναλλαγματικές διαφορές που αναγνωρίστηκαν ως στοιχεία άλλου συνολικού εσόδου, σύμφωνα με το IAS 21,
- σχετικά με το μέρος ενός μέσου αντιστάθμισης που προορίζεται σαν αντιστάθμιση ταμειακών ροών και αναγνωρίζεται σαν στοιχείο συνολικού εσόδου, σύμφωνα με το IAS 39,
- σχετικά με τα άλλα στοιχεία του ενεργητικού και των υποχρεώσεων, όπως χρηματοοικονομικά στοιχεία διαθέσιμα προς πώληση για τα οποία οι προσαρμογές στην εύλογη αξία αναγνωρίστηκαν σαν στοιχεία άλλου συνολικού εσόδου.

Απώλεια ελέγχου μίας θυγατρικής

Η «Π» κατέχει το 100% της «Σ» και έχει τον έλεγχο σε αυτή, σύμφωνα και με το IAS 27R. Η λογιστική αξία των αναγνωρίσιμων στοιχείων του ενεργητικού και της υπεραξίας της «Σ» στις ενοποιημένες οικονομικές καταστάσεις της «Π» είναι € 1.000.000. Η «Π» διαθέτει το 90% της επένδυσής της «Σ» σε έναν εξωτερικό επενδυτή αντί € 1.200.000 χάνοντας τον έλεγχο της «Σ» και διατηρεί μία επένδυση ποσοστού 10% στη «Σ» με εύλογη αξία € 110.000.

Κατά την ημερομηνία της απώλειας ελέγχου, η «Σ» διατηρούσε σημαντικής αξίας χρηματοοικονομικά στοιχεία διαθέσιμα προς πώληση (ΔπΠ) για τα οποία είχε αναγνωρίσει ένα σωρευτικό κέρδος ποσού € 50.000 με άμεση αναγνώριση αποθεματικού ΔπΠ στα ίδια κεφάλαια.

Οι συνοπτικές εγγραφές που απαιτούνται για την απώλεια ελέγχου είναι:

Περιγραφή	Χρέωση	Πίστωση
Ταμειακά διαθέσιμα	1.200.000	
Χρηματοοικονομικά στοιχεία ενεργητικού	110.000	
Αναγνωρίσιμα καθαρά στοιχεία ενεργητικού και υπεραξία της «Σ»		1.000.000
Αποτελέσματα		310.000
Αποθεματικό ΔπΠ	50.000	
Αποτελέσματα		50.000

Το IAS 27R απαιτεί την γνωστοποίηση του κέρδους ή της ζημιάς που αναγνωρίζεται από την απώλεια ελέγχου, συμπεριλαμβανομένου του ποσοστού του κέρδους ή ζημιάς που αφορά στην αναγνώριση οποιασδήποτε επένδυσης που υπάρχει στη θυγατρική στην εύλογη αξία (€ 10.000 σε αυτό το παράδειγμα) και του κονδυλίου στην κατάσταση αποτελεσμάτων στο οποίο αναγνωρίζονται τα κέρδη ή οι ζημιές.

Ημερομηνία Εφαρμογής και Μετάβαση

Οι απαιτήσεις μετάβασης του IFRS 3R και του IAS 27R είναι μάλλον σύνθετες. Οι κύριες απαιτήσεις συνοψίζονται εδώ αλλά, καθίσταται απαραίτητη η προσεκτική μελέτη των Προτύπων.

Το IFRS 3R πρέπει να εφαρμοστεί **κανονικά** σε συνενώσεις επιχειρήσεων για τις οποίες η ημερομηνία απόκτησης είναι την ή μετά την έναρξη της πρώτης ετήσιας περιόδου υποβολής οικονομικών καταστάσεων που ξεκινούν την ή μετά την 01/07/2009. Συγκεκριμένα,

- για μια επιχείρηση της οποίας η ετήσια περίοδος υποβολής οικονομικών καταστάσεων αρχίζει την 1η Ιουλίου, το IFRS 3R πρέπει να εφαρμοστεί σε όλες τις συνενώσεις επιχειρήσεων με ημερομηνία απόκτησης την ή μετά την 01/07/2009,
- για μια επιχείρηση της οποίας η ετήσια περίοδος υποβολής οικονομικών καταστάσεων αρχίζει την 1η Ιανουαρίου, το IFRS 3R πρέπει να εφαρμοστεί σε όλες τις συνενώσεις επιχειρήσεων με ημερομηνία απόκτησης την ή μετά την 01/01/2010.

Νωρίτερη εφαρμογή ενθαρρύνεται, εντούτοις:

- εάν το IFRS 3R εφαρμόζεται πριν από την υποχρεωτική ημερομηνία εφαρμογής, το IAS 27R πρέπει να εφαρμοστεί από την ίδια περίοδο,
- το IFRS 3R δεν μπορεί να υιοθετηθεί πριν από την αρχή μιας ετήσιας περιόδου που ξεκινά την ή μετά την 30/06/2007. Επομένως, μια επιχείρηση της οποίας η ετήσια περίοδος αρχίζει την 1η Ιανουαρίου μπορεί να το υιοθετήσει για την περίοδο που αρχίζει την 1η Ιανουαρίου 2008 αλλά όχι για την περίοδο που αρχίζει την 1η Ιανουαρίου 2007.

Οι τροποποιήσεις του IAS 27 πρέπει να εφαρμοστούν για τις ετήσιες περιόδους που ξεκινούν την ή μετά την 1η Ιουλίου 2009, ενώ νωρίτερη εφαρμογή ενθαρρύνεται. Εντούτοις, νωρίτερη εφαρμογή του συνεπάγεται και αντίστοιχη νωρίτερη εφαρμογή του IFRS 3R. Αν και η γενική απαίτηση είναι οι τροποποιήσεις να εφαρμόζονται αναδρομικά, οι σημαντικότερες τροποποιήσεις θα εφαρμοστούν μελλοντικά. Συγκεκριμένα, η μελλοντική εφαρμογή απαιτείται από:

- την τροποποίηση που απαιτεί την απόδοση του συνολικού εσόδου στους ιδιοκτήτες της μητρικής και στα μη ελεγχόμενα δικαιώματα, ακόμη και αν αυτό οδηγεί σε αρνητικά μη ελεγχόμενα δικαιώματα,
- τις απαιτήσεις για τον λογιστικό χειρισμό των αλλαγών στα ποσοστά ιδιοκτησίας σε μία θυγατρική μετά την απόκτηση του ελέγχου,
- τις απαιτήσεις για τον λογιστικό χειρισμό για την απώλεια του ελέγχου σε μία θυγατρική.

ΚΑΝΟΝΙΣΜΟΣ (ΕΚ) αριθ. 1358/2007 ΤΗΣ ΕΠΙΤΡΟΠΗΣ
της 21ης Νοεμβρίου 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 το Διεθνές Πρότυπο
Χρηματοοικονομικής Πληροφόρησης (ΔΠΧΠ) 8
(Κείμενο που παρουσιάζει ενδιαφέρον για τον ΕΟΧ)

Η ΕΠΙΤΡΟΠΗ ΤΩΝ ΕΥΡΩΠΑΪΚΩΝ 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 30 Νοεμβρίου 2006, το Συμβούλιο Διεθνών Λογιστικών Προτύπων (IASB) εξέδωσε το Διεθνές Πρότυπο Χρηματοοικονομικής Πληροφόρησης (ΔΠΧΠ) 8 Λειτουργικοί τομείς, εφεξής «ΔΠΧΠ 8». Το ΔΠΧΠ 8 ορίζει τις απαιτήσεις για τη γνωστοποίηση πληροφοριών σχετικά με τους λειτουργικούς τομείς μιας οντότητας. Το ΔΠΧΠ 8 αντικαθιστά το Διεθνές Λογιστικό Πρότυπο (ΔΛΠ) 14 Πληροφόρηση κατά τομέα. (3) Οι διαβουλεύσεις με την ομάδα τεχνικών εμπειρογνομόνων (TEG) της ευρωπαϊκής συμβουλευτικής ομάδας για θέματα χρηματοοικονομικής πληροφόρησης (EFRAG) επιβεβαιώνουν ότι το ΔΠΧΠ 8 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 το Διεθνές Πρότυπο Χρηματοοικονομικής Πληροφόρησης (ΔΠΧΠ) 8 Λειτουργικοί τομείς», όπως ορίζεται στο παράρτημα του παρόντος κανονισμού.

Άρθρο 2

Οι εταιρείες εφαρμόζουν το ΔΠΧΠ 8 όπως ορίζεται στο παράρτημα του παρόντος κανονισμού 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, 21 Νοεμβρίου 2007.

Για την Επιτροπή

Charlie McCREEVY

Μέλος της Επιτροπής

22.11.2007 EL Επίσημη Εφημερίδα της Ευρωπαϊκής Ένωσης L 304/9

(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

ΠΑΡΑΡΤΗΜΑ

ΔΙΕΘΝΗ ΠΡΟΤΥΠΑ ΧΡΗΜΑΤΟΟΙΚΟΝΟΜΙΚΗΣ ΠΛΗΡΟΦΟΡΗΣΗΣ

ΔΠΧΠ 8 - Λειτουργικοί τομείς

ΔΙΕΘΝΕΣ ΠΡΟΤΥΠΟ ΧΡΗΜΑΤΟΟΙΚΟΝΟΜΙΚΗΣ ΠΛΗΡΟΦΟΡΗΣΗΣ 8

Λειτουργικοί τομείς

ΘΕΜΕΛΙΩΔΗΣ ΑΡΧΗ

1. Μια οντότητα γνωστοποιεί πληροφορίες που παρέχουν στους χρήστες των οικονομικών καταστάσεων της τη δυνατότητα να αξιολογήσουν το είδος και τα οικονομικά αποτελέσματα των επιχειρηματικών δραστηριοτήτων τις οποίες αναλαμβάνει και τα οικονομικά περιβάλλοντα στα οποία λειτουργεί.

ΠΕΔΙΟ ΕΦΑΡΜΟΓΗΣ

2. Το παρόν ΔΠΧΠ εφαρμόζεται στις:

α) ιδιαίτερες ή ατομικές οικονομικές καταστάσεις μιας οντότητας:

i) της οποίας οι χρεωστικοί ή συμμετοχικοί τίτλοι είναι διαπραγματεύσιμοι σε δημόσια αγορά (εθνικό ή αλλοδαπό χρηματιστήριο ή σε εξωχρηματιστηριακή αγορά που συμπεριλαμβάνει τοπικές και περιφερειακές αγορές) ή

ii) της οποίας οι οικονομικές καταστάσεις κατατίθενται ή τελούν υπό διαδικασία κατάθεσης σε επιτροπή κινητών αξιών ή σε επαγγελματικό οργανισμό ελέγχου της αγοράς για τους σκοπούς της έκδοσης οποιασδήποτε κατηγορίας τίτλων σε δημόσια αγορά και

β) στις ενοποιημένες οικονομικές καταστάσεις ενός ομίλου με μητρική εταιρεία:

i) της οποίας οι χρεωστικοί ή συμμετοχικοί τίτλοι είναι διαπραγματεύσιμοι σε δημόσια αγορά (εθνικό ή αλλοδαπό χρηματιστήριο ή εξωχρηματιστηριακή αγορά, συμπεριλαμβανομένων των τοπικών και περιφερειακών αγορών) ή

ii) της οποίας οι ενοποιημένες οικονομικές καταστάσεις κατατίθενται ή τελούν υπό διαδικασία κατάθεσης σε επιτροπή κινητών αξιών ή σε επαγγελματικό οργανισμό ελέγχου της αγοράς για τους σκοπούς της έκδοσης οποιασδήποτε κατηγορίας τίτλων σε δημόσια αγορά.

3. Εάν μια οντότητα η οποία δεν υποχρεούται να εφαρμόσει το παρόν πρότυπο επιλέξει να παρέχει πληροφορίες σχετικά με τομείς που δεν συμφωνούν με το παρόν πρότυπο, δεν παρουσιάζει τις πληροφορίες αυτές ως κατά τομέα πληροφόρηση.

4. Αν μία χρηματοοικονομική έκθεση περιέχει τόσο τις ενοποιημένες οικονομικές καταστάσεις μιας μητρικής εταιρείας, η οποία εμπίπτει στο πεδίο εφαρμογής του παρόντος προτύπου, όσο και τις ιδιαίτερες οικονομικές καταστάσεις της μητρικής εταιρείας, η κατά τομέα πληροφόρηση χρειάζεται να παρουσιάζεται μόνο για τις ενοποιημένες οικονομικές καταστάσεις.

ΛΕΙΤΟΥΡΓΙΚΟΙ ΤΟΜΕΙΣ

5. Ένας λειτουργικός τομέας είναι συστατικό μέρος μιας οντότητας:

α) που αναλαμβάνει επιχειρηματικές δραστηριότητες από τις οποίες δύνανται να αποκτήσει έσοδα και να αναλαμβάνει έξοδα (συμπεριλαμβανομένων των εσόδων και εξόδων που αφορούν συναλλαγές με άλλα συστατικά μέρη της ίδιας οντότητας)

β) της οποίας τα αποτελέσματα χρήσης εξετάζονται τακτικά από τον επικεφαλής λήψης επιχειρηματικών αποφάσεων της οντότητας για σκοπούς λήψης αποφάσεων σχετικά με την κατανομή πόρων στον τομέα και την εκτίμηση της αποδόσεώς του και

γ) για την οποία διατίθενται χωριστές χρηματοοικονομικές πληροφορίες.

Ένας λειτουργικός τομέας δύνανται να αναλαμβάνει επιχειρηματικές δραστηριότητες για τις οποίες δεν έχει ακόμη έσοδα. Για παράδειγμα, οι δραστηριότητες εκκίνησης μπορούν να είναι λειτουργικοί τομείς πριν από την απόκτηση εσόδων.

6. Κάθε μέρος μιας οντότητας δεν είναι απαραίτητα λειτουργικό τμήμα ή μέρος ενός λειτουργικού τμήματος.

Για παράδειγμα, μια εταιρική έδρα ή μια λειτουργική υπηρεσία η οποία μπορεί να μην έχει ή να έχει έσοδα τα οποία συνδέονται περιστασιακά μόνο με τις δραστηριότητες της οντότητας, δεν είναι λειτουργικό τμήμα. Για τους σκοπούς του παρόντος προτύπου, τα προγράμματα παροχών μετά την έξοδο από την υπηρεσία μιας οντότητας δεν είναι λειτουργικοί τομείς.

7. Ο όρος «επικεφαλής λήψης επιχειρηματικών αποφάσεων» προσδιορίζει μια λειτουργία και όχι απαραίτητα ένα στέλεχος με συγκεκριμένη ιδιότητα. Η λειτουργία αυτή συνίσταται στη διάθεση πόρων και στην εκτίμηση της απόδοσης των λειτουργικών τμημάτων μιας οντότητας. Συχνά ο επικεφαλής λήψης επιχειρηματικών αποφάσεων μιας οντότητας είναι ο ανώτερος εκτελεστικός διευθυντής ή ο γενικός διευθυντής, αλλά μπορεί για παράδειγμα να είναι μια ομάδα εκτελεστικών διευθυντών ή άλλοι.

8. Για πολλές οντότητες, τα τρία χαρακτηριστικά των λειτουργικών τμημάτων που περιγράφονται στην παράγραφο 5 προσδιορίζουν σαφώς τα λειτουργικά τους τμήματα. Ωστόσο, μια οντότητα μπορεί να εκπονεί εκθέσεις στις οποίες οι επιχειρηματικές δραστηριότητες της παρουσιάζονται με διάφορους τρόπους. Εάν ο επικεφαλής λήψης επιχειρηματικών αποφάσεων χρησιμοποιεί περισσότερο από ένα σύνολο πληροφοριών κατά τομέα, άλλοι παράγοντες δύνανται να προσδιορίσουν ένα ενιαίο σύνολο συνθετικών στοιχείων που συνιστούν τα λειτουργικά τμήματα μιας οντότητας, συμπεριλαμβανομένων του είδους των επιχειρηματικών δραστηριοτήτων κάθε συνθετικού στοιχείου, της ύπαρξης αρμοδίων στελεχών και των πληροφοριών που υποβάλλονται στο διοικητικό συμβούλιο.

9. Εν γένει, ένας λειτουργικός τομέας διαθέτει διευθυντή τμήματος ο οποίος λογοδοτεί

απευθείας στον επικεφαλής λήψης επιχειρηματικών αποφάσεων και έρχεται τακτικά σε επαφή μαζί του προκειμένου να συζητήσουν λειτουργικές δραστηριότητες, οικονομικά αποτελέσματα, προβλέψεις ή σχέδια για τον τομέα. Ο όρος «διευθυντής τμήματος» προσδιορίζει μια λειτουργία και όχι απαραίτητα ένα στέλεχος με συγκεκριμένη ιδιότητα. Ο επικεφαλής λήψης επιχειρηματικών αποφάσεων μπορεί επίσης να είναι ο διευθυντής τμήματος για ορισμένα λειτουργικά τμήματα. Ο ίδιος διευθυντής μπορεί να είναι ο διευθυντής τμήματος για περισσότερα από ένα λειτουργικά τμήματα. Εάν τα χαρακτηριστικά της παραγράφου 5 εφαρμόζονται σε περισσότερα από ένα σύνολα συνθετικών στοιχείων ενός οργανισμού, αλλά υπάρχει μόνο ένα σύνολο για το οποίο είναι υπεύθυνοι οι διευθυντές τμήματος, αυτό το σύνολο των συνθετικών στοιχείων συνιστά τα λειτουργικά τμήματα.

10. Τα χαρακτηριστικά της παραγράφου 5 μπορούν να εφαρμόζονται σε δύο ή περισσότερα επικαλυπτόμενα σύνολα συνθετικών στοιχείων για τα οποία είναι αρμόδιοι οι διευθυντές. Η δομή αυτή αναφέρεται ενίοτε ως οργανωτική δομή τύπου μήτρας. Για παράδειγμα, σε ορισμένες οντότητες, ορισμένοι διευθυντές είναι αρμόδιοι για διάφορες γραμμές προϊόντων και υπηρεσιών παγκοσμίως, ενώ άλλοι διευθυντές είναι αρμόδιοι για συγκεκριμένες γεωγραφικές περιοχές. Ο επικεφαλής λήψης επιχειρηματικών αποφάσεων εξετάζει τακτικά τα λειτουργικά αποτελέσματα και των δύο συνόλων των συνθετικών στοιχείων, και διατίθενται χρηματοοικονομικές πληροφορίες για καθένα από τα δύο σύνολα. Στην περίπτωση αυτή, η οντότητα προσδιορίζει ποιο σύνολο συνθετικών στοιχείων συνιστά τους λειτουργικούς τομείς αναφερόμενη στη θεμελιώδη αρχή.

ΤΟΜΕΙΣ ΠΡΟΣ ΠΛΗΡΟΦΟΡΗΣΗ

11. Η οντότητα παρουσιάζει ξεχωριστά τις πληροφορίες για κάθε λειτουργικό τομέα ο οποίος:

α) έχει προσδιορισθεί σύμφωνα με τις παραγράφους 5 έως 10 ή προκύπτει από τη συγκέντρωση δύο ή περισσότερων από αυτούς τους τομείς σύμφωνα με την παράγραφο 12 και β) υπερβαίνει τα ποσοτικά όρια της παραγράφου 13. Οι παράγραφοι 14 έως 19 περιγράφουν άλλες καταστάσεις στις οποίες πρέπει να παρουσιάζεται ξεχωριστή πληροφόρηση σχετικά με έναν λειτουργικό τομέα.

Κριτήρια συγκέντρωσης

12. Τα λειτουργικά τμήματα παρουσιάζουν συχνά παρόμοια μακροχρόνια χρηματοοικονομική απόδοση εάν έχουν παρόμοια οικονομικά χαρακτηριστικά. Για παράδειγμα, αναμένονται, μακροπρόθεσμα, παρόμοια μέσα μεικτά περιθώρια κέρδους για δύο λειτουργικούς τομείς εάν τα οικονομικά χαρακτηριστικά τους είναι παρόμοια. Δύο ή περισσότεροι λειτουργικοί τομείς μπορεί να συγκεντρώνονται σε έναν μόνο λειτουργικό

τομέα εάν η συγκέντρωση είναι σύμφωνη με τη θεμελιώδη αρχή του παρόντος προτύπου, τα τμήματα έχουν παρόμοια οικονομικά χαρακτηριστικά, και τα τμήματα είναι παρόμοια όσον αφορά καθένα από τα ακόλουθα σημεία:

- α) το είδος των προϊόντων και των υπηρεσιών
- β) τη μορφή της παραγωγικής διαδικασίας
- γ) τον τύπο ή την κατηγορία του πελάτη των προϊόντων και των υπηρεσιών
- δ) τις μεθόδους που χρησιμοποιούνται για τη διανομή των προϊόντων τους ή την παροχή των υπηρεσιών τους και
- ε) όπου συντρέχει περίπτωση, το πλαίσιο του κανονιστικού περιβάλλοντος, για παράδειγμα, τραπεζικό, ασφαλιστικό ή επιχειρήσεων κοινής ωφέλειας.

Ποσοτικά όρια

13. Η οντότητα παρουσιάζει ξεχωριστά την πληροφόρηση που αφορά κάθε λειτουργικό τομέα ο οποίος επιτυγχάνει οποιοδήποτε από τα ακόλουθα ποσοτικά όρια:

- α) τα παρουσιάζόμενα έσοδά του, συμπεριλαμβανομένων των πωλήσεων σε εξωτερικούς πελάτες και των διατομεακών πωλήσεων ή μεταφορών, είναι 10 % ή περισσότερο του συνόλου των εσόδων, εσωτερικών και εξωτερικών, όλων των λειτουργικών τομέων
- β) το απόλυτο ύψος του παρουσιάζόμενου κέρδους του ή των ζημιών του είναι τουλάχιστον 10 % της μεγαλύτερης από τις ακόλουθες αξίες, σε απόλυτο μέγεθος: i) του συνολικού παρουσιάζόμενου κέρδους όλων των λειτουργικών τομέων που δεν έχουν αναφέρει ζημία και ii) της συνολικής αναφερόμενης ζημίας όλων των λειτουργικών τομέων που έχουν αναφέρει ζημία
- γ) τα περιουσιακά στοιχεία του είναι τουλάχιστον 10 % του συνόλου των περιουσιακών στοιχείων όλων των λειτουργικών τομέων.

Λειτουργικοί τομείς οι οποίοι δεν έχουν επιτύχει κανένα από τα ποσοτικά όρια μπορεί να θεωρηθούν τομείς προς παρουσίαση και γνωστοποιούνται ξεχωριστά εάν η διοίκηση θεωρεί ότι η πληροφόρηση σχετικά με τον τομέα μπορεί να είναι χρήσιμη για τους χρήστες των οικονομικών καταστάσεων.

14. Μια οντότητα μπορεί να συνδυάσει την πληροφόρηση σχετικά με λειτουργικούς τομείς που δεν επιτυγχάνουν τα ποσοτικά όρια με την πληροφόρηση για άλλους λειτουργικούς τομείς που δεν επιτυγχάνουν τα ποσοτικά όρια προκειμένου να δημιουργήσει έναν τομέα προς πληροφόρηση μόνον εάν οι λειτουργικοί τομείς έχουν παρόμοια οικονομικά χαρακτηριστικά και μοιράζονται την πλειονότητα των κριτηρίων συγκέντρωσης που απαριθμούνται στην παράγραφο 12.

15. Αν τα συνολικά έσοδα από εξωτερικές πηγές, που έχουν παρουσιαστεί από λειτουργικούς τομείς, συνιστούν λιγότερο από το 75 % των εσόδων της οντότητας, πρέπει να προσδιοριστούν και άλλοι λειτουργικοί τομείς ως τομείς προς παρουσίαση (ακόμη και αν

δεν ανταποκρίνονται στα κριτήρια της παραγράφου 13), μέχρις ότου συμπεριληφθεί τουλάχιστον 75 % των εσόδων της οντότητας στους προς παρουσίαση τομείς.

16. Η πληροφόρηση για άλλες επιχειρηματικές δραστηριότητες και λειτουργικούς τομείς που δεν είναι προς παρουσίαση συνδυάζεται και γνωστοποιείται σε μία κατηγορία «όλοι οι άλλοι τομείς», ξεχωριστά από άλλα στοιχεία συμφωνίας, στις συμφωνίες που απαιτούνται από την παράγραφο 28. Οι πηγές των εσόδων που περιλαμβάνονται στην κατηγορία «όλοι οι άλλοι τομείς» πρέπει να περιγράφονται.

17. Εάν η διοίκηση κρίνει ότι ένας λειτουργικός τομέας που προσδιορίστηκε για πληροφόρηση στην αμέσως προηγούμενη περίοδο συνεχίζει να είναι σημαντικός, η πληροφόρηση για τον τομέα αυτό εξακολουθεί να παρουσιάζεται χωριστά στην τρέχουσα περίοδο ακόμη και αν δεν ανταποκρίνεται πλέον στα κριτήρια της παραγράφου 13 όσον αφορά την υποχρέωση παρουσίασης.

18. Εάν ένας λειτουργικός τομέας προσδιορίζεται για πληροφόρηση στην τρέχουσα περίοδο σύμφωνα με τα ποσοτικά όρια, τα δεδομένα του τομέα για μια προηγούμενη περίοδο, που παρουσιάζονται για συγκριτικούς σκοπούς, πρέπει να επαναδιατυπωθούν για να παρουσιάζουν τον νεοπαρουσιαζόμενο τομέα ως έναν ξεχωριστό τομέα, ακόμη και αν ο τομέας αυτός δεν πληρούσε τα κριτήρια της παραγράφου 13 όσον αφορά την υποχρέωση παρουσίασης κατά την προηγούμενη περίοδο, εκτός αν η απαιτούμενη πληροφόρηση δεν είναι διαθέσιμη και το κόστος ανάπτυξής της είναι υπερβολικό.

19. Ενδέχεται να υπάρχει πρακτικό όριο στον αριθμό των προς παρουσίαση τομέων που παρουσιάζει ξεχωριστά μια οντότητα, πέρα από το οποίο η τομεακή πληροφόρηση μπορεί να είναι ιδιαίτερα λεπτομερής. Παρότι δεν έχει καθοριστεί ακριβές όριο, η οντότητα πρέπει να εξετάσει εάν έχει επιτευχθεί πρακτικό όριο όταν ο αριθμός των προς παρουσίαση τομέων, σύμφωνα με τις παραγράφους 13 έως 18, υπερβαίνει τους δέκα.

ΓΝΩΣΤΟΠΟΙΗΣΗ

20. Μια οντότητα γνωστοποιεί πληροφορίες που παρέχουν στους χρήστες των οικονομικών καταστάσεων της τη δυνατότητα να αξιολογήσουν το είδος και τα οικονομικά αποτελέσματα των επιχειρηματικών δραστηριοτήτων τις οποίες αναλαμβάνει και τα οικονομικά περιβάλλοντα στα οποία λειτουργεί.

21. Προκειμένου να εφαρμοστεί η αρχή της παραγράφου 20, μια οντότητα πρέπει να γνωστοποιεί τα κατωτέρω για κάθε περίοδο για την οποία παρουσιάζεται μια κατάσταση λογαριασμού αποτελεσμάτων:

α) γενικές πληροφορίες, όπως περιγράφεται στην παράγραφο 22

β) πληροφορίες σχετικά με το παρουσιαζόμενο κέρδος ή ζημία του τομέα, καθώς και των ειδικών εσόδων και εξόδων που περιλαμβάνονται στο παρουσιαζόμενο κέρδος ή τη ζημία του τομέα, των περιουσιακών στοιχείων και των υποχρεώσεων του τομέα και της βάσης

αποτίμησης, όπως περιγράφεται στις παραγράφους 23 έως 27 και

γ) συμφωνίες των συνόλων των εσόδων του τομέα, του παρουσιαζόμενου κέρδους ή ζημίας του τομέα, των περιουσιακών στοιχείων και των υποχρεώσεων του τομέα και άλλων ουσιαστικών στοιχείων του τομέα με τα αντίστοιχα ποσά της οντότητας, όπως περιγράφεται στην παράγραφο 28.

Οι συμφωνίες των ποσών του ισολογισμού για τους προς παρουσίαση τομείς με τα ποσά του ισολογισμού της οντότητας απαιτούνται για κάθε ημερομηνία κατά την οποία παρουσιάζεται ο ισολογισμός. Οι πληροφορίες για προηγούμενες περιόδους πρέπει να επαναδιατυπώνονται όπως περιγράφεται στις παραγράφους 29 και 30.

Γενικές πληροφορίες

22. Μια οντότητα γνωστοποιεί τις ακόλουθες γενικές πληροφορίες:

α) παράγοντες που χρησιμοποιούνται για τον προσδιορισμό των προς παρουσίαση τομέων της οντότητας, συμπεριλαμβανομένης της οργανωτικής βάσης (για παράδειγμα, εάν η διοίκηση έχει επιλέξει να οργανώσει την οντότητα σύμφωνα με τις διαφορές προϊόντων και υπηρεσιών, τις γεωγραφικές περιοχές, το κανονιστικό περιβάλλον ή σύμφωνα με συνδυασμό παραγόντων και εάν έχουν συγκεντρωθεί λειτουργικοί τομείς) και

β) τύπους προϊόντων και υπηρεσιών από όπου απορρέουν τα έσοδα του κάθε προς παρουσίαση τομέα.

Πληροφόρηση για το κέρδος ή τη ζημία, τα περιουσιακά στοιχεία και τις υποχρεώσεις

23. Μια οντότητα παρουσιάζει αποτίμηση του κέρδους ή της ζημίας και των συνολικών περιουσιακών στοιχείων για κάθε τομέα προς παρουσίαση. Μια οντότητα παρουσιάζει αποτίμηση των υποχρεώσεων για κάθε τομέα προς παρουσίαση εάν ένα τέτοιο μέγεθος παρέχεται τακτικά στον επικεφαλής λήψης επιχειρηματικών αποφάσεων. Μια οντότητα γνωστοποιεί επίσης τα ακόλουθα στοιχεία για κάθε προς παρουσίαση τομέα εάν τα ποσά που ορίζονται περιλαμβάνονται στην εκτίμηση του κέρδους ή της ζημίας του τομέα που εξέτασε ο επικεφαλής λήψης επιχειρηματικών αποφάσεων, ή εάν παρέχονται τακτικά κατά ένα άλλο τρόπο στον επικεφαλής λήψης επιχειρηματικών αποφάσεων, ακόμη και εάν δεν περιλαμβάνονται στην εν λόγω εκτίμηση του κέρδους ή της ζημίας του τομέα:

α) έσοδα από εξωτερικούς πελάτες

β) έσοδα από συναλλαγές με άλλους λειτουργικούς τομείς της ίδιας οντότητας

γ) έσοδα από τόκους

δ) έξοδα από τόκους

ε) αποσβέσεις

στ) ουσιαστικά στοιχεία των εσόδων και εξόδων που γνωστοποιούνται σύμφωνα με την παράγραφο 86 του ΔΛΠ 1 Παρουσίαση των οικονομικών καταστάσεων

ζ) συμμετοχή της οντότητας στα κέρδη ή τις ζημίες από συγγενείς επιχειρήσεις και

κοινοπραξίες που παρακολουθούνται με τη χρήση της μεθόδου της καθαρής θέσης

η) έξοδα ή έσοδα σχετικά με φόρους εισοδήματος και

θ) ουσιώδη μη ταμειακά στοιχεία, άλλα εκτός των αποσβέσεων.

Μια οντότητα παρουσιάζει τα έσοδα από τόκους χωριστά από τα έξοδα από τόκους για κάθε προς παρουσίαση τομέα εκτός και αν η πλειονότητα των εσόδων του τομέα προέρχονται από τόκους, και ο επικεφαλής λήψης επιχειρηματικών αποφάσεων βασίζεται κυρίως στα καθαρά έσοδα από τόκους για την εκτίμηση των επιδόσεων του τομέα και λαμβάνει αποφάσεις σχετικά με την κατανομή πόρων στον τομέα. Στην περίπτωση αυτή, μια οντότητα μπορεί να παρουσιάσει ξεχωριστά τα καθαρά έσοδα από τόκους του τομέα από τα έξοδά της από τόκους και να γνωστοποιήσει ότι έπραξε κατά αυτόν τον τρόπο.

24. Μια οντότητα γνωστοποιεί τα ακόλουθα στοιχεία για κάθε προς παρουσίαση τομέα εάν τα ποσά που ορίζονται περιλαμβάνονται στην αποτίμηση των περιουσιακών στοιχείων του τομέα που εξέτασε ο επικεφαλής λήψης επιχειρηματικών αποφάσεων, ή εάν παρέχονται τακτικά κατά ένα άλλο τρόπο στον επικεφαλής λήψης επιχειρηματικών αποφάσεων, ακόμη και εάν δεν περιλαμβάνονται στην εν λόγω αποτίμηση των περιουσιακών στοιχείων του τομέα:

α) το ποσό της επένδυσης από συγγενείς επιχειρήσεις και κοινοπραξίες που παρακολουθούνται με τη χρήση της μεθόδου της καθαρής θέσης και

β) τα ποσά των προσθηκών στα μη κυκλοφορούντα περιουσιακά στοιχεία (1) εκτός από τα χρηματοπιστωτικά μέσα, τις αναβαλλόμενες φορολογικές απαιτήσεις, τα περιουσιακά στοιχεία όσον αφορά παροχές μετά την έξοδο από την υπηρεσία (βλ. ΔΛΠ 19 Παροχές σε εργαζομένους, παράγραφοι 54 έως 58) και τα δικαιώματα που ανακύπτουν βάσει ασφαλιστήριων συμβολαίων.

ΑΠΟΤΙΜΗΣΗ

25. Το ποσό κάθε παρουσιάζομενου στοιχείου του τομέα πρέπει να είναι η αποτίμηση που παρουσιάζεται στον επικεφαλής λήψης επιχειρηματικών αποφάσεων για σκοπούς λήψης αποφάσεων σχετικά με την κατανομή πόρων στον τομέα και την εκτίμηση της αποδόσεώς του. Οι προσαρμογές και οι συμψηφισμοί που πραγματοποιούνται κατά την εκπόνηση των οικονομικών καταστάσεων μιας οντότητας και η κατανομή εσόδων, εξόδων και κερδών ή ζημιών περιλαμβάνονται στον προσδιορισμό του κέρδους ή της ζημίας του προς παρουσίαση τομέα μόνο εάν περιλαμβάνονται στην αποτίμηση του κέρδους ή της ζημίας του τομέα που χρησιμοποιείται από τον επικεφαλής λήψης επιχειρηματικών αποφάσεων. Ομοίως, μόνο τα περιουσιακά στοιχεία και οι υποχρεώσεις που περιλαμβάνονται στις αποτιμήσεις των περιουσιακών στοιχείων και των υποχρεώσεων του τομέα που χρησιμοποιούνται από τον επικεφαλής λήψης επιχειρηματικών αποφάσεων παρουσιάζονται για αυτόν τον τομέα. Εάν κατανέμονται ποσά στο κέρδος ή τη ζημία, στα περιουσιακά

στοιχεία ή τις υποχρεώσεις ενός προς παρουσίαση τομέα, τα ποσά αυτά κατανέμονται σε μία λογική βάση.

26. Εάν ο επικεφαλής λήψης επιχειρηματικών αποφάσεων χρησιμοποιεί μόνο μία αποτίμηση του κέρδους ή της ζημίας ενός λειτουργικού τομέα, των περιουσιακών στοιχείων ή των υποχρεώσεων του τομέα προκειμένου να εκτιμήσει τις επιδόσεις του τομέα και να αποφασίσει για την κατανομή των πόρων, τα κέρδη ή οι ζημίες του τομέα, τα περιουσιακά στοιχεία και οι υποχρεώσεις παρουσιάζονται **σύμφωνα με τις αποτιμήσεις** αυτές. Εάν ο επικεφαλής λήψης επιχειρηματικών αποφάσεων χρησιμοποιεί περισσότερες από μία αποτιμήσεις του κέρδους ή της ζημίας ενός λειτουργικού τομέα, των περιουσιακών στοιχείων ή των υποχρεώσεων του τομέα, οι παρουσιαζόμενες αποτιμήσεις είναι αυτές που κατά την κρίση της διοίκησης προσδιορίζονται σύμφωνα με τις αρχές της αποτίμησης οι οποίες ανταποκρίνονται καλύτερα σε εκείνες που χρησιμοποιούνται για την αποτίμηση των αντίστοιχων ποσών στις οικονομικές καταστάσεις της οντότητας.

(1) Για τα περιουσιακά στοιχεία που κατατάσσονται σύμφωνα με παρουσίαση ρευστότητας, τα μη κυκλοφορούντα στοιχεία είναι στοιχεία τα οποία περιλαμβάνουν ποσά που αναμένεται να ανακτηθούν αργότερα από δώδεκα μήνες μετά την ημερομηνία του ισολογισμού.

27. Μια οντότητα παρέχει αιτιολόγηση των αποτιμήσεων του κέρδους ή της ζημίας του τομέα, των περιουσιακών στοιχείων και των υποχρεώσεων του τομέα για κάθε προς παρουσίαση τομέα. Μια οντότητα γνωστοποιεί, κατ' ελάχιστο, τα ακόλουθα:

α) τη λογιστική βάση για τις συναλλαγές μεταξύ των προς παρουσίαση τομέων

β) τη φύση των διαφορών μεταξύ των αποτιμήσεων των κερδών ή των ζημιών των τομέων και το κέρδος ή τη ζημία της οντότητας πριν από τα έξοδα φόρου εισοδήματος ή το εισόδημα και τις διακοπείσες εκμεταλλεύσεις (εάν δεν φαίνεται από τις συμφωνίες που περιγράφονται στην παράγραφο 28). Οι διαφορές αυτές μπορούν να αφορούν λογιστικές πολιτικές και πολιτικές κατανομής του κόστους που αναλήφθηκε κεντρικά οι οποίες είναι απαραίτητες για την κατανόηση των παρουσιαζόμενων κατά τομέα πληροφοριών

γ) τη φύση των διαφορών μεταξύ των αποτιμήσεων των περιουσιακών στοιχείων των προς παρουσίαση τομέων και των περιουσιακών στοιχείων της οντότητας (εάν δεν φαίνεται από τις συμφωνίες που περιγράφονται στην παράγραφο 28). Οι διαφορές αυτές μπορούν να αφορούν λογιστικές πολιτικές και πολιτικές κατανομής από κοινού χρησιμοποιούμενων περιουσιακών στοιχείων, οι οποίες είναι απαραίτητες για την κατανόηση των παρουσιαζόμενων κατά τομέα πληροφοριών

δ) τη φύση των διαφορών μεταξύ των αποτιμήσεων των υποχρεώσεων των προς παρουσίαση τομέων και των υποχρεώσεων της οντότητας (εάν δεν φαίνεται από τις συμφωνίες που περιγράφονται στην παράγραφο 28). Οι διαφορές αυτές μπορούν να αφορούν λογιστικές πολιτικές και πολιτικές κατανομής από κοινού χρησιμοποιούμενων υποχρεώσεων, οι οποίες

είναι απαραίτητες για την κατανόηση των παρουσιαζόμενων κατά τομέα πληροφοριών

ε) τη φύση ενδεχόμενων αλλαγών, σε σχέση με προηγούμενες περιόδους, των μεθόδων αποτίμησης που χρησιμοποιήθηκαν για τον προσδιορισμό του κέρδους ή της ζημίας ενός παρουσιαζόμενου τομέα και της επίδρασης, ενδεχομένως, των αλλαγών αυτών στην αποτίμηση του κέρδους ή της ζημίας του τομέα

στ) τη φύση και την επίδραση των ασύμμετρων κατανομών σε προς παρουσίαση τομείς. Για παράδειγμα, μια οντότητα μπορεί να κατανέμει το έξοδο απόσβεσης σε έναν τομέα χωρίς να του κατανέμει τα σχετικά αποσβέσιμα περιουσιακά στοιχεία.

Συμφωνίες

28. Μια οντότητα παρουσιάζει τις ακόλουθες συμφωνίες:

α) τη συμφωνία μεταξύ του συνόλου των εσόδων των προς παρουσίαση τομέων και των εσόδων της οντότητας

β) τη συμφωνία μεταξύ του συνόλου των αποτιμήσεων κέρδους ή ζημίας των προς παρουσίαση τομέων και του κέρδους ή της ζημίας της οντότητας πριν από το έξοδα φόρου εισοδήματος (έσοδα φόρου) και τις διακοπείσες εκμεταλλεύσεις. Ωστόσο, εάν μια οντότητα κατανέμει σε προς παρουσίαση τομείς στοιχεία όπως έξοδα (έσοδα) φόρου, η οντότητα μπορεί να συμφωνήσει το σύνολο των αποτιμήσεων κέρδους ή ζημίας των τομέων με το κέρδος ή τη ζημία της οντότητας μετά από τα στοιχεία αυτά

γ) τη συμφωνία μεταξύ του συνόλου των περιουσιακών στοιχείων των προς παρουσίαση τομέων με τα περιουσιακά στοιχεία της οντότητας

δ) τη συμφωνία μεταξύ του συνόλου των υποχρεώσεων των προς παρουσίαση τομέων με τις υποχρεώσεις της οντότητας εάν οι υποχρεώσεις του τομέα παρουσιάζονται σύμφωνα με την παράγραφο 23

ε) τη συμφωνία μεταξύ του συνόλου των ποσών των προς παρουσίαση τομέων για όλα τα άλλα ουσιώδη στοιχεία πληροφόρησης που γνωστοποιούνται με το αντίστοιχο ποσό για την οντότητα.

Όλα τα ουσιώδη στοιχεία συμφωνίας προσδιορίζονται και περιγράφονται ξεχωριστά. Για παράδειγμα, το ποσό κάθε ουσιώδους προσαρμογής που απαιτείται για λόγους συμφωνίας μεταξύ του κέρδους ή της ζημίας του προς παρουσίαση τομέα με το κέρδος ή τη ζημία της οντότητας, το οποίο προκύπτει λόγω διαφόρων λογιστικών αρχών, προσδιορίζεται και περιγράφεται ξεχωριστά.

Επαναδιατύπωση πληροφοριών που παρασχέθηκαν προηγουμένως

29. Εάν μια οντότητα αλλάξει τη δομή της εσωτερικής της οργάνωσης κατά τρόπο που μεταβάλλει τη σύνθεση των προς παρουσίαση τομέων, οι αντίστοιχες πληροφορίες για τις προηγούμενες περιόδους, συμπεριλαμβανομένων των ενδιάμεσων περιόδων, επαναδιατυπώνονται εκτός εάν οι πληροφορίες αυτές δεν είναι διαθέσιμες και το κόστος ανάπτυξής τους είναι υπερβολικό. Το γεγονός ότι οι πληροφορίες δεν είναι διαθέσιμες και το κόστος ανάπτυξής τους είναι υπερβολικό πρέπει να προσδιορίζεται ξεχωριστά για καθένα από τα στοιχεία προς γνωστοποίηση. Μετά από τη μεταβολή της σύνθεσης των προς παρουσίαση τομέων της, μια οντότητα γνωστοποιεί εάν επαναδιατύπωσε τα αντίστοιχα στοιχεία πληροφόρησης του τομέα για προηγούμενες περιόδους.

30. Εάν μια οντότητα έχει αλλάξει τη δομή της εσωτερικής της οργάνωσης κατά τρόπο που να μεταβάλει τη σύνθεση των προς παρουσίαση τομέων της και δεν επαναδιατυπώνει τις κατά τομέα πληροφορίες προηγούμενων περιόδων, συμπεριλαμβανομένων των ενδιάμεσων περιόδων, σύμφωνα με τις αλλαγές, η οντότητα πρέπει να γνωστοποιεί, στο έτος στο οποίο έχει επέλθει η αλλαγή, τις κατά τομέα πληροφορίες για την τρέχουσα περίοδο, τόσο για την παλαιά όσο και τη νέα μορφή τους, καθώς και τη νέα βάση της τομεακής διαίρεσης, εκτός εάν οι απαιτούμενες πληροφορίες δεν είναι διαθέσιμες και το κόστος ανάπτυξής τους είναι υπερβολικό.

ΓΝΩΣΤΟΠΟΙΗΣΕΙΣ ΟΣΟΝ ΑΦΟΡΑ ΤΟ ΣΥΝΟΛΟ ΤΗΣ ΟΝΤΟΤΗΤΑΣ

31. Οι παράγραφοι 32 έως 34 εφαρμόζονται σε όλες τις οντότητες που υπόκεινται στο παρόν πρότυπο, συμπεριλαμβανομένων των οντοτήτων που έχουν μόνον έναν προς παρουσίαση τομέα. Οι επιχειρηματικές δραστηριότητες ορισμένων οντοτήτων δεν είναι οργανωμένες σύμφωνα με τις διαφορές προϊόντων και υπηρεσιών ή τις διαφορές στις γεωγραφικές περιοχές εκμετάλλευσης. Οι προς παρουσίαση τομείς μιας τέτοιας οντότητας μπορούν να παρουσιάσουν έσοδα από ένα ευρύ φάσμα προϊόντων και υπηρεσιών με ουσιαστικές διαφορές, ή περισσότεροι από τους τομείς αυτούς μπορούν να παρέχουν ουσιαστικά τα ίδια προϊόντα και υπηρεσίες. Ομοίως, οι προς παρουσίαση τομείς μιας οντότητας ενδέχεται να κατέχουν περιουσιακά στοιχεία σε διάφορες γεωγραφικές περιοχές και να παρουσιάζουν έσοδα από πελάτες σε διαφορετικές γεωγραφικές περιοχές, ή περισσότεροι από τους προς παρουσίαση τομείς της μπορούν να λειτουργούν στην ίδια γεωγραφική περιοχή. Οι πληροφορίες δυνάμει των παραγράφων 32 έως 34 παρέχονται μόνο εάν δεν έχουν διαβιβαστεί ως μέρος των πληροφοριών των προς πληροφόρηση τομέων που απαιτούνται από το παρόν πρότυπο.

Πληροφόρηση σχετικά με προϊόντα και υπηρεσίες

32. Μια οντότητα παρουσιάζει τα έσοδα που προέρχονται από εξωτερικούς πελάτες για κάθε προϊόν και υπηρεσία ή για κάθε ομάδα παρόμοιων προϊόντων και υπηρεσιών, εκτός εάν οι απαιτούμενες πληροφορίες δεν είναι διαθέσιμες και το κόστος ανάπτυξής τους είναι υπερβολικό, οπότε πρέπει να διευκρινίζεται το γεγονός αυτό. Τα ποσά των παρουσιαζόμενων εσόδων πρέπει να βασίζονται στις χρηματοοικονομικές πληροφορίες που χρησιμοποιούνται για την κατάρτιση των οικονομικών καταστάσεων της οντότητας.

Πληροφόρηση για γεωγραφικές περιοχές

33. Μια οντότητα παρουσιάζει τις ακόλουθες γεωγραφικές πληροφορίες, εκτός εάν οι απαιτούμενες πληροφορίες δεν είναι διαθέσιμες και το κόστος ανάπτυξής τους είναι υπερβολικό:

α) τα έσοδα που προέρχονται από εξωτερικούς πελάτες i) καταλογίζονται στη χώρα στην οποία εδρεύει η οντότητα και ii) καταλογίζονται σε όλες τις ξένες χώρες συνολικά από τις οποίες προέρχονται τα έσοδα της οντότητας. Εάν τα έσοδα που προέρχονται από εξωτερικούς πελάτες τα οποία καταλογίζονται σε συγκεκριμένη ξένη χώρα είναι σημαντικά, τα έσοδα αυτά γνωστοποιούνται χωριστά. Μια οντότητα γνωστοποιεί τη βάση καταλογισμού των εσόδων από εξωτερικούς πελάτες σε συγκεκριμένες χώρες

β) μη κυκλοφορούντα περιουσιακά στοιχεία (1) εκτός από τα χρηματοπιστωτικά μέσα, τις αναβαλλόμενες φορολογικές απαιτήσεις, τα περιουσιακά στοιχεία όσον αφορά παροχές μετά την έξοδο από την υπηρεσία και τα δικαιώματα που ανακύπτουν βάσει ασφαλιστήριων συμβολαίων i) τα οποία βρίσκονται στη χώρα στην οποία εδρεύει η οντότητα και ii) τα οποία βρίσκονται σε όλες τις ξένες χώρες συνολικά στις οποίες η οντότητα κατέχει περιουσιακά στοιχεία. Εάν τα περιουσιακά στοιχεία σε μια συγκεκριμένη ξένη χώρα είναι σημαντικά, τα στοιχεία αυτά γνωστοποιούνται χωριστά. Τα παρουσιαζόμενα ποσά πρέπει να βασίζονται στις χρηματοοικονομικές πληροφορίες που χρησιμοποιούνται για την κατάρτιση των οικονομικών καταστάσεων της οντότητας. Εάν οι απαιτούμενες πληροφορίες δεν είναι διαθέσιμες και το κόστος ανάπτυξής τους είναι υπερβολικό, το γεγονός αυτό πρέπει να γνωστοποιείται. Μια οντότητα μπορεί να παρέχει, εκτός από τις πληροφορίες που απαιτούνται δυνάμει της παρούσας παραγράφου, υποσύνολα γεωγραφικών πληροφοριών για ομάδες χωρών.

Πληροφορίες για σημαντικούς πελάτες

34. Μια οντότητα παρέχει πληροφορίες για το βαθμό εξάρτησής της από τους σημαντικούς πελάτες της. Εάν τα έσοδα από συναλλαγές με έναν εξωτερικό πελάτη ανέρχονται σε 10 % ή περισσότερο των εσόδων μιας οντότητας, η οντότητα γνωστοποιεί το γεγονός αυτό, το συνολικό ποσό των εσόδων που προέρχονται από κάθε τέτοιο πελάτη και την ταυτότητα του τομέα ή των τομέων που παρουσιάζουν αυτά τα έσοδα. Η οντότητα δεν υποχρεούται να αποκαλύψει την ταυτότητα ενός σημαντικού πελάτη ή του ποσού ανά τομέα των εσόδων που προέρχονται από αυτόν τον πελάτη. Για τους σκοπούς του παρόντος προτύπου, μια ομάδα οντοτήτων η οποία, εν γνώσει της οντότητας, τελεί υπό κοινό έλεγχο, θα θεωρείται ένας ενιαίος πελάτης. Μια δημόσια αρχή (εθνική, κρατική, περιφερειακή, εδαφική, τοπική ή ξένη) και οι οντότητες οι οποίες, εν γνώσει της οντότητας, τελούν υπό τον έλεγχο αυτής της δημόσιας αρχής θα θεωρείται ένας ενιαίος πελάτης.

ΜΕΤΑΒΑΤΙΚΕΣ ΔΙΑΤΑΞΕΙΣ ΚΑΙ ΗΜΕΡΟΜΗΝΙΑ ΕΝΑΡΞΗΣ ΙΣΧΥΟΣ

35. Οι οντότητες εφαρμόζουν το παρόν πρότυπο στις οικονομικές καταστάσεις τους για τις περιόδους που αρχίζουν την 1η Ιανουαρίου 2009 ή αργότερα. Ενωρίτερη εφαρμογή επιτρέπεται. Εάν μια οντότητα εφαρμόσει το παρόν πρότυπο στις οικονομικές καταστάσεις της για περίοδο πριν την 1η Ιανουαρίου 2009, οφείλει να κοινοποιήσει το γεγονός αυτό.

36. Οι πληροφορίες κατά τομέα προηγούμενων ετών οι οποίες παρουσιάζονται ως συγκριτικές πληροφορίες για το έτος έναρξης της εφαρμογής επαναδιατυπώνονται ώστε να ανταποκρίνονται στις απαιτήσεις του παρόντος προτύπου, εκτός εάν οι απαιτούμενες πληροφορίες δεν είναι διαθέσιμες και το κόστος ανάπτυξής τους είναι υπερβολικό.

ΚΑΤΑΡΓΗΣΗ ΤΟΥ ΔΛΠ 14

37. Το παρόν πρότυπο αντικαθιστά το ΔΛΠ 14 Πληροφόρηση κατά τομέα.

(1) Για τα περιουσιακά στοιχεία που κατατάσσονται σύμφωνα με παρουσίαση ρευστότητας, τα μη κυκλοφορούντα στοιχεία είναι στοιχεία τα οποία περιλαμβάνουν ποσά που αναμένεται να ανακτηθούν αργότερα από δώδεκα μήνες μετά την ημερομηνία του ισολογισμού.

Προσάρτημα Α

Καθορισμένος όρος

Το παρόν προσάρτημα αποτελεί αναπόσπαστο μέρος του ΔΠΧΠ.

Λειτουργικός τομέας Ένας λειτουργικός τομέας είναι ένα συστατικό μέρος μιας οντότητας:

α) που αναλαμβάνει επιχειρηματικές δραστηριότητες από τις οποίες δύναται να αποκτήσει έσοδα και να αναλαμβάνει έξοδα (συμπεριλαμβανομένων των εσόδων και εξόδων που αφορούν συναλλαγές με άλλα συστατικά μέρη της ίδιας οντότητας)

β) της οποίας τα αποτελέσματα χρήσης εξετάζονται τακτικά από τον επικεφαλής λήψης επιχειρηματικών αποφάσεων της οντότητας για σκοπούς λήψης αποφάσεων σχετικά με την κατανομή πόρων στον τομέα και την εκτίμηση της αποδόσεώς του και

γ) για την οποία διατίθενται χωριστές χρηματοοικονομικές

Προσάρτημα Β

Τροποποιήσεις σε άλλα ΔΠΧΠ

Οι τροποποιήσεις του παρόντος προσαρτήματος εφαρμόζονται για ετήσιες περιόδους που αρχίζουν την 1η Ιανουαρίου 2009 ή αργότερα. Εάν η οντότητα εφαρμόσει το παρόν ΔΠΧΠ για προγενέστερη περίοδο, οι τροποποιήσεις αυτές θα εφαρμοστούν για εκείνη την προγενέστερη περίοδο. Στις τροποποιηθείσες παραγράφους, το νέο κείμενο υπογραμμίζεται και το αφαιρούμενο κείμενο διαγράφεται.

B1 Οι παραπομπές στο ΔΛΠ 14 Πληροφόρηση κατά τομέα, τροποποιούνται από τις παραπομπές στο ΔΠΧΠ 8 Λειτουργικοί τομείς, στις ακόλουθες παραγράφους:

- παράγραφος 20 του ΔΛΠ 27 Ενοποιημένες και ιδιαίτερες οικονομικές καταστάσεις
- παράγραφος 130 δ) i) του ΔΛΠ 36 Απομείωση αξίας περιουσιακών στοιχείων ενεργητικού.

B2 Στο ΔΠΧΠ 5 Μη κυκλοφορούντα περιουσιακά στοιχεία που κατέχονται προς πώληση και διακοπείσες δραστηριότητες, η παράγραφος 41 τροποποιείται ως εξής:

«41. Μια οντότητα θα γνωστοποιεί τις ακόλουθες πληροφορίες στις σημειώσεις για την περίοδο κατά την οποία ένα μη κυκλοφορούν περιουσιακό στοιχείο (ή ομάδα διάθεσης) έχει καταταχθεί ως κατεχόμενο προς πώληση ή ως ήδη διατεθειμένο:

δ) κατά περίπτωση, τον προς παρουσίαση τομέα εντός του οποίου το μη κυκλοφορούν περιουσιακό στοιχείο (ή ομάδα διάθεσης) παρουσιάζεται σύμφωνα με το ΔΛΠ 14 Πληροφόρηση κατά τομέα ΔΠΧΠ 8 Λειτουργικοί τομείς.»

B3 Στο ΔΠΧΠ 6 Εξερεύνηση και αποτίμηση μεταλλευτικών πόρων, η παράγραφος 21

τροποποιείται ως εξής:

«21. Μία οικονομική οντότητα θα επιλέγει μία λογιστική πολιτική για τον επιμερισμό των περιουσιακών στοιχείων που προέρχονται από έρευνα και αξιολόγηση σε μονάδες ή ομάδες μονάδων δημιουργίας ταμιακών ροών προκειμένου τα περιουσιακά στοιχεία αυτά να ελεγχθούν για απομείωση. Κάθε μονάδα ή ομάδα μονάδων δημιουργίας ταμιακών ροών στην οποία έχει επιμεριστεί ένα περιουσιακό στοιχείο που προέρχεται από έρευνα και αξιολόγηση δεν θα υπερβαίνει σε μέγεθος έναν τομέα, βάσει του πρωτεύοντος ή του δευτερεύοντος τύπου παρουσίασης της οικονομικής οντότητας έναν λειτουργικό τομέα, σύμφωνα με το ΔΛΠ 14 Οικονομικές Πληροφορίες κατά Τομέα ΔΠΧΠ 8 Λειτουργικοί τομείς.»

B4 Στο ΔΛΠ 2 Αποθέματα, οι παράγραφοι 26 και 29 τροποποιούνται ως εξής:

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

«29. 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 λειτουργικού τομέα. Οι παρέχοντες υπηρεσίες γενικά συγκεντρώνουν τα κόστη κατά υπηρεσία την οποία θα χρεώσουν με ξεχωριστή τιμή πώλησης. Συνεπώς, κάθε τέτοια υπηρεσία θεωρείται ως ένα ξεχωριστό είδος.»

B5 Στο ΔΛΠ 7 Καταστάσεις ταμιακών ροών, η παράγραφος 50 τροποποιείται ως εξής:

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

δ) Το ποσό των ταμιακών ροών που προκύπτει από τις επιχειρηματικές, επενδυτικές και χρηματοοικονομικές δραστηριότητες για κάθε αναφερόμενο επιχειρηματικό και γεωγραφικό προς παρουσίαση τομέα (βλ. ΔΛΠ 14 Πληροφόρηση κατά τομέα ΔΠΧΠ 8 Λειτουργικοί τομείς).»

B6 Στο ΔΛΠ 19 Παροχές σε εργαζομένους, το παράδειγμα που επεξηγεί την παράγραφο 115 τροποποιείται ως εξής:

«Παράδειγμα που επεξηγεί την παράγραφο 115 Μια επιχείρηση διακόπτει έναν επιχειρηματικό λειτουργικό τομέα και οι εργαζόμενοι του διακοπτόμενου τομέα δεν θα κερδίσουν περαιτέρω παροχές ...»

B7 Στο ΔΛΠ 33 Κέρδη ανά μετοχή, η παράγραφος 2 τροποποιείται ως εξής:

«2. Το παρόν πρότυπο εφαρμόζεται:

α) στις ιδιαίτερες ή τις ατομικές οικονομικές καταστάσεις μιας οντότητας:

i) της οποίας οι κοινές μετοχές ή οι δυνητικοί τίτλοι μετατρέψιμοι σε κοινές μετοχές, είναι διαπραγματεύσιμοι σε δημόσια αγορά (εθνικό ή αλλοδαπό χρηματιστήριο ή σε εξωχρηματιστηριακή αγορά που συμπεριλαμβάνει τοπικές και περιφερειακές αγορές) ή

ii) η οποία έχει υποβάλει ή βρίσκεται στη διαδικασία υποβολής των οικονομικών καταστάσεων της σε επιτροπή κεφαλαιαγοράς ή άλλη διοικητική αρχή προκειμένου να εκδώσει τίτλους οποιασδήποτε κατηγορίας για διαπραγμάτευση σε δημόσια αγορά και

β) στις ενοποιημένες οικονομικές καταστάσεις ενός ομίλου με μητρική εταιρεία:

i) της οποίας οι κοινές μετοχές ή οι δυνητικοί τίτλοι μετατρέψιμοι σε κοινές μετοχές, είναι διαπραγματεύσιμοι σε δημόσια αγορά (εθνικό ή αλλοδαπό χρηματιστήριο ή σε εξωχρηματιστηριακή αγορά που συμπεριλαμβάνει τοπικές και περιφερειακές αγορές) ή

ii) η οποία έχει υποβάλει ή βρίσκεται στη διαδικασία υποβολής των οικονομικών καταστάσεων της σε επιτροπή κεφαλαιαγοράς ή άλλη διοικητική αρχή προκειμένου να εκδώσει τίτλους οποιασδήποτε κατηγορίας για διαπραγμάτευση σε δημόσια αγορά.»

B8 Στο ΔΛΠ 34 Ενδιάμεση χρηματοοικονομική πληροφόρηση, η παράγραφος 16 τροποποιείται ως εξής:

«16. Μία επιχείρηση πρέπει να περιλαμβάνει τις ακόλουθες πληροφορίες, κατά ελάχιστον, στις σημειώσεις των ενδιάμεσων οικονομικών καταστάσεων της, αν είναι ουσιώδεις και αν δεν γνωστοποιήθηκαν αλλού στην ενδιάμεση οικονομική έκθεση. Οι πληροφορίες πρέπει κανονικά να παρουσιάζονται με τη μορφή χρηματοοικονομικών στοιχείων από την έναρξη της ετήσιας περιόδου μέχρι την ημερομηνία λήξης της ενδιάμεσης περιόδου. Όμως, η επιχείρηση πρέπει επίσης να γνωστοποιεί κάθε γεγονός ή συναλλαγή που είναι ουσιώδης για την κατανόηση της τρέχουσας ενδιάμεσης περιόδου:

ζ) τις ακόλουθες κατά τομέα Έσοδα ανά τομέα και αποτελέσματα ανά τομέα για επιχειρηματικούς ή γεωγραφικούς τομείς, οποιοσδήποτε από αυτούς αποτελεί την πρωταρχική βάση για την οικονομική πληροφόρηση κατά τομέα πληροφορίες

(γνωστοποίηση των δεδομένων πληροφοριών του τομέα απαιτείται σε ενδιάμεση οικονομική έκθεση μιας επιχείρησης, μόνον αν το ΔΛΠ 14 Πληροφόρηση κατά τομέα ΔΠΧΠ 8 Λειτουργικοί τομείς απαιτεί αυτή η επιχείρηση να γνωστοποιεί δεδομένα πληροφορίες του τομέα στις ετήσιες οικονομικές καταστάσεις της):

i) έσοδα που προέρχονται από εξωτερικούς πελάτες, εάν περιλαμβάνονται στην εκτίμηση του κέρδους ή της ζημίας του τομέα που επανεξετάζεται από τον επικεφαλής λήψης επιχειρηματικών αποφάσεων ή παρέχονται τακτικά κατά έναν άλλο τρόπο στον επικεφαλής λήψης επιχειρηματικών αποφάσεων

ii) διατομεακά έσοδα, εάν περιλαμβάνονται στην εκτίμηση του κέρδους ή της ζημίας του τομέα που επανεξετάζεται από τον επικεφαλής λήψης επιχειρηματικών αποφάσεων ή παρέχονται τακτικά κατά ένα άλλο τρόπο στον επικεφαλής λήψης επιχειρηματικών αποφάσεων

iii) εκτίμηση του κέρδους ή της ζημίας του τομέα

iv) το σύνολο των περιουσιακών στοιχείων για τα οποία υπήρξε σημαντική αλλαγή σε σχέση με το ποσό που γνωστοποιήθηκε στις τελευταίες ετήσιες οικονομικές καταστάσεις

v) περιγραφή των διαφορών σε σχέση με τις τελευταίες ετήσιες οικονομικές καταστάσεις βάσει διαχωρισμού ή βάσει της εκτίμησης του κέρδους ή της ζημίας του τομέα

vi) συμφωνία μεταξύ του συνόλου των εκτιμήσεων του κέρδους ή της ζημίας των προς παρουσίαση τομέων και του κέρδους ή της ζημίας της οντότητας πριν από τα έξοδα φόρου εισοδήματος (έσοδα φόρου) και διακοπίεσες εκμεταλλεύσεις. Ωστόσο, εάν μια οντότητα κατανέμει σε προς παρουσίαση τομείς στοιχεία όπως έξοδα (έσοδα) φόρου, η οντότητα μπορεί να συμφωνήσει το σύνολο των εκτιμήσεων κέρδους ή ζημίας των τομέων με το κέρδος ή τη ζημία της οντότητας μετά από τα στοιχεία αυτά. Τα ουσιαστικά στοιχεία συμφωνίας προσδιορίζονται και περιγράφονται ξεχωριστά σε αυτή τη συμφωνία...»

B9 Το ΔΛΠ 36 Απομείωση αξίας περιουσιακών στοιχείων ενεργητικού τροποποιείται όπως περιγράφεται κατωτέρω.

Η παράγραφος 80 τροποποιείται ως εξής:

«80. 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:

β) δεν θα είναι μεγαλύτερη από το λειτουργικό τομέα με βάση είτε τον πρωτεύοντα είτε το δευτερεύοντα τύπο παρουσίασης της οντότητας σύμφωνα με τον προσδιορισμό του ΔΛΠ 14 Οικονομικές πληροφορίες κατά τομέα ΔΠΧΠ 8 Λειτουργικοί τομείς.»

Η παράγραφος 129 τροποποιείται ως εξής:

«129. Η οντότητα που παρουσιάζει πληροφορίες κατά τομέα σύμφωνα με το ΔΛΠ 14 Οικονομικές πληροφορίες κατά τομέα ΔΠΧΠ 8 Λειτουργικοί τομείς, θα γνωστοποιεί τα ακόλουθα, για κάθε τομέα για τον οποίο πρέπει να παρέχει πληροφορίες βασιζόμενη στον πρωτεύοντα τύπο αναφοράς της οντότητας.»

Στην παράγραφο 130, τα εδάφια γ) ii) και δ) ii) τροποποιούνται ως εξής:

«130. γ) ii) αν η οντότητα παρουσιάζει πληροφορίες κατά τομέα σύμφωνα με το ΔΛΠ 14 ΔΠΧΠ 8, τον τομέα προς αναφορά στον οποίο ανήκει το περιουσιακό στοιχείο, βάσει του πρωτεύοντος τύπου παρουσίασης της οντότητας»

«130. δ) ii) το ποσό της ζημίας απομείωσης που αναγνωρίστηκε ή αναστράφηκε κατά κατηγορία περιουσιακών στοιχείων και, αν η οντότητα παρουσιάζει πληροφορίες κατά τομέα σύμφωνα με το ΔΛΠ 14 ΔΠΧΠ 8, κατά τομέα προς αναφορά βασιζόμενη στον πρωτεύοντα τύπο παρουσίασης της οντότητας και»

ΑΠΟΦΑΣΗ 6/448/11.10.2007 του
Διοικητικού Συμβουλίου της Επιτροπής Κεφαλαιαγοράς

Θέμα: Στοιχεία και πληροφορίες που προκύπτουν από τις τριμηνιαίες και τις εξαμηνιαίες οικονομικές καταστάσεις.

Το Διοικητικό Συμβούλιο της
ΕΠΙΤΡΟΠΗΣ ΚΕΦΑΛΑΙΑΓΟΡΑΣ

Λαμβάνοντας υπόψη:

1. Την περίπτωση (α) της παραγράφου 5 του άρθρου 6 του ν. 3556/2007 «Προϋποθέσεις διαφάνειας για την πληροφόρηση σχετικά με εκδότες των οποίων οι κινητές αξίες έχουν εισαχθεί προς διαπραγμάτευση σε οργανωμένη αγορά και άλλες διατάξεις» (ΦΕΚ Α' 91/30.4.2007).
2. Την περίπτωση (α) της παραγράφου 1 του άρθρου 1 του ν. 2836/2000 (ΦΕΚ Α/168/24.7.2000) για τη «συμπλήρωση της νομοθεσίας για την Κεφαλαιαγοράς, ρυθμίσεις θεμάτων Κτηματικής Εταιρίας του Δημοσίου (Κ.Ε.Δ.) ασφαλιστικών αποζημιώσεων, Φ.Π.Α., επενδυτικού χρυσού και άλλες διατάξεις».
3. Την περίπτωση (ζ) της παραγράφου 1 του άρθρου 78 του ν. 1969/1991 «Εταιρίες επενδύσεων χαρτοφυλακίου, αμοιβαία κεφάλαια, διατάξεις ειςσυγχρονισμού και εξυγιάνσεις της κεφαλαιαγοράς και άλλες διατάξεις» (ΦΕΚ Α/167/30.10.1991).
4. Το άρθρο 90 του π.δ. 63/2005 «Κωδικοποίηση της νομοθεσίας για την Κυβέρνηση και τα κυβερνητικά όργανα» (ΦΕΚ Α/98/2005).

ΑΠΟΦΑΣΙΖΕΙ ΟΜΟΦΩΝΑ

Άρθρο 1

Πεδίο Εφαρμογής

Για τους σκοπούς της απόφασης ως οικονομικές καταστάσεις νοούνται αυτές που καλύπτουν το πρώτο τρίμηνο, το πρώτο εξάμηνο και το τρίτο τρίμηνο κάθε οικονομικής χρήσης και καταρτίζονται σύμφωνα με τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα (ΔΛΠ/ΔΠΧΠ) όπως αυτά έχουν υιοθετηθεί από την Ευρωπαϊκή Ένωση, σύμφωνα με τον Κανονισμό (ΕΚ) αριθ. 1606/2002 του Ευρωπαϊκού Κοινοβουλίου και του Συμβουλίου της Ευρωπαϊκής Ένωσης της 19ης Ιουλίου 2002, που δημοσιεύτηκε στην επίσημη Εφημερίδα των Ευρωπαϊκών Κοινοτήτων (L 243) και τους Κανονισμούς που εκδίδονται από την Επιτροπή (Commission), κατ' εξουσιοδότηση των άρθρων 3 και 6 του Κανονισμού αυτού.

Άρθρο 2

Στοιχεία και Πληροφορίες

1. Τα στοιχεία και πληροφορίες που προκύπτουν από τις τριμηνιαίες οικονομικές καταστάσεις καθώς και από τις εξαμηνιαίες οικονομικές καταστάσεις των άρθρων 6 και 5, αντίστοιχα, του ν.3556/2007, τα οποία δημοσιεύει ο εκδότης σύμφωνα με το άρθρο 21 του ίδιου νόμου, προκειμένου να παρέχεται στο επενδυτικό κοινό γενική ενημέρωση για την οικονομική κατάσταση και τα αποτελέσματα αυτού και των ελεγχόμενων από αυτόν επιχειρήσεων, ορίζονται στα συνημμένα Παραρτήματα Α έως Ε.
2. Τα δημοσιευόμενα στοιχεία παρατίθενται με τρόπο που να τα καθιστά ευκρινή και ευανάγνωστα.
3. Οι εκδότες μπορούν να παρεκκλίνουν από το περιεχόμενο των υποδειγμάτων 1, 2 και 3 του Παραρτήματος Β, εφόσον η παρέκκλιση είναι σκόπιμη ή αναγκαία προκειμένου ο αναγνώστης να μορφώσει ακριβέστερη και πληρέστερη άποψη για την οικονομική τους κατάσταση.

Άρθρο 3

Χρόνος δημοσιοποίησης των στοιχείων και πληροφοριών

1. Τα στοιχεία και πληροφορίες του άρθρου 2 δημοσιεύονται σύμφωνα με το άρθρο 21 του ν. 3556/2007 ταυτόχρονα με τη δημοσιοποίηση κατά περίπτωση των τριμηνιαίων οικονομικών καταστάσεων ή της εξαμηνιαίας οικονομικής έκθεσης.
2. Οι εκδότες υποβάλλουν εγγράφως και ηλεκτρονικά στην Επιτροπή Κεφαλαιαγοράς, ταυτόχρονα με τη δημοσιοποίησή τους, τα στοιχεία και τις πληροφορίες του άρθρου 2 της παρούσας, αναφέροντας τις εφημερίδες στις οποίες αυτά δημοσιεύθηκαν.

Άρθρο 4

Τελικές διατάξεις

1. Από τις διατάξεις της παρούσας δεν προκαλείται δαπάνη σε βάρος του Κρατικού Προϋπολογισμού.
 2. Η παρούσα απόφαση ισχύει από τη δημοσίευσή της στην Εφημερίδα της Κυβερνήσεως.
 3. Από την έναρξη ισχύος της απόφασης αυτής καταργείται η υπ' αριθμόν 2/396/31.8.2006 Απόφαση του Διοικητικού Συμβουλίου της Επιτροπής Κεφαλαιαγοράς (ΦΕΚ Β' 1470 / 5.10.2006), η οποία εξακολουθεί να εφαρμόζεται προκειμένου για στοιχεία και πληροφορίες που προκύπτουν από τριμηνιαίες και εξαμηνιαίες οικονομικές καταστάσεις που αφορούν οικονομικές χρήσεις που έχουν αρχίσει πριν την 20^η Ιανουαρίου 2007.
- Η παρούσα να δημοσιευτεί στην Εφημερίδα της Κυβερνήσεως.

Ο Γραμματέας

Ο Πρόεδρος
Αλέξιος Α. Πιλάβιος

Ο Α' Αντιπρόεδρος
Γιάγκος Χαραλάμπος

Ο Β' Αντιπρόεδρος
Αναστάσιος Θ. Γαβριηλίδης

Τα Μέλη

ΠΑΡΑΡΤΗΜΑ Α. -- Γενικές πληροφορίες για τον εκδότη

-----[Πλήρης επωνυμία του εκδότη]-----

[ΑΡ.Μ.Α.Ε.]

[Διεύθυνση της έδρας του εκδότη]

ΣΤΟΙΧΕΙΑ ΚΑΙ ΠΛΗΡΟΦΟΡΙΕΣ ΠΕΡΙΟΔΟΥ

από [ημερομηνία έναρξης περιόδου] έως [ημερομηνία λήξης περιόδου] (1)

Σύμφωνα με την Απόφαση του Διοικητικού Συμβουλίου της Επιτροπής Κεφαλαιαγοράς

Τα παρακάτω στοιχεία και πληροφορίες, που προκύπτουν από τις οικονομικές καταστάσεις, στοχεύουν σε μία γενική ενημέρωση για την οικονομική κατάσταση και τα αποτελέσματα της (επωνυμία εκδότη). Συνιστούμε επομένως στον αναγνώστη, πριν προβεί σε οποιαδήποτε είδους επενδυτική επιλογή ή άλλη συναλλαγή με τον εκδότη, να ανατρέξει στη διεύθυνση διαδικτύου του εκδότη, όπου αναρτώνται οι οικονομικές καταστάσεις καθώς και η έκθεση επισκόπησης του ορκωτού ελεγκτή λογιστή όποτε αυτή απαιτείται.

Διεύθυνση διαδικτύου: **[διεύθυνση διαδικτύου]**

Ημερομηνία έγκρισης από το Διοικητικό Συμβούλιο των εξαμηνιαίων οικονομικών καταστάσεων:

[ημερομηνία] (1)

Ορκωτός ελεγκτής λογιστής: **[όνομα] (2)**

Ελεγκτική εταιρία: **[επωνυμία] (2)**

Τύπος έκθεσης επισκόπησης: **(2)**

ΠΑΡΑΡΤΗΜΑ Β: Συνοπτικά στοιχεία ισολογισμού, κατάστασης αποτελεσμάτων περιόδου, κατάστασης μεταβολής καθαρής θέσης, κατάστασης ταμειακών ροών

Τα παρακάτω υποδείγματα αναφέρονται ως παράδειγμα σε στοιχεία περιόδου 1/01 έως 30/06/200X εκδότη του οποίου η τρέχουσα οικονομική χρήση λήγει 31/12/200X, αφορούν δε και τις λοιπές ενδιάμεσες περιόδους. (σημείωση 6)

Τα ποσά εκφράζονται σε Ευρώ, χιλιάδες Ευρώ ή εκατομμύρια Ευρώ ή όπως αλλιώς αναφέρεται, με γνώμονα την επάρκεια της πληροφόρησης.

Υπόδειγμα 1

Εκδότες πλην χρηματοπιστωτικών ιδρυμάτων και ασφαλιστικών εταιριών

1.1. ΣΤΟΙΧΕΙΑ ΙΣΟΛΟΓΙΣΜΟΥ

(ενοποιημένα και μη ενοποιημένα) Ποσά εκφρασμένα σε - €

	Σημείωση	30.06.200X	31.12.200X-1
<u>ΕΝΕΡΓΗΤΙΚΟ</u>			
Ιδιοχρησιμοποιούμενα ενσώματα πάγια στοιχεία		X	X
Επενδύσεις σε ακίνητα		X	X
Άυλα περιουσιακά στοιχεία		X	X
Λοιπά μη κυκλοφορούντα περιουσιακά στοιχεία		X	X
Αποθέματα		X	X
Απαιτήσεις από πελάτες		X	X
Λοιπά κυκλοφορούντα περιουσιακά στοιχεία		X	X
Μη κυκλοφορούντα περιουσιακά στοιχεία προοριζόμενα για πώληση		X	X
ΣΥΝΟΛΟ ΕΝΕΡΓΗΤΙΚΟΥ		XX	XX
<u>ΚΑΘΑΡΗ ΘΕΣΗ ΚΑΙ ΥΠΟΧΡΕΩΣΕΙΣ</u>			
Μετοχικό Κεφάλαιο		X	X
Λοιπά στοιχεία Καθαρής Θέσης		X	X
Σύνολο Καθαρής Θέσης μετόχων εταιρίας (α)	(3)	XX	XX
Δικαιώματα Μειοψηφίας (β)	(3)	X	X
Σύνολο Καθαρής Θέσης (γ) = (α) + (β)		XX	XX
Μακροπρόθεσμες δανειακές υποχρεώσεις		X	X
Προβλέψεις / Λοιπές μακροπρόθεσμες υποχρεώσεις		X	X
Βραχυπρόθεσμες δανειακές υποχρεώσεις		X	X
Λοιπές βραχυπρόθεσμες υποχρεώσεις		X	X
Υποχρεώσεις που σχετίζονται με μη κυκλοφορούντα περιουσιακά στοιχεία προοριζόμενα για πώληση		X	X
Σύνολο υποχρεώσεων (δ)		XX	XX
ΣΥΝΟΛΟ ΚΑΘΑΡΗΣ ΘΕΣΗΣ ΚΑΙ ΥΠΟΧΡΕΩΣΕΩΝ (γ) + (δ)		XX	XX

1.2. ΣΤΟΙΧΕΙΑ ΚΑΤΑΣΤΑΣΗΣ ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΩΝ ΠΕΡΙΟΔΟΥ

(ενοποιημένα και μη ενοποιημένα) ποσά εκφρασμένα σε ----- €

Σημείωση	1.01-30.06.200X			1.01-30.06.200X-1			1.04.-30.06.200X			1.04-30.06.200X-1			
	Συνεχιζόμενες δραστηριότητες	Διακοπείσες δραστηριότητες	Σύνολο (7)	Συνεχιζόμενες δραστηριότητες	Διακοπείσες δραστηριότητες	Σύνολο (7)	Συνεχιζόμενες δραστηριότητες	Διακοπείσες δραστηριότητες	Σύνολο (7)	Συνεχιζόμενες δραστηριότητες	Διακοπείσες δραστηριότητες	Σύνολο (7)	
	(7)			(7)			(7)			(7)			
Κύκλος εργασιών	X	X	XX	X	X	XX	X	X	XX	X	X	XX	
Μικτά κέρδη / (ζημιές)	X	X	XX	X	X	XX	X	X	XX	X	X	XX	
Κέρδη / (ζημιές) προ φόρων, χρηματοδοτικών και επενδυτικών αποτελεσμάτων	X	X	XX	X	X	XX	X	X	XX	X	X	XX	
Κέρδη / (ζημιές) προ φόρων	X	X	XX	X	X	XX	X	X	XX	X	X	XX	
Κέρδη / (ζημιές) μετά από φόρους	X	X	XX	X	X	XX	X	X	XX	X	X	XX	
Κατανέμονται σε:													
Μετόχους εταιρίας	(3)	X	XX	X	X	XX	X	X	XX	X	X	XX	
Μετόχους μειοψηφίας	(3)	X	XX	X	X	XX	X	X	XX	X	X	XX	
Κέρδη μετά από φόρους ανά μετοχή – βασικά (σε €)	(4)	X.XX	X.XX	X.XX	X.XX	X.XX	X.XX	X.XX	X.XX	X.XX	X.XX	X.XX	
Κέρδη / (ζημιές) προ φόρων, χρηματοδοτικών, επενδυτικών αποτελεσμάτων και συνολικών αποσβέσεων		X	X	XX	X	X	XX	X	X	XX	X	X	XX

1.3. ΣΤΟΙΧΕΙΑ ΚΑΤΑΣΤΑΣΗΣ ΜΕΤΑΒΟΛΩΝ ΚΑΘΑΡΗΣ ΘΕΣΗΣ ΠΕΡΙΟΔΟΥ

(ενοποιημένα και μη ενοποιημένα) ποσά εκφρασμένα σε ----- €

	30.06.200X	30.06.200X-1
Σύνολο καθαρής θέσης έναρξης περιόδου (01.01.200X και 01.01.200X-1 αντίστοιχα) (5)	X	X
Κέρδη / (ζημιές) περιόδου μετά από φόρους (συνεχιζόμενες και διακοπείσες δραστηριότητες)	X	X
Αύξηση / (μείωση) μετοχικού κεφαλαίου	X	X
Διανεμηθέντα μερίσματα	X	X
Καθαρό εισόδημα καταχωρημένο απ' ευθείας στην καθαρή θέση (Παράρτημα Γ, ια)	X	X
Αγορές / (πωλήσεις) ιδίων μετοχών	X	X
Σύνολο καθαρής θέσης λήξης περιόδου (30.06.200X και 30.06.200X-1 αντίστοιχα) (5)	<u>XX</u>	<u>XX</u>

1.4. ΣΤΟΙΧΕΙΑ ΚΑΤΑΣΤΑΣΗΣ ΤΑΜΕΙΑΚΩΝ ΡΟΩΝ

(ενοποιημένα και μη ενοποιημένα) ποσά εκφρασμένα σε ----- €

1η Εναλλακτική: Άμεση μέθοδος

	1.01- 30.06.200X	1.01- 30.06.200X-1
Λειτουργικές δραστηριότητες		
Εισπράξεις από απαιτήσεις	X	X
Πληρωμές σε προμηθευτές, εργαζομένους, κλπ.	X	X
Πληρωμές (εισπράξεις επιστροφών) φόρων	X	X
Τόκοι πληρωθέντες	X	X
Λειτουργικές ροές από διακοπείσες δραστηριότητες	X	X
Σύνολο εισροών / (εκροών) από λειτουργικές δραστηριότητες (α)	<u>XX</u>	<u>XX</u>
Επενδυτικές δραστηριότητες		
Πληρωμές για την απόκτηση ενσώματων και άυλων παγίων στοιχείων	X	X
Εισπράξεις από πώληση ενσώματων και άυλων παγίων στοιχείων	X	X
Εισπράξεις (πληρωμές) από πώληση (αγορά) θυγατρικών, συγγενών, κοινοπραξιών κλπ	X	X
Εισπράξεις (πληρωμές) από πώληση (αγορά) επενδυτικών τίτλων (μετοχών, αξιόγραφων)	X	X
Τόκοι εισπραχθέντες	X	X
Μερίσματα εισπραχθέντα	X	X
Επενδυτικές ροές από διακοπείσες δραστηριότητες	X	X
Σύνολο εισροών / (εκροών) από επενδυτικές δραστηριότητες (β)	<u>XX</u>	<u>XX</u>
Χρηματοδοτικές δραστηριότητες		
Εισπράξεις από αύξηση μετοχικού κεφαλαίου	X	X
Πληρωμές για μείωση μετοχικού κεφαλαίου	X	X
Εισπράξεις από εκδοθέντα / αναληφθέντα δάνεια	X	X
Εξοφλήσεις δανείων	X	X
Εξοφλήσεις υπογερώσεων από χρηματοδοτικές μισθώσεις (γρεολύσια)	X	X
Μερίσματα πληρωθέντα	X	X
Χρηματοδοτικές ροές από διακοπείσες δραστηριότητες	X	X
Σύνολο εισροών / (εκροών) από χρηματοδοτικές δραστηριότητες (γ)	<u>XX</u>	<u>XX</u>
Καθαρή αύξηση (μείωση) στα ταμειακά διαθέσιμα & ισοδύναμα περιόδου (α)+(β)+(γ)	<u>XX</u>	<u>XX</u>
Ταμειακά διαθέσιμα και ισοδύναμα έναρξης περιόδου	X	X
Ταμειακά διαθέσιμα και ισοδύναμα λήξης περιόδου	<u>XX</u>	<u>XX</u>

2η Εναλλακτική: Έμμεση μέθοδος

	1.01-30.06.200X	1.01-30.06.200X-1
Λειτουργικές δραστηριότητες		
Κέρδη προ φόρων (συνεχιζόμενες δραστηριότητες)	X	X
Κέρδη προ φόρων (διακοπείσες δραστηριότητες)	X	X
Πλέον / μείον προσαρμογές για:		
Αποσβέσεις	X	X
Απομειώσεις ενσώματων και άυλων πάγιων περιουσιακών στοιχείων	X	X
Προβλέψεις	X	X
Συναλλαγματικές διαφορές	X	X
Αποτελέσματα (έσοδα, έξοδα, κέρδη και ζημιές) επενδυτικής δραστηριότητας	X	X
Χρεωστικοί τόκοι και συναφή έξοδα	X	X
Πλέον/ μείον προσαρμογές για μεταβολές λογαριασμών κεφαλαίου κίνησης ή που σχετίζονται με τις λειτουργικές δραστηριότητες:		
Μείωση / (αύξηση) αποθεμάτων	X	X
Μείωση / (αύξηση) απαιτήσεων	X	X
(Μείωση) / αύξηση υποχρεώσεων (πλην τραπεζών)	X	X
Μείον:		
Χρεωστικοί τόκοι και συναφή έξοδα καταβεβλημένα	X	X
Καταβεβλημένοι φόροι	X	X
Λειτουργικές ροές από διακοπείσες δραστηριότητες	X	X
Σύνολο εισροών / (εκροών) από λειτουργικές δραστηριότητες (α)	XX	XX
Επενδυτικές δραστηριότητες		
Απόκτηση θυγατρικών, συγγενών, κοινοπραξιών και λοιπών επενδύσεων	X	X
Αγορά ενσώματων και άυλων παγίων στοιχείων	X	X
Εισπράξεις από πωλήσεις ενσώματων και άυλων παγίων στοιχείων	X	X
Τόκοι εισπραχθέντες	X	X
Μερίσματα εισπραχθέντα	X	X
Επενδυτικές ροές από διακοπείσες δραστηριότητες	X	X
Σύνολο εισροών / (εκροών) από επενδυτικές δραστηριότητες (β)	XX	XX
Χρηματοδοτικές δραστηριότητες		
Εισπράξεις από αύξηση μετοχικού κεφαλαίου	X	X
Πληρωμές για μείωση μετοχικού κεφαλαίου	X	X
Εισπράξεις από εκδοθέντα / αναληφθέντα δάνεια	X	X
Εξοφλήσεις δανείων	X	X
Εξοφλήσεις υποχρεώσεων από χρηματοδοτικές μισθώσεις (γροελύσια)	X	X
Μερίσματα πληρωθέντα	X	X
Χρηματοδοτικές ροές από διακοπείσες δραστηριότητες	X	X
Σύνολο εισροών / (εκροών) από χρηματοδοτικές δραστηριότητες (γ)	XX	XX
Καθαρή αύξηση / (μείωση) στα ταμειακά διαθέσιμα και ισοδύναμα περιόδου (α) + (β) + (γ)	XX	XX
Ταμειακά διαθέσιμα και ισοδύναμα έναρξης περιόδου	X	X
Ταμειακά διαθέσιμα και ισοδύναμα λήξης περιόδου	XX	XX

ΥΠΟΔΕΙΓΜΑ 2

Χρηματοπιστωτικά Ιδρύματα

2.1. ΣΤΟΙΧΕΙΑ ΙΣΟΛΟΓΙΣΜΟΥ

(ενοποιημένα και μη ενοποιημένα) ποσά εκφρασμένα σε ----- €

	Σημείωση	30.06.200X	31.12.200X-1
<u>ΕΝΕΡΓΗΤΙΚΟ</u>			
Ταμείο και διαθέσιμα στην Κεντρική Τράπεζα		X	X
Απαιτήσεις κατά πιστωτικών ιδρυμάτων		X	X
Δάνεια και προκαταβολές σε πελάτες		X	X
Χρηματοοικονομικά στοιχεία στην εύλογη αξία μέσω αποτελεσμάτων		X	X
Χρηματοοικονομικά στοιχεία διαθέσιμα για πώληση		X	X
Διακρατούμενες ως τη λήξη επενδύσεις		X	X
Επενδύσεις σε συγγενείς επιχειρήσεις ή/και κοινοπραξίες (μόνο για τα ενοποιημένα- εφαρμογή μεθόδου καθαρής θέσης)		X	X
Ιδιοχρησιμοποιούμενα ενσώματα πάγια στοιχεία		X	X
Επενδύσεις σε ακίνητα		X	X
Άυλα περιουσιακά στοιχεία		X	X
Λοιπά στοιχεία ενεργητικού		X	X
Μη κυκλοφορούντα περιουσιακά στοιχεία προοριζόμενα για πώληση		X	X
<u>ΣΥΝΟΛΟ ΕΝΕΡΓΗΤΙΚΟΥ</u>		<u>XX</u>	<u>XX</u>
<u>ΚΑΘΑΡΗ ΘΕΣΗ ΚΑΙ ΥΠΟΧΡΕΩΣΕΙΣ</u>			
Μετοχικό Κεφάλαιο		X	X
Λοιπά στοιχεία Καθαρής Θέσης		X	X
Σύνολο Καθαρής Θέσης μετόχων εταιρίας (α)	(3)	XX	XX
Δικαιώματα μειοψηφίας (β)	(3)	X	X
Σύνολο Καθαρής Θέσης (γ) = (α) + (β)		XX	XX
Υποχρεώσεις προς πιστωτικά ιδρύματα		X	X
Υποχρεώσεις προς πελάτες		X	X
Χρηματοοικονομικές υποχρεώσεις στην εύλογη αξία μέσω αποτελεσμάτων		X	X
Λοιπές δανειακές υποχρεώσεις		X	X
Προβλέψεις / Λοιπές υποχρεώσεις		X	X
Υποχρεώσεις που σχετίζονται με μη κυκλοφορούντα περιουσιακά στοιχεία προοριζόμενα για πώληση		X	X
Σύνολο υποχρεώσεων (δ)		<u>XX</u>	<u>XX</u>
<u>ΣΥΝΟΛΟ ΚΑΘΑΡΗΣ ΘΕΣΗΣ ΚΑΙ ΥΠΟΧΡΕΩΣΕΩΝ (γ) + (δ)</u>		<u>XX</u>	<u>XX</u>

2.3. ΣΤΟΙΧΕΙΑ ΚΑΤΑΣΤΑΣΗΣ ΜΕΤΑΒΟΛΩΝ ΚΑΘΑΡΗΣ ΘΕΣΗΣ ΠΕΡΙΟΔΟΥ

(ενοποιημένα και μη ενοποιημένα):

Είναι αυτά που περιλαμβάνονται στον πίνακα 1.3 του Υποδείγματος 1.

2.4. ΣΤΟΙΧΕΙΑ ΚΑΤΑΣΤΑΣΗΣ ΤΑΜΕΙΑΚΩΝ ΡΟΩΝ

(ενοποιημένα και μη ενοποιημένα) ποσά εκφρασμένα σε ----- €

	1.01-30.06.200X	1.01-30.06.200X-1
Λειτουργικές ροές από συνεχιζόμενες δραστηριότητες	X	X
Λειτουργικές ροές από διακοπείσες δραστηριότητες	X	X
Σύνολο εισροών / (εκροών) από λειτουργικές δραστηριότητες (α)	<u>XX</u>	<u>XX</u>
Επενδυτικές ροές από συνεχιζόμενες δραστηριότητες	X	X
Επενδυτικές ροές από διακοπείσες δραστηριότητες	X	X
Σύνολο εισροών / (εκροών) από επενδυτικές δραστηριότητες (β)	<u>XX</u>	<u>XX</u>
Χρηματοδοτικές ροές από συνεχιζόμενες δραστηριότητες	X	X
Χρηματοδοτικές ροές από διακοπείσες δραστηριότητες	X	X
Σύνολο εισροών / (εκροών) από χρηματοδοτικές δραστηριότητες (γ)	<u>XX</u>	<u>XX</u>
Καθαρή αύξηση / (μείωση) στα ταμειακά διαθέσιμα και ισοδύναμα της περιόδου (α)+(β)+(γ)	<u>XX</u>	<u>XX</u>
Επίπτωση συναλλαγματικών διαφορών στα ταμειακά διαθέσιμα και ισοδύναμα	X	X
Σύνολο εισροών / (εκροών) περιόδου	<u>XX</u>	<u>XX</u>
Ταμειακά διαθέσιμα και ισοδύναμα έναρξης περιόδου	X	X
Ταμειακά διαθέσιμα και ισοδύναμα λήξης περιόδου	<u>XX</u>	<u>XX</u>

ΥΠΟΔΕΙΓΜΑ 3

Ασφαλιστικές Εταιρίες

3.1. ΣΤΟΙΧΕΙΑ ΙΣΟΛΟΓΙΣΜΟΥ

(ενοποιημένα και μη ενοποιημένα) ποσά εκφρασμένα σε ----- €

	Σημείωση	30.06.200X	31.12.200X-1
<u>ΕΝΕΡΓΗΤΙΚΟ</u>			
Ιδιοχρησιμοποιούμενα ενσώματα πάγια στοιχεία		X	X
Επενδύσεις σε ακίνητα		X	X
Άυλα περιουσιακά στοιχεία		X	X
Χρηματοοικονομικά στοιχεία στην εύλογη αξία μέσω των αποτελεσμάτων		X	X
Χρηματοοικονομικά στοιχεία διαθέσιμα για πώληση		X	X
Διακρατούμενες ως τη λήξη επενδύσεις		X	X
Επενδύσεις σε συγγενείς επιχειρήσεις ή/και κοινοπραξίες (μόνο για τα ενοποιημένα- εφαρμογή μεθόδου καθαρής θέσης)		X	X
Απαιτήσεις από ασφάλιστρα		X	X
Απαιτήσεις από αντασφαλιστικές δραστηριότητες		X	X
Λοιπά στοιχεία ενεργητικού		X	X
Μη κυκλοφορούντα περιουσιακά στοιχεία προοριζόμενα για πώληση		X	X
ΣΥΝΟΛΟ ΕΝΕΡΓΗΤΙΚΟΥ		<u>XX</u>	<u>XX</u>
<u>ΚΑΘΑΡΗ ΘΕΣΗ ΚΑΙ ΥΠΟΧΡΕΩΣΕΙΣ</u>			
Μετοχικό Κεφάλαιο		X	X
Λοιπά στοιχεία Καθαρής Θέσης		X	X
Σύνολο Καθαρής Θέσης μετόχων εταιρίας (α)	(3)	<u>XX</u>	<u>XX</u>
Δικαιώματα μειοψηφίας (β)	(3)	X	X
Σύνολο Καθαρής Θέσης (γ) = (α) + (β)		<u>XX</u>	<u>XX</u>
Δανειακές υποχρεώσεις		X	X
Χρηματοοικονομικές υποχρεώσεις		X	X
Υποχρεώσεις από αντασφαλιστικές δραστηριότητες		X	X
Προβλέψεις / Λοιπές υποχρεώσεις		X	X
Υποχρεώσεις που σχετίζονται με μη κυκλοφορούντα περιουσιακά στοιχεία προοριζόμενα για πώληση		X	X
Σύνολο υποχρεώσεων (δ)		<u>XX</u>	<u>XX</u>
Μαθηματικές προβλέψεις ασφαλειών ζωής		X	X
Ασφαλιστικές προβλέψεις εκκρεμών ζημιών		X	X
Μη δεδουλευμένα ασφάλιστρα		X	X
Λοιπές ασφαλιστικές προβλέψεις		X	X
Σύνολο ασφαλιστικών προβλέψεων (ε)		<u>XX</u>	<u>XX</u>
ΣΥΝΟΛΟ ΚΑΘΑΡΗΣ ΘΕΣΗΣ ΚΑΙ ΥΠΟΧΡΕΩΣΕΩΝ (γ) + (δ) + (ε)		<u>XX</u>	<u>XX</u>

3.3. ΣΤΟΙΧΕΙΑ ΚΑΤΑΣΤΑΣΗΣ ΜΕΤΑΒΟΛΩΝ ΚΑΘΑΡΗΣ ΘΕΣΗΣ ΠΕΡΙΟΔΟΥ

(ενοποιημένα και μη ενοποιημένα):

Είναι αυτά που περιλαμβάνονται στον πίνακα 1.3 του Υποδείγματος 1.

3.4. ΣΤΟΙΧΕΙΑ ΚΑΤΑΣΤΑΣΗΣ ΤΑΜΕΙΑΚΩΝ ΡΟΩΝ

(ενοποιημένα και μη ενοποιημένα):

Είναι αυτά που περιλαμβάνονται στον πίνακα 2.4 του Υποδείγματος 2.

ΠΑΡΑΡΤΗΜΑ Γ: Πρόσθετα στοιχεία και πληροφορίες:

(Παρατίθενται διακριτά σε ενοποιημένη και μη ενοποιημένη βάση)

α. Η συνολική επίπτωση των παρατηρήσεων της έκθεσης επισκόπησης του ορκωτού ελεγκτή λογιστή στην καθαρή θέση και τα αποτελέσματα μετά από φόρους, σε περίπτωση που ο τύπος της έκθεσης επισκόπησης είναι με εξαιρέσεις που επηρεάζουν τη γνώμη του ελεγκτή. Σε περίπτωση που ο τύπος της έκθεσης επισκόπησης είναι με θέματα έμφασης, γίνεται συνοπτική παρουσίαση των εν λόγω θεμάτων. Σε περίπτωση δε που ο ορκωτός ελεγκτής λογιστής, εκφέρει αρνητική γνώμη ή αρνείται να εκφέρει γνώμη, παρατίθεται ο λόγος της άρνησης.

β. Σε περίπτωση μεταβολών όπως, αλλαγή λογιστικών πολιτικών, εκτιμήσεων, διόρθωση λογιστικού λάθους, αναταξινόμησης κονδυλίων των οικονομικών καταστάσεων, αναφέρεται το είδος των μεταβολών και οι σημειώσεις των οικονομικών καταστάσεων στις οποίες γίνεται λεπτομερής περιγραφή τους και αναφορά των επιπτώσεών τους, σύμφωνα με τα προβλεπόμενα από τις αντίστοιχες διατάξεις των ΔΛΠ/ΔΠΧΠ. Σε περίπτωση που οι παραπάνω μεταβολές επηρεάζουν τις ήδη δημοσιοποιημένες οικονομικές καταστάσεις, τότε αναφέρονται οι αλλαγές στον κύκλο εργασιών, στα αποτελέσματα μετά από φόρους και δικαιώματα μειοψηφίας, καθώς και στην καθαρή θέση των μετόχων της εταιρίας, για τη συγκρίσιμη ενδιάμεση περίοδο και την προηγούμενη ετήσια οικονομική χρήση.

γ. i) Σε περίπτωση εταιρικών γεγονότων όπως ίδρυση, εξαγορά, πώληση, συγχώνευση άλλης εταιρίας ή κλάδου, απόσχιση κλάδου και αναδιάρθρωση παρατίθενται οι βασικές πληροφορίες για το γεγονός, συμπεριλαμβανομένης και της ημερομηνίας πραγματοποίησής του. Επιπλέον, στην περίπτωση που τα εν λόγω γεγονότα επέφεραν μεταβολή συνολικά σε ποσοστό άνω του 25%, στον κύκλο εργασιών, ή/και στα αποτελέσματα μετά από φόρους και δικαιώματα μειοψηφίας, ή/και στην καθαρή θέση των μετόχων της εταιρίας, αναφέρεται η επίπτωση στα παραπάνω μεγέθη (ποσό και ποσοστό). ii) Σε περίπτωση διακοπής εκμετάλλευσης παρατίθενται οι βασικές πληροφορίες για το γεγονός.

δ. Σε περίπτωση αλλαγής της οικονομικής χρήσης του εκδότη, αναφέρεται το γεγονός και οι λόγοι της αλλαγής, με επισήμανση στη μη συγκρισιμότητα των οικονομικών στοιχείων της τρέχουσας περιόδου σε σχέση με την αντίστοιχη περίοδο της προηγούμενης χρήσης. Επιπλέον παρατίθενται κατ' ελάχιστο τα βασικά

μεγέθη (κύκλος εργασιών, αποτελέσματα μετά από φόρους και δικαιώματα μειοψηφίας, καθαρή θέση των μετόχων της εταιρίας) της τρέχουσας περιόδου με τα αντίστοιχα συγκρίσιμα μεγέθη της περιόδου του προηγούμενου έτους.

ε. Σε περίπτωση που οι οικονομικές καταστάσεις του εκδότη περιλαμβάνονται στις ενοποιημένες οικονομικές καταστάσεις που καταρτίζουν άλλες εταιρίες, αναφέρονται οι επωνυμίες των εταιριών αυτών, η χώρα της έδρας τους, το ποσοστό συμμετοχής τους στο μετοχικό κεφάλαιο του εκδότη και η μέθοδος ενσωμάτωσής τους στις ενοποιημένες οικονομικές καταστάσεις.

στ. Η σημείωση των οικονομικών καταστάσεων στην οποία γίνεται αναφορά των ανέλεγκτων φορολογικά χρήσεων.

ζ. i) Οι πάσης φύσεως επίδικες ή υπό διαιτησία διαφορές, οι αποφάσεις δικαστικών ή διαιτητικών οργάνων που έχουν ή ενδέχεται να έχουν σημαντική επίπτωση στην οικονομική κατάσταση ή λειτουργία της εταιρίας και του ομίλου.

ii) Το ποσό των προβλέψεων που έχουν διενεργηθεί για κάθε μία από τις κάτωθι περιπτώσεις:

- υποθέσεις που αναφέρονται στην περίπτωση ζ (i)
- ανέλεγκτες φορολογικά χρήσεις
- λοιπές προβλέψεις.

η. Ο αριθμός του απασχολούμενου προσωπικού στο τέλος της τρέχουσας περιόδου και της αντίστοιχης περιόδου της προηγούμενης χρήσης.

θ. Οι πάσης φύσεως συναλλαγές (έσοδα και έξοδα) σωρευτικά από την έναρξη της οικονομικής χρήσης καθώς και τα υπόλοιπα των απαιτήσεων και υποχρεώσεων της εταιρίας και του ομίλου στη λήξη της τρέχουσας περιόδου που έχουν προκύψει από συναλλαγές τους με τα συνδεδεμένα μέρη, όπως αυτά ορίζονται στο ΔΛΠ 24, με διακριτή παράθεση των συνολικών αμοιβών διευθυντικών στελεχών και μελών της διοίκησης, των συναλλαγών τους, καθώς και των απαιτήσεων και υποχρεώσεων τους.

ι. Σε περίπτωση που στην τρέχουσα περίοδο ο εκδότης παύει να καταρτίζει ενοποιημένες οικονομικές καταστάσεις, αναφέρεται το γεγονός και η αιτία που το προκάλεσε.

ια. Σε περίπτωση που στην τρέχουσα περίοδο καταχωρήθηκαν έσοδα/έξοδα απ' ευθείας στην καθαρή θέση, αναφέρονται τα ποσά και η φύση τους.

ιβ. Ο αριθμός και η αξία κτήσης του συνόλου των μετοχών της μητρικής που κατέχονται είτε από την ίδια είτε από θυγατρικές και συγγενείς της επιχειρήσεις, στη λήξη της τρέχουσας περιόδου.

ιγ. Κάθε άλλη ουσιώδης για τους επενδυτές πληροφορία ως προς τη χρηματοοικονομική κατάσταση και την πορεία των δραστηριοτήτων της μητρικής και του ομίλου, από την έναρξη της τρέχουσας οικονομικής χρήσης μέχρι την ημερομηνία έγκρισης των οικονομικών καταστάσεων.

ΠΑΡΑΡΤΗΜΑ Δ: Πρόσθετα στοιχεία και πληροφορίες που παρατίθενται στην περίπτωση κατάρτισης και ενοποιημένων οικονομικών καταστάσεων:

α. Η σημείωση των οικονομικών καταστάσεων στην οποία γίνεται αναλυτική περιγραφή των παρακάτω:

1. Η επωνυμία και η χώρα της καταστατικής έδρας για κάθε μια από τις εταιρίες ή κοινοπραξίες που περιλαμβάνονται στις ενοποιημένες οικονομικές καταστάσεις, καθώς και το ποσοστό με το οποίο η μητρική εταιρία συμμετέχει, άμεσα ή έμμεσα, στο μετοχικό τους κεφάλαιο.
2. Η μέθοδος ενσωμάτωσης που εφαρμόστηκε, για κάθε εταιρία ή κοινοπραξία που περιλαμβάνεται στις ενοποιημένες οικονομικές καταστάσεις.

β. Η επωνυμία των εταιριών ή κοινοπραξιών που:

1. ενσωματώθηκαν στις ενοποιημένες οικονομικές καταστάσεις για πρώτη φορά στην τρέχουσα περίοδο, ενώ δεν είχαν ενσωματωθεί είτε στην αμέσως προηγούμενη περίοδο είτε στην αντίστοιχη περίοδο της προηγούμενης χρήσης, με σύντομη επεξήγηση του λόγου έναρξης της ενσωμάτωσής τους.
2. δεν ενσωματώθηκαν στις ενοποιημένες οικονομικές καταστάσεις στην τρέχουσα περίοδο, ενώ είχαν ενσωματωθεί είτε στην αμέσως προηγούμενη περίοδο είτε στην αντίστοιχη περίοδο της προηγούμενης χρήσης, με σύντομη επεξήγηση του λόγου μη ενσωμάτωσής τους.
3. δεν περιλαμβάνονται στην ενοποίηση με παραπομπή στη σημείωση των οικονομικών καταστάσεων, όπου γίνεται λεπτομερής αναφορά του λόγου μη ενοποίησης.

γ. Σε περίπτωση μεταβολής της μεθόδου ενσωμάτωσης κάποιας εταιρίας ή κοινοπραξίας από χρήση σε χρήση ή από περίοδο σε περίοδο αναφέρεται η επωνυμία και επεξήγηση του λόγου μεταβολής της μεθόδου.

δ. Σε περίπτωση έναρξης ή παύσης ενσωμάτωσης στις ενοποιημένες οικονομικές καταστάσεις, ή μεταβολής της μεθόδου ενσωμάτωσης εταιριών ή κοινοπραξιών, που επέφεραν μεταβολή συνολικά σε ποσοστό άνω του 25% στον κύκλο εργασιών, ή/και στα αποτελέσματα μετά από φόρους και δικαιώματα μειοψηφίας της εταιρίας ή/και στην καθαρή θέση των μετόχων της, αναφέρεται η επίπτωση στα παραπάνω μεγέθη (ποσό και ποσοστό).

ΠΑΡΑΡΤΗΜΑ Ε: Επεξηγηματικές σημειώσεις των προαναφερόμενων στοιχείων και πληροφοριών

(1) Οι ημερομηνίες παρατίθενται ως εξής: ημέρα (αριθμητικά), μήνας (ολογράφως), έτος (αριθμητικά). Ως «ημερομηνία έναρξης περιόδου» ορίζεται η ημερομηνία έναρξης της τρέχουσας οικονομικής χρήσης.

(2) Το όνομα του ορκωτού ελεγκτή λογιστή, η επωνυμία της ελεγκτικής εταιρίας καθώς και ο τύπος της έκθεσης επισκόπησης παρατίθενται στα στοιχεία και πληροφορίες των περιόδων, των οποίων οι οικονομικές καταστάσεις ελέγχονται από ορκωτό ελεγκτή λογιστή.

Ο "τύπος" της έκθεσης επισκόπησης των ορκιστών ελεγκτών λογιστών προσδιορίζεται βάσει των διατάξεων της απόφασης της Επιτροπής Λογιστικής Τυποποίησης και Ελέγχων (ΕΛΤΕ) αριθμ. ΕΛΤΕ 483 (ΦΕΚ Β/1589/22.10.2004).

Κατά περίπτωση χρησιμοποιούνται οι παρακάτω όροι:

- i) Με σύμφωνη γνώμη
- ii) Με σύμφωνη γνώμη - θέματα έμφασης
- iii) Γνώμη με εξαιρέσεις
- iv) Άρνηση γνώμης
- v) Αρνητική γνώμη

(3) Μόνο για τα στοιχεία των ενοποιημένων οικονομικών καταστάσεων. Τα εν λόγω πεδία συμπληρώνονται υποχρεωτικά.

(4) Σε περίπτωση ενοποιημένων μεγεθών, αφορούν κέρδη ανά μετοχή μετά από φόρους και δικαιώματα μετόχων μειοψηφίας από τις συνεχιζόμενες δραστηριότητες.

(5) Συμπεριλαμβάνονται τα Δικαιώματα Μειοψηφίας.

(6) Τα κονδύλια των υποδειγμάτων με μηδενικό υπόλοιπο δύναται να παραλείπονται.

(7) Σε περίπτωση που δεν υπάρχουν διακοπείσες δραστηριότητες, οι στήλες «Διακοπείσες δραστηριότητες» και «Σύνολο» παραλείπονται. Σε περίπτωση διακοπείσων δραστηριοτήτων μόνο κατά την προηγούμενη χρήση, τότε στα υποδείγματα δεν εμφανίζονται οι σχετικές στήλες για την τρέχουσα χρήση.

ΑΠΟΦΑΣΗ 7/448/11.10.2007

του Διοικητικού Συμβουλίου της Επιτροπής Κεφαλαιαγοράς

Θέμα: Πρόσθετες πληροφορίες και στοιχεία της ετήσιας και εξαμηνιαίας οικονομικής έκθεσης και της ετήσιας και εξαμηνιαίας έκθεσης του διοικητικού συμβουλίου.

ΤΟ ΔΙΟΙΚΗΤΙΚΟ ΣΥΜΒΟΥΛΙΟ ΤΗΣ ΕΠΙΤΡΟΠΗΣ ΚΕΦΑΛΑΙΑΓΟΡΑΣ

Λαμβάνοντας υπόψη:

1. Την περίπτωση (β) της παραγράφου 5 του άρθρου 6 και την περίπτωση (β) της παραγράφου 5 του άρθρου 19 του ν. 3556/2007 (ΦΕΚ Α/91/30.4.2007) «Προϋποθέσεις διαφάνειας για την πληροφόρηση σχετικά με εκδότες των οποίων οι κινητές αξίες έχουν εισαχθεί προς διαπραγμάτευση σε οργανωμένη αγορά και άλλες διατάξεις».
2. Το άρθρο 10 του ν. 3401/2005 για το «Ενημερωτικό δελτίο δημόσιας προσφοράς κινητών αξιών και εισαγωγής τους για διαπραγμάτευση».
3. Την περίπτωση (α) της παραγράφου 1 του άρθρου 1 του νόμου 2836/2000 (ΦΕΚ Α/168/24.7.2000) για τη «Συμπλήρωση της νομοθεσίας για την Κεφαλαιαγορά, ρυθμίσεις θεμάτων Κτηματικής Εταιρίας του Δημοσίου (Κ.Ε.Δ.) ασφαλιστικών αποζημιώσεων, Φ.Π.Α., επενδυτικού χρυσού και άλλες διατάξεις».
4. Την παράγραφο 3 του άρθρου 1 του νόμου 2836/2000 (ΦΕΚ Α/168/24.7.2000) για τη «Συμπλήρωση της νομοθεσίας για την Κεφαλαιαγορά, ρυθμίσεις θεμάτων Κτηματικής Εταιρίας του Δημοσίου (Κ.Ε.Δ.) ασφαλιστικών αποζημιώσεων, Φ.Π.Α., επενδυτικού χρυσού και άλλες διατάξεις».
5. Την περίπτωση (ζ) της παραγράφου 1 του άρθρου 78 του νόμου 1969/1991, (ΦΕΚ Α/167/30.10.1991) «Εταιρίες επενδύσεων χαρτοφυλακίου, αμοιβαία κεφάλαια, διατάξεις εκσυγχρονισμού και εξυγίανσης της κεφαλαιαγοράς και άλλες διατάξεις», όπως συμπληρώθηκε με το άρθρο 18 του νόμου 2198/1994 (ΦΕΚ Α/43/22.3.1994).
6. Το άρθρο 90 του π.δ. 63/2005 «Κωδικοποίηση της νομοθεσίας για την Κυβέρνηση και τα κυβερνητικά όργανα» (ΦΕΚ Α/98/2005).
7. Την απόφαση 5/204/14.11.2000 της Επιτροπής Κεφαλαιαγοράς «Κανόνες συμπεριφοράς των εταιριών που έχουν εισαγάγει τις μετοχές τους στο Χρηματιστήριο Αξιών Αθηνών και των συνδεδεμένων με αυτές προσώπων» (ΦΕΚ Β/1487/6.12.2000), όπως ισχύει.

ΑΠΟΦΑΣΙΖΕΙ ΟΜΟΦΩΝΑ

Άρθρο 1

Πρόσθετες πληροφορίες και στοιχεία ετήσιας οικονομικής έκθεσης

Η ετήσια οικονομική έκθεση, πέραν των στοιχείων που ορίζονται στις παραγράφους 2 έως 5 του άρθρου 4 του ν.3556/2007, περιλαμβάνει και τις ακόλουθες πρόσθετες πληροφορίες και στοιχεία:

- (α) Τις πληροφορίες του άρθρου 10 του ν.3401/2005 τις οποίες ο εκδότης δημοσίευσε ή κατέστησε διαθέσιμες στο κοινό σε εφαρμογή κοινοτικής ή εθνικής νομοθεσίας, κατά τη διάρκεια της οικονομικής χρήσης στην οποία αναφέρεται η ετήσια οικονομική έκθεση και αφορούν σε κινητές αξίες του εκδότη, τον εκδότη ή τις οργανωμένες αγορές, στις οποίες είναι εισηγμένες. Οι πληροφορίες αυτές μπορούν να ενσωματώνονται στην ετήσια οικονομική έκθεση μέσω παραπομπής. Στην περίπτωση αυτή, στην ετήσια οικονομική έκθεση περιλαμβάνεται πίνακας αντιστοιχίας των παραπομπών, ώστε οι επενδυτές να μπορούν να εντοπίζουν ευχερώς τις επιμέρους πληροφορίες.
- (β) Τα συνοπτικά ετήσια στοιχεία και πληροφορίες, σε ενοποιημένη και μη βάση, που συντάσσονται σύμφωνα με τα οριζόμενα στην κοινή απόφαση του Υπουργού Οικονομίας και Οικονομικών και του Υπουργού Ανάπτυξης που προβλέπεται στο άρθρο 135 παρ. 4 του ν. 2190/1920, όπως ισχύει.
- (γ) Την ετήσια έκθεση για τη διάθεση των κεφαλαίων της οικονομικής χρήσης στην οποία αφορά, εφόσον η διάθεση δεν έχει ολοκληρωθεί ή ολοκληρώθηκε κατά τη διάρκεια του δεύτερου εξαμήνου, που αντλήθηκαν από αύξηση του μετοχικού κεφαλαίου με καταβολή μετρητών ή από έκδοση ομολογιακού δανείου, σε συνέχεια των αναφερόμενων στο σχετικό ενημερωτικό δελτίο της έκδοσης. Το ελάχιστο περιεχόμενο των εκθέσεων αυτών είναι σύμφωνο με τα οριζόμενα στον κανονισμό της οργανωμένης αγοράς και τις τυχόν κατ' εξουσιοδότηση αυτού εκδοθείσες αποφάσεις. Κατά την ολοκλήρωση της διάθεσης των κεφαλαίων η έκθεση που συντάσσεται πρέπει να είναι ελεγμένη από ορκωτό ελεγκτή λογιστή.
- (δ) Αναφορά στο διαδικτυακό τόπο όπου αναρτώνται οι ετήσιες οικονομικές καταστάσεις, οι εκθέσεις ελέγχου του ορκωτού ελεγκτή λογιστή και οι εκθέσεις του διοικητικού συμβουλίου των ανωνύμων εταιριών, οι οποίες αναφέρονται στο εδάφιο (β) της παραγράφου 1 του άρθρου 134 του ν.2190/1920.

Άρθρο 2

Πρόσθετες πληροφορίες και στοιχεία ετήσιας έκθεσης διοικητικού συμβουλίου

1. Η ετήσια έκθεση του διοικητικού συμβουλίου, πέραν των στοιχείων που ορίζονται στις παραγράφους 6 έως 8 του άρθρου 4 του ν.3556/2007, περιλαμβάνει και τις σημαντικότερες συναλλαγές μεταξύ συνδεδεμένων προσώπων (συνδεδεμένα μέρη), όπως αυτά ορίζονται στο Διεθνές Λογιστικό Πρότυπο 24 και τουλάχιστον τις συναλλαγές μεταξύ του εκδότη και κάθε συνδεδεμένου προσώπου που πραγματοποιήθηκαν κατά τη διάρκεια της οικονομικής χρήσης την οποία αφορούν και οι οποίες

επηρέασαν ουσιαστικά τη χρηματοοικονομική θέση ή τις επιδόσεις της επιχείρησης κατά την εν λόγω χρήση.

2. Η αναφορά στις συναλλαγές περιλαμβάνει τουλάχιστον:
 - (α) το ποσό αυτών των συναλλαγών,
 - (β) το ανεξόφλητο υπόλοιπό τους στο τέλος της χρήσης,
 - (γ) τη φύση της σχέσεως του συνδεδεμένου προσώπου με τον εκδότη και
 - (δ) άλλα πληροφοριακά στοιχεία για τις συναλλαγές, τα οποία είναι απαραίτητα για την κατανόηση της οικονομικής θέσης του εκδότη των μετοχών, εφόσον οι συναλλαγές αυτές είναι ουσιώδεις και δεν έχουν πραγματοποιηθεί υπό τους συνηθιστούς όρους της αγοράς.
3. Τα πληροφοριακά στοιχεία για τις μεμονωμένες συναλλαγές κάθε συνδεδεμένου προσώπου με τον εκδότη μπορούν να συναθροίζονται ανάλογα με τη φύση τους, εκτός εάν απαιτείται διακριτή παράθεση για την κατανόηση των επιπτώσεων των συναλλαγών ενός ή περισσότερων συνδεδεμένων προσώπων στην οικονομική θέση του εκδότη των μετοχών.

Άρθρο 3

Πρόσθετες πληροφορίες και στοιχεία εξαμηνιαίας οικονομικής έκθεσης

Η εξαμηνιαία οικονομική έκθεση, πέραν των στοιχείων που ορίζονται στις παραγράφους 2, 3, 4 περίπτωση (α) και 7 του άρθρου 5 του ν.3556/2007, περιλαμβάνει και τις ακόλουθες πρόσθετες πληροφορίες και στοιχεία:

- (α) Τα στοιχεία και πληροφορίες, σε ενοποιημένη και μη βάση, που συντάσσονται σύμφωνα με τα οριζόμενα στην απόφαση 6/448/11.10.2007 της Επιτροπής Κεφαλαιαγοράς.
- (β) Την έκθεση για τη διάθεση των κεφαλαίων του πρώτου εξαμήνου της οικονομικής χρήσης στην οποία αφορά, που αντλήθηκαν από αύξηση του μετοχικού κεφαλαίου με καταβολή μετρητών ή από έκδοση ομολογιακού δανείου, σε συνέχεια των αναφερόμενων στο σχετικό ενημερωτικό δελτίο της έκδοσης. Το ελάχιστο περιεχόμενο των εκθέσεων αυτών είναι σύμφωνο με τα οριζόμενα στον κανονισμό της οργανωμένης αγοράς και τις τυχόν κατ' εξουσιοδότηση αυτού εκδοθείσες αποφάσεις. Κατά την ολοκλήρωση της διάθεσης των κεφαλαίων η έκθεση που συντάσσεται πρέπει να είναι ελεγμένη από ορκωτό ελεγκτή λογιστή.

Άρθρο 4

Πρόσθετες πληροφορίες και στοιχεία εξαμηνιαίας έκθεσης διοικητικού συμβουλίου

1. Η εξαμηνιαία έκθεση του διοικητικού συμβουλίου περιλαμβάνει, πέραν των στοιχείων που ορίζονται στην παράγραφο 6 του άρθρου 5 του ν. 3556/2007 και στο άρθρο 3 της απόφασης 1/434/3.7.2007 της Επιτροπής Κεφαλαιαγοράς, ορθή απεικόνιση της εξέλιξης, των επιδόσεων και της θέσης του εκδότη, έτσι

ώστε η απεικόνιση να παρουσιάζει μια ισορροπημένη και ολοκληρωμένη ανάλυση της εξέλιξης, των επιδόσεων και της θέσης του εκδότη, σε συνάρτηση με το μέγεθος και την πολυπλοκότητα της επιχείρησης. Στο βαθμό που είναι αναγκαίο για την κατανόηση της εξέλιξης, των επιδόσεων ή της θέσης του εκδότη, η εξαμηνιαία έκθεση του διοικητικού συμβουλίου περιλαμβάνει χρηματοοικονομικούς και, εφόσον συντρέχει περίπτωση, μη χρηματοοικονομικούς βασικούς δείκτες επιδόσεων που έχουν σχέση με τη συγκεκριμένη επιχείρηση. Επιπρόσθετα, περιλαμβάνει ποιοτικών χαρακτηριστικά στοιχεία και εκτιμήσεις για την εξέλιξη των δραστηριοτήτων του εκδότη κατά το δεύτερο εξάμηνο της οικονομικής χρήσης.

2. Εφόσον συντάσσονται και ενοποιημένες οικονομικές καταστάσεις, η έκθεση του διοικητικού συμβουλίου μπορεί να είναι ενιαία, με κύριο σημείο αναφοράς τα ενοποιημένα οικονομικά δεδομένα του εκδότη και των θυγατρικών του και με αναφορά στα επιμέρους (μη ενοποιημένα) οικονομικά δεδομένα του εκδότη, όπου τούτο κρίνεται από τη διοίκησή του σκόπιμο ή αναγκαίο για την καλύτερη κατανόηση του περιεχομένου της.

Άρθρο 5

Υποβολή στην Επιτροπή Κεφαλαιαγοράς

Οι εκδότες υποβάλλουν ηλεκτρονικά στην Επιτροπή Κεφαλαιαγοράς, ταυτόχρονα με τη δημοσιοποίησή τους, την ετήσια και εξαμηνιαία οικονομική έκθεση, καθώς και τις τριμηνιαίες οικονομικές καταστάσεις των άρθρων 4, 5 και 6 αντίστοιχα του ν.3556/2007. Μέχρι την οικονομική περίοδο που λήγει την 31^η Δεκεμβρίου 2009, τα παραπάνω στοιχεία υποβάλλονται και εγγράφως.

Άρθρο 6

Τροποποίηση διατάξεων απόφασης 5/204/2000 της Επιτροπής Κεφαλαιαγοράς (ΦΕΚ Β' 1487/2000)

1. Η παράγραφος 3 του άρθρου 5 της απόφασης 5/204/2000 της Επιτροπής Κεφαλαιαγοράς (ΦΕΚ Β' 1487/2000) αντικαθίσταται ως εξής: «Η υπηρεσία εξυπηρέτησης μετόχων μεριμνά ώστε στην Ετήσια Τακτική Γενική Συνέλευση των μετόχων της εταιρίας να διανέμεται στους παριστάμενους μετόχους η ετήσια οικονομική έκθεση του άρθρου 4 του ν. 3556/2007.»
2. Καταργείται το άρθρο 8 της απόφασης 5/204/2000 της Επιτροπής Κεφαλαιαγοράς (ΦΕΚ Β' 1487/2000).

Άρθρο 7

Τελικές και μεταβατικές διατάξεις

1. Από τις διατάξεις της παρούσας απόφασης δεν προκλαίεται δαπάνη σε βάρος του Κρατικού Προϋπολογισμού ή του προϋπολογισμού της Επιτροπής Κεφαλαιαγοράς.
2. Η παρούσα απόφαση ισχύει από τη δημοσίευσή της στην Εφημερίδα της Κυβερνήσεως.
3. Τα άρθρα 1-5 εφαρμόζονται στις ετήσιες και εξαμηνιαίες οικονομικές εκθέσεις και εκθέσεις του διοικητικού

συμβουλίου του εκδότη, που αφορούν τις χρήσεις που αρχίζουν την ή μετά την 20^η Ιανουαρίου 2007. Το καταργηθέν με την παράγραφο 2 του άρθρου 6 άρθρο 8 της απόφασης 5/204/14.11.2000 της Επιτροπής Κεφαλαιαγοράς εξακολουθεί να εφαρμόζεται για τις οικονομικές χρήσεις που έχουν αρχίσει πριν την 20^η Ιανουαρίου 2007. Η παράγραφος 3 του άρθρου 5 της απόφασης 5/204/2000 της Επιτροπής Κεφαλαιαγοράς εξακολουθεί να εφαρμόζεται ως ισχυε πριν την αντικατάστασή της με την παράγραφο 1 του άρθρου 6 της παρούσας για τις οικονομικές χρήσεις που έχουν αρχίσει πριν την 20^η Ιανουαρίου 2007.

Η παρούσα να δημοσιευθεί στην Εφημερίδα της Κυβερνήσεως (Τεύχος Β).

Ο Γραμματέας

Ο Πρόεδρος

Αλέξιος Α. Πιλάβιος

Ο Α' Αντιπρόεδρος

Γιάννης Χαρολάμπους

Ο Β' Αντιπρόεδρος

Αναστάσιος Θ. Γαβριηλίδης

Τα μέλη



Grant Thornton

ΔΙΕΘΝΗ ΠΡΟΤΥΠΑ ΧΡΗΜΑΤΟΟΙΚΟΝΟΜΙΚΗΣ ΠΛΗΡΟΦΟΡΗΣΗΣ

ΕΞΕΙΔΙΚΕΥΜΕΝΑ ΘΕΜΑΤΑ

Προσεγγίζει γεγονότα και συναληθιγές που δεν αντιμετωπίζονται άμεσα από το θεωρητικό Πλαίσιο και τους Οδηγούς Εφαρμογής των Προτύπων. Συγκεκριμένα:

- αναθύνονται θέματα που έχουν απασχολήσει στην πράξη τις επιχειρήσεις κατά την εφαρμογή των Δ.Π.Χ.Π., καθώς και τα δεδομένα που τα καθιστούν πολύπλοκα,
- δίνεται η ερμηνεία των θεμάτων, το απαραίτητο θεωρητικό πλαίσιο και η ανάλυση βάσει της οποίας προκύπτει η εκάστοτε ερμηνεία, με αναφορές συνήθως, σε περισσότερα του ενός Πρότυπα,
- σε πολλές περιπτώσεις αναφέρονται όλοι οι πιθανοί εναλλακτικοί χειρισμοί, και μέσα από πρακτικά παραδείγματα, παρουσιάζεται η εφαρμογή της κάθε ερμηνείας, προκειμένου να συνδέεται άμεσα η θεωρία με την πράξη.



**ΝΕΑ
ΕΚΔΟΣΗ**