



ΕΦΗΜΕΡΙΔΑ ΤΗΣ ΚΥΒΕΡΝΗΣΕΩΣ ΤΗΣ ΕΛΛΗΝΙΚΗΣ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑΣ

8 Μαρτίου 2023

ΤΕΥΧΟΣ ΔΕΥΤΕΡΟ

Αρ. Φύλλου 1329

ΑΠΟΦΑΣΕΙΣ

Αριθμ. 2/10176/ΔΛΓΚ

Λογιστικές Πολιτικές για τα «Ενσώματα Πάγια», τα «Άυλα Περιουσιακά Στοιχεία», την «Απομείωση Περιουσιακών Στοιχείων που δημιουργούν Χρηματοροές», την «Απομείωση Περιουσιακών Στοιχείων που δε δημιουργούν Χρηματοροές» και τις «Προβλέψεις, Ενδεχόμενες Υποχρεώσεις και Ενδεχόμενα Περιουσιακά Στοιχεία».

Ο ΑΝΑΠΛΗΡΩΤΗΣ ΥΠΟΥΡΓΟΣ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ

Έχοντας υπόψη:

1. Τις διατάξεις:

α) Του άρθρου 156 του ν. 4270/2014 «Αρχές δημοσιονομικής διαχείρισης και εποπτείας - Δημόσιο Λογιστικό, κ.λπ.» (Α' 143), όπως τροποποιήθηκε από το άρθρο 37 του ν. 4701/2020 «Πλαίσιο χορήγησης μικροχρηματοδοτήσεων, ρυθμίσεις χρηματοπιστωτικού τομέα και άλλες διατάξεις» (Α' 128).

β) Του π.δ. 54/2018 «Ορισμός του περιεχομένου και του χρόνου έναρξης του Λογιστικού Πλαισίου της Γενικής Κυβέρνησης» (Α' 103), όπως τροποποιήθηκε και ισχύει από το άρθρο 38 του ν. 4701/2020 «Πλαίσιο χορήγησης μικροχρηματοδοτήσεων, ρυθμίσεις χρηματοπιστωτικού τομέα και άλλες διατάξεις» (Α' 128).

γ) Του ν. 4727/2020 (Α' 184) και ιδίως του Κεφαλαίου ΙΑ' αυτού (Ψηφιακή Διαφάνεια - Πρόγραμμα Διαύγεια).

δ) Του άρθρου 90 του Κώδικα νομοθεσίας για την Κυβέρνηση και τα κυβερνητικά όργανα (π.δ. 63/2005, Α' 98) το οποίο διατηρήθηκε σε ισχύ με την παρ. 22 του άρθρου 119 του ν. 4622/2019 (Α' 133).

ε) Του π.δ 142/2017 «Οργανισμός Υπουργείου Οικονομικών» (Α' 181).

στ) Της υπό στοιχεία Υ70/30-10-2020 απόφασης του Πρωθυπουργού «Ανάθεση αρμοδιοτήτων στον Αναπληρωτή Υπουργό Οικονομικών Θεόδωρο Σκυλακάκη» (Β' 4805).

2. Την ανάγκη έκδοσης των Λογιστικών Πολιτικών για τα «Ενσώματα Πάγια», τα «Άυλα Περιουσιακά Στοιχεία», την «Απομείωση Περιουσιακών Στοιχείων που δημιουργούν Χρηματοροές», την «Απομείωση Περιουσιακών Στοιχείων που δε δημιουργούν Χρηματοροές» και τις «Προβλέψεις, Ενδεχόμενες Υποχρεώσεις και Ενδεχόμενα Περιουσιακά Στοιχεία».

3. Την εισήγηση της Διεύθυνσης Λογιστικής Γενικής Κυβέρνησης του Γενικού Λογιστηρίου του Κράτους για την έκδοση της παρούσας, καθώς και τα από 04/10/2022 και 15/11/2022 ηλεκτρονικά μηνύματα του Συμβουλίου Λογιστικής Τυποποίησης (ΣΛΟΤ), τα οποία αποτελούν την προβλεπόμενη γνωμοδότηση της Επιτροπής Λογιστικής Τυποποίησης και Ελέγχων (ΕΛΤΕ).

4. Το γεγονός ότι με την παρούσα απόφαση δεν προκαλείται δαπάνη σε βάρος του Κρατικού Προϋπολογισμού, αποφασίζουμε:

Την έκδοση των Λογιστικών Πολιτικών για τα «Ενσώματα Πάγια», τα «Άυλα Περιουσιακά Στοιχεία», την «Απομείωση Περιουσιακών Στοιχείων που δημιουργούν Χρηματοροές», την «Απομείωση Περιουσιακών Στοιχείων που δε δημιουργούν Χρηματοροές» και τις «Προβλέψεις, Ενδεχόμενες Υποχρεώσεις και Ενδεχόμενα Περιουσιακά Στοιχεία» που επισυνάπτονται ως παραρτήματα 1, 2, 3, 4 και 5 αντιστοίχως της παρούσας.

ANASTASIOS MITSOU
02.03.2023 11:38

ΠΑΡΑΡΤΗΜΑ 1

Ενσώματα Πάγια

Σκοπός

1. Ο σκοπός της παρούσας Λογιστικής Πολιτικής είναι να καθορίσει το λογιστικό χειρισμό και τις γνωστοποιήσεις για τα ενσώματα πάγια στα οποία συμπεριλαμβάνονται τα επενδυτικά και ιδιοχρησιμοποιούμενα ακίνητα. Λαμβάνει υπόψη την προσέγγιση των IPSAS 16 και 17 των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων για το Δημόσιο Τομέα, των IAS 16 και 40 των Διεθνών Προτύπων Χρηματοοικονομικής Αναφοράς και των σχετικών διατάξεων των Ελληνικών Λογιστικών Προτύπων για τον Ιδιωτικό Τομέα (ΕΛΠ) και εμπεριέχει σαφείς αναφορές στις πηγές αυτές.

Πεδίο εφαρμογής

2. Οι οντότητες που καταρτίζουν και παρουσιάζουν Χρηματοοικονομικές Καταστάσεις σύμφωνα με το Λογιστικό Πλαίσιο της Γενικής Κυβέρνησης (ΛΠΓΚ), εφαρμόζουν την παρούσα Λογιστική Πολιτική για το λογιστικό χειρισμό των ενσώματων παγίων, εκτός από:
 - α) ενσώματα πάγια για τα οποία διαφορετικός λογιστικός χειρισμός έχει υιοθετηθεί από άλλη λογιστική πολιτική,
 - β) βιολογικά περιουσιακά στοιχεία που σχετίζονται με τη γεωργική δραστηριότητα,
 - γ) μεταλλευτικά δικαιώματα και μεταλλευτικά αποθέματα όπως πετρέλαιο, φυσικό αέριο και παρόμοιους μη ανανεώσιμους πόρους και
 - δ) περιουσιακά στοιχεία διακρατούμενα για πώληση.

Η παρούσα εφαρμόζεται για ενσώματα πάγια που χρησιμοποιούνται για την ανάπτυξη ή συντήρηση των περιουσιακών στοιχείων των ανωτέρω περιπτώσεων (β) και (γ).

Οι ελεγχόμενες οντότητες που καταρτίζουν και παρουσιάζουν Χρηματοοικονομικές Καταστάσεις με διαφορετικό λογιστικό πλαίσιο, αλλά ενοποιούνται στις Χρηματοοικονομικές Καταστάσεις οντότητας που εφαρμόζει το ΛΠΓΚ, για σκοπούς ενοποίησης εφαρμόζουν την παρούσα Λογιστική Πολιτική.

3. Η παρούσα εφαρμόζεται σε:

α) ενσώματα πάγια που προκύπτουν από συμφωνίες παραχώρησης του δικαιώματος παροχής υπηρεσιών, **εκτός από την αναγνώριση και αρχική επιμέτρησή τους**, η οποία γίνεται σύμφωνα με τη λογιστική πολιτική «Συμφωνίες Παραχώρησης του Δικαιώματος Παροχής Υπηρεσιών: Παραχωρητής»,

β) ενσώματα πάγια που προκύπτουν από χρηματοδοτικές μισθώσεις, όπως αυτές ορίζονται στη λογιστική πολιτική «Μισθώσεις», **μόνο** ως προς συγκεκριμένες προβλέψεις της παρούσας, όπως οι αποσβέσεις,

γ) έργα υποδομής όπως δίκτυα αυτοκινητοδρόμων, αποχετευτικά συστήματα, δίκτυα παροχής ύδρευσης και ενέργειας και τηλεπικοινωνιακά δίκτυα καθώς πληρούν τον ορισμό του ενσώματου παγίου. Τα έργα υποδομής, συνήθως παρουσιάζουν κάποια ή όλα από τα παρακάτω χαρακτηριστικά:

i) είναι μέρος ενός συστήματος ή δικτύου,

ii) η φύση τους είναι εξειδικευμένη και δεν έχουν εναλλακτική χρήση,

iii) είναι σταθερά/αμετακίνητα,

iv) μπορεί να υπόκεινται σε περιορισμούς για τη διάθεσή τους,

δ) είναι οπλικά συστήματα ακόμα και αν η χρήση τους αφορά μόνο λόγους αποτροπής και

ε) αποτελούν πολιτιστικά, περιβαλλοντικά, ή ιστορικά στοιχεία κληρονομιάς **εφ' όσον συνιστούν περιουσιακά στοιχεία της οντότητας αναφοράς** (περιουσιακά στοιχεία κληρονομιάς), δηλαδή συνιστούν πόρο ελεγχόμενο επί του παρόντος από την οντότητα ως αποτέλεσμα παρελθόντων γεγονότων ή συναλλαγών, ικανό να παρέχει υπηρεσίες που συμβάλλουν στην επίτευξη των σκοπών της οντότητας (δυνατότητα παροχής υπηρεσιών) ή να αυξάνει τις ταμειακές εισροές ή να μειώνει της ταμειακές εκροές της οντότητας (δημιουργία οικονομικών οφελών).

4. Επίσης, η παρούσα εφαρμόζεται :

α) σε επενδυτικά ακίνητα συμπεριλαμβανομένης της επιμέτρησης δικαιωμάτων, σε ακίνητα που κατέχονται βάσει χρηματοδοτικής μίσθωσης στις Χρηματοοικονομικές Καταστάσεις του μισθωτή, επί της επιμέτρησης επενδυτικών ακινήτων που παρέχονται σε μισθωτή βάση λειτουργικής μίσθωσης στις Χρηματοοικονομικές Καταστάσεις του εκμισθωτή και

β) όταν υπάρχει δικαίωμα σε ακίνητο που κατέχεται από μισθωτή με λειτουργική μίσθωση και το ακίνητο πληροί τον ορισμό του επενδυτικού ακινήτου (βλ. παράγραφο 18 της λογιστικής πολιτικής «Μισθώσεις»).

5. Ιστορικά κτίρια και μνημεία, αρχαιολογικοί χώροι, προστατευόμενες περιοχές, φυσικά καταφύγια, αλλά και έργα τέχνης, χαρακτηρίζονται από την ιδιαίτερη πολιτιστική, περιβαλλοντική ή ιστορική σημασία τους και για τον λόγο αυτό αναφέρονται ως στοιχεία κληρονομιάς. Τα στοιχεία αυτά συχνά παρουσιάζουν κάποια συγκεκριμένα κοινά χαρακτηριστικά που μπορεί περιλαμβάνουν (χωρίς να περιορίζονται σε αυτά) τα ακόλουθα:

α) Νομικές ή κανονιστικές δεσμεύσεις που μπορεί να επιβάλλουν απαγορεύσεις ή αυστηρούς περιορισμούς ως προς τη χρήση τους ή τη διάθεσή τους, π.χ. μέσω πώλησης.

β) Είναι συχνά αναντικατάστατα και η πολιτιστική, περιβαλλοντική ή ιστορική σημασία τους μπορεί να αυξάνεται με το πέρασμα του χρόνου ακόμα και όταν η φυσική τους κατάσταση χειροτερεύει.

γ) Δεν επιδέχονται χρηματοοικονομική επιμέτρηση για σκοπούς λογιστικής απεικόνισης στο μέτρο που δε συνιστούν πόρους, ήτοι δε συνιστούν στοιχεία με δυνατότητα παροχής υπηρεσιών ή δυνατότητα δημιουργίας οικονομικών οφελών.

δ) Η λογιστική αξία στην οποία επιμετρούνται στο μέτρο που συνιστούν πόρους, δεν έχει σαν σκοπό να αντικατοπτρίσει και είναι απίθανο να αντικατοπτρίζει την πολιτιστική, περιβαλλοντική, εκπαιδευτική, ή ιστορική αξία τους.

ε) Η ωφέλιμη ζωή τους μπορεί να είναι δύσκολο να εκτιμηθεί, ειδικά σε ορισμένες περιπτώσεις που μπορεί να καθίσταται απεριόριστη.

Ορισμοί

6. Για τους σκοπούς της παρούσας Λογιστικής Πολιτικής, οι ακόλουθοι όροι χρησιμοποιούνται σε αυτή με τις εξής έννοιες:

Απομείωση (Impairment) είναι η απώλεια μελλοντικών οικονομικών οφελών ή δυνατότητας παροχής υπηρεσίας ενός περιουσιακού στοιχείου, πέραν και πλέον της συστηματικής αναγνώρισης απώλειας μελλοντικών οικονομικών οφελών ή της δυνατότητας παροχής υπηρεσίας του περιουσιακού στοιχείου μέσω της απόσβεσης.

Ανακτήσιμο ποσό (Recoverable amount) ενός περιουσιακού στοιχείου ή μιας μονάδας δημιουργίας χρηματοροών, είναι το μεγαλύτερο ποσό μεταξύ της εύλογης αξίας μείον το κόστος πώλησης και της αξίας χρήσης.

Αξία χρήσης περιουσιακού στοιχείου που δε δημιουργεί χρηματοροές (Value in use of a non cash-generating asset) είναι η παρούσα αξία της εναπομένουσας δυνατότητας παροχής υπηρεσίας ενός περιουσιακού στοιχείου.

Αξία χρήσης περιουσιακού στοιχείου που δημιουργεί χρηματοροές (Value in use of a cash-generating asset) είναι η παρούσα αξία των εκτιμώμενων μελλοντικών χρηματοροών που αναμένεται να αντληθούν από τη συνεχή χρήση ενός περιουσιακού στοιχείου και από τη διάθεσή του στο τέλος της ωφέλιμης ζωής του.

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

Αποσβέσιμο ποσό (Depreciable amount) είναι το κόστος ενός περιουσιακού στοιχείου ή άλλο ποσό που υποκαθιστά το κόστος μείον την υπολειμματική του αξία.

Ενσώματα πάγια (Fixed assets) είναι στοιχεία που έχουν φυσική μορφή τα οποία:

(α) κατέχονται για χρήση στην παραγωγή, την παροχή αγαθών και υπηρεσιών (ιδιοχρησιμοποιούμενα) ή και για ενοικίαση σε άλλους (επενδυτικά) και

(β) αναμένεται να χρησιμοποιηθούν κατά τη διάρκεια περισσότερων της μιας περιόδων αναφοράς.

Επενδυτικά ακίνητα (Investment property) είναι ακίνητα (γη ή κτίριο/μέρος κτιρίου ή και τα δύο), που κατέχονται για εκμίσθωση ή για αποκόμιση οφέλους από αύξηση της αξίας τους ή και για τα δύο, παρά για:

(α) χρήση στην παραγωγή ή παροχή αγαθών ή υπηρεσιών ή για διοικητικούς σκοπούς ή

(β) πώληση στα πλαίσια των συνήθων δραστηριοτήτων.

Εύλογη αξία (Fair value) είναι το ποσό για το οποίο ένα περιουσιακό στοιχείο θα μπορούσε να ανταλλαχθεί ή μια υποχρέωση να διακανονισθεί, μεταξύ μερών που διαθέτουν τη γνώση και την ανεξαρτησία της βούλησης κατά τη συναλλαγή.

Ιδιοχρησιμοποιούμενα ακίνητα (Owner-occupied property) είναι ακίνητα που ελέγχονται (π.χ. κατά κυριότητα ή με χρηματοδοτική μίσθωση), για διοικητικούς σκοπούς ή για χρήση στην παραγωγή ή την παροχή αγαθών ή υπηρεσιών.

Κατηγορία ενσώματων παγίων (Class of assets) είναι μια ομαδοποίηση περιουσιακών στοιχείων παρόμοιας φύσης ή λειτουργίας στις δραστηριότητες μιας οντότητας, η οποία εμφανίζεται ως ενιαίο στοιχείο για τους σκοπούς της γνωστοποίησης στις χρηματοοικονομικές καταστάσεις.

Κόστος δανεισμού (Borrowing costs) τόκοι και άλλα έξοδα που προκύπτουν για την οντότητα σε σχέση με το δανεισμό κεφαλαίων.

Λογιστική αξία (Carrying value) είναι το ποσό με το οποίο ένα στοιχείο εμφανίζεται στις χρηματοοικονομικές καταστάσεις συγκεκριμένης περιόδου αναφοράς. Συγκεκριμένα, για τα ενσώματα πάγια το ποσό στο οποίο ένα περιουσιακό στοιχείο αναγνωρίζεται αφαιρουμένων των σωρευμένων αποσβέσεων και των σωρευμένων ζημιών απομείωσης.

Οικονομική ζωή (Economic life) είναι είτε:

(α) η χρονική περίοδος κατά την οποία ένα περιουσιακό στοιχείο αναμένεται να αποφέρει οικονομικά οφέλη ή να προσφέρει δυνατότητα παροχής υπηρεσιών σε έναν ή περισσότερους χρήστες είτε

(β) ο αριθμός των μονάδων παραγωγής ή παρόμοιων μονάδων που αναμένεται να ληφθούν από το περιουσιακό στοιχείο από έναν ή περισσότερους χρήστες.

Υπολειμματική αξία (Residual value) είναι το εκτιμώμενο ποσό που η οντότητα θα αποκτούσε επί του παρόντος από τη διάθεση ενός περιουσιακού στοιχείου μετά την αφαίρεση του εκτιμώμενου κόστους διάθεσης, εάν το περιουσιακό στοιχείο ήταν ήδη στη ηλικία και στις συνθήκες που θα αναμένονταν κατά το τέλος της ωφέλιμης ζωής του.

Ωφέλιμη ζωή (Useful life) είναι είτε:

(α) η χρονική περίοδος κατά την οποία το περιουσιακό στοιχείο αναμένεται να χρησιμοποιηθεί ή να είναι διαθέσιμο για χρήση από την οντότητα ή

(β) ο αριθμός των μονάδων παραγωγής ή παρόμοιων μονάδων που η οντότητα αναμένει να λάβει από αυτό.

Όροι που καθορίζονται στο ΛΠΓΚ χρησιμοποιούνται στην παρούσα Λογιστική Πολιτική με την ίδια έννοια.

Ταξινόμηση ακινήτων ως επενδυτικά ή ιδιοχρησιμοποιούμενα

7. Τα επενδυτικά ακίνητα διαφοροποιούνται από τα ιδιοχρησιμοποιούμενα επειδή κατέχονται για εκμίσθωση ή για αποκόμιση οφέλους από αύξηση της αξίας τους ή και για τα δύο και επομένως οι αναμενόμενες χρηματοροές είναι σε μεγάλο βαθμό ανεξάρτητες από τα άλλα περιουσιακά στοιχεία της οντότητας. Η παραγωγή ή παροχή αγαθών και υπηρεσιών μπορεί επίσης να δημιουργεί χρηματοροές. Ωστόσο στη περίπτωση της χρήσης ενός ακινήτου για το σκοπό αυτό, οι χρηματοροές αποδίδονται όχι

μόνο στο συγκεκριμένο ακίνητο αλλά γενικότερα στα περιουσιακά στοιχεία που χρησιμοποιούνται στη διαδικασία παραγωγής ή παροχής των συγκεκριμένων αγαθών και υπηρεσιών.

8. Παραδείγματα επενδυτικών ακινήτων είναι:
- α) γη που κατέχεται για μακροπρόθεσμη αποκόμιση οφέλους από αύξηση της αξίας της παρά για βραχυπρόθεσμη πώληση κατά τη συνήθη πορεία των δραστηριοτήτων της οντότητας,
 - β) γη που κατέχεται για μελλοντική χρήση που προς το παρόν δεν έχει προσδιοριστεί,
 - γ) κτήριο που κατέχεται κατά κυριότητα ή βάσει χρηματοδοτικής μίσθωσης και εκμισθώνεται βάσει μιας ή περισσότερων λειτουργικών μισθώσεων σε εμπορική βάση σε τρίτους,
 - δ) κενό/διαθέσιμο κτήριο που κατέχεται όμως για να εκμισθωθεί βάσει μιας ή περισσότερων λειτουργικών μισθώσεων σε εμπορική βάση σε τρίτους και
 - ε) ακίνητο που κατασκευάζεται ή αναπτύσσεται για μελλοντική χρήση ως επενδυτικό ακίνητο.
9. Σε κάποιες περιπτώσεις, μια οντότητα κατέχει ακίνητα που περιλαμβάνουν ένα τμήμα που κατέχεται για εκμίσθωση ή για αποκόμιση οφέλους από αύξηση της αξίας τους ή και για τα δύο και ένα τμήμα που κατέχεται για χρήση στην παραγωγή ή παροχή αγαθών ή υπηρεσιών ή για διοικητικούς σκοπούς. Αν αυτά τα τμήματα μπορούν να πωληθούν χωριστά (ή να εκμισθωθούν ξεχωριστά βάσει χρηματοδοτικής μίσθωσης) η οντότητα τα ταξινομεί χωριστά. Αν τα τμήματα δεν μπορούν να πωληθούν χωριστά, το ακίνητο ταξινομείται ως επενδυτικό ακίνητο μόνο αν ένα μη ουσιώδες τμήμα του κατέχεται για χρησιμοποίηση στην παραγωγή ή στην παροχή αγαθών ή υπηρεσιών ή για διοικητικούς σκοπούς.
10. Σε άλλες περιπτώσεις, η οντότητα παρέχει βοηθητικές υπηρεσίες (π.χ. υπηρεσίες φύλαξης και καθαριότητας) στους ενοίκους ενός ακινήτου που κατέχει. Η οντότητα ταξινομεί ένα τέτοιο ακίνητο ως επενδυτικό αν οι βοηθητικές υπηρεσίες είναι μη ουσιώδεις στο σύνολο της συμφωνίας. Όταν οι υπηρεσίες που παρέχονται αποτελούν ουσιώδες στοιχείο της συνολικής συμφωνίας, το ακίνητο ταξινομείται ως ιδιοχρησιμοποιούμενο.
11. Η οντότητα αναπτύσσει κριτήρια, προκειμένου να ασκήσει επαγγελματική κρίση με συνέπεια και σύμφωνα με τον ορισμό του επενδυτικού ακινήτου, για να προσδιορίσει πότε ακίνητο ταξινομείται ως επενδυτικό.
12. Στις περιπτώσεις όπου η οντότητα έχει στην ιδιοκτησία της ακίνητο που μισθώνεται και χρησιμοποιείται από ελεγχόμενη οντότητα, το ακίνητο ταξινομείται στις ατομικές Χρηματοοικονομικές Καταστάσεις της οντότητας που μισθώνει το ακίνητο ως επενδυτικό, εφόσον πληροί τον ορισμό του επενδυτικού ακινήτου

και ως ιδιοχρησιμοποιούμενο στις ενοποιημένες Χρηματοοικονομικές Καταστάσεις της ελέγχουσας οικονομικής οντότητας.

Αναγνώριση ενσώματων παγίων

13. Ενσώματο πάγιο **αναγνωρίζεται ως περιουσιακό στοιχείο όταν και μόνο όταν:**

(α) είναι πιθανό ότι μελλοντικά οικονομικά οφέλη ή δυνατότητα παροχής υπηρεσίας που συνδέονται με αυτά θα εισρεύσουν στην οντότητα και

(β) το κόστος τους ή η εύλογη αξία τους μπορούν να επιμετρηθούν με ένα τρόπο που πληροί τα ποιοτικά χαρακτηριστικά και τις αρχές εφαρμογής, λαμβάνοντας υπόψη τους περιορισμούς της πληροφόρησης.¹

14. Τα ενσώματα πάγια μπορεί να αποκτώνται μέσω αγοράς, χρηματοδοτικής μίσθωσης, ιδιοπαραγωγής, μεταβίβασης από άλλες οντότητες, συμπεριλαμβανομένων της δωρεάς και της κληρονομιάς, συμβάσεων παραχώρησης ή κατάσχεσης.

15. Τα ενσώματα πάγια περιουσιακά στοιχεία είναι στοιχεία που χρησιμοποιούνται σε επαναλαμβανόμενη ή συνεχή βάση στην λειτουργική διαδικασία για περισσότερα του ενός έτη. Το διακριτικό γνώρισμα των παγίων περιουσιακών στοιχείων δεν είναι ότι είναι διαρκή από φυσικής άποψης, αλλά ότι μπορούν να χρησιμοποιούνται σε επαναλαμβανόμενη ή συνεχή βάση στην παραγωγή για μεγάλο χρονικό διάστημα πέραν του ενός έτους. Κάποια αγαθά όπως τα ορυκτά (π.χ. ο γαιάνθρακας που χρησιμοποιείται ως καύσιμο), μπορεί από φυσικής άποψης να έχουν μεγάλη διάρκεια, δεν είναι όμως πάγια περιουσιακά στοιχεία διότι μπορούν να χρησιμοποιηθούν μόνο μια φορά.

16. Στοιχεία όπως ανταλλακτικά, εφεδρικός εξοπλισμός και εξοπλισμός συντήρησης αναγνωρίζονται σύμφωνα με τη παρούσα, όταν πληρούν τον ορισμό του ενσώματου παγίου, αλλιώς ταξινομούνται ως αποθέματα.

17. Η παρούσα δεν προβλέπει τη μονάδα αναγνώρισης, δηλαδή τι αποτελεί ένα διακριτό ενσώματο πάγιο. Απαιτείται η κρίση της οντότητας για την εφαρμογή των κριτηρίων αναγνώρισης βάσει των συγκεκριμένων συνθηκών της οντότητας. Ενδέχεται να είναι σκόπιμο μεμονωμένα μη σημαντικά στοιχεία, όπως βιβλία, περιφερειακά ηλεκτρονικών υπολογιστών και μικρά στοιχεία εξοπλισμού, να αθροίζονται και να εφαρμόζονται τα κριτήρια αναγνώρισης στη συνολική τους αξία.

1 Άρθρο 13 του π.δ. 54/2018, όπως τροποποιήθηκε και ισχύει.

18. Η οντότητα αποτιμά τα κόστη των ενσώματων παγίων όταν αυτά πραγματοποιούνται. Στα κόστη αυτά περιλαμβάνονται τόσο αυτά που πραγματοποιήθηκαν αρχικά για την απόκτηση ή κατασκευή ενός στοιχείου των ενσωμάτων παγίων, όσο και τα κόστη που πραγματοποιήθηκαν μεταγενέστερα για την προσθήκη, την αντικατάσταση μέρους ή τη συντήρηση κάποιου στοιχείου αυτών.

Αρχικά κόστη

19. Η απόκτηση ορισμένων ενσώματων παγίων που απαιτούνται για λόγους ασφαλείας ή περιβαλλοντικούς λόγους, παρόλο που δεν αυξάνει άμεσα τα μελλοντικά οικονομικά οφέλη ή τη δυνατότητα παροχής υπηρεσιών οποιουδήποτε συγκεκριμένου υπάρχοντος ενσώματου παγίου, μπορεί να είναι απαραίτητη προκειμένου η οντότητα να λάβει μελλοντικά οικονομικά οφέλη ή δυνατότητα παροχής υπηρεσιών από τα υπόλοιπα περιουσιακά στοιχεία της. Τα εν λόγω στοιχεία των ενσώματων παγίων αναγνωρίζονται ως περιουσιακά στοιχεία διότι παρέχουν τη δυνατότητα στην οντότητα να αποκομίσει μελλοντικά οικονομικά οφέλη ή δυνατότητα παροχής υπηρεσιών από συναφή περιουσιακά στοιχεία πέραν αυτών που θα μπορούσε να αποκομίσει εάν αυτά τα ενσώματα πάγια δεν είχαν αποκτηθεί. Για παράδειγμα, οι κανονισμοί για την πυρασφάλεια ενδέχεται να απαιτούν από ένα νοσοκομείο να εγκαταστήσει νέο σύστημα καταιονισμού. Αυτές οι βελτιώσεις αναγνωρίζονται ως περιουσιακό στοιχείο, διότι χωρίς αυτές, η οντότητα δεν είναι σε θέση να λειτουργήσει το νοσοκομείο σύμφωνα με τους κανονισμούς. Ωστόσο, η προκύπτουσα λογιστική αξία ενός τέτοιου περιουσιακού στοιχείου και των συναφών περιουσιακών στοιχείων εξετάζεται για απομείωση σύμφωνα με τη λογιστική πολιτική, "Απομείωση περιουσιακών στοιχείων που δε δημιουργούν χρηματοροές".

Μεταγενέστερα κόστη

20. Σύμφωνα με τα κριτήρια αναγνώρισης της παραγράφου 13, η οντότητα δεν αναγνωρίζει στη λογιστική αξία ενός στοιχείου των ενσώματων παγίων το κόστος της τακτικής συντήρησης του στοιχείου. Αντίθετα, τα κόστη αυτά αναγνωρίζονται στα αποτελέσματα όταν αυτά πραγματοποιούνται. Τα κόστη τακτικής συντήρησης είναι κυρίως το κόστος εργασίας και αναλώσιμων και μπορεί να περιλαμβάνουν το κόστος ανταλλακτικών. Ο σκοπός του κόστους αυτού περιγράφεται συχνά ως «επισκευές και συντήρηση» στοιχείων των ενσώματων παγίων.
21. Μέρη ορισμένων στοιχείων ενσώματων παγίων μπορεί να απαιτούν αντικατάσταση σε τακτά χρονικά διαστήματα. Για παράδειγμα, ένας δρόμος ίσως χρειάζεται επανεπίστρωση κάθε λίγα χρόνια, ή οι εσωτερικοί χώροι των αεροσκαφών, όπως καθίσματα, μπορεί να απαιτούν αντικατάσταση αρκετές φορές κατά τη διάρκεια της ζωής του αεροσκάφους. Στοιχεία ενσώματων παγίων μπορεί επίσης να απαιτούνται

προκειμένου για επιτευχθεί μια λιγότερο συχνά επαναλαμβανόμενη αντικατάσταση ή μια μη-επαναλαμβανόμενη αντικατάσταση, όπως π.χ. η αντικατάσταση των εσωτερικών τοίχων ενός κτιρίου. Σύμφωνα με τα κριτήρια αναγνώρισης της παραγράφου 13, η οντότητα αναγνωρίζει στη λογιστική αξία ενός στοιχείου των ενσώματων παγίων το κόστος αντικατάστασης μέρους αυτού του στοιχείου όταν το κόστος αυτό πραγματοποιείται, εφόσον πληρούνται τα κριτήρια αναγνώρισης. Η λογιστική αξία των μερών που αντικαταστάθηκαν παύει να αναγνωρίζεται σύμφωνα με τις διατάξεις της παρούσας.

22. Μια προϋπόθεση για τη συνέχιση της λειτουργίας ενός στοιχείου των ενσώματων παγίων (π.χ. αεροσκάφους) μπορεί να είναι η διεξαγωγή τακτικών μειζόνων επιθεωρήσεων για τον εντοπισμό ελαττωμάτων ανεξάρτητα από το εάν αντικαθίστανται τμήματα του στοιχείου. Για κάθε μείζονα επιθεώρηση που εκτελείται, το κόστος της αναγνωρίζεται στη λογιστική αξία του εν λόγω στοιχείου ως αντικατάσταση, εφ' όσον πληρούνται τα κριτήρια αναγνώρισης. Η όποια υπολειπόμενη λογιστική αξία προηγούμενης επιθεώρησης παύει να αναγνωρίζεται. Αυτό συμβαίνει ανεξάρτητα από το αν το κόστος της προηγούμενης επιθεώρησης αναγνωρίστηκε κατά τη συναλλαγή με την οποία το στοιχείο αποκτήθηκε ή κατασκευάστηκε. Εάν κριθεί απαραίτητο, το εκτιμώμενο κόστος μιας μελλοντικής παρόμοιας επιθεώρησης μπορεί να χρησιμοποιηθεί ως ένδειξη του κόστους του υφιστάμενου συστατικού στοιχείου επιθεώρησης κατά την απόκτηση ή την κατασκευή του ενσώματου παγίου.

Επιμέτρηση κατά την αρχική αναγνώριση

23. **Κατά την αρχική αναγνώριση**, τα ενσώματα πάγια **επιμετρούνται στο κόστος κτήσης**. Το κόστος κτήσης περιλαμβάνει κάθε κόστος που απαιτείται για να περιέλθει ένα περιουσιακό στοιχείο στην παρούσα κατάσταση ή θέση για την επιδιωκόμενη χρήση. Δηλαδή, περιλαμβάνει το σύνολο των ταμειακών διαθεσίμων ή ταμειακών ισοδύναμων ή την εύλογη αξία άλλου ανταλλάγματος που δίνεται κατά το χρόνο απόκτησης ή κατασκευής.
24. Ελλείψει ή αδυναμία ανάκτησης της πληροφορίας του κόστους κτήσης τα ενσώματα πάγια επιμετρούνται κατά την αρχική αναγνώριση στην εύλογη αξία ως τεκμαρτό κόστος κτήσης. Ειδικότερα, στην περίπτωση περιουσιακών στοιχείων κληρονομιάς, εξειδικευμένων ακινήτων και άλλων παρόμοιων δομών η επιμέτρηση κατά την αρχική αναγνώριση δύναται να πραγματοποιείται στην αξία χρήσης και ελλείψει αυτής στην αξία ασφάλισής τους.

25. Εάν η πληρωμή αναβάλλεται πέραν των συνήθων πιστωτικών όρων, η διαφορά μεταξύ της τιμής μετρητοίς για την αγορά ενός ενσώματου παγίου και του συνόλου των πληρωμών, **αναγνωρίζεται ως έξοδο τόκων**, κατά τη διάρκεια της περιόδου της τεκμαιρόμενης πίστωσης.
26. Όταν ένα ενσώματο πάγιο ή επενδυτικό ακίνητο αποκτάται μέσω **συναλλαγής μη ανταλλαγής**, το κόστος του επιμετράται στην εύλογη αξία του κατά την ημερομηνία της απόκτησης.
27. Όταν ένα ενσώματο πάγιο αποκτάται **σε αντάλλαγμα ενός μη χρηματικού περιουσιακού στοιχείου** ή περιουσιακών στοιχείων, ή ενός συνδυασμού χρηματικών και μη χρηματικών περιουσιακών στοιχείων, το κόστος επιμετράται στην εύλογη αξία του εφόσον μπορεί να επιμετρηθεί αξιόπιστα ή σε διαφορετική περίπτωση στην εύλογη αξία του περιουσιακού στοιχείου που παραχωρήθηκε, ακόμα και αν το παραχωρηθέν μη χρηματικό περιουσιακό στοιχείο δεν αποαναγνωρίζεται αμέσως. Εάν το αποκτηθέν περιουσιακό στοιχείο δεν επιμετράται στην εύλογη αξία επειδή (α) η συναλλαγή ανταλλαγής στερείται εμπορικής ουσίας ή (β) η εύλογη αξία τόσο του περιουσιακού στοιχείου που λαμβάνεται όσο και του περιουσιακού στοιχείου που παραχωρείται δε μπορεί να επιμετρηθεί αξιόπιστα, επιμετράται στη λογιστική αξία του περιουσιακού στοιχείου που παραχωρήθηκε.
28. Η οντότητα προσδιορίζει εάν μια συναλλαγή ανταλλαγής έχει εμπορική ουσία εξετάζοντας το βαθμό στον οποίο οι μελλοντικές χρηματοροές ή η δυνατότητα παροχής υπηρεσίας αναμένεται να μεταβληθούν ως αποτέλεσμα της συναλλαγής. Μια συναλλαγή ανταλλαγής έχει εμπορική ουσία εάν:
- (α) Η διαμόρφωση (κίνδυνος, χρόνος και ποσό) των χρηματοροών ή της δυνατότητας παροχής υπηρεσίας του περιουσιακού στοιχείου που λαμβάνεται διαφέρει από τη διαμόρφωση των χρηματοροών ή της δυνατότητας παροχής υπηρεσίας του μεταβιβαζόμενου περιουσιακού στοιχείου ή
 - (β) Η εξειδικευμένη αξία του μέρους των λειτουργιών της οντότητας που επηρεάζεται από τη συναλλαγή αλλάζει ως αποτέλεσμα της ανταλλαγής και
 - (γ) Η εκάστοτε διαφορά είναι ουσιώδης σε σχέση με την εύλογη αξία των ανταλλασσόμενων περιουσιακών στοιχείων.
29. Η εύλογη αξία ενός περιουσιακού στοιχείου για το οποίο δεν υπάρχουν συγκρίσιμες συναλλαγές στην αγορά επιμετράται αξιόπιστα εάν (α) η μεταβλητότητα του εύρους των εύλογων εκτιμήσεων εύλογης αξίας δεν είναι σημαντική για το συγκεκριμένο περιουσιακό στοιχείο ή (β) οι πιθανότητες των διαφόρων εκτιμήσεων εντός του εύρους μπορεί εύλογα να αξιολογηθούν και να χρησιμοποιηθούν για την εκτίμηση της εύλογης αξίας.

30. Το κόστος ενός **ιδιοπαραγόμενου** ενσώματου παγίου προσδιορίζεται σύμφωνα με τις ίδιες αρχές που εφαρμόζονται για ένα αποκτηθέν στοιχείο.
31. Το κόστος ενός ενσώματου παγίου, που κατέχεται από μισθωτή βάση σύμβασης χρηματοδοτικής μίσθωσης, προσδιορίζεται σύμφωνα με τη Λογιστική Πολιτική "Μισθώσεις".

Στοιχεία κόστους

32. **Το κόστος ενός στοιχείου των ενσώματων παγίων περιλαμβάνει:**

α) την τιμή αγοράς του, συμπεριλαμβανομένων των εισαγωγικών δασμών και των μη επιστρεπτέων φόρων αγοράς μετά την αφαίρεση εμπορικών εκπτώσεων και μειώσεων τιμών,

β) κάθε κόστος που αφορά άμεσα τη θέση του περιουσιακού στοιχείου στη τοποθεσία και την κατάσταση που απαιτείται για τη λειτουργία που η διοίκηση έχει προσδιορίσει και

γ) την αρχική εκτίμηση του κόστους αποσυναρμολόγησης και απομάκρυνσης του στοιχείου και αποκατάστασης του χώρου όπου έχει τοποθετηθεί, για δέσμευση που αναλαμβάνει η οντότητα είτε κατά την απόκτηση του στοιχείου είτε ως συνέπεια χρήσης του στοιχείου για συγκεκριμένη περίοδο που δε σχετίζεται με τη παραγωγή προϊόντων ή υπηρεσιών (δε συναρτάται με το ύψος παραγωγής), κατά την περίοδο αυτή. Η προσαύξηση της αξίας του ενσώματου παγίου κατά την αρχική αναγνώρισή του με τα κόστη αποσυναρμολόγησης, απομάκρυνσης ή αποκατάστασης, προσδιορίζεται βάσει της παρούσας αξίας του ποσού που εκτιμάται ότι θα απαιτηθεί μελλοντικά για το σκοπό αυτό και στο οποίο επιμετρώνται και η αντίστοιχη πρόβλεψη που αναγνωρίζεται στη Κατάσταση Χρηματοοικονομικής Θέσης. Όταν το κόστος αποσυναρμολόγησης, απομάκρυνσης ή αποκατάστασης σχετίζεται με την παραγωγή των προϊόντων ή των υπηρεσιών (συναρτάται με το ύψος παραγωγής), το σχετικό κόστος δεν προσαυξάνει την αξία του ενσώματου παγίου κατά την αρχική του αναγνώριση, αλλά το ποσό που αναλογεί στο ύψος παραγωγής μιας περιόδου επιβαρύνει το σχετικό κόστος παραγωγής με ταυτόχρονη αναγνώριση σχετικής πρόβλεψης στην Κατάσταση Χρηματοοικονομικής Θέσης. Για παράδειγμα, σε ένα ορυχείο το κόστος αποκατάστασης του περιβάλλοντος συναρτάται με την ποσότητα εξόρυξης του ορυκτού και το σχετικό ποσό προσαυξάνει το κόστος παραγωγής κάθε περιόδου. Αντίθετα, το κόστος απομάκρυνσης μιας ανεμογεννήτριας στο τέλος της ωφέλιμης της ζωής δε συναρτάται με το βαθμό χρήσης της σε μια περίοδο, για λόγους παραγωγής ενέργειας και επιβαρύνει το κόστος κτήσης αυτής κατά την αρχική της αναγνώριση.

33. Παραδείγματα άμεσα επιρριπτέου κόστους στην αξία ενσωμάτων παγίων μπορεί να είναι:

- α) το κόστος των παροχών προς εργαζομένους που προκύπτει άμεσα από την κατασκευή ή την απόκτηση ενός στοιχείου των ενσωμάτων παγίων,
- β) το κόστος της προετοιμασίας του χώρου,
- γ) το αρχικό κόστος παράδοσης και μεταφοράς,
- δ) το κόστος της εγκατάστασης και της συναρμολόγησης,
- ε) το κόστος των δοκιμών καλής λειτουργίας του περιουσιακού στοιχείου, μετά την αφαίρεση του καθαρού προϊόντος της πώλησης όποιων προϊόντων παράχθηκαν κατά τη διαδικασία της θέσης του περιουσιακού στοιχείου στη συγκεκριμένη τοποθεσία και κατάσταση (όπως τα δείγματα που παράγονται κατά τη δοκιμή του εξοπλισμού),
- στ) οι επαγγελματικές αμοιβές,
- ζ) την τιμή αγοράς του και κάθε άμεσα επιρριπτέο κόστος, όπως για παράδειγμα, επαγγελματικές αμοιβές για νομικές υπηρεσίες, φόροι μεταβίβασης ακινήτων και άλλα κόστη συναλλαγής.

34. Παραδείγματα κόστους που δεν επιρρίπτεται στην αξία των ενσωμάτων παγίων μπορεί να είναι:

- α) το κόστος για το άνοιγμα νέας μονάδας,
- β) το κόστος παρουσίασης νέου προϊόντος ή υπηρεσίας (συμπεριλαμβανομένου του κόστους διαφήμισης και δραστηριοτήτων προώθησης),
- γ) το κόστος διεξαγωγής εργασιών σε νέα τοποθεσία ή με νέα κατηγορία πελατών (συμπεριλαμβανομένου του κόστους της εκπαίδευσης του προσωπικού),
- δ) τα διοικητικά και τα άλλα γενικά κόστη,
- ε) φύρα υλικών, εργασίας ή άλλων πόρων κατά την κατασκευή του ενσώματου παγίου πέραν του κανονικού,
- στ) κόστη εκκίνησης (εκτός αν είναι αναγκαία προκειμένου το ακίνητο να τεθεί στην κατάσταση που απαιτείται για τη λειτουργία που η διοίκηση έχει προσδιορίσει),

ζ) λειτουργικές ζημίες που πραγματοποιούνται πριν η επένδυση φθάσει στο προγραμματισμένο επίπεδο πληρότητας.

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

α) κόστη που πραγματοποιούνται, όταν ένα στοιχείο, παρόλο που είναι σε θέση να λειτουργήσει με τον τρόπο που έχει προσδιορίσει η διοίκηση, δε χρησιμοποιείται ακόμα ή λειτουργεί σε δυναμικότητα μικρότερη της κανονικής,

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

γ) το κόστος μετεγκατάστασης ή αναδιοργάνωσης μέρους ή του συνόλου των λειτουργιών της οντότητας.

36. Το κόστος δανεισμού (borrowing cost), όταν αφορά την απόκτηση, κατασκευή ή παραγωγή ενός ενσωμάτου παγίου, δεν κεφαλαιοποιείται, αλλά αναγνωρίζεται στα έξοδα της περιόδου στην οποία πραγματοποιείται.

Μεταγενέστερη επιμέτρηση

37. Ύστερα από την αρχική αναγνώρισή του ως περιουσιακό στοιχείο, ένα στοιχείο των ενσώματων παγίων επιμετράται στο κόστος κτήσης όπως αυτό ορίσθηκε κατά την αρχική αναγνώριση, μείον τυχόν σωρευμένες αποσβέσεις και τυχόν σωρευμένες ζημίες απομείωσης. Η επιμέτρηση στην εύλογη αξία ως τεκμαρτό κόστος κτήσης κατά την αρχική αναγνώριση δε συνεπάγεται την μέθοδο της αναπροσαρμογής κατά τη μεταγενέστερη επιμέτρηση.

Προσδιορισμός εύλογης αξίας

38. Για την εκτίμηση της εύλογης αξίας ενός ιδιοχρησιμοποιούμενου ή επενδυτικού ακινήτου, χρησιμοποιείται η ακόλουθη ιεραρχία:

- α) η αντικειμενική αξία όπως αυτή υπολογίζεται με βάση τις τιμές ζώνης και ένα σύνολο άλλων συντελεστών και παραγόντων που εξαρτώνται από τα χαρακτηριστικά του εκάστοτε ακινήτου,
- β) η εύλογη αξία που είναι συνήθως οι **τρέχουσες τιμές σε μια ενεργή αγορά** για ένα παρόμοιο ακίνητο στην ίδια τοποθεσία και κατάσταση και υποκείμενο σε παρόμοια μίσθωση ή άλλες συμφωνίες. Η οντότητα λαμβάνει υπόψη οποιοσδήποτε διαφορές στη φύση, τοποθεσία, ή κατάσταση του ακινήτου, ή στους όρους της μίσθωσης ή άλλων συμφωνιών,
- γ) εάν **δεν υπάρχουν τρέχουσες τιμές σε μια ενεργή αγορά**, η οντότητα λαμβάνει υπόψη πληροφορίες από διάφορες πηγές:
- i) τρέχουσες τιμές σε μια ενεργή αγορά για ακίνητα διαφορετικής φύσης, τοποθεσίας, ή κατάστασης, προσαρμοσμένες για να αντικατοπτρίζουν αυτές τις διαφορές,
 - ii) πρόσφατες τιμές για παρόμοια ακίνητα σε λιγότερο ενεργές αγορές, προσαρμοσμένες για να αντικατοπτρίζουν οποιοσδήποτε αλλαγές στις οικονομικές συνθήκες από την ημερομηνία αυτών των συναλλαγών,
- δ) η αξία χρήσης ακινήτων που δημιουργούν χρηματοροές βασισμένη σε εύλογες εκτιμήσεις μελλοντικών χρηματοροών, υποστηριζόμενες από τους όρους οποιασδήποτε υπάρχουσας μίσθωσης και άλλων συμφωνιών και από εξωτερικές ενδείξεις, όπως τρέχοντα μισθώματα για παρόμοια ακίνητα σε παρόμοια τοποθεσία και κατάσταση και χρησιμοποιώντας επιτόκια προεξόφλησης που αντικατοπτρίζουν τρέχουσες εκτιμήσεις της αγοράς για την αβεβαιότητα του ποσού και χρόνου των χρηματοροών (σύμφωνα με τη ΛΠ περί απομείωσης στοιχείων που δημιουργούν χρηματοροές) ή
- ε) η αξία χρήσης για ακίνητα που δε δημιουργούν χρηματοροές (σύμφωνα με τη ΛΠ περί απομείωσης στοιχείων που δε δημιουργούν χρηματοροές) και ιδιαίτερα στην περίπτωση εξειδικευμένων ακινήτων και άλλων δομών.
39. Όταν δεν είναι εφικτός ο προσδιορισμός της αντικειμενικής αξίας, η εύλογη αξία δύναται να προσδιορίζεται από επαγγελματία εκτιμητή ή
- α) όταν η οντότητα απασχολεί προσωπικό επαρκώς έμπειρο στην πραγματοποίηση εκτιμήσεων, από αυτό το προσωπικό, εφόσον ο προσδιορισμός της εύλογης αξίας υπόκειται σε ανεξάρτητο έλεγχο ή
 - β) από την οντότητα, όταν υπάρχει ενεργός αγορά ή άμεσα διαθέσιμοι δείκτες αγοράς που τεκμηριώνουν την εύλογη αξία του επενδυτικού ακινήτου με αξιοπιστία. Σε αυτή την περίπτωση ο προσδιορισμός της εύλογης αξίας δε χρειάζεται να πραγματοποιηθεί ή να ελεγχθεί από επαγγελματία εκτιμητή ή το προσωπικό της περίπτωσης (α).

40. Η εύλογη αξία ενός ακινήτου δεν αντικατοπτρίζει ούτε τα τυχόν μελλοντικά κόστη που θα βελτιώσουν το ακίνητο ούτε και τα μελλοντικά οφέλη που σχετίζονται με αυτά.

Απόσβεση

Λογιστική συστατικών στοιχείων (component accounting)

41. Ένα πάγιο περιουσιακό στοιχείο μπορεί να περιλαμβάνει επιμέρους συστατικά στοιχεία που αποτελούν πόρους με διαφορετικές ωφέλιμες ζωές ή τρόπους ανάλωσης των μελλοντικών οικονομικών οφελών ή δυνατοτήτων παροχής υπηρεσιών που ενσωματώνουν. Στην περίπτωση αυτή και υπό την προϋπόθεση ότι η επίπτωση στις χρηματοοικονομικές καταστάσεις είναι ουσιώδης, κάθε τέτοιο συστατικό στοιχείο αποσβένεται διακριτά, έστω και εάν είναι το σύνολο των επιμέρους συστατικών στοιχείων που αναγνωρίζεται λειτουργικά ως ενιαίο πάγιο.
42. Η απόσβεση για κάθε περίοδο αναγνωρίζεται στα αποτελέσματα, εκτός αν περιλαμβάνεται στη λογιστική αξία ενός άλλου περιουσιακού στοιχείου.
43. Σε κάποιες περιπτώσεις, τα μελλοντικά οικονομικά οφέλη ή η δυνατότητα παροχής υπηρεσίας που ενσωματώνεται σε ένα περιουσιακό στοιχείο απορροφώνται στην παραγωγή άλλων περιουσιακών στοιχείων. Όταν αυτό συμβαίνει, η απόσβεση αποτελεί μέρος του κόστους του άλλου περιουσιακού στοιχείου και συμπεριλαμβάνεται στη λογιστική του αξία. Για παράδειγμα, η απόσβεση εργοστασίων παραγωγής και εξοπλισμού περιλαμβάνεται στο κόστος μετατροπής των αποθεμάτων. Ομοίως, οι αποσβέσεις των ενσώματων παγίων που χρησιμοποιούνται για αναπτυξιακές δραστηριότητες μπορούν να συμπεριλαμβάνονται στο κόστος ενός άυλου περιουσιακού στοιχείου που αναγνωρίζεται σύμφωνα με τη λογιστική πολιτική "Άυλα Περιουσιακά Στοιχεία".

Αποσβέσιμο ποσό και περίοδος απόσβεσης

44. Το αποσβέσιμο ποσό ενός περιουσιακού στοιχείου κατανέμεται συστηματικά στη συνολική διάρκεια της ωφέλιμης ζωής του.

45. Η υπολειμματική αξία και η ωφέλιμη ζωή ενός περιουσιακού στοιχείου επανεξετάζονται τουλάχιστον σε κάθε ετήσια ημερομηνία αναφοράς και, εάν οι προσδοκίες διαφέρουν από τις προηγούμενες εκτιμήσεις, η όποια αλλαγή λογίζεται ως μεταβολή λογιστικής εκτίμησης, σύμφωνα με τη λογιστική πολιτική "Λογιστικές πολιτικές, μεταβολές λογιστικών εκτιμήσεων και λάθη".
46. Η επισκευή και η συντήρηση ενός περιουσιακού στοιχείου δεν αναιρούν την ανάγκη απόσβεσής του. Αντιστρόφως, ορισμένα περιουσιακά στοιχεία ενδέχεται να μη συντηρούνται επαρκώς ή η συντήρησή τους να αναβληθεί επ' αόριστον λόγω οικονομικών περιορισμών. Όταν οι πολιτικές διαχείρισης περιουσιακών στοιχείων επιδεινώνουν τη φθορά ενός περιουσιακού στοιχείου, η ωφέλιμη ζωή του πρέπει να επανεκτιμηθεί και να προσαρμοστεί αναλόγως.
47. Το αποσβέσιμο ποσό ενός περιουσιακού στοιχείου προσδιορίζεται αφού αφαιρεθεί η υπολειμματική του αξία.
48. Η υπολειμματική αξία ενός περιουσιακού στοιχείου μπορεί να διαμορφωθεί σε ποσό ίσο προς ή μεγαλύτερο από τη λογιστική αξία του περιουσιακού στοιχείου. Σε αυτή την περίπτωση, η απόσβεση του περιουσιακού στοιχείου είναι μηδενική εκτός αν και έως ότου η υπολειμματική αξία του μειωθεί μεταγενέστερα σε ποσό χαμηλότερο από τη λογιστική αξία του περιουσιακού στοιχείου.
49. Η απόσβεση ενός περιουσιακού στοιχείου **αρχίζει όταν είναι διαθέσιμο για χρήση**, δηλ. όταν βρίσκεται στη τοποθεσία και την κατάσταση που απαιτείται για τη λειτουργία που η διοίκηση έχει προσδιορίσει. Η απόσβεση ενός περιουσιακού στοιχείου σταματάει με την παύση αναγνώρισης του περιουσιακού στοιχείου. Συνεπώς, η απόσβεση δεν παύει όταν το περιουσιακό στοιχείο τίθεται σε αδράνεια ή όταν αποσύρεται από την ενεργό χρήση ή διακρατείται για πώληση, εκτός αν το περιουσιακό στοιχείο έχει αποσβεστεί πλήρως. Ωστόσο, σύμφωνα με την μέθοδο απόσβεσης βάσει των παραγόμενων μονάδων, η απόσβεση μπορεί να είναι μηδενική ενόσω δεν υπάρχει παραγωγή.
50. Τα μελλοντικά οικονομικά οφέλη ή η δυνατότητα παροχής υπηρεσιών που ενσωματώνονται σε ένα περιουσιακό στοιχείο αναλώνονται από την οντότητα κατά κύριο λόγο δια της χρήσης του. Ωστόσο, άλλοι παράγοντες, όπως η τεχνική ή εμπορική απαξίωση και η φθορά, όταν το περιουσιακό στοιχείο παραμένει σε αδράνεια, συχνά συνεπάγονται τη μείωση των οικονομικών οφελών ή της δυνατότητας παροχής υπηρεσιών που αναμένονταν από το στοιχείο αυτό. Συνεπώς, όλοι οι ακόλουθοι παράγοντες λαμβάνονται υπόψη κατά τον προσδιορισμό της ωφέλιμης ζωής ενός περιουσιακού στοιχείου:

α) αναμενόμενη χρήση του περιουσιακού στοιχείου. Η χρήση εκτιμάται με βάση την αναμενόμενη παραγωγική δυναμικότητα ή το παραγόμενο προϊόν του περιουσιακού στοιχείου,

β) αναμενόμενη φυσική φθορά που εξαρτάται από λειτουργικούς παράγοντες, όπως ο αριθμός των βαρδιών για τον οποίο το περιουσιακό στοιχείο πρόκειται να χρησιμοποιηθεί και το πρόγραμμα επισκευών και συντήρησης, καθώς και η φροντίδα και συντήρηση του περιουσιακού στοιχείου όσο είναι σε αδράνεια,

γ) τεχνική ή εμπορική απαξίωση που προκύπτει από αλλαγές ή βελτιώσεις στην παραγωγή ή από μεταβολή στη ζήτηση της αγοράς για προϊόντα ή υπηρεσίες που προέρχονται από το περιουσιακό στοιχείο και

δ) νομικοί ή άλλοι περιορισμοί στη χρήση ενός περιουσιακού στοιχείου, όπως η λήξη της διάρκειας των σχετικών μισθώσεων.

51. Η ωφέλιμη ζωή ενός περιουσιακού στοιχείου ορίζεται με βάση την αναμενόμενη χρησιμότητά του για την οντότητα. Η πολιτική διαχείρισης των περιουσιακών στοιχείων της οντότητας μπορεί να περιλαμβάνει τη διάθεση των περιουσιακών στοιχείων, ύστερα από ορισμένο χρόνο ή μετά την ανάλωση ενός ορισμένου μέρους από τα οικονομικά οφέλη ή τη δυνατότητα παροχής υπηρεσίας που είναι ενσωματωμένα σε αυτά. Συνεπώς, η ωφέλιμη ζωή ενός περιουσιακού στοιχείου μπορεί να είναι βραχύτερη από την οικονομική ζωή του. Η εκτίμηση της ωφέλιμης ζωής ενός περιουσιακού στοιχείου είναι θέμα κρίσης, που βασίζεται στην εμπειρία της οντότητας από όμοια στοιχεία.
52. Η γη και τα κτήρια αποτελούν περιουσιακά στοιχεία που διαχωρίζονται και ταξινομούνται χωριστά, έστω και αν αποκτώνται μαζί. Με κάποιες εξαιρέσεις, όπως π.χ. η γη λατομείων και γαίες που χρησιμοποιούνται ως χώροι ταφής αποβλήτων, η γη έχει κατά κανόνα απεριόριστη ωφέλιμη ζωή και συνεπώς δεν αποσβένεται. Εάν στο κόστος της γης περιλαμβάνεται κόστος αποσυναρμολόγησης, απομάκρυνσης ή αποκατάστασης, αυτό το κόστος της γης αποσβένεται κατά την περίοδο που αποκτώνται οφέλη ή δυνατότητα παροχής υπηρεσιών, μέσω της πραγματοποίησης του κόστους αυτού. Τα κτήρια έχουν περιορισμένη ωφέλιμη ζωή και συνεπώς είναι αποσβέσιμα περιουσιακά στοιχεία. Μια αύξηση στην αξία της γης στην οποία βρίσκεται ένα κτήριο, δεν επηρεάζει τον προσδιορισμό του αποσβέσιμου ποσού του κτηρίου. Σε κάποιες περιπτώσεις η γη μπορεί να έχει περιορισμένη ωφέλιμη ζωή και αποσβένεται κατά την περίοδο που αναλώνονται οφέλη ή δυνατότητα παροχής υπηρεσιών που προσφέρει.

Μέθοδοι απόσβεσης

53. Η μέθοδος απόσβεσης αντικατοπτρίζει τον τρόπο με τον οποίο αναμένεται να αναλωθούν τα μελλοντικά οικονομικά οφέλη ή η δυνατότητα παροχής υπηρεσιών από την οντότητα.

54. Η μέθοδος απόσβεσης που εφαρμόζεται σε περιουσιακό στοιχείο πρέπει να επανεξετάζεται τουλάχιστον στη λήξη κάθε περιόδου αναφοράς και αν έχει σημειωθεί σημαντική μεταβολή στον τρόπο της αναμενόμενης ανάλωσης των μελλοντικών οικονομικών οφελών ή της δυνατότητας παροχής υπηρεσιών που ενσωματώνονται στο περιουσιακό στοιχείο, η μέθοδος πρέπει να τροποποιείται ώστε να αντικατοπτρίζει το νέο σχήμα. Τέτοια μεταβολή θα λογίζεται ως μεταβολή λογιστική εκτίμησης σύμφωνα με τη λογιστική πολιτική "Λογιστικές πολιτικές, μεταβολές λογιστικών εκτιμήσεων και λάθη".

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

Απομείωση

55. Τα στοιχεία των ενσώματων παγίων υπόκεινται σε έλεγχο απομείωσης σύμφωνα με τη λογιστική πολιτική «Απομείωση περιουσιακών στοιχείων που δημιουργούν χρηματοροές» ή τη λογιστική πολιτική «Απομείωση περιουσιακών στοιχείων που δε δημιουργούν χρηματοροές», αναλόγως.
56. Οι αποζημιώσεις από τρίτους για τα στοιχεία των ενσώματων παγίων που έχουν υποστεί απομείωση, απωλέσθηκαν ή εγκαταλείφθηκαν περιλαμβάνονται στην κατάσταση χρηματοοικονομικής επίδοσης όταν η αποζημίωση καθίσταται απαιτητή.

Αναταξινομήσεις

57. Η οντότητα αναταξινομεί ένα περιουσιακό στοιχείο από επενδυτικό σε ιδιοχρησιμοποιούμενο και το αντίστροφο, από επενδυτικό σε αποθέματα και το αντίστροφο και από ιδιοχρησιμοποιούμενο σε απόθεμα

και το αντίστροφο **όταν και μόνο όταν** υπάρχει αλλαγή στη χρήση του. Παραδείγματα ενδείξεων αλλαγής χρήσης είναι:

- α) έναρξη ιδιοχρησιμοποίησης ακινήτου ή έναρξη ανάπτυξης/αξιοποίησης του με σκοπό την ιδιοχρησιμοποίηση,
- β) έναρξη ανάπτυξης/αξιοποίησης του ακινήτου με σκοπό την πώληση, όταν πρόκειται για μεταφορά από τις επενδύσεις σε ακίνητα στα αποθέματα,
- γ) λήξη ιδιοχρησιμοποίησης όταν πρόκειται για μεταφορά από ιδιοχρησιμοποιούμενο ακίνητο στις επενδύσεις σε ακίνητα,
- δ) έναρξη λειτουργικής μίσθωσης σε εμπορική βάση όταν πρόκειται για μεταφορά από τα ιδιοχρησιμοποιούμενα ακίνητα ή τα αποθέματα στις επενδύσεις σε ακίνητα,
- ε) οντότητα που έχει ως λειτουργικό αντικείμενο την πώληση ακινήτων αποφασίζει την αξιοποίηση ιδιοχρησιμοποιούμενου ακινήτου του με σκοπό την πώληση.

58. Όταν η οντότητα αποφασίζει να διαθέσει ένα επενδυτικό ακίνητο, χωρίς την περαιτέρω ανάπτυξη/αξιοποίηση του, συνεχίζει να ταξινομεί το ακίνητο ως επενδυτικό μέχρι τη παύση αναγνώρισής του. Παρομοίως, εάν η οντότητα αρχίζει να ανακατασκευάζει ένα υπάρχων επενδυτικό ακίνητο, για μελλοντική χρήση ως επενδυτικό, το ακίνητο συνεχίζει να ταξινομείται ως επενδυτικό.

Παύση αναγνώρισης

59. Η λογιστική αξία ενός στοιχείου των ενσώματων παγίων παύει να αναγνωρίζεται:
- (α) κατά τη διάθεση ή
 - (β) όταν δεν αναμένονται μελλοντικά οικονομικά οφέλη ή δυνατότητα παροχής υπηρεσίας από τη χρήση ή τη διάθεση του στοιχείου.
60. Αν, η οντότητα αναγνωρίζει στη λογιστική αξία ενός στοιχείου των ενσώματων παγίων το κόστος αντικατάστασης τμήματος του στοιχείου, τότε διαγράφει τη λογιστική αξία του τμήματος που αντικαταστάθηκε ασχέτως αν το αντικαθιστάμενο τμήμα είχε αποσβεστεί ξεχωριστά. Αν δεν είναι πρακτικά δυνατό η οντότητα να προσδιορίσει τη λογιστική αξία του αντικαθιστάμενου τμήματος, μπορεί να χρησιμοποιήσει το κόστος της αντικατάστασης ως ένδειξη του κόστους του αντικαθιστάμενου τμήματος κατά το χρόνο της απόκτησης ή κατασκευής του.

61. Το κέρδος ή η ζημία που προκύπτει από την παύση αναγνώρισης στοιχείου των ενσώματων παγίων προσδιορίζεται ως η διαφορά μεταξύ του καθαρού προϊόντος διάθεσης και της λογιστικής αξίας του στοιχείου.
62. Το κέρδος ή η ζημία της προηγούμενης παραγράφου αναγνωρίζεται στην κατάσταση χρηματοοικονομικής επίδοσης (εκτός αν η λογιστική πολιτική «Μισθώσεις» απαιτεί διαφορετική αντιμετώπιση σε συναλλαγή πώλησης και επαναμίσθωσης).
63. Το αντάλλαγμα από τη διάθεση ενός στοιχείου των ενσώματων παγίων αναγνωρίζεται στην εύλογη αξία του. Αν η πληρωμή του στοιχείου αναβάλλεται, η διαφορά μεταξύ του ονομαστικού ποσού του εισπρακτέου ανταλλάγματος και της τιμής μετρητοίς αναγνωρίζεται ως έσοδο τόκου, κατά το χρονικό διάστημα της πίστωσης.

Γνωστοποιήσεις

64. Οι χρηματοοικονομικές καταστάσεις πρέπει να γνωστοποιούν για κάθε κατηγορία των ενσώματων παγίων:
- α) τις ωφέλιμες ζωές ή τους συντελεστές της απόσβεσης που χρησιμοποιήθηκαν,
 - β) την προ αποσβέσεων λογιστική αξία και τη σωρευμένη απόσβεση (συναθροιζόμενων των σωρευμένων ζημιών απομείωσης) αρχής και τέλους περιόδου αναφοράς και
 - γ) μία συμφωνία της λογιστικής αξίας κατά την αρχή και τη λήξη της περιόδου αναφοράς παρουσιάζοντας,
 - i) προσθήκες,
 - ii) διαθέσεις,
 - iii) ζημιές απομείωσης αναγνωρισμένες στα αποτελέσματα σύμφωνα με τη λογιστική πολιτική «Απομείωση περιουσιακών στοιχείων που δημιουργούν χρηματοροές», ή τη λογιστική πολιτική «Απομείωση περιουσιακών στοιχείων που δε δημιουργούν χρηματοροές», αναλόγως,
 - iv) ζημιές απομείωσης που αντιστρέφονται στα αποτελέσματα σύμφωνα με τη λογιστική πολιτική «Απομείωση περιουσιακών στοιχείων που δημιουργούν χρηματοροές», ή τη λογιστική πολιτική «Απομείωση περιουσιακών στοιχείων που δε δημιουργούν χρηματοροές», αναλόγως,
 - v) αποσβέσεις,
 - vi) καθαρές συναλλαγματικές διαφορές που προκύπτουν από τη μετατροπή των χρηματοοικονομικών καταστάσεων από το λειτουργικό νόμισμα σε διαφορετικό νόμισμα παρουσίασης, συμπεριλαμβανομένης της μετάφρασης μιας εκμετάλλευσης στο εξωτερικό στο νόμισμα παρουσίασης της οντότητας και

- vii) άλλες αλλαγές.
65. Οι χρηματοοικονομικές καταστάσεις πρέπει να γνωστοποιούν για κάθε κατηγορία των ενσώματων παγίων:
- α) την ύπαρξη και τα ποσά περιορισμών στους τίτλους ιδιοκτησίας και τα ενσώματα πάγια που φέρουν βάρη για την εξασφάλιση υποχρεώσεων,
 - β) το ποσό του κόστους που αναγνωρίστηκε στη λογιστική αξία του στοιχείου των ενσώματων παγίων κατά το στάδιο της κατασκευής του,
 - γ) τα ποσά των συμβατικών δεσμεύσεων για την απόκτηση ενσώματων παγίων και
 - δ) αν δεν παρουσιάζεται χωριστά στην Κατάσταση Χρηματοοικονομικής Επίδοσης, το ποσό της αποζημίωσης από τρίτα μέρη για στοιχεία ενσώματων παγίων που απομειώθηκαν, απωλέσθηκαν ή εγκαταλείφθηκαν.
66. Η επιλογή της μεθόδου απόσβεσης και η εκτίμηση της ωφέλιμης ζωής των περιουσιακών στοιχείων επαφίεται της κρίσης της οντότητας. Συνεπώς, η γνωστοποίηση των επιλεγμένων μεθόδων απόσβεσης και των εκτιμήσεων της ωφέλιμης ζωής ή των συντελεστών απόσβεσης, παρέχει στους χρήστες των χρηματοοικονομικών καταστάσεων πληροφορίες, που τους επιτρέπουν να εξετάζουν τις πολιτικές που έχει επιλέξει η διοίκηση και να κάνουν συγκρίσεις με άλλες οντότητες. Η οντότητα επίσης γνωστοποιεί:
- α) την απόσβεση, είτε αναγνωρίζεται στα αποτελέσματα είτε ως μέρος του κόστους άλλων περιουσιακών στοιχείων, κατά τη διάρκεια μιας περιόδου και
 - β) τη σωρευμένη απόσβεση στο τέλος της περιόδου αναφοράς.
67. Οι χρηματοοικονομικές καταστάσεις πρέπει να γνωστοποιούν για τα επενδυτικά ακίνητα:
- α) τις μεθόδους και τις σημαντικές παραδοχές που εφαρμόζονται κατά τον προσδιορισμό της εύλογης αξίας, συμπεριλαμβάνοντας μια κατάσταση για το αν ο προσδιορισμός της εύλογης αξίας βασίστηκε σε ενδείξεις της αγοράς ή περισσότερο σε άλλους παράγοντες λόγω της φύσης του ακινήτου ή έλλειψης συγκρίσιμων δεδομένων της αγοράς,
 - β) τον τρόπο προσδιορισμού της εύλογης αξίας, σύμφωνα με την παράγραφο 38,
 - γ) τα ποσά που αναγνωρίστηκαν στα αποτελέσματα αναφορικά με:
 - i) έσοδα μισθωμάτων από επενδυτικά ακίνητα,
 - ii) άμεσα λειτουργικά έξοδα (συμπεριλαμβανομένων των επισκευών και της συντήρησης) που προκύπτουν για επενδυτικά ακίνητα που δημιουργήσαν έσοδα μισθωμάτων κατά τη διάρκεια της περιόδου και

- iii) άμεσα λειτουργικά έξοδα (συμπεριλαμβανομένων των επισκευών και της συντήρησης) που προκύπτουν για επενδυτικά ακίνητα που δε δημιούργησαν έσοδα μισθωμάτων κατά τη διάρκεια της περιόδου,
- δ) την ύπαρξη και τα ποσά περιορισμών στη ρευστοποίηση των επενδυτικών ακινήτων ή στην απόδοση του εσόδου και του προϊόντος της διάθεσης,
- ε) συμβατικές δεσμεύσεις για την αγορά, κατασκευή ή αξιοποίηση των επενδυτικών ακινήτων ή για επισκευές, συντήρηση ή αναβάθμιση.
68. Οι χρηματοοικονομικές καταστάσεις πρέπει να γνωστοποιούν για τα επενδυτικά ακίνητα μια συμφωνία της λογιστικής αξίας τους στην αρχή και το τέλος της περιόδου αναφοράς, που να απεικονίζει τα ακόλουθα:
- α) προσθήκες, γνωστοποιώντας χωριστά εκείνες τις προσθήκες που προέρχονται από αποκτήσεις και εκείνες που προέρχονται από μεταγενέστερα κόστη που αναγνωρίζονται στη λογιστική αξία ενός περιουσιακού στοιχείου,
- β) διαθέσεις,
- γ) τις καθαρές συναλλαγματικές διαφορές που προκύπτουν κατά τη μετατροπή των χρηματοοικονομικών καταστάσεων από το νόμισμα λειτουργίας σε διαφορετικό νόμισμα παρουσίασης και κατά τη μετατροπή της εκμετάλλευσης στο εξωτερικό στο νόμισμα παρουσίασης της οντότητας,
- δ) μεταφορές προς και από τα αποθέματα και τα ιδιοχρησιμοποιούμενα ακίνητα και
- ε) άλλες μεταβολές.
69. Οι οντότητες ενθαρρύνονται αλλά δεν απαιτείται, να γνωστοποιούν τις ακόλουθες πληροφορίες:
- α) περιγραφή των πλήρως αποσβεσμένων ενσώματων περιουσιακών τους στοιχείων που εξακολουθούν να είναι σε χρήση και
- β) μία σύντομη περιγραφή των όποιων σημαντικών ενσώματων περιουσιακών στοιχείων έχουν υπό τον έλεγχό τους και τα οποία δεν τα έχουν αναγνωρίσει, καθώς δεν πληρούσαν τα κριτήρια αναγνώρισης όπως αυτά περιγράφονται στην παρούσα.

Ημερομηνία Έναρξης Ισχύος

70. Η παρούσα Λογιστική Πολιτική εφαρμόζεται για την κατάρτιση Χρηματοοικονομικών Καταστάσεων που καλύπτουν περιόδους αναφοράς που ξεκινούν από ή μετά, την 1/1/2025.

Παράρτημα

Παραδείγματα εφαρμογής

Τα παραδείγματα της Λογιστικής Οδηγίας εφαρμογής των ΕΛΠ αναφορικά με τα πάγια περιουσιακά στοιχεία είναι κατ' αρχήν συμβατά με την παρούσα λογιστική πολιτική. Τα ανωτέρω παραδείγματα συμπληρώνονται με το παρακάτω παράδειγμα που αφορά τα κόστη αποσυναρμολόγησης και αποκατάστασης.

Παράδειγμα

Η οντότητα Ο την 01/01/2020 αποκτά μέσω αγοράς ένα εργοστάσιο παραγωγής χημικών προϊόντων. Η τιμή μετρητοίς για την αγορά του εργοστασίου ανέρχεται σε 10.000.000 ευρώ. Σύμφωνα με τους περιβαλλοντικούς κανονισμούς που ισχύουν, η οντότητα σε 10 έτη οφείλει να αποσυναρμολογήσει τον εξοπλισμό του εργοστασίου και να αποκαταστήσει το χώρο όπου έχει τοποθετηθεί. Η οντότητα εκτιμά ότι το κόστος αποσυναρμολόγησης και αποκατάστασης που θα απαιτεί σε 10 έτη ανέρχεται σε 2.000.000 ευρώ. Επίσης, η οντότητα προσδιορίζει το επιτόκιο προεξόφλησης σε 11%. Η ωφέλιμη ζωή του εργοστασίου εκτιμάται σε 10 έτη.

Το κόστος του εργοστασίου περιλαμβάνει την τιμή μετρητοίς και την αρχική εκτίμηση του κόστους αποσυναρμολόγησης του και αποκατάστασης του χώρου όπου έχει τοποθετηθεί. Η προσαύξηση της αξίας του εργοστασίου κατά την αρχική αναγνώρισή του με τα κόστη αποσυναρμολόγησης και αποκατάστασης, προσδιορίζεται βάσει της παρούσας αξίας του ποσού που εκτιμάται ότι θα απαιτηθεί μελλοντικά για το σκοπό αυτό και στο οποίο επιμετρώνται και η αντίστοιχη πρόβλεψη που αναγνωρίζεται στη Κατάσταση Χρηματοοικονομικής Θέσης.

Στον παρακάτω πίνακα παρουσιάζεται η παρούσα αξία του κόστους αποσυναρμολόγησης και αποκατάστασης καθώς και οι τόκοι έξοδα (χρηματοοικονομικό κόστος) για κάθε περίοδο αναφοράς.

ημερομηνία	Παρούσα αξία πρόβλεψης	τόκοι-έξοδα	πρόβλεψη 31/12/XX
1/1/2020	704.368,96 €		
31/12/2020	704.368,96 €	77.480,59 €	781.849,54 €
31/12/2021	781.849,54 €	86.003,45 €	867.852,99 €
31/12/2022	867.852,99 €	95.463,83 €	963.316,82 €
31/12/2023	963.316,82 €	105.964,85 €	1.069.281,67 €
31/12/2024	1.069.281,67 €	117.620,98 €	1.186.902,66 €
31/12/2025	1.186.902,66 €	130.559,29 €	1.317.461,95 €
31/12/2026	1.317.461,95 €	144.920,81 €	1.462.382,76 €
31/12/2027	1.462.382,76 €	160.862,10 €	1.623.244,87 €
31/12/2028	1.623.244,87 €	178.556,94 €	1.801.801,80 €
31/12/2029	1.801.801,80 €	198.198,20 €	2.000.000,00 €

Την 01/01/2020 η οντότητα αναγνωρίζει το πάγιο περιουσιακό στοιχείο ως εξής:

Ενσώματο Πάγιο	10.704.368,96 €	
Ταμείο		10.000.000,00 €
Πρόβλεψη		704.368,96 €

Την 31/12/2020 η οντότητα θα πρέπει να αναγνωρίσει τόσο το έξοδο αποσβέσεων όσο και το χρηματοοικονομικό κόστος της ανέλιξης του ποσού της πρόβλεψης.

Αποσβέσεις	1.070.436,90 €	
Σωρευμένες Αποσβέσεις		1.070.436,90 €
Χρηματοοικονομικά έξοδα	77.480,59 €	
Πρόβλεψη		77.480,59 €

Εφόσον δεν υπάρξει οποιαδήποτε αλλαγή στην εκτίμηση του απαιτούμενου κόστους αποσυναρμολόγησης και απομάκρυνσης, στο χρονικό σημείο πραγματοποίησης αυτών, στο επιτόκιο προεξόφλησης και στην ωφέλιμη ζωή του παγίου, τότε η οντότητα την 31/12/2029 θα προχωρήσει στις κάτωθι λογιστικές εγγραφές:

Αποσβέσεις	10.704.368,96 €	
Σωρευμένες Αποσβέσεις		10.704.368,96 €
Χρηματοοικονομικά έξοδα	198.198,20 €	
Πρόβλεψη		198.198,20 €

Επομένως, το πάγιο περιουσιακό στοιχείο θα έχει αποσβεστεί πλήρως και η αξία της πρόβλεψης θα έχει ανέλθει στο ποσό των 2.000.000€, όσο ήταν δηλαδή η αρχική εκτίμηση.

ANASTASIOS MITSOU
02.03.2023 11:40

ΠΑΡΑΡΤΗΜΑ 2

Άυλα Περιουσιακά Στοιχεία

Σκοπός

1. Ο σκοπός της παρούσας Λογιστικής Πολιτικής είναι να καθορίσει το λογιστικό χειρισμό και τις γνωστοποιήσεις για τα άυλα περιουσιακά στοιχεία. Λαμβάνει υπόψη την προσέγγιση του IPSAS 31 των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων για το Δημόσιο Τομέα, του IAS 38 των Διεθνών Προτύπων Χρηματοοικονομικής Αναφοράς και των σχετικών διατάξεων των Ελληνικών Λογιστικών Προτύπων για τον Ιδιωτικό Τομέα (ΕΛΠ) και εμπεριέχει σαφείς αναφορές στις πηγές αυτές.

Πεδίο Εφαρμογής

2. Οι οντότητες που καταρτίζουν και παρουσιάζουν Χρηματοοικονομικές Καταστάσεις σύμφωνα με το Λογιστικό Πλαίσιο της Γενικής Κυβέρνησης (ΛΠΓΚ) εφαρμόζουν την παρούσα Λογιστική Πολιτική για τα άυλα περιουσιακά στοιχεία εκτός από:
 - α) χρηματοοικονομικά ή άυλα περιουσιακά στοιχεία, τα οποία αποτελούν αντικείμενο άλλων Λογιστικών Πολιτικών,
 - β) την αναγνώριση και επιμέτρηση των περιουσιακών στοιχείων που προέρχονται από εξερεύνηση και αξιολόγηση,
 - γ) δαπάνες για την ανάπτυξη της εξόρυξης και την εξόρυξη ορυκτών, πετρελαίου, φυσικού αερίου και παρόμοιων μη ανανεώσιμων πόρων,
 - δ) εξουσίες και δικαιώματα που παρέχονται βάσει νόμων, από το σύνταγμα ή από παρόμοια ισοδύναμα μέσα,
 - ε) αναβαλλόμενα κόστη απόκτησης και άυλα περιουσιακά στοιχεία, που προκύπτουν από συμβατικά δικαιώματα ασφαλιστικού φορέα, σύμφωνα με ασφαλιστήρια συμβόλαια που εμπίπτουν στο πεδίο εφαρμογής άλλων σχετικών εθνικών ή διεθνών προτύπων λογιστικής,
 - στ) αναβαλλόμενη φορολογική απαίτηση,

ζ) μη κυκλοφορόντα άυλα περιουσιακά στοιχεία που ταξινομούνται ως κατεχόμενα (διακρατούμενα) προς πώληση (ή περιλαμβάνονται σε ομάδα διάθεσης περιουσιακών στοιχείων που ταξινομείται ως κατεχόμενη προς πώληση).

Οι ελεγχόμενες οντότητες που καταρτίζουν και παρουσιάζουν Χρηματοοικονομικές Καταστάσεις με διαφορετικό λογιστικό πλαίσιο, αλλά ενοποιούνται στις Χρηματοοικονομικές Καταστάσεις οντότητας που εφαρμόζει το ΛΠΓΚ, για σκοπούς ενοποίησης εφαρμόζουν την παρούσα Λογιστική Πολιτική.

3. Κάποια είδη άυλων περιουσιακών στοιχείων δεν εμπίπτουν στο πεδίο εφαρμογής της παρούσας όπως: άυλα περιουσιακά στοιχεία προορισμένα από την οντότητα για πώληση, μισθώσεις, χρηματοοικονομικά περιουσιακά στοιχεία, αναγνώριση και αρχική επιμέτρηση περιουσιακών στοιχείων παραχώρησης υπηρεσιών και υπεραξία.
4. Μερικά άυλα περιουσιακά στοιχεία μπορεί να εμπεριέχονται σε ένα στοιχείο με φυσική υπόσταση, όπως ένας ψηφιακός δίσκος (στην περίπτωση του ηλεκτρονικού λογισμικού), μια νομική τεκμηρίωση (στην περίπτωση μιας άδειας ή ευρεσιτεχνίας ή φιλμ/ταινία). Κατά τον προσδιορισμό αν ένα περιουσιακό στοιχείο που ενσωματώνει συγχρόνως άυλα και υλικά στοιχεία, πρέπει να αντιμετωπίζεται σύμφωνα με τη λογιστική πολιτική περί ενσώματων παγίων ή ως ένα άυλο περιουσιακό στοιχείο σύμφωνα με την παρούσα, η οντότητα πρέπει να εκτιμήσει ποιο στοιχείο είναι περισσότερο σημαντικό. Για παράδειγμα, το λειτουργικό σύστημα ενός ηλεκτρονικού υπολογιστή όταν αποκτάται μαζί με το μηχάνημα, συνήθως είναι ένα αναπόσπαστο μέρος του και αναγνωρίζεται συνολικά ως ενσώματο περιουσιακό στοιχείο. Όταν το λογισμικό δεν είναι ένα αναπόσπαστο τμήμα του σχετικού υλικού, το λογισμικό αναγνωρίζεται ως ένα διακριτό άυλο περιουσιακό στοιχείο.
5. Αυτή η λογιστική πολιτική εφαρμόζεται μεταξύ άλλων, σε δαπάνες δραστηριοτήτων διαφήμισης, εκπαίδευσης, νεοφυών δραστηριοτήτων, έρευνας και ανάπτυξης. Οι δραστηριότητες έρευνας και ανάπτυξης κατευθύνονται προς την ανάπτυξη της γνώσης. Συνεπώς, μολονότι αυτές οι δραστηριότητες μπορεί να καταλήξουν σε ένα περιουσιακό στοιχείο με φυσική υπόσταση (για παράδειγμα ένα πρωτότυπο), το φυσικό στοιχείο του περιουσιακού στοιχείου είναι δευτερεύον ως προς το άυλο συνθετικό στοιχείο του, που είναι η γνώση που ενσωματώνεται σε αυτό.
6. Στην περίπτωση μιας χρηματοδοτικής μίσθωσης, το υποκείμενο περιουσιακό στοιχείο μπορεί να είναι είτε ενσώματο είτε άυλο. Μετά την αρχική αναγνώριση, ένας μισθωτής αντιμετωπίζει λογιστικά ένα άυλο περιουσιακό στοιχείο που κατέχεται βάσει μιας χρηματοδοτικής μίσθωσης, σύμφωνα με την παρούσα. Δικαιώματα σύμφωνα με τις συμβάσεις παραχώρησης αδειών εκμετάλλευσης για στοιχεία τέτοια όπως κινηματογραφικές ταινίες, βιντεοσκοπήσεις, θεατρικά έργα, χειρόγραφα, ευρεσιτεχνίες και συγγραφικά/πνευματικά δικαιώματα εμπίπτουν στο πεδίο εφαρμογής της παρούσας.

Ορισμοί

7. Για τους σκοπούς της παρούσας Λογιστικής Πολιτικής, οι ακόλουθοι όροι χρησιμοποιούνται σε αυτή, με τις εξής έννοιες:

Άυλο περιουσιακό στοιχείο (*intangible asset*) είναι ένα αναγνωρίσιμο μη νομισματικό/χρηματικό περιουσιακό στοιχείο χωρίς φυσική υπόσταση. Τυπικά παραδείγματα άυλων περιουσιακών στοιχείων στον δημόσιο τομέα είναι το λογισμικό των ηλεκτρονικών υπολογιστών, άδειες ευρεσιτεχνίας, συγγραφικά δικαιώματα κ.λπ.

Απόσβεση άυλου περιουσιακού στοιχείου (*amortization*) είναι η συστηματική κατανομή του αποσβέσιμου ποσού ενός άυλου περιουσιακού στοιχείου κατά τη διάρκεια της ωφέλιμης ζωής του.

Απομείωση (*Impairment*) είναι η απώλεια μελλοντικών οικονομικών οφελών ή δυνατότητας παροχής υπηρεσίας ενός περιουσιακού στοιχείου, πέραν και πλέον της συστηματικής αναγνώρισης απώλειας μελλοντικών οικονομικών οφελών ή της δυνατότητας παροχής υπηρεσίας του περιουσιακού στοιχείου, μέσω της απόσβεσης.

Αποσβέσιμο ποσό (*Depreciable amount*) είναι το κόστος ενός περιουσιακού στοιχείου ή άλλο ποσό που υποκαθιστά το κόστος, μείον την υπολειμματική του αξία.

Υπολειμματική αξία (*Residual value*) είναι το εκτιμώμενο ποσό που η οντότητα θα αποκτούσε επί του παρόντος από τη διάθεση ενός περιουσιακού στοιχείου μετά την αφαίρεση του εκτιμώμενου κόστους διάθεσης, εάν το περιουσιακό στοιχείο ήταν ήδη στην ηλικία και στις συνθήκες που αναμένονται κατά το τέλος της ωφέλιμης ζωής του.

Ωφέλιμη ζωή (*Useful life*) ενός περιουσιακού στοιχείου είναι είτε:

(α) η χρονική περίοδος κατά την οποία το περιουσιακό στοιχείο αναμένεται να χρησιμοποιηθεί ή να είναι διαθέσιμο για χρήση από την οντότητα ή

(β) ο αριθμός των μονάδων παραγωγής ή παρόμοιων μονάδων που η οντότητα αναμένει να λάβει από αυτό.

Λογιστική αξία (*Carrying value*). Το ποσό με το οποίο ένα στοιχείο εμφανίζεται στις χρηματοοικονομικές καταστάσεις συγκεκριμένης περιόδου αναφοράς. Είναι το ποσό στο οποίο ένα περιουσιακό στοιχείο αναγνωρίζεται αφαιρουμένης κάθε σωρευμένης απόσβεσης και σωρευμένων ζημιών απομείωσης.

Εύλογη αξία (Fair value) είναι το ποσό για το οποίο ένα περιουσιακό στοιχείο θα μπορούσε να ανταλλαχθεί ή μια υποχρέωση να διακανονισθεί, μεταξύ μερών που διαθέτουν τη γνώση και την ανεξαρτησία της βούλησης κατά τη συναλλαγή.

Ανακτήσιμο ποσό (Recoverable amount) ενός περιουσιακού στοιχείου ή μιας μονάδας δημιουργίας χρηματοροών είναι το μεγαλύτερο ποσό μεταξύ της εύλογης αξίας μείον το κόστος πώλησης και της αξίας χρήσης.

Αξία χρήσης περιουσιακού στοιχείου που δε δημιουργεί χρηματοροές (Value in use of a non cash-generating asset) είναι η παρούσα αξία της εναπομένουσας δυνατότητας παροχής υπηρεσίας ενός περιουσιακού στοιχείου.

Αξία χρήσης περιουσιακού στοιχείου που δημιουργεί χρηματοροές (Value in use of a cash-generating asset) είναι η παρούσα αξία των εκτιμώμενων μελλοντικών χρηματοροών που αναμένεται να αντληθούν από τη συνεχή χρήση ενός περιουσιακού στοιχείου και από τη διάθεσή του στο τέλος της ωφέλιμης ζωής του.

Έρευνα (research) είναι η πρωτότυπη και σχεδιασμένη διερεύνηση που αναλαμβάνεται με την προσδοκία απόκτησης νέας επιστημονικής ή τεχνικής γνώσης και κατανόησης.

Ανάπτυξη (development) είναι η εφαρμογή ευρημάτων έρευνας ή άλλης γνώσης σε ένα σχέδιο ή πρόγραμμα για την παραγωγή νέων ή ουσιωδώς βελτιωμένων υλικών, μηχανημάτων, μηχανισμών, προϊόντων, διαδικασιών, συστημάτων, ή υπηρεσιών πριν την έναρξη της εμπορικής παραγωγής ή χρήσης τους.

Όροι που καθορίζονται στο ΛΠΓΚ χρησιμοποιούνται στην παρούσα Λογιστική Πολιτική με την ίδια έννοια.

Άυλα περιουσιακά στοιχεία κληρονομιάς

8. Ορισμένα άυλα περιουσιακά στοιχεία, **εφ' όσον συνιστούν περιουσιακά στοιχεία της οντότητας αναφοράς**, δηλαδή συνιστούν πόρο ελεγχόμενο επί του παρόντος από την οντότητα ως αποτέλεσμα παρελθόντων γεγονότων ή συναλλαγών, ικανό να παρέχει υπηρεσίες που συμβάλλουν στην επίτευξη των σκοπών της οντότητας (δυνατότητα παροχής υπηρεσιών) ή να αυξάνει τις ταμειακές εισροές ή να μειώνει τις ταμειακές εκροές της οντότητας (δημιουργία οικονομικών οφελών), χαρακτηρίζονται ως άυλα περιουσιακά στοιχεία κληρονομιάς λόγω της πολιτιστικής, περιβαλλοντικής ή και ιστορικής σημασίας τους. Παραδείγματα τέτοιων άυλων περιουσιακών στοιχείων είναι η καταγραφή σημαντικών ιστορικών

γεγονότων, το δικαίωμα χρήσης του ομοιώματος ενός σημαντικού δημόσιου προσώπου (π.χ. σε γραμματόσημα ή συλλεκτικά νομίσματα). Τα χαρακτηριστικά των άυλων περιουσιακών στοιχείων κληρονομιάς μπορεί περιλαμβάνουν (χωρίς να περιορίζονται σε αυτά) τα ακόλουθα:

- α) νομικές ή κανονιστικές δεσμεύσεις μπορεί να επιβάλλουν απαγορεύσεις ή αυστηρούς περιορισμούς στη διάθεσή τους π.χ. μέσω πώλησης,
- β) είναι συχνά αναντικατάστατα και η πολιτιστική, περιβαλλοντική ή και ιστορική σημασία τους μπορεί να αυξάνεται με το πέρασμα του χρόνου ακόμα και όταν η φυσική τους κατάσταση χειροτερεύει,
- γ) δεν επιδέχονται χρηματοοικονομική επιμέτρηση για σκοπούς λογιστικής απεικόνισης στο μέτρο που δε συνιστούν πόρους, ήτοι δε συνιστούν στοιχεία με δυνατότητα παροχής υπηρεσιών ή δυνατότητα δημιουργίας οικονομικών οφελών,
- δ) μπορεί να είναι δύσκολο να υπολογισθεί η ωφέλιμη ζωή τους, που σε ορισμένες περιπτώσεις μπορεί να είναι και εκατοντάδες χρόνια,
- ε) η λογιστική αξία στην οποία επιμετρούνται, στο μέτρο που συνιστούν πόρους, δεν έχει σαν σκοπό να αντικατοπτρίσει και είναι απίθανο να αντικατοπτρίζει την πολιτιστική, περιβαλλοντική, εκπαιδευτική ή ιστορική αξία τους.

Αναγνώριση κατά ορισμό

9. Ένα άυλο πληροί τον ορισμό και προσδιορίζεται ως άυλο εφόσον:

- α) είναι διαχωρίσιμο, δηλαδή μπορεί να διαχωριστεί από την οντότητα και να πωληθεί, μεταβιβαστεί, παραχωρηθεί, ενοικιαστεί ή ανταλλαχθεί είτε μεμονωμένα είτε με σχετικό συμβόλαιο, προσδιορισμένο/αναγνωρίσιμο περιουσιακό στοιχείο ή υποχρέωση, ασχέτως εάν η οντότητα προτίθεται να το πράξει ή
- β) προκύπτει από συμβατικά ή άλλα νομικά δικαιώματα, ασχέτως εάν τα δικαιώματα αυτά είναι μεταβιβάσιμα ή διαχωρίσιμα από την οντότητα ή από άλλα δικαιώματα και δεσμεύσεις.

Έλεγχος επί περιουσιακού στοιχείου

10. Η οντότητα ελέγχει ένα περιουσιακό στοιχείο εάν έχει την εξουσία να λαμβάνει τα μελλοντικά οικονομικά οφέλη ή τη δυνατότητα παροχής υπηρεσιών που απορρέουν από τον υποκείμενο πόρο και να περιορίζει την πρόσβαση άλλων στα οφέλη αυτά ή τη δυνατότητα παροχής υπηρεσιών. Η ικανότητα της οντότητας να ελέγχει τα μελλοντικά οικονομικά οφέλη ή τη δυνατότητα παροχής υπηρεσιών από ένα άυλο περιουσιακό στοιχείο, απορρέει κανονικά από νόμιμα δικαιώματα τα οποία μπορούν αν χρειαστεί να καταστούν δικαστικώς εκτελεστά. Εν απουσία νόμιμων δικαιωμάτων, είναι δυσκολότερο να στοιχειοθετηθεί ο έλεγχος. Ωστόσο, η εκτελεστότητα ενός δικαιώματος δεν αποτελεί τον αναγκαίο όρο για έλεγχο, διότι η οντότητα μπορεί να είναι σε θέση να ελέγχει με κάποιο άλλο τρόπο τα μελλοντικά οικονομικά οφέλη και τη δυνατότητα παροχής υπηρεσιών του περιουσιακού στοιχείου.
11. Η επιστημονική και τεχνολογική γνώση μπορεί να οδηγήσει σε αύξηση των μελλοντικών οικονομικών οφελών ή τη δυνατότητα παροχής υπηρεσιών. Η οντότητα ελέγχει τα οφέλη αυτά ή τη δυνατότητα παροχής υπηρεσιών εάν για παράδειγμα, η γνώση προστατεύεται νομικά από πνευματικά δικαιώματα, από ένα περιορισμό στη σύναψη μίας εμπορικής σύμβασης (όταν επιτρέπεται) ή μέσω επιβολής νομικών δεσμεύσεων στους υπαλλήλους σχετικά με τη διατήρηση εμπιστευτικότητας.

Μελλοντικά οφέλη ή δυνατότητα παροχής υπηρεσιών

12. Τα μελλοντικά οικονομικά οφέλη ή δυνατότητα παροχής υπηρεσιών που απορρέουν από ένα άυλο περιουσιακό στοιχείο μπορεί να περιλαμβάνουν έσοδα από την πώληση αγαθών και υπηρεσιών, εξοικονόμηση κόστους ή άλλα οφέλη που προκύπτουν για την οντότητα από τη χρήση του άυλου περιουσιακού στοιχείου. Για παράδειγμα, η χρήση πνευματικής ιδιοκτησίας στη διαδικασία παραγωγής ή παροχής υπηρεσίας, μπορεί να οδηγήσει σε μείωση του μελλοντικού κόστους παραγωγής ή κόστους παροχής υπηρεσίας ή να βελτιώσει την παροχή της υπηρεσίας, παρά να αυξήσει τα έσοδα. Ενδεικτικά αναφέρεται η περίπτωση της ανάπτυξης ενός διαδικτυακού (on-line) συστήματος ανανέωσης των διπλωμάτων οδήγησης που έχει σαν αποτέλεσμα τον περιορισμό του κόστους σε ανθρώπινο δυναμικό που εμπλέκεται στη διαδικασία ενώ συγχρόνως μπορεί να αυξήσει την ταχύτητα ολοκλήρωσης της παρεχόμενης υπηρεσίας.

Αναγνώριση άυλου περιουσιακού στοιχείου και επιμέτρηση

13. Για να αναγνωρισθεί ένα περιουσιακό στοιχείο ως άυλο πρέπει να πληροί:
- α. τον ορισμό ενός άυλου περιουσιακού στοιχείου και
 - β. τα κριτήρια αναγνώρισης όπως ορίζονται στην παράγραφο 9.
14. Περαιτέρω ένα άυλο περιουσιακό στοιχείο αναγνωρίζεται εάν και μόνο πληροί τα κάτωθι κριτήρια:
- α. είναι πιθανό ότι τα μελλοντικά οικονομικά οφέλη ή η δυνατότητα παροχής υπηρεσιών που απορρέουν από το άυλο περιουσιακό στοιχείο θα εισρεύσουν στην οντότητα και
 - β. το κόστος ή η εύλογη αξία του περιουσιακού στοιχείου, μπορεί να επιμετρηθεί με ένα τρόπο που πληροί τα ποιοτικά χαρακτηριστικά και τις αρχές εφαρμογής, λαμβάνοντας υπόψη τους περιορισμούς της πληροφόρησης.¹
15. Ελλείψει ή αδυναμία ανάκτησης της πληροφορίας του κόστους κτήσης, τα άυλα περιουσιακά στοιχεία επιμετρούνται κατά την αρχική αναγνώριση στην εύλογη αξία ως τεκμαρτό κόστος κτήσης. Ειδικότερα, στην περίπτωση περιουσιακών στοιχείων κληρονομιάς, η επιμέτρηση κατά την αρχική αναγνώριση γίνεται κατά κανόνα στην αξία χρήσης. Η επιμέτρηση κατά την αρχική αναγνώριση στο τεκμαρτό κόστος κτήσης δε συνεπάγεται την μέθοδο της αναπροσαρμογής κατά τη μεταγενέστερη επιμέτρηση.
16. Η φύση των άυλων περιουσιακών στοιχείων είναι τέτοια, που σε αρκετές περιπτώσεις δεν υπάρχουν συμπληρώσεις του στοιχείου ή αντικαταστάσεις των τμημάτων του. Ως εκ τούτου, οι περισσότερες μεταγενέστερες δαπάνες είναι πιθανό να διατηρήσουν τα μελλοντικά οικονομικά οφέλη ή τη δυνατότητα παροχής υπηρεσιών που ενσωματώνονται στο υπάρχον άυλο περιουσιακό στοιχείο, παρά να πληρούν καθαυτές τον ορισμό του άυλου και τα προαναφερθέντα κριτήρια αναγνώρισης της παρούσας. Επιπλέον, είναι συχνά δύσκολο να αποδίδονται τέτοιες μεταγενέστερες δαπάνες, απευθείας σε ένα συγκεκριμένο άυλο περιουσιακό στοιχείο παρά στην οντότητα ως σύνολο. Συνεπώς, μόνο σπάνια οι μεταγενέστερες δαπάνες, εκείνες δηλαδή που πραγματοποιούνται μετά την αρχική αναγνώριση ενός αποκτηθέντος άυλου περιουσιακού στοιχείου ή μετά την ολοκλήρωση ενός εσωτερικώς δημιουργημένου άυλου περιουσιακού στοιχείου, αναγνωρίζονται στη λογιστική αξία του άυλου περιουσιακού στοιχείου. Μεταγενέστερες δαπάνες σε σήματα, τίτλους εφημερίδων και περιοδικών, τίτλους εκδόσεων, πελατολόγια, και παρόμοια στοιχεία (είτε έχουν αποκτηθεί εξωτερικώς είτε έχουν δημιουργηθεί εσωτερικά) αναγνωρίζονται κατά

¹ Άρθρο 13 του π. δ 54/2018, όπως τροποποιήθηκε και ισχύει.

κανόνα στα αποτελέσματα όταν πραγματοποιούνται. Αυτό συμβαίνει διότι η δαπάνη δεν μπορεί να διαχωριστεί από τη συνολική δαπάνη ανάπτυξης των δραστηριοτήτων της οντότητας.

Διακριτή απόκτηση

17. Κατά κανόνα, το αντίτιμο που καταβάλει η οντότητα προκειμένου να αποκτήσει ξεχωριστά ένα άυλο περιουσιακό στοιχείο, αντικατοπτρίζει τις προσδοκίες για την πιθανότητα ότι τα αναμενόμενα μελλοντικά οικονομικά οφέλη ή η δυνατότητα παροχής υπηρεσιών που ενσωματώνονται στο περιουσιακό στοιχείο, θα εισρεύσουν στην οντότητα. Με άλλα λόγια, η οντότητα προσδοκεί εισροή οικονομικών οφελών ή δυνατότητα παροχής υπηρεσιών, ακόμη και εάν υπάρχει αβεβαιότητα ως προς το χρόνο ή το ποσό της εισροής. Συνεπώς, το κριτήριο της παραγράφου 14(α), θεωρείται ότι ικανοποιείται για άυλα περιουσιακά στοιχεία που αποκτώνται ξεχωριστά.
18. Επιπρόσθετα, το κόστος ενός άυλου περιουσιακού στοιχείου που αποκτάται ξεχωριστά μπορεί συνήθως να αποτιμάται αξιόπιστα. Αυτό συμβαίνει ιδιαίτερος, όταν το τίμημα της αγοράς είναι σε ταμειακά διαθέσιμα ή άλλα νομισματικά περιουσιακά στοιχεία.
19. Το κόστος ενός άυλου περιουσιακού στοιχείου που αποκτήθηκε ξεχωριστά εμπεριέχει:
 - α. την τιμή αγοράς του, συμπεριλαμβανομένων των εισαγωγικών δασμών και των μη επιστρεπτέων φόρων αγοράς, μετά την αφαίρεση των εμπορικών εκπτώσεων και μειώσεων τιμών και
 - β. κάθε άμεσα επιρριπτό κόστος προετοιμασίας του περιουσιακού στοιχείου για την προοριζόμενη χρήση του.
20. Παραδείγματα άμεσα επιρριπτού κόστους:
 - α. το κόστος των παροχών προς του εργαζόμενους που συνδέεται άμεσα με την θέση του περιουσιακού στοιχείου στη λειτουργική του κατάσταση,
 - β. οι επαγγελματικές αμοιβές που προκύπτουν άμεσα για να φέρουν το περιουσιακό στοιχείο στη λειτουργική του κατάσταση και
 - γ. το κόστος των δοκιμών της ορθής λειτουργίας του περιουσιακού στοιχείου.
21. Παραδείγματα δαπανών που δεν αποτελούν μέρος του κόστους ενός άυλου περιουσιακού στοιχείου:
 - α. το κόστος παρουσίασης νέου προϊόντος ή υπηρεσίας (συμπεριλαμβανομένου και του κόστους διαφήμισης και δραστηριοτήτων προώθησης),

- β. το επιχειρησιακό κόστος σε νέα τοποθεσία ή με νέα κατηγορία πελατών (συμπεριλαμβανομένου και του κόστους εκπαίδευσης του προσωπικού) και
- γ. τα διοικητικά και τα άλλα γενικά κόστη.
22. Η αναγνώριση κόστους στη λογιστική αξία ενός άυλου περιουσιακού στοιχείου παύει, όταν το στοιχείο βρίσκεται στην κατάσταση που απαιτείται για τη λειτουργία που επιδιώκεται από τη διοίκηση. Συνεπώς, το κόστος της χρήσης ή επανατοποθέτησης ενός άυλου περιουσιακού στοιχείου δε συμπεριλαμβάνεται στη λογιστική του αξία. Για παράδειγμα τα ακόλουθα κόστη δε συμπεριλαμβάνονται στη λογιστική αξία ενός άυλου περιουσιακού στοιχείου:
- α. τα κόστη που πραγματοποιούνται όταν ένα στοιχείο που είναι σε θέση να λειτουργήσει με τον τρόπο που επιδιώκεται από τη διοίκηση και δε χρησιμοποιείται ακόμη και
- β. οι αρχικές λειτουργικές ζημιές, όπως εκείνες που πραγματοποιούνται καθώς αναπτύσσεται η ανάγκη για την παραγωγική λειτουργία του περιουσιακού στοιχείου.
23. Ορισμένες δραστηριότητες που σχετίζονται με την ανάπτυξη ενός άυλου περιουσιακού στοιχείου, μπορεί να μην απαιτούνται για να έρθει το στοιχείο στη θέση και την κατάσταση που χρειάζεται για τη λειτουργία του με το τρόπο που επιδιώκεται από τη διοίκηση. Οι παρεμπόμπουσες αυτές δραστηριότητες μπορεί να λάβουν χώρα πριν ή κατά τη διάρκεια των δραστηριοτήτων της ανάπτυξης του άυλου περιουσιακού στοιχείου. Το κόστος των παρεμπόμπουσών αυτών δραστηριοτήτων αναγνωρίζονται απευθείας στα αποτελέσματα.
24. Εάν η πληρωμή αναβάλλεται πέραν των συνήθων πιστωτικών όρων, η διαφορά μεταξύ της τιμής μετρητοίς για την αγορά ενός άυλου παγίου και του συνόλου των πληρωμών, **αναγνωρίζεται ως έξοδο τόκων**, κατά τη διάρκεια της περιόδου της τεκμαιρόμενης πίστωσης.

Απόκτηση άυλου περιουσιακού στοιχείου κατόπιν εξαγοράς ή συνένωσης

25. Αν ένα άυλο περιουσιακό στοιχείο αποκτήθηκε μέσω απόκτησης ή συνένωσης οντοτήτων, το κόστος αυτού θα είναι η εύλογη αξία του, κατά την ημερομηνία της απόκτησης ή συγχώνευσης.
26. Η οντότητα που αποκτά μία άλλη οντότητα καθώς και η οντότητα που προκύπτει από συνένωση, αναγνωρίζει ένα άυλο περιουσιακό στοιχείο διακριτά από την υπεραξία της αποκτώμενης οντότητας ή των συνενωμένων οντοτήτων κατά την ημερομηνία της απόκτησης ή συνένωσης. Σε κάθε περίπτωση ο ορισμός και τα κριτήρια αναγνώρισης των παραγράφων 13 και 14 πρέπει να πληρούνται και για τα εν λόγω άυλα περιουσιακά στοιχεία.

27. Αν ένα άυλο περιουσιακό στοιχείο που αποκτήθηκε μέσω απόκτησης ή συνένωσης οντοτήτων είναι διαχωρίσιμο ή προκύπτει από συμβατικά ή άλλα νομικά δικαιώματα, η εύλογη αξία του θα μπορεί να εκτιμηθεί αξιόπιστα λόγω της ύπαρξης επαρκούς πληροφόρησης. Ωστόσο, όταν η πληροφόρηση για τον υπολογισμό της εύλογης αξίας ενός άυλου περιουσιακού στοιχείου καταλήγει σε ένα εύρος αποτελεσμάτων με διαφορετικές πιθανότητες, η αβεβαιότητα αυτή πρέπει να υπεισέλθει στον υπολογισμό της εύλογης αξίας του περιουσιακού στοιχείου.
28. Η οντότητα που αποκτά μία άλλη οντότητα καθώς και η οντότητα που προκύπτει από συνένωση, δύναται να αναγνωρίσει μία ομάδα σχετικών μεταξύ τους άυλων περιουσιακών στοιχείων σαν ένα στοιχείο, με την προϋπόθεση ότι τα σχετιζόμενα περιουσιακά στοιχεία έχουν παρόμοιες ωφέλιμες ζωές. Για παράδειγμα ο όρος εμπορική επωνυμία είναι ένας όρος που συνήθως αναφέρεται σε μια ομάδα συσχετιζόμενων περιουσιακών στοιχείων όπως εμπορικό σήμα και η συνοδευτική επωνυμία πατεντών - ευρεσιτεχνιών κ.λπ.

Άυλα περιουσιακά στοιχεία που έχουν αποκτηθεί από μη ανταλλακτικές συναλλαγές

29. Σε ορισμένες περιπτώσεις άυλα περιουσιακά στοιχεία μπορούν να αποκτηθούν μέσω μη ανταλλακτικών συναλλαγών. Αυτό μπορεί να συμβεί όταν μια οντότητα μεταβιβάζει μέσω μίας μη ανταλλακτικής συναλλαγής σε μία άλλη οντότητα, ένα άυλο περιουσιακό στοιχείο όπως π.χ. δικαιώματα προσγείωσης, ραδιοτηλεοπτικά δικαιώματα και δικαιώματα μετάδοσης τηλεοπτικών και ραδιοφωνικών εκπομπών, δικαιώματα ποσόστωσης εισαγωγών ή δικαιώματα πρόσβασης σε άλλους πόρους περιορισμένης πρόσβασης.
30. Στις περιπτώσεις αυτές, το κόστος του στοιχείου είναι η εύλογη αξία του κατά την ημερομηνία που αποκτήθηκε. Για τους σκοπούς της συγκεκριμένης λογιστικής πολιτικής, η επιμέτρηση στην εύλογη αξία κατά την αρχική αναγνώριση ενός άυλου περιουσιακού στοιχείου που αποκτάται μέσω μίας μη ανταλλακτικής συναλλαγής, δε συνεπάγεται τη μέθοδο της αναπροσαρμογής για τη μεταγενέστερη επιμέτρηση.

Ανταλλαγές περιουσιακών στοιχείων

31. Όταν ένα άυλο πάγιο αποκτάται σε αντάλλαγμα ενός μη χρηματικού περιουσιακού στοιχείου ή περιουσιακών στοιχείων ή ενός συνδυασμού χρηματικών και μη χρηματικών περιουσιακών στοιχείων, το κόστος επιμετράται στην εύλογη αξία του εφόσον μπορεί να επιμετρηθεί αξιόπιστα ή σε διαφορετική περίπτωση στην εύλογη αξία του περιουσιακού στοιχείου που παραχωρήθηκε, ακόμα και αν το παραχωρηθέν μη χρηματικό περιουσιακό στοιχείο δεν αποαναγνωρίζεται αμέσως. Εάν το αποκτηθέν

περιουσιακό στοιχείο δεν επιμετράται στην εύλογη αξία επειδή (α) η συναλλαγή ανταλλαγής στερείται εμπορικής ουσίας ή (β) η εύλογη αξία τόσο του περιουσιακού στοιχείου που λαμβάνεται όσο και του περιουσιακού στοιχείου που παραχωρείται δεν μπορεί να επιμετρηθεί αξιόπιστα, τότε επιμετράται στη λογιστική αξία του περιουσιακού στοιχείου που παραχωρήθηκε.

Εσωτερικώς δημιουργούμενη υπεραξία

32. Σε κάποιες περιπτώσεις πραγματοποιούνται δαπάνες με σκοπό τη δημιουργία μελλοντικών οικονομικών οφελών ή δυνατότητας παροχής υπηρεσιών, οι οποίες δεν έχουν ως αποτέλεσμα τη δημιουργία άυλου περιουσιακού στοιχείου που πληροί τα κριτήρια αναγνώρισης της παρούσας. Τέτοιου είδους δαπάνες συχνά περιγράφονται ως συμβάλλουσες σε εσωτερικώς δημιουργημένη υπεραξία. Η εσωτερικώς δημιουργημένη υπεραξία δεν αναγνωρίζεται ως άυλο περιουσιακό στοιχείο, γιατί δεν αποτελεί ταυτοποιήσιμο πόρο (δηλαδή δε διαχωρίζεται ούτε προκύπτει από συμβατικά ή άλλα νομικά δικαιώματα) που ελέγχεται από την οντότητα και μπορεί να επιμετρηθεί αξιόπιστα στο κόστος.
33. Η διαφορά ανάμεσα στην αγοραία αξία μιας οντότητας και της λογιστικής αξίας των αναγνωρίσιμων καθαρών περιουσιακών στοιχείων της, δύναται σε οποιαδήποτε χρονική στιγμή να εκφράσει ένα εύρος παραγόντων που επηρεάζουν την αξία της οντότητας. Εντούτοις η διαφορά αυτή, δεν αντιπροσωπεύει το κόστος δημιουργημένου άυλου περιουσιακού στοιχείου που ελέγχεται από την οντότητα.

Εσωτερικώς δημιουργημένα άυλα περιουσιακά στοιχεία

34. Σε ορισμένες περιπτώσεις είναι δύσκολο να εκτιμηθεί το εάν το κόστος ενός εν δυνάμει εσωτερικώς δημιουργημένου άυλου περιουσιακού στοιχείου πληροί τις προϋποθέσεις λόγω προβλημάτων στο:
- α. να διαπιστωθεί αν και πότε υφίσταται ένας ταυτοποιήσιμος πόρος, που αναμένεται ότι θα δημιουργήσει οικονομικά οφέλη ή δυνατότητα παροχής υπηρεσιών,
- β. να προσδιορίσει το κόστος του περιουσιακού στοιχείου αξιόπιστα. Σε μερικές περιπτώσεις, το κόστος ενός εσωτερικώς δημιουργημένου άυλου περιουσιακού στοιχείου, δεν μπορεί να διαχωριστεί από το κόστος διατήρησης ή αύξησης της εσωτερικώς δημιουργούμενης υπεραξίας της οντότητας ή των καθημερινών επιχειρησιακών δραστηριοτήτων.

35. Προκειμένου η οντότητα να εκτιμήσει, εάν ένα εσωτερικώς δημιουργημένο άυλο περιουσιακό στοιχείο πληροί τα κριτήρια αναγνώρισης, ταξινομεί τη δημιουργία του περιουσιακού στοιχείου σε:
- α. φάση έρευνας και
 - β. φάση ανάπτυξης.

Μολονότι οι όροι «έρευνα»² και «ανάπτυξη»² ορίζονται στους Γενικούς Ορισμούς Λογιστικής του Εννοιολογικού Πλαισίου, οι όροι «φάση έρευνας» και «φάση ανάπτυξης» έχουν μία ευρύτερη έννοια. Έτσι η φάση ανάπτυξης μπορεί να περιλαμβάνει και δραστηριότητες που από τη φύση τους θα χαρακτηρίζονταν μεν ερευνητικές αλλά που είναι πλήρως στοχευμένες στην ανάπτυξη συγκεκριμένου άυλου περιουσιακού στοιχείου και επομένως εντάσσονται στη φάση ανάπτυξης του στοιχείου αυτού. Εάν η οντότητα δεν μπορεί να διαχωρίσει τη φάση έρευνας από τη φάση ανάπτυξης ενός εσωτερικού προγράμματος δημιουργίας άυλου περιουσιακού στοιχείου, η οντότητα χειρίζεται τις δαπάνες αυτού του προγράμματος ως να πραγματοποιήθηκαν μόνο για τη φάση της έρευνας.

Φάση έρευνας

36. Η οντότητα δεν είναι δυνατό να στοιχειοθετήσει ότι από έρευνα (ή από τη φάση έρευνας ενός εσωτερικού προγράμματος), προκύπτει ένα άυλο περιουσιακό στοιχείο. Επομένως, από έρευνα (ή από τη φάση έρευνας ενός εσωτερικού προγράμματος) ουδέν περιουσιακό στοιχείο προκύπτει και ουδέν αναγνωρίζεται. Δαπάνες έρευνας (ή κατά τη φάση έρευνας ενός εσωτερικού προγράμματος) αναγνωρίζονται ως έξοδα, όταν καθίστανται δεδουλευμένες.
37. Ενδεικτικές περιπτώσεις ερευνητικών δραστηριοτήτων είναι:
- α. δραστηριότητες που αποσκοπούν στην απόκτηση νέων γνώσεων,
 - β. η αναζήτηση, αξιολόγηση και τελική επιλογή εφαρμογών πορισμάτων έρευνας ή άλλων γνώσεων,
 - γ. η αναζήτηση εναλλακτικών λύσεων, σχετικά με υλικά, συσκευές, προϊόντα, διαδικασίες, συστήματα ή υπηρεσίες και

² Παράρτημα 6 «Γενικοί ορισμοί Λογιστικής» του π. δ. 54/2018, όπως τροποποιήθηκε και ισχύει.

δ. η διαμόρφωση, ο σχεδιασμός, η αξιολόγηση και η τελική επιλογή των δυνατών εναλλακτικών λύσεων για νέα βελτιωμένα υλικά, συσκευές, προϊόντα, διαδικασίες, συστήματα ή υπηρεσίες.

Φάση ανάπτυξης

38. Ένα άυλο περιουσιακό στοιχείο που προέρχεται από ανάπτυξη (ή από τη φάση της ανάπτυξης ενός εσωτερικού προγράμματος) αναγνωρίζεται μόνο εφόσον η οντότητα μπορεί να στοιχειοθετήσει όλα τα ακόλουθα:

α. την τεχνική δυνατότητα ολοκλήρωσης του άυλου περιουσιακού στοιχείου προκειμένου να είναι διαθέσιμο προς χρήση ή πώληση,

β. την πρόθεσή της να ολοκληρώσει το άυλο περιουσιακό στοιχείο και να το χρησιμοποιήσει ή να το πουλήσει,

γ. την ικανότητά της να χρησιμοποιήσει ή να πουλήσει το άυλο περιουσιακό στοιχείο,

δ. πώς το άυλο περιουσιακό στοιχείο πιθανώς θα δημιουργήσει μελλοντικά οικονομικά οφέλη ή δυνατότητα παροχής υπηρεσιών. Μεταξύ άλλων, η οντότητα μπορεί να υποδείξει την ύπαρξη αγοράς για το προϊόν του άυλου περιουσιακού στοιχείου ή για το ίδιο ή αν πρόκειται να χρησιμοποιείται εσωτερικώς, τη χρησιμότητα του άυλου περιουσιακού στοιχείου,

ε. τη διαθεσιμότητα των κατάλληλων τεχνικών, χρηματοοικονομικών και άλλων πόρων για να ολοκληρώσει την ανάπτυξη και να χρησιμοποιήσει ή πωλήσει το άυλο περιουσιακό στοιχείο και

στ. την ικανότητά της να επιμετρά αξιόπιστα τις δαπάνες που αποδίδονται στο άυλο περιουσιακό στοιχείο, κατά τη διάρκεια της ανάπτυξής του.

39. Στη φάση ανάπτυξης ενός εσωτερικού προγράμματος η οντότητα μπορεί σε ορισμένες περιπτώσεις, να ταυτοποιήσει ένα άυλο περιουσιακό στοιχείο και να στοιχειοθετήσει ότι το περιουσιακό αυτό στοιχείο θα δημιουργήσει μελλοντικά οικονομικά οφέλη ή δυνατότητα παροχής υπηρεσιών. Αυτό γιατί η φάση της ανάπτυξης ενός προγράμματος, είναι προηγμένη σε σχέση με τη φάση της έρευνας.

40. Παραδείγματα δραστηριοτήτων ανάπτυξης μπορεί να είναι:

α. ο σχεδιασμός, κατασκευή και η προ-παραγωγής ή προ-χρήσης δοκιμή πρωτοτύπων και προτύπων,

β. ο σχεδιασμός εργαλείων, συσκευών, καλουπιών και μητρών που εμπερικλείουν νέα τεχνολογία,

- γ. ο σχεδιασμός, κατασκευή και λειτουργία μίας πιλοτικής εγκατάστασης ή επιχειρησιακής λειτουργίας σε κλίμακα που δεν είναι οικονομικώς ικανή για εμπορική παραγωγή ή παροχή υπηρεσιών,
- δ. ο σχεδιασμός, κατασκευή και δοκιμή μίας επιλεγμένης εναλλακτικής λύσης για νέα ή βελτιωμένα υλικά, συσκευές, προϊόντα, διαδικασίες, συστήματα ή υπηρεσίες και
- ε. κόστη ανάπτυξης ιστοσελίδων και κόστη ανάπτυξης λογισμικού.
41. Περαιτέρω, προκειμένου η οντότητα να στοιχειοθετήσει ότι ένα άυλο περιουσιακό στοιχείο πιθανώς θα δημιουργήσει μελλοντικά οικονομικά οφέλη ή δυνατότητα παροχής υπηρεσιών, η οντότητα εκτιμά τα μελλοντικά οικονομικά οφέλη ή τη δυνατότητα παροχής υπηρεσιών που πιθανώς να αποκομίσει από το περιουσιακό στοιχείο, βάσει των λογιστικών πολιτικών «Απομείωση περιουσιακών στοιχείων που δε δημιουργούν χρηματοροές» ή «Απομείωση περιουσιακών στοιχείων που δημιουργούν χρηματοροές».
42. Η διαθεσιμότητα των πόρων για ολοκλήρωση και χρήση ενός άυλου περιουσιακού στοιχείου και αποκόμιση οφελών από αυτό, μπορεί να προκύπτει για παράδειγμα από ένα επιχειρησιακό σχέδιο που παρουσιάζει τους τεχνικούς, οικονομικούς και άλλους πόρους που απαιτούνται και την ικανότητα της οντότητας να διασφαλίσει αυτούς τους πόρους. Σε ορισμένες περιπτώσεις, η οντότητα αποδεικνύει τη διαθεσιμότητα εξωτερικής χρηματοδότησης, με την παροχή ενδείξεων για τη θέληση του δανειστή να χρηματοδοτήσει το πρόγραμμα.
43. Εσωτερικώς δημιουργούμενα σήματα, τίτλοι εφημερίδων και περιοδικών, τίτλοι εκδόσεων, πελατολόγια και παρόμοια ουσίας στοιχεία, δεν αναγνωρίζονται ως άυλα περιουσιακά στοιχεία γιατί δε δύναται να διαχωριστούν από το συνολικό κόστος ανάπτυξης της οντότητας.

Κόστος ενός εσωτερικώς δημιουργημένου άυλου περιουσιακού στοιχείου

44. Το κόστος ενός εσωτερικώς δημιουργημένου άυλου περιουσιακού στοιχείου, είναι το σύνολο των δαπανών που πραγματοποιήθηκαν από την ημερομηνία που το άυλο περιουσιακό στοιχείο πληροί για πρώτη φορά τα κριτήρια αναγνώρισης όπως αυτά περιγράφονται στις παραγράφους 13 και 14 της παρούσας.
45. Το κόστος ενός εσωτερικώς δημιουργημένου άυλου περιουσιακού στοιχείου εμπεριέχει κάθε κόστος που μπορεί να αποδοθεί άμεσα σε ένα άυλο περιουσιακό στοιχείο και που απαιτείται για τη δημιουργία, την παραγωγή και την προετοιμασία του στοιχείου αυτού, προκειμένου να καταστεί ικανό να λειτουργήσει σύμφωνα με τις επιδιώξεις της διοίκησης. Παραδείγματα κόστους που μπορεί να αποδοθεί άμεσα σε ένα άυλο περιουσιακό στοιχείο είναι:

- α. το κόστος των υλικών και υπηρεσιών που χρησιμοποιούνται ή αναλώνονται για τη δημιουργία του άυλου περιουσιακού στοιχείου,
 - β. το κόστος των παροχών προς τους εργαζομένους, που προκύπτουν άμεσα από τη δημιουργία του περιουσιακού στοιχείου,
 - γ. οι εισφορές για την καταχώρηση νομικών δικαιωμάτων και
 - δ. η απόσβεση των διπλωμάτων ευρεσιτεχνίας και αδειών που χρησιμοποιούνται για τη δημιουργία του άυλου περιουσιακού στοιχείου.
46. Τα κατωτέρω δεν αποτελούν συνθετικά στοιχεία του κόστους ενός εσωτερικώς δημιουργημένου άυλου περιουσιακού στοιχείου:
- α. έξοδα πώλησης, διοίκησης και λοιπά γενικά έξοδα, εκτός εάν αυτές οι δαπάνες μπορούν να αποδοθούν άμεσα στην προετοιμασία ενός περιουσιακού στοιχείου για χρήση,
 - β. καθαρά διαπιστωμένες ανεπάρκειες και αρχικά λειτουργικά ελλείματα, που πραγματοποιούνται προτού επιτευχθεί η αναμενόμενη επίδοση ενός περιουσιακού στοιχείου και
 - γ. δαπάνες εκπαίδευσης προσωπικού για να χειριστούν το περιουσιακό στοιχείο.

Αναγνώριση εξόδου

47. Οι δαπάνες σχετικά με ένα άυλο περιουσιακό στοιχείο αναγνωρίζονται ως έξοδα, όταν αυτές καθίστανται δεδουλευμένες, εκτός:
- α. εάν αποτελούν μέρος του κόστους ενός άυλου περιουσιακού στοιχείου που πληροί τα κριτήρια αναγνώρισης ή
 - β. εάν το άυλο περιουσιακό στοιχείο αποκτήθηκε μέσω μιας εξαγοράς και δεν πληροί τα κριτήρια αναγνώρισης. Στην περίπτωση αυτή αποτελεί μέρος της υπεραξίας κατά την ημερομηνία εξαγοράς.

Έξοδα παρελθόντος που δεν αναγνωρίζονται ως περιουσιακά στοιχεία

48. Οι δαπάνες για ένα άυλο περιουσιακό στοιχείο που αρχικά αναγνωρίστηκαν ως έξοδα σύμφωνα με την παρούσα, δεν αναγνωρίζονται ως μέρος του κόστους του άυλου περιουσιακού στοιχείου σε μεταγενέστερη ημερομηνία.

Μεταγενέστερη επιμέτρηση

49. Μετά την αρχική αναγνώριση, ένα άυλο περιουσιακό στοιχείο απεικονίζεται στο κόστος του μειωμένο με κάθε σωρευμένη απόσβεση και κάθε σωρευμένη ζημία απομείωσης.
50. Περαιτέρω, η οντότητα οφείλει να ελέγχει για απομείωση τα άυλα περιουσιακά στοιχεία που έχει αναγνωρίσει, ακόμα και αν δεν είναι έτοιμα προς χρήση, συγκρίνοντας τα ανακτήσιμα ποσά τους με τη λογιστική αξία τους:
- α. ετησίως και
- β. όποτε υπάρχει ένδειξη ότι το άυλο περιουσιακό στοιχείο μπορεί να έχει υποστεί απομείωση της αξίας του, σύμφωνα με τη «Λογιστική Πολιτική για την απομείωση περιουσιακών στοιχείων που δημιουργούν χρηματοροές» ή τη «Λογιστική Πολιτική για την απομείωση περιουσιακών στοιχείων που δημιουργούν χρηματοροές».

Ωφέλιμη ζωή

51. Η οντότητα εκτιμά εάν η ωφέλιμη ζωή ενός άυλου περιουσιακού στοιχείου είναι περιορισμένη ή απεριόριστη και εάν είναι περιορισμένη, η διάρκεια ή ο αριθμός των παραγωγικών ή παρόμοιων μονάδων ορίζουν την ωφέλιμη ζωή του. Ένα άυλο περιουσιακό στοιχείο θεωρείται από την οντότητα ότι έχει απεριόριστη ωφέλιμη ζωή, όταν βάσει ανάλυσης των σχετικών παραγόντων, δεν υπάρχει προβλεπόμενο όριο της περιόδου κατά την οποία το περιουσιακό στοιχείο αναμένεται να δημιουργήσει καθαρές ταμειακές εισροές ή να παρέχει υπηρεσίες για την οντότητα.
52. Ο λογιστικός χειρισμός ενός άυλου περιουσιακού στοιχείου βασίζεται στην ωφέλιμη ζωή του. Πολλοί παράγοντες λαμβάνονται υπόψη κατά τον προσδιορισμό της ωφέλιμης ζωής ενός άυλου περιουσιακού στοιχείου συμπεριλαμβανομένων:
- α. της προσδοκώμενης χρήσης του περιουσιακού στοιχείου από την οντότητα,
- β. των συνηθισμένων κύκλων ζωής για το περιουσιακό στοιχείο, βάσει ευρέως διαθέσιμων πληροφοριών που αφορούν σε εκτιμήσεις ωφέλιμης ζωής παρόμοιων περιουσιακών στοιχείων που χρησιμοποιούνται με παρόμοιο τρόπο,
- γ. της τεχνικής, τεχνολογικής, εμπορικής ή άλλων τύπων απαξίωσης,
- δ. της σταθερότητας του παραγωγικού κλάδου στον οποίο το περιουσιακό στοιχείο λειτουργεί και των

μεταβολών στη ζήτηση της αγοράς για προϊόντα ή υπηρεσίες που προέρχονται από το περιουσιακό στοιχείο,

ε. των αναμενομένων ενεργειών των ανταγωνιστών ή δυνητικών ανταγωνιστών,

στ. του επιπέδου των εξόδων συντήρησης που απαιτείται για να διασφαλιστούν τα αναμενόμενα μελλοντικά οικονομικά οφέλη ή η δυνατότητα παροχής υπηρεσιών για την οντότητα από το περιουσιακό στοιχείο και την πρόθεση και ικανότητα της οντότητας να ικανοποιήσει την απαίτηση αυτή,

ζ. της περιόδου που η οντότητα εξασκεί έλεγχο επί του περιουσιακού στοιχείου και τους νομικούς ή άλλους περιορισμούς επί της χρήσης του, όπως και οι ημερομηνίες λήξης σχετικών μισθώσεων και

η. του εάν η ωφέλιμη ζωή του περιουσιακού στοιχείου εξαρτάται από την ωφέλιμη ζωή άλλων περιουσιακών στοιχείων της οντότητας.

53. Ο όρος «απεριόριστη» δε σημαίνει «άπειρη». Η διάρκεια της ωφέλιμης ζωής ενός άυλου περιουσιακού στοιχείου αντανακλά:

α. το επίπεδο δαπανών συντήρησης που απαιτείται για να διατηρηθεί το περιουσιακό στοιχείο στο κανονικό επίπεδο επίδοσης όπως αυτό ορίσθηκε τη χρονική στιγμή της εκτίμησης της ωφέλιμης ζωής του και

β. την ικανότητα και πρόθεση της οντότητας να συντηρήσει το περιουσιακό στοιχείο στο επίπεδο αυτό.

Το συμπέρασμα ότι η ωφέλιμη ζωή ενός άυλου περιουσιακού στοιχείου είναι απεριόριστη, δε θα πρέπει να επάγεται από προγραμματισμένες μελλοντικές δαπάνες πέραν αυτών που απαιτούνται για να διατηρηθεί το επιθυμητό επίπεδο επίδοσης.

54. Λαμβάνοντας υπόψη το ιστορικό των ταχέων μεταβολών στην τεχνολογία, στα λογισμικά κλπ., τα άυλα περιουσιακά στοιχεία είναι ευάλωτα στην τεχνολογική απαξίωση. Συνεπώς, σε αρκετές περιπτώσεις η ωφέλιμη ζωή τους θα είναι σύντομη.

55. Η ωφέλιμη ζωή ενός άυλου περιουσιακού στοιχείου μπορεί να είναι πολύ μεγάλη ή έστω και απεριόριστη. Η αβεβαιότητα δικαιολογεί την εκτίμηση της ωφέλιμης ζωής ενός άυλου περιουσιακού στοιχείου πάνω σε μια συντηρητική βάση, αλλά δε δικαιολογεί την επιλογή μιας ωφέλιμης ζωής που είναι αβάσιμα σύντομη.

56. Η ωφέλιμη ζωή ενός άυλου περιουσιακού στοιχείου που προκύπτει από δεσμευτική συμφωνία (συμπεριλαμβανομένων συμβατικών ή άλλων νομικών δικαιωμάτων), δεν πρέπει να υπερβαίνει την περίοδο που ισχύει η συμφωνία αυτή, αλλά μπορεί να είναι σύντομότερη ανάλογα με τη διάρκεια της

περιόδου που η οντότητα αναμένει να κάνει χρήση του περιουσιακού στοιχείου. Για δεσμευτικές συμφωνίες περιορισμένης χρονικής διάρκειας που είναι δυνατό να ανανεωθούν, η ωφέλιμη ζωή του άυλου περιουσιακού στοιχείου περιλαμβάνει την περίοδο ή τις περιόδους ανανέωσης εφόσον μπορεί να στοιχειοθετηθεί η πρόθεση ανανέωσής τους από την οντότητα χωρίς σημαντικό κόστος.

57. Η ωφέλιμη ζωή:

α. μιας άδειας ή ενός παρόμοιου δικαιώματος που παραχωρήθηκε από μια συνενούμενη οντότητα σε μια άλλη συνενούμενη οντότητα και το οποίο αναγνωρίζεται από την προκύπτουσα εκ της συνένωσης οντότητα ή

β. ενός επανακτημένου δικαιώματος, αναγνωρισμένου ως άυλου περιουσιακού στοιχείου, αποκτηθέντος κατά την εξαγορά μιας οντότητας,

είναι η υπολειπόμενη περίοδος της δεσμευτικής συμφωνίας (συμπεριλαμβανομένων συμβατικών ή άλλων νομικών δικαιωμάτων) κατά την οποία, το δικαίωμα παραχωρήθηκε χωρίς να περιλαμβάνονται χρονικές περίοδοι ανανέωσης της συμφωνίας αυτής.

58. Μπορεί να υπάρχουν οικονομικοί, πολιτικοί, κοινωνικοί όσο και νομικοί παράγοντες που επηρεάζουν την ωφέλιμη ζωή ενός άυλου περιουσιακού στοιχείου. Η ωφέλιμη ζωή είναι η βραχύτερη των περιόδων που προσδιορίζονται από αυτούς τους παράγοντες.

59. Η ύπαρξη των ακόλουθων παραγόντων, μεταξύ άλλων υποδεικνύει ότι μια οντότητα θα ήταν σε θέση να ανανεώσει τις δεσμευτικές συμφωνίες (συμπεριλαμβανομένων συμβατικών ή άλλων νομικών δικαιωμάτων) χωρίς σημαντικό κόστος εάν:

α. Υπάρχουν ενδείξεις, πιθανώς εμπειρικές, ότι οι δεσμευτικές συμφωνίες θα ανανεωθούν. Αν η ανανέωση εξαρτάται από τη συναίνεση ενός τρίτου μέρους, πρέπει να συμπεριλαμβάνεται η ένδειξη ότι το τρίτο μέρος θα συναινέσει,

β. Υπάρχουν ενδείξεις ότι θα ικανοποιηθούν οποιοιδήποτε απαιτούμενοι όροι για την ανανέωση και

γ. Το κόστος με το οποίο επιβαρύνεται η οντότητα για την ανανέωση δεν είναι σημαντικό σε σύγκριση με τα μελλοντικά οικονομικά οφέλη ή τη δυνατότητα παροχής υπηρεσιών που αναμένεται να εισρεύσουν στην οντότητα από την ανανέωση.

Αν το κόστος της ανανέωσης είναι σημαντικό σε σύγκριση με τα μελλοντικά οικονομικά οφέλη ή τη δυνατότητα παροχής υπηρεσιών που αναμένεται να εισρεύσουν στην οντότητα από την ανανέωση, το

κόστος «ανανέωσης», αντιπροσωπεύει στην ουσία το κόστος απόκτησης ενός νέου άυλου περιουσιακού στοιχείου κατά την ημερομηνία της ανανέωσης.

Άυλα περιουσιακά στοιχεία με περιορισμένη ωφέλιμη ζωή

Περίοδος απόσβεσης και μέθοδοι απόσβεσης

60. Το αποσβέσιμο ποσό ενός άυλου περιουσιακού στοιχείου με περιορισμένη ωφέλιμη ζωή κατανέμεται συστηματικά κατά τη διάρκεια της ωφέλιμης ζωής του. Η απόσβεση αρχίζει όταν το περιουσιακό στοιχείο καθίσταται διαθέσιμο προς χρήση, δηλαδή όταν βρίσκεται στη θέση και την κατάσταση που απαιτείται για τη λειτουργία του σύμφωνα με τις επιδιώξεις της διοίκησης. Η απόσβεση ενός άυλου περιουσιακού στοιχείου παύει κατά την ημερομηνία παύσης αναγνώρισης του. Η χρησιμοποιούμενη μέθοδος απόσβεσης πρέπει να αντικατοπτρίζει το ρυθμό με τον οποίο τα μελλοντικά οικονομικά οφέλη ή η δυνατότητα παροχής υπηρεσιών του περιουσιακού στοιχείου, αναμένεται να αναλωθούν από την οντότητα. Εάν ο προαναφερόμενος ρυθμός ανάλωσης δεν μπορεί να καθοριστεί αξιόπιστα, θα χρησιμοποιηθεί η σταθερή μέθοδος. Η απόσβεση κάθε περιόδου αναγνωρίζεται στα αποτελέσματα, εκτός εάν αυτή ή άλλη λογιστική πολιτική επιτρέπει ή απαιτεί η απόσβεση αυτή να συμπεριλαμβάνεται στο λογιστική αξία ενός άλλου περιουσιακού στοιχείου.
61. Μια ποικιλία μεθόδων απόσβεσης μπορεί να χρησιμοποιείται για να κατανέμεται το αποσβέσιμο ποσό ενός περιουσιακού στοιχείου σε συστηματική βάση κατά τη διάρκεια της ωφέλιμης ζωής του. Αυτές οι μέθοδοι περιλαμβάνουν τη σταθερή μέθοδο, τη μέθοδο του φθίνοντος υπολοίπου και τη μέθοδο των παραγόμενων μονάδων. Η μέθοδος επιλέγεται βάσει του προσδοκώμενου ρυθμού ανάλωσης των αναμενόμενων μελλοντικών οικονομικών οφελών ή της δυνατότητας παροχής υπηρεσιών που εκπορεύονται από το περιουσιακό στοιχείο. Η επιλεγμένη μέθοδος εφαρμόζεται με συνέπεια από περίοδο σε περίοδο, εκτός αν υπάρχει μια μεταβολή στον προσδοκώμενο ρυθμό ανάλωσης αυτών των μελλοντικών οικονομικών οφελών ή της δυνατότητας παροχής υπηρεσιών.
62. Υπάρχει η μαχητή άποψη ότι η μέθοδος απόσβεσης που είναι βασισμένη στα προκύπτοντα έσοδα από μία δραστηριότητα που χρησιμοποιεί ένα άυλο περιουσιακό στοιχείο δεν είναι η πρόπουσα. Τα έσοδα που προκύπτουν από μία δραστηριότητα η οποία περιλαμβάνει τη χρήση ενός άυλου περιουσιακού στοιχείου, συνήθως εμπεριέχουν παράγοντες οι οποίοι δε συνδέονται άμεσα με τα οικονομικά οφέλη ή τη δυνατότητα παροχής υπηρεσιών του άυλου περιουσιακού στοιχείου. Για παράδειγμα ένα έσοδο που προκύπτει από μία δραστηριότητα, μπορεί να επηρεάζεται από διάφορους παράγοντες όπως διακυμάνσεις στον όγκο και στις τιμές πώλησης. Η τιμή πώλησης ως συστατικό του εσόδου μπορεί να επηρεαστεί από τον πληθωρισμό, ο

οποίος όμως δεν έχει σχέση με την παραγωγική χρήση του περιουσιακού στοιχείου. Αυτή η μαχητή άποψη μπορεί ωστόσο να ισχύσει σε κάποιες περιορισμένες περιπτώσεις όπως:

- α. όταν ένα άυλο περιουσιακό στοιχείο εκφράζεται ως μέτρο εσόδου (παρ. 65) ή
 - β. όταν μπορεί να καταδειχτεί ότι το έσοδο είναι άμεσα συσχετισμένο με τα οικονομικά οφέλη ή τη δυνατότητα παροχής υπηρεσιών του άυλου περιουσιακού στοιχείου.
63. Επιλέγοντας την κατάλληλη μέθοδο απόσβεσης κατά την παράγραφο 62, μια οντότητα θα μπορούσε να καθορίσει το κυρίαρχο περιοριστικό παράγοντα που είναι εγγενής στο άυλο περιουσιακό στοιχείο. Για παράδειγμα, μία σύμβαση η οποία καθορίζει τα δικαιώματα χρήσης επί ενός άυλου περιουσιακού στοιχείου, μπορεί να θέτει χρονικό όριο στη χρήση του περιουσιακού στοιχείου από την οντότητα ή όριο παραγόμενων μονάδων ή συνολικό ποσό εσόδων που θα αποκομισθούν από τη χρήση του. Η επισήμανση ενός τέτοιου περιοριστικού παράγοντα θα μπορούσε να αποτελέσει τη βάση για την επιλογή της κατάλληλης μεθόδου απόσβεσης.
64. Στην περίπτωση κατά την οποία ένας κυρίαρχος περιοριστικός παράγοντας που είναι εγγενής στο άυλο περιουσιακό στοιχείο θέτει ανώτατο όριο εσόδων, τότε το όριο αυτό μπορεί να αποτελέσει κατάλληλη βάση υπολογισμού της απόσβεσης. Για παράδειγμα το δικαίωμα λειτουργίας διοδίων, μπορεί να βασίζεται σε ένα προκαθορισμένο ύψος συνολικών εσόδων που θα προέλθουν από την είσπραξη τέλους διοδίων.
65. Η απόσβεση κατά κανόνα αναγνωρίζεται στα αποτελέσματα. Ωστόσο, κάποιες φορές τα μελλοντικά οικονομικά οφέλη ή η δυνατότητα παροχής υπηρεσιών ενός περιουσιακού στοιχείου, απορροφώνται στην παραγωγή άλλων περιουσιακών στοιχείων. Στην περίπτωση αυτή, η επιβάρυνση της απόσβεσης αποτελεί τμήμα του κόστους αυτών των περιουσιακών στοιχείων και περιλαμβάνεται στη λογιστική τους αξία. Για παράδειγμα, η απόσβεση των άυλων περιουσιακών στοιχείων που χρησιμοποιήθηκαν σε μια διαδικασία παραγωγής, περιλαμβάνονται στη λογιστική αξία των αποθεμάτων.

Υπολειμματική αξία

66. Η υπολειμματική αξία ενός άυλου περιουσιακού στοιχείου με περιορισμένη ωφέλιμη ζωή θεωρείται ότι είναι μηδενική εκτός εάν:
- α. υπάρχει μία δέσμευση τρίτου μέρους να αγοράσει το περιουσιακό στοιχείο στο τέλος της ωφέλιμης ζωής του ή
 - β. υπάρχει ενεργή αγορά για το περιουσιακό στοιχείο και

- β1. η υπολειμματική του αξία μπορεί να προσδιορισθεί αναφορικά με αυτή την αγορά και
- β2. είναι πιθανό ότι τέτοια αγορά θα υπάρχει στο τέλος της ωφέλιμης ζωής του περιουσιακού στοιχείου.
67. Το αποσβέσιμο ποσό ενός περιουσιακού στοιχείου με περιορισμένη ωφέλιμη ζωή προσδιορίζεται μετά την αφαίρεση της υπολειμματικής αξίας του. Μια υπολειμματική αξία διάφορη του μηδενός, υποδηλώνει ότι η οντότητα προτίθεται να διαθέσει το άυλο περιουσιακό στοιχείο πριν από το τέλος της οικονομικής ζωής του.
68. Μια εκτίμηση της υπολειμματικής αξίας ενός περιουσιακού στοιχείου βασίζεται στο ανακτήσιμο ποσό από την διάθεση του βάσει τιμών που επικρατούν κατά την ημερομηνία της εκτίμησης, για την πώληση ενός παρόμοιου περιουσιακού στοιχείου στο τέλος της ωφέλιμης ζωής του, το οποίο έχει χρησιμοποιηθεί υπό συνθήκες παρόμοιες με αυτές του υπό διάθεση περιουσιακού στοιχείου. Η υπολειμματική αξία αναθεωρείται τουλάχιστον στη λήξη κάθε περιόδου αναφοράς. Μια μεταβολή της υπολειμματικής αξίας του περιουσιακού στοιχείου αντιμετωπίζεται ως μεταβολή λογιστικής εκτίμησης σύμφωνα με τη λογιστική πολιτική «Λογιστικές Πολιτικές, Μεταβολές Λογιστικών Εκτιμήσεων και Λάθη».
69. Η υπολειμματική αξία ενός άυλου περιουσιακού στοιχείου μπορεί να αυξηθεί σε ποσό ίσο προς ή μεγαλύτερο της λογιστικής του αξίας. Στην περίπτωση αυτή, η επιβάρυνση απόσβεσης του περιουσιακού στοιχείου είναι μηδενική εκτός και έως ότου η υπολειμματική αξία του μειωθεί μεταγενέστερα σε ποσό μικρότερο της λογιστικής του αξίας.

Επανεξέταση της περιόδου και της μεθόδου απόσβεσης

70. Η περίοδος και η μέθοδος απόσβεσης για ένα άυλο περιουσιακό στοιχείο με περιορισμένη ωφέλιμη ζωή, επανεξετάζονται τουλάχιστον στο τέλος κάθε περιόδου αναφοράς. Εάν η αναμενόμενη ωφέλιμη ζωή του περιουσιακού στοιχείου μεταβληθεί σε σχέση με προηγούμενες εκτιμήσεις, η περίοδος απόσβεσης μεταβάλλεται κατ' ακολουθία. Εάν έχει υπάρξει μία σημαντική μεταβολή στο προσδοκώμενο ρυθμό των μελλοντικών οικονομικών οφελών ή της δυνατότητας παροχής υπηρεσιών του περιουσιακού στοιχείου, η μέθοδος απόσβεσης πρέπει να μεταβληθεί έτσι ώστε να αντανakλά το διαμορφωμένο ρυθμό. Οι μεταβολές αυτές αντιμετωπίζονται ως μεταβολές λογιστικών εκτιμήσεων, σύμφωνα με τη λογιστική πολιτική «Λογιστικές Πολιτικές, Μεταβολές Λογιστικών Εκτιμήσεων και Λάθη».
71. Κατά τη διάρκεια της ζωής ενός άυλου περιουσιακού στοιχείου μπορεί να καταστεί εμφανές, ότι η εκτίμηση της ωφέλιμης ζωής του δεν είναι εύλογη. Για παράδειγμα, η αναγνώριση μιας ζημίας απομείωσης μπορεί να δεικνύει ότι η περίοδος απόσβεσης χρειάζεται να τροποποιηθεί.

72. Σύν τω χρόνω, ο ρυθμός των μελλοντικών οικονομικών οφελών ή της δυνατότητας παροχής υπηρεσιών που αναμένονται να προκύψουν για την οντότητα από ένα άυλο περιουσιακό στοιχείο, μπορεί να μεταβληθεί. Για παράδειγμα, μπορεί να καταστεί εμφανές ότι η μέθοδος απόσβεσης του φθίνοντος υπολοίπου είναι καταλληλότερη από τη σταθερή μέθοδο. Ένα άλλο παράδειγμα είναι όταν η χρήση των δικαιωμάτων που εκπορεύονται από μια άδεια αναβάλλεται σε αναμονή της ενεργοποίησης άλλων συνθετικών στοιχείων του στρατηγικού σχεδιασμού της οντότητας. Στην περίπτωση αυτή, τα οικονομικά οφέλη ή η δυνατότητα παροχής υπηρεσιών που απορρέουν από το περιουσιακό στοιχείο μπορεί να μην παρασχεθούν παρά μόνο μέχρι σε μεταγενέστερες περιόδους.

Άυλα περιουσιακά στοιχεία με απεριόριστη ωφέλιμη ζωή

73. Ένα άυλο περιουσιακό στοιχείο με απεριόριστη ωφέλιμη ζωή δεν αποσβένεται.

Επανεξέταση εκτίμησης της ωφέλιμης ζωής

74. Η ωφέλιμη ζωή ενός άυλου περιουσιακού στοιχείου που δεν αποσβένεται, επανεξετάζεται σε κάθε περίοδο αναφοράς για να προσδιορισθεί εάν τα γεγονότα και οι συνθήκες συνεχίζουν να υποστηρίζουν ότι η ωφέλιμη ζωή του περιουσιακού στοιχείου παραμένει απεριόριστη. Εάν δεν την υποστηρίζουν, η μεταβολή της εκτίμησης της ωφέλιμης ζωής από απεριόριστη σε περιορισμένη, αντιμετωπίζεται λογιστικά ως μεταβολή λογιστικής εκτίμησης σύμφωνα με την πολιτική «Λογιστικές Πολιτικές, Μεταβολές Λογιστικών Εκτιμήσεων και Λάθη».

Αποσύρσεις και διαθέσεις

75. Ένα άυλο περιουσιακό στοιχείο παύει να αναγνωρίζεται:

- α. κατά τη διάθεση (συμπεριλαμβανομένης και της διάθεσης μέσω μη ανταλλακτικής συναλλαγής) ή
- β. όταν δεν αναμένονται μελλοντικά οικονομικά οφέλη ή δυνατότητα παροχής υπηρεσιών από τη χρήση ή την διάθεση του περιουσιακού στοιχείου.

76. Το κέρδος ή η ζημία που απορρέει από την παύση αναγνώρισης ενός άυλου περιουσιακού στοιχείου προσδιορίζεται ως η διαφορά μεταξύ του καθαρού προϊόντος της διάθεσης εάν υπάρχει και της λογιστικής

αξίας του περιουσιακού στοιχείου. Αναγνωρίζεται στα αποτελέσματα, όταν το περιουσιακό στοιχείο παύει να αναγνωρίζεται (εκτός αν άλλη Λογιστική Πολιτική ορίζει διαφορετικά).

77. Όταν η οντότητα αναγνωρίζει στη λογιστική αξία ενός άυλου περιουσιακού στοιχείου το κόστος αντικατάστασης τμήματος του περιουσιακού στοιχείου, διαγράφει τη λογιστική αξία του αντικαθιστάμενου τμήματος. Αν δεν είναι πρακτικά δυνατό η οντότητα να προσδιορίσει τη λογιστική αξία του αντικαθιστάμενου τμήματος, μπορεί να χρησιμοποιήσει το κόστος της αντικατάστασης ως ένδειξη του κόστους του αντικαθιστάμενου τμήματος όταν αυτό αποκτήθηκε ή δημιουργήθηκε εσωτερικώς.
78. Στην περίπτωση:
- α. μιας άδειας ή ενός παρόμοιου δικαιώματος που είχε παραχωρηθεί από μία συνενούμενη οντότητα σε μια άλλη συνενούμενη οντότητα και το οποίο αναγνωρίζεται από την προκύπτουσα εκ της συνένωσης οντότητα ή
 - β. ενός επαναποκτηθέντος δικαιώματος που αναγνωρίζεται ως άυλο περιουσιακό στοιχείο κατά την εξαγορά μιας οντότητας, που επανεκδίδεται (πωλείται) σε τρίτο, η λογιστική του αξία αν υπάρχει, θα χρησιμοποιηθεί για να προσδιοριστεί το κέρδος ή η ζημιά από την επανέκδοση (πώληση).
79. Το αντάλλαγμα από τη διάθεση ενός στοιχείου των άυλων παγίων αναγνωρίζεται στην εύλογη αξία του. Αν η πληρωμή του στοιχείου αναβάλλεται, η διαφορά μεταξύ του ονομαστικού ποσού του εισπρακτέου ανταλλάγματος και της τιμής μετρητοίς αναγνωρίζεται ως έσοδο τόκου, κατά το χρονικό διάστημα της πίστωσης.
80. Η απόσβεση ενός άυλου περιουσιακού στοιχείου με περιορισμένη ωφέλιμη ζωή δεν παύει όταν παύει να χρησιμοποιείται το άυλο περιουσιακό στοιχείο, εκτός αν το περιουσιακό στοιχείο έχει ήδη αποσβεστεί πλήρως.

Γνωστοποιήσεις

81. Η οντότητα πρέπει να γνωστοποιεί στις χρηματοοικονομικές της καταστάσεις για κάθε κατηγορία άυλων περιουσιακών στοιχείων, διακρίνοντας μεταξύ εσωτερικώς δημιουργουμένων άυλων περιουσιακών στοιχείων και άλλων άυλων περιουσιακών στοιχείων τα εξής:
- α. εάν οι ωφέλιμες ζωές είναι περιορισμένες ή απεριόριστες και εάν είναι περιορισμένες τη διάρκειά τους και τους συντελεστές απόσβεσης που χρησιμοποιήθηκαν στην περίπτωση αυτή,

β. τις μεθόδους απόσβεσης που χρησιμοποιήθηκαν για άυλα περιουσιακά στοιχεία με περιορισμένες ωφέλιμες ζωές,

γ. τη μικτή λογιστική αξία και τις όποιες σωρευμένες αποσβέσεις (συναθροισμένες με τις σωρευμένες ζημίες απομείωσης) στην αρχή και το τέλος της περιόδου αναφοράς,

δ. κάθε στοιχείο της κατάστασης χρηματοοικονομικής επίδοσης στο οποίο περιλαμβάνεται η απόσβεση ενός άυλου περιουσιακού στοιχείου,

ε. μια συμφωνία της λογιστικής αξίας στην αρχή και το τέλος της περιόδου αναφοράς παρουσιάζοντας:

i. προσθήκες, εμφανίζοντας ξεχωριστά εκείνα τα άυλα περιουσιακά στοιχεία που αναπτύχθηκαν εσωτερικώς, εκείνα που αποκτήθηκαν ξεχωριστά και αυτά που αποκτήθηκαν κατόπιν εξαγορών,

ii. περιουσιακά στοιχεία που ταξινομούνται ως διακρατούμενα προς πώληση ή που συμπεριλαμβάνονται σε ομάδα διάθεσης που ταξινομείται ως διακρατούμενη προς πώληση, σύμφωνα με τα εθνικά και διεθνή λογιστικά πρότυπα που εφαρμόζει η οντότητα,

iii. αυξήσεις ή μειώσεις κατά τη διάρκεια της περιόδου αναφοράς που προκύπτουν από αναπροσαρμογές, σύμφωνα με τις παραγράφους 50 και 51 της παρούσας,

iv. ζημίες απομείωσης που αναγνωρίστηκαν στα αποτελέσματα κατά τη διάρκεια της περιόδου αναφοράς, σύμφωνα με τις Λογιστικές Πολιτικές περί απομείωσης περιουσιακών στοιχείων που δε δημιουργούν ή που δημιουργούν χρηματοροές (εάν υπάρχουν),

v. ζημίες απομείωσης που αναστράφηκαν στα αποτελέσματα κατά τη διάρκεια της περιόδου αναφοράς σύμφωνα με τις Λογιστικές Πολιτικές περί απομείωσης περιουσιακών στοιχείων που δε δημιουργούν ή που δημιουργούν χρηματοροές κατά περίπτωση (εάν υπάρχουν),

vi. αποσβέσεις που αναγνωρίστηκαν εντός της περιόδου αναφοράς,

vii. τις καθαρές συναλλαγματικές διαφορές που προκύπτουν από την μετατροπή των χρηματοοικονομικών καταστάσεων από το λειτουργικό νόμισμα στο νόμισμα παρουσίασης της οντότητας αναφοράς και

viii. λοιπές μεταβολές στη λογιστική αξία κατά την περίοδο αναφοράς.

82. Μια κατηγορία άυλων περιουσιακών στοιχείων είναι μια ομαδοποίηση περιουσιακών στοιχείων παρόμοιας φύσης και χρήσης στην επιχειρησιακή λειτουργία μιας οντότητας. Παραδείγματα τέτοιων κατηγοριών μπορεί να περιλαμβάνουν:

- α) εμπορικά σήματα,
- β) τίτλους εφημερίδων και περιοδικών καθώς και τίτλους εκδόσεων,
- γ) λογισμικό,
- δ) άδειες και παραχωρήσεις χρήσης δικαιωμάτων,
- ε) συγγραφικά δικαιώματα, διπλώματα ευρεσιτεχνίας και άλλα δικαιώματα βιομηχανική ιδιοκτησίας, υπηρεσίες και δικαιώματα εκμετάλλευσης,
- στ) συνταγές, τύπους, υποδείγματα, σχέδια και πρωτότυπα και
- ζ) άυλα περιουσιακά στοιχεία υπό ανάπτυξη.

Οι ανωτέρω κατηγορίες διαχωρίζονται σε μικρότερες ή συναθροίζονται σε μεγαλύτερες κατηγορίες αν αυτό καταλήγει σε πιο συναφή πληροφόρηση για τους χρήστες των χρηματοοικονομικών καταστάσεων.

83. Η οντότητα οφείλει να γνωστοποιεί το είδος και το ποσό μιας μεταβολής στη λογιστική εκτίμηση που είτε έχει μια ουσιαστική επίδραση στην τρέχουσα περίοδο είτε αναμένεται να έχει ουσιαστική επίδραση σε επόμενες περιόδους. Τέτοιες γνωστοποιήσεις μπορεί να ανακύψουν από μεταβολές:

- α) στην εκτίμηση της ωφέλιμης ζωής του άυλου περιουσιακού στοιχείου,
- β) στη μέθοδο απόσβεσης ή
- γ) στην υπολειμματική αξία

84. Επιπρόσθετα, η οντότητα γνωστοποιεί τα εξής:

- α) για άυλο περιουσιακό στοιχείο το οποίο έχει αξιολογηθεί ως έχον απεριόριστη ωφέλιμη ζωή, τη λογιστική του αξία και τους λόγους που υποστηρίζουν την αξιολόγηση της ωφέλιμης ζωής του ως απεριόριστης,
- β) μία περιγραφή της λογιστικής αξίας και της υπολειπόμενης περιόδου απόσβεσης κάθε μεμονωμένου άυλου περιουσιακού στοιχείου, το οποίο είναι ουσιώδες για τις χρηματοοικονομικές καταστάσεις της οντότητας,
- γ) για τα άυλα περιουσιακά στοιχεία τα οποία αποκτήθηκαν μέσω μη ανταλλακτικών συναλλαγών και έχουν αναγνωριστεί αρχικά στην εύλογη αξία τους (βλ. σχετικά τις παραγράφους 29 και 30 της παρούσης):
 - i. την εύλογη αξία που αναγνωρίστηκε αρχικά για αυτά τα περιουσιακά στοιχεία,
 - ii. τη λογιστική τους αξία,

δ) την ύπαρξη και τις λογιστικές αξίες των άυλων περιουσιακών στοιχείων των οποίων ο τίτλος κυριότητας είναι υπό όρους και οι λογιστικές αξίες των άυλων περιουσιακών στοιχείων που είναι ενεχυριασμένα προς εξασφάλιση υποχρεώσεων και

ε) το ποσό των συμβατικών δεσμεύσεων για την απόκτηση άυλων περιουσιακών στοιχείων.

Έξοδα Έρευνας και Ανάπτυξης

85. Η οντότητα γνωστοποιεί το συνολικό ποσό της δαπάνης των φάσεων έρευνας και ανάπτυξης που αναγνωρίστηκαν ως έξοδα κατά την περίοδο αναφοράς.

Λοιπή πληροφόρηση

86. Οι οντότητες ενθαρρύνονται αλλά δεν απαιτείται, να γνωστοποιούν τις ακόλουθες πληροφορίες:

α) περιγραφή των πλήρως αποσβεσμένων άυλων περιουσιακών τους στοιχείων που εξακολουθούν να είναι σε χρήση και

β) μία σύντομη περιγραφή των όποιων σημαντικών άυλων περιουσιακών στοιχείων έχουν υπό τον έλεγχό τους και τα οποία δεν τα έχουν αναγνωρίσει, καθώς δεν πληρούσαν τα κριτήρια αναγνώρισης όπως αυτά περιγράφονται στην παρούσα.

Ημερομηνία Έναρξης Ισχύος

87. Η παρούσα Λογιστική Πολιτική εφαρμόζεται για την κατάρτιση Χρηματοοικονομικών Καταστάσεων που καλύπτουν περιόδους αναφοράς που ξεκινούν από ή μετά, την 1/1/2025.

Παραδείγματα εφαρμογής

Παράδειγμα 1^ο: « Δαπάνες δημιουργίας ιστοσελίδας».

Μια οντότητα μπορεί να πραγματοποιήσει εσωτερικές δαπάνες για την ανάπτυξη και τη λειτουργία του δικού της ιστοτόπου, με δυνατότητα πρόσβασης σε αυτόν είτε από εσωτερικούς είτε από εξωτερικούς

χρήστες. Ένας ιστότοπος σχεδιασμένος και για εξωτερική πρόσβαση μπορεί να χρησιμοποιηθεί για διάφορους σκοπούς, όπως για τη διάδοση πληροφοριών προκειμένου η οντότητα να ενημερώσει για νέες παρεχόμενες υπηρεσίες, να ζητηθούν σχόλια και προτάσεις για νομοθετικά σχέδια ή και για παροχή νέων ηλεκτρονικών υπηρεσιών απευθείας στους πολίτες. Ένας ιστότοπος σχεδιασμένος μόνο για εσωτερική πρόσβαση, μπορεί να χρησιμοποιηθεί π.χ. για την αποθήκευση πολιτικών και διαδικασιών εφαρμοζόμενες από την οντότητα.

Ένας ιστότοπος ο οποίος αναπτύσσεται εσωτερικά με ιδίους πόρους από μία οντότητα, αναγνωρίζεται ως άυλο περιουσιακό στοιχείο εφόσον επιπλέον των προϋποθέσεων που περιγράφονται στις παραγράφους 13 και 14, πληροί και τις προϋποθέσεις που περιγράφονται στη παράγραφο 38 της παρούσης. Αντίθετα όταν η οντότητα δεν μπορεί να στοιχειοθετήσει τις προϋποθέσεις της προαναφερθείσας παραγράφου και ειδικά ότι ο ιστότοπος θα αποφέρει πιθανά οικονομικά οφέλη ή δυνατότητα παροχής υπηρεσιών (π.χ. αν πρόκειται για μία ιστοσελίδα παρουσίασης και επικοινωνίας των σχεδίων και πολιτικών της οντότητας), οι δαπάνες ανάπτυξης της εν λόγω ιστοσελίδας αναγνωρίζονται ως έξοδα όταν καταστούν δεδουλευμένα. Σε κάθε περίπτωση όλες οι δαπάνες που πραγματοποιήθηκαν κατά τη φάση της ανάπτυξης του ιστοτόπου και προ αυτής, αξιολογούνται για να προσδιοριστεί ποιες από αυτές θα κεφαλαιοποιηθούν ως άυλο περιουσιακό στοιχείο. Από τη χρονική στιγμή που ο ιστότοπος τεθεί σε χρήση έτοιμος να επιτελέσει τους σκοπούς για τους οποίους η οντότητα τον ανέπτυξε, οι όποιες δαπάνες πραγματοποιούνται, αναγνωρίζονται ως έξοδα.

Παράδειγμα 2^ο. Αναγνώριση εσωτερικώς δημιουργημένου άυλου περιουσιακού στοιχείου.

Η οντότητα Ο την 01/01/20X1 αποφασίζει ότι χρειάζεται ένα νέο πληροφοριακό σύστημα, για τον αποτελεσματικότερο προγραμματισμό των δικαστικών υποθέσεων που θα οδηγήσει τελικά σε αύξηση των παρεχόμενων υπηρεσιών. Η οντότητα κατά την περίοδο αναφοράς 01/01/20X1 έως 31/12/20X1, αναζητά και αξιολογεί όλες τις εναλλακτικές λύσεις και η τελική επιλογή της είναι ότι το νέο πληροφοριακό σύστημα, θα αναπτυχθεί εσωτερικώς από την οντότητα. Την 01/01/20X2 ξεκινά η ανάπτυξη του πληροφοριακού συστήματος. Την ημερομηνία αυτή η οντότητα μπορεί να στοιχειοθετήσει: (α) την πρόθεσή της να ολοκληρώσει το σύστημα και να το χρησιμοποιήσει, (β) την ικανότητά της να το χρησιμοποιήσει, (γ) πώς το σύστημα θα δημιουργήσει δυνατότητα παροχής υπηρεσιών, καθώς και (δ) τη διαθεσιμότητα των κατάλληλων χρηματοοικονομικών και άλλων πόρων για να ολοκληρώσει την ανάπτυξη και να χρησιμοποιήσει το σύστημα. Ο τεχνικός υπεύθυνος του έργου οφείλει να παρουσιάζει αναφορά προόδου του έργου στη διοίκηση της οντότητας, την τελευταία ημερομηνία κάθε μήνα. Μεταξύ αυτών που πρέπει να περιλαμβάνει η αναφορά του, είναι η τεχνική δυνατότητα ολοκλήρωσης του πληροφοριακού συστήματος προκειμένου να είναι διαθέσιμο προς χρήση, η διαθεσιμότητα των κατάλληλων τεχνικών πόρων για την

ολοκλήρωση της ανάπτυξης καθώς και τις πραγματοποιούμενες δαπάνες για την ανάπτυξη του συστήματος. Στην μηνιαία αναφορά της 30/11/20X2 ο τεχνικός υπεύθυνος του έργου, στοιχειοθετεί για πρώτη φορά ότι το σύστημα μπορεί τεχνικά να ολοκληρωθεί την 31/12/20X3 και ότι έχουν εξασφαλιστεί οι κατάλληλοι τεχνικοί πόροι για να ολοκληρωθεί το σύστημα την ημερομηνία αυτή. Την περίοδο 01/01/20X1- 31/12/20X1, οι δαπάνες που πραγματοποιήθηκαν ήταν 100 €. Την περίοδο 01/01/20X2-31/12/20X2, σύμφωνα με την μηνιαία αναφορά του υπεύθυνου του έργου, οι δαπάνες που πραγματοποιήθηκαν ήταν 1.000 € εκ των οποίων 900 € είχαν πραγματοποιηθεί πριν από την 1/12/20X2 και 100 € πραγματοποιήθηκαν μεταξύ 1 Δεκεμβρίου 20X2 και 31 Δεκεμβρίου 20X2. Την περίοδο 01/01/20X3-31/12/20X3 οι δαπάνες που πραγματοποιήθηκαν ήταν 2.000 €.

Από τα παραπάνω συνάγεται ότι επειδή η οντότητα μέχρι της 31/12/20X1 βρισκόταν σε αναζήτηση, αξιολόγηση και διαδικασία επιλογής (φάση έρευνας παρ. 37 της παρούσης), **δεν είναι δυνατό να στοιχειοθετήσει** ότι από τις δαπάνες που πραγματοποίησε μέχρι τότε ήτοι 100€, θα προκύψει περιουσιακό στοιχείο (παρ. 36 της παρούσης). Συνεπώς θα τις αναγνωρίσει ως έξοδα όταν καταστούν δεδουλευμένες. Επίσης, οι δαπάνες που πραγματοποίησε από 1/1/20X2 μέχρι 30/11/20X2 ήτοι 900€ παρότι αφορούσαν την **ανάπτυξη** του πληροφοριακού συστήματος, επειδή δεν πληρείται το κριτήριο της τεχνικής δυνατότητας ολοκλήρωσης του συστήματος καθώς και η στοιχειοθέτηση ότι έχουν εξασφαλιστεί οι κατάλληλοι τεχνικοί πόροι για να ολοκληρωθεί το σύστημα (παρ. 38 της παρούσης), θα τις αναγνωρίσει και αυτές ως έξοδα όταν καταστούν δεδουλευμένες. Από την 1/12/20X2 που η οντότητα μπορεί να στοιχειοθετήσει όλα τα κριτήρια της παραγράφου 38 (δεδομένης και της από 30/11/20X2 αναφοράς του τεχνικού υπευθύνου του έργου) και μέχρι την 31/12/20X3, οι πραγματοποιηθείσες δαπάνες ήτοι 2.100€ (100€ από 1/12/20X2 – 31/12/20X2 και 2.000€ του έτους 20X3), κεφαλαιοποιούνται και αναγνωρίζονται ως άυλο περιουσιακό στοιχείο.

Παράδειγμα 3º. Αποκτηθείσα ευρεσιτεχνία με περιορισμένη ωφέλιμη ζωή.

Η οντότητα τοπικής αυτοδιοίκησης Α αποκτά μία ευρεσιτεχνία επί του τύπου ενός συστήματος ανακύκλωσης απορριμμάτων από την οντότητα Β, προκειμένου να διασφαλιστεί η δυνατότητα της οντότητας Α να ανακυκλώνει τα απορρίμματα πιο αποτελεσματικά. Η ευρεσιτεχνία η οποία προστατεύεται με κατοχύρωσή της σε εθνικό και ευρωπαϊκό επίπεδο, αναμένεται να έχει δυνατότητα παροχής υπηρεσιών τουλάχιστον 15 έτη. Η οντότητα Α η οποία έχει τη βούληση να πουλήσει την ευρεσιτεχνία, έχει τη δέσμευση της δημοτικής οντότητας Γ να αγοράσει την ευρεσιτεχνία σε 5 έτη προς 60% της εύλογης αξίας της ευρεσιτεχνίας κατά την ημερομηνία που αποκτήθηκε από την οντότητα Α. Η ευρεσιτεχνία θα αποσβεσθεί κατά τη διάρκεια 5 ετών που είναι η ωφέλιμη ζωή της για την οντότητα Α, με υπολειμματική αξία ίση με το 60% της εύλογης αξίας που είχε κατά την ημερομηνία απόκτησής της. Η ευρεσιτεχνία εξετάζεται και για

ενδείξεις απομείωσης σύμφωνα με τα προβλεπόμενα στη λογιστική πολιτική περί απομείωσης περιουσιακών στοιχείων που δε δημιουργούν χρηματοροές.

Παράδειγμα 4°. Αποκτηθείσα ευρεσιτεχνία με απεριόριστη ωφέλιμη ζωή.

Εάν υποθέσουμε ότι μία ευρεσιτεχνία, μπορεί να παράγει φιλική προς το περιβάλλον ανακύκλωση απορριμμάτων επ' αόριστο και η οντότητα έχει την πρόθεση να διακρατήσει τα δικαιώματα της ευρεσιτεχνίας χρησιμοποιώντας αυτή χωρίς διαφαινόμενο χρονικό όριο, τότε η ωφέλιμη ζωή του άυλου περιουσιακού στοιχείου θεωρείται απεριόριστη. Στην περίπτωση αυτή η ευρεσιτεχνία ως άυλο περιουσιακό στοιχείο δεν υπόκειται σε απόσβεση, εκτός αν εκ των υστέρων υπάρχει εύλογη ένδειξη ότι η ωφέλιμη ζωή της είναι περιορισμένη. Η ευρεσιτεχνία εξετάζεται για ενδείξεις απομείωσης σύμφωνα με τα προβλεπόμενα στη λογιστική πολιτική περί απομείωσης περιουσιακών στοιχείων που δε δημιουργούν χρηματοροές.

Παράδειγμα 5°. Αποκτηθέν δικαίωμα για διενέργεια δημοτικών δρομολογίων μεταξύ όμορων Δήμων.

Η δημοτική οντότητα Α αποκτά από την δημοτική οντότητα Β, το δικαίωμα να διενεργεί συγκοινωνιακά δρομολόγια μεταξύ των δύο όμορων δήμων. Η άδεια διενέργειας δρομολογίων που δόθηκε από την οντότητα Β στην οντότητα Α θα ανανεώνεται κάθε 5 έτη με ελάχιστο κόστος για την οντότητα Α. Η οντότητα Β έχει δεσμευτεί να ανανεώνει ανά 5 έτη την άδεια, από την στιγμή που η οντότητα Α τηρεί τους όρους της συμφωνίας παρέχοντας συνεπή συγκοινωνιακή εξυπηρέτηση στους δημότες. Επειδή οι συνθήκες και τα δεδομένα που προκύπτουν από τη συμφωνία, δημιουργούν εύλογες ενδείξεις ότι η συγκοινωνιακή γραμμή θα αποφέρει ταμειακές εισροές για την οντότητα Α σε χρονική διάρκεια που δεν μπορεί να καθοριστεί, η εν λόγω άδεια θα αναγνωριστεί ως άυλο περιουσιακό στοιχείο με απεριόριστη ωφέλιμη ζωή από την οντότητα Α. Στην περίπτωση αυτή το περιουσιακό στοιχείο δεν υπόκειται σε απόσβεση εκτός αν εκ των υστέρων υπάρχει εύλογη ένδειξη ότι η ωφέλιμη ζωή του είναι περιορισμένη. Επίσης θα εξετάζεται για ενδείξεις απομείωσης σύμφωνα με τα προβλεπόμενα στη λογιστική πολιτική περί απομείωσης περιουσιακών στοιχείων που δημιουργούν χρηματοροές.

Παράδειγμα 6°. Αποκτηθέντα συγγραφικά δικαιώματα.

Ανατίθεται από δημόσια οντότητα σε ομάδα φιλολόγων – ιστορικών η συγγραφή τρίτομου ιστορικού έργου, με τη σύμβαση η οποία υπογράφεται από τους αντισυμβαλλόμενους να προβλέπει την κτήση των συγγραφικών δικαιωμάτων (πνευματικής ιδιοκτησίας) του έργου από την οντότητα. Πρόθεση της οντότητας, είναι η διάθεση αντιτύπων του τρίτομου ιστορικού έργου μέσω του Μουσείου Νεότερης Ιστορίας στο κοινό έναντι αντιτίμου, για χρονικό διάστημα μέχρι τα έσοδα από τη διάθεση των αντιτύπων να φθάσουν σε ύψος τη δαπάνη κτήσης των συγγραφικών δικαιωμάτων. Το κόστος εξαγοράς των συγγραφικών δικαιωμάτων (πνευματικής ιδιοκτησίας), δύναται να αναγνωρισθεί από την οντότητα ως άυλο περιουσιακό στοιχείο με περιορισμένη ωφέλιμη ζωή, ανάλογη της χρονικής διάρκειας διάθεσης του έργου.

ANASTASIOS MITSOU
02.03.2023 11:44

ΠΑΡΑΡΤΗΜΑ 3

Απομείωση Περιουσιακών Στοιχείων που δημιουργούν Χρηματοροές

Σκοπός

1. Ο σκοπός της παρούσας Λογιστικής Πολιτικής είναι να περιγράψει τις διαδικασίες που μια οντότητα εφαρμόζει για να προσδιορίσει εάν ένα περιουσιακό στοιχείο που δημιουργεί χρηματοροές είναι απομειωμένο και να εξασφαλίσει ότι οι ζημιές απομείωσης αναγνωρίζονται. Επίσης, ορίζει πότε μια οντότητα αναστρέφει μια ζημιά απομείωσης και περιγράφει τις απαιτούμενες γνωστοποιήσεις. Λαμβάνει επίσης υπόψη την προσέγγιση του IPSAS 26 των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων για το Δημόσιο Τομέα, του IAS 36 των Διεθνών Προτύπων Χρηματοοικονομικής Αναφοράς και των σχετικών διατάξεων των Ελληνικών Λογιστικών Προτύπων για τον Ιδιωτικό Τομέα (ΕΛΠ) και εμπεριέχει σαφείς αναφορές στις πηγές αυτές.

Πεδίο Εφαρμογής

2. Οι οντότητες του Δημόσιου Τομέα που καταρτίζουν και παρουσιάζουν Χρηματοοικονομικές Καταστάσεις σύμφωνα με το Λογιστικό Πλαίσιο της Γενικής Κυβέρνησης (ΛΠΓΚ) εφαρμόζουν την παρούσα Λογιστική Πολιτική για το λογιστικό χειρισμό της απομείωσης περιουσιακών στοιχείων που δημιουργούν χρηματοροές, εκτός από:
 - α) αποθέματα,
 - β) περιουσιακά στοιχεία που προέρχονται από κατασκευαστικά συμβόλαια,
 - γ) επενδυτικά ακίνητα που επιμετρώνται στην εύλογη αξία,
 - δ) χρηματοοικονομικά και άλλα περιουσιακά στοιχεία, των οποίων οι απαιτήσεις για απομείωση περιλαμβάνονται σε άλλες Λογιστικές Πολιτικές,
 - ε) περιουσιακά στοιχεία από παροχές εργαζομένων και
 - στ) βιολογικά περιουσιακά στοιχεία.Οι ελεγχόμενες οντότητες που καταρτίζουν και παρουσιάζουν Χρηματοοικονομικές Καταστάσεις με διαφορετικό λογιστικό πλαίσιο, αλλά ενοποιούνται στις Χρηματοοικονομικές Καταστάσεις οντότητας που εφαρμόζει το ΛΠΓΚ, για σκοπούς ενοποίησης εφαρμόζουν την παρούσα Λογιστική Πολιτική.
3. Στην περίπτωση που η οντότητα κατατάσσει επενδύσεις σε ελεγχόμενες οντότητες, συγγενείς και κοινές διευθετήσεις, ως περιουσιακά στοιχεία που δημιουργούν χρηματοροές, για σκοπούς απομείωσης, εφαρμόζει την παρούσα.

Ορισμοί

4. Για τους σκοπούς της παρούσας Λογιστικής Πολιτικής, οι ακόλουθοι όροι χρησιμοποιούνται σε αυτή με τις εξής έννοιες:

Ανακτήσιμο ποσό (Recoverable amount) ενός περιουσιακού στοιχείου δημιουργίας χρηματοροών είναι το μεγαλύτερο ποσό μεταξύ της εύλογης αξίας μείον το κόστος πώλησης και της αξίας χρήσης.

Αξία χρήσης περιουσιακού στοιχείου που δημιουργεί χρηματοροές (Value in use of a cash-generating asset) είναι η παρούσα αξία των εκτιμώμενων μελλοντικών χρηματοροών που αναμένεται να αντληθούν από τη συνεχή χρήση ενός περιουσιακού στοιχείου και από τη διάθεσή του στο τέλος της ωφέλιμης ζωής του.

Απομείωση (Impairment) είναι η απώλεια μελλοντικών οικονομικών οφελών ή δυνατότητας παροχής υπηρεσίας ενός περιουσιακού στοιχείου, πέραν και πλέον της συστηματικής αναγνώρισης απώλειας μελλοντικών οικονομικών οφελών ή της δυνατότητας παροχής υπηρεσίας του περιουσιακού στοιχείου, μέσω της απόσβεσης.

Ενεργός αγορά (active market) είναι μια αγορά όπου όλες οι κατωτέρω συνθήκες υφίστανται:

- (α) τα στοιχεία που εμπορεύονται στην αγορά είναι ομοιογενή,
- (β) πρόθυμοι αγοραστές και πωλητές μπορεί υπό κανονικές συνθήκες να βρεθούν οποιαδήποτε στιγμή και
- (γ) οι τιμές είναι διαθέσιμες στο κοινό.

Εύλογη αξία μείον κόστη πώλησης (fair value less cost to sell) είναι το ποσό από την πώληση ενός περιουσιακού στοιχείου, μεταξύ μερών που διαθέτουν τη γνώση και την ανεξαρτησία βούλησης κατά τη συναλλαγή, μείον τα κόστη διάθεσης.

Κόστη διάθεσης (costs of disposal) είναι επαυξητικά κόστη που αποδίδονται ευθέως στη διάθεση ενός περιουσιακού στοιχείου, εξαιρουμένων του χρηματοοικονομικού κόστους και του εξόδου για φόρο εισοδήματος.

Μονάδα δημιουργίας χρηματοροών (cash-generating unit) είναι η μικρότερη αναγνωρίσιμη ομάδα περιουσιακών στοιχείων που κατέχονται με πρωτεύοντα σκοπό τη δημιουργία εμπορικής απόδοσης που δημιουργούν ταμειακές εισροές, από τη συνεχή χρήση, οι οποίες είναι σε μεγάλο βαθμό ανεξάρτητες από τις ταμειακές εισροές άλλων περιουσιακών στοιχείων ή ομάδων περιουσιακών στοιχείων.

Περιουσιακά στοιχεία που δημιουργούν χρηματοροές (cash-generating assets) είναι περιουσιακά στοιχεία που κατέχονται με πρωτεύοντα σκοπό τη δημιουργία εμπορικής απόδοσης. Για τους σκοπούς της απομείωσης, η υπεραξία θεωρείται περιουσιακό στοιχείο που δημιουργεί χρηματοροές.

Υπεραξία (Goodwill) είναι ένα περιουσιακό στοιχείο που αντιπροσωπεύει μελλοντικά οικονομικά οφέλη που προκύπτουν από άλλα περιουσιακά στοιχεία τα οποία δεν μπορούν να εξατομικευθούν και να αναγνωριστούν ξεχωριστά κατά την απόκτηση μιας οντότητας.

Ωφέλιμη ζωή (Useful life) είναι είτε:

(α) η χρονική περίοδος κατά την οποία το περιουσιακό στοιχείο αναμένεται να χρησιμοποιηθεί ή να είναι διαθέσιμο για χρήση από την οντότητα ή

(β) ο αριθμός των μονάδων παραγωγής ή παρόμοιων μονάδων που η οντότητα αναμένει να λάβει από αυτό.

Όροι που καθορίζονται στο ΛΠΓΚ χρησιμοποιούνται στην παρούσα Λογιστική Πολιτική με την ίδια έννοια.

Περιουσιακά στοιχεία που δημιουργούν χρηματοροές

5. Ένα περιουσιακό στοιχείο μπορεί να κατέχεται με πρωτεύοντα σκοπό τη δημιουργία εμπορικής απόδοσης παρόλο που ενδέχεται να μην ικανοποιεί το σκοπό αυτό σε μια συγκεκριμένη περίοδο αναφοράς. Αντιστρόφως, ένα περιουσιακό στοιχείο μπορεί να δημιουργεί χρηματοροές παρόλο που κατέχεται πρωτίστως για σκοπούς παροχής υπηρεσιών.
6. Σε άλλες περιπτώσεις, ένα περιουσιακό στοιχείο μπορεί να δημιουργεί χρηματοροές και επίσης να χρησιμοποιείται για σκοπούς που δε δημιουργούν χρηματοροές. Ο βαθμός στον οποίο το περιουσιακό στοιχείο κατέχεται με σκοπό την παροχή υπηρεσιών σε εμπορική βάση χρειάζεται να αξιολογηθεί για να προσδιοριστεί εάν η οντότητα πρέπει να εφαρμόσει την παρούσα λογιστική πολιτική. Εάν, το μέρος που δημιουργεί χρηματοροές είναι ουσιαστικότερο από το μέρος που δε δημιουργεί χρηματοροές στο σύνολο των υπηρεσιών, τότε εφαρμόζεται η παρούσα.
7. Στις περιπτώσεις όπου δεν είναι σαφές εάν ο σκοπός του περιουσιακού στοιχείου είναι να δημιουργεί ή όχι χρηματοροές, απαιτείται κρίση από την οντότητα, αναπτύσσοντας κριτήρια που θα εφαρμόζονται με συνέπεια, σύμφωνα και με τους ορισμούς των περιουσιακών στοιχείων που δημιουργούν ή δε δημιουργούν χρηματοροές.
8. Για τους σκοπούς της απομείωσης, η υπεραξία θεωρείται περιουσιακό στοιχείο που δημιουργεί χρηματοροές. Επειδή η υπεραξία δε δημιουργεί οικονομικά οφέλη ανεξάρτητα από άλλα περιουσιακά στοιχεία, ελέγχεται για απομείωση ως μέρος μιας ή περισσότερων δημιουργίας ταμειακών ροών.

Αναγνώριση περιουσιακού στοιχείου που ενδέχεται να είναι απομειωμένο

9. Ένα περιουσιακό στοιχείο απομειώνεται όταν η λογιστική του αξία υπερβαίνει το ανακτήσιμο ποσό του. Η οντότητα εκτιμά σε κάθε ημερομηνία αναφοράς, αν υπάρχει οποιαδήποτε ένδειξη ότι ένα περιουσιακό στοιχείο μπορεί να είναι απομειωμένο. Αν οποιαδήποτε τέτοια ένδειξη υπάρχει, η οντότητα εκτιμά το ανακτήσιμο ποσό του περιουσιακού στοιχείου.

10. Ανεξάρτητα αν υπάρχει ένδειξη απομείωσης, η οντότητα επίσης ελέγχει ετησίως για απομείωση:

α) **άυλα περιουσιακά στοιχεία με απεριόριστη ωφέλιμη ζωή ή που δεν είναι ακόμα διαθέσιμα προς χρήση.** Αυτός ο έλεγχος απομείωσης μπορεί να γίνεται οποιαδήποτε στιγμή κατά τη διάρκεια της περιόδου αναφοράς, υπό την προϋπόθεση ότι λαμβάνει χώρα την ίδια χρονική στιγμή σε κάθε περίοδο αναφοράς. Διαφορετικά άυλα περιουσιακά στοιχεία δύναται να ελέγχονται για απομείωση σε διαφορετικές στιγμές. Όμως, αν άυλο περιουσιακό στοιχείο αναγνωρίστηκε αρχικά στην τρέχουσα περίοδο αναφοράς, αυτό το άυλο περιουσιακό στοιχείο ελέγχεται για απομείωση πριν το τέλος της τρέχουσας περιόδου αναφοράς και

β) την **υπεραξία** που προκύπτει κατά την απόκτηση μιας οντότητας.

11. Κατά την εκτίμηση εάν υπάρχει οποιαδήποτε ένδειξη ότι ένα περιουσιακό στοιχείο μπορεί να είναι απομειωμένο, η οντότητα λαμβάνει υπόψη, **κατ' ελάχιστο**, τις ακόλουθες ενδείξεις:

Εξωτερικές πηγές πληροφόρησης

α) κατά τη διάρκεια της περιόδου, η εμπορική αξία ενός περιουσιακού στοιχείου έχει μειωθεί σημαντικά περισσότερο από ότι θα αναμενόταν, ως αποτέλεσμα της παρόδου του χρόνου ή της κανονικής χρήσης,

β) σημαντικές αλλαγές, με αρνητική επίδραση για την οντότητα, έχουν λάβει χώρα κατά τη διάρκεια της περιόδου αναφοράς ή θα λάβουν χώρα στο εγγύς μέλλον, στο τεχνολογικό, οικονομικό ή νομικό περιβάλλον στο οποίο η οντότητα λειτουργεί ή στην αγορά στην οποία ένα περιουσιακό στοιχείο είναι εντεταγμένο και

γ) επιτόκια αγοράς ή άλλοι δείκτες απόδοσης των επενδύσεων έχουν αυξηθεί κατά τη διάρκεια της περιόδου αναφοράς και αυτές οι αυξήσεις είναι πιθανό να επηρεάζουν το προεξοφλητικό επιτόκιο που χρησιμοποιείται κατά τον υπολογισμό της αξίας χρήσης ενός περιουσιακού στοιχείου και να μειώνουν συνεπώς το ανακτήσιμο ποσό του περιουσιακού στοιχείου ουσιαστικά.

Εσωτερικές πηγές πληροφόρησης

δ) διαθέσιμες ενδείξεις για απαξίωση ή φυσική ζημία ενός περιουσιακού στοιχείου,

ε) σημαντικές αλλαγές, με αρνητική επίδραση για την οντότητα, έχουν λάβει χώρα κατά τη διάρκεια της περιόδου αναφοράς ή θα λάβουν χώρα στο εγγύς μέλλον, κατά την έκταση ή κατά τον τρόπο που ένα περιουσιακό στοιχείο χρησιμοποιείται ή αναμένεται να χρησιμοποιηθεί. Αυτές οι αλλαγές περιλαμβάνουν την αδρανοποίηση του στοιχείου, πλάνα για διακοπή ή αναδιάρθρωση της λειτουργίας στην οποία το περιουσιακό στοιχείο ανήκει ή πλάνα για διάθεση ενός περιουσιακού στοιχείου πριν από την προηγουμένως αναμενόμενη ημερομηνία και η επανεκτίμηση της ωφέλιμης ζωής ενός περιουσιακού στοιχείου ως περιορισμένη αντί ως απεριόριστη,

στ) διαθέσιμες ενδείξεις από εσωτερικές αναφορές, που δείχνουν ότι η επίδοση ενός περιουσιακού στοιχείου χειροτερεύει ή θα είναι σημαντικά χειρότερη από την αναμενόμενη και

ζ) απόφαση για διακοπή της κατασκευής ενός περιουσιακού στοιχείου πριν αυτό είναι έτοιμο ή σε κατάσταση που μπορεί να χρησιμοποιηθεί.

12. Με εξαίρεση την περίπτωση της εφαρμογής της παρ. 10, η έννοια της ουσιαστικότητας εφαρμόζεται για να διαπιστωθεί εάν το ανακτήσιμο ποσό ενός περιουσιακού στοιχείου πρέπει να εκτιμηθεί. Για παράδειγμα, εάν προηγούμενες εκτιμήσεις έχουν δείξει ότι το ανακτήσιμο ποσό ενός περιουσιακού στοιχείου είναι σημαντικά μεγαλύτερο της λογιστικής του αξίας, η οντότητα δε χρειάζεται να επανεκτιμήσει το ανακτήσιμο ποσό, εάν δεν έχει συμβεί κάποιο γεγονός που να μπορούσε να εξαλείψει τη διαφορά αυτή. Ομοίως, προηγούμενες αναλύσεις μπορεί να δείχνουν ότι το ανακτήσιμο ποσό ενός περιουσιακού στοιχείου δεν επηρεάζεται ουσιωδώς από κάποιες ενδείξεις της παρ. 11. Για παράδειγμα, αν τα επιτόκια αγοράς ή άλλοι δείκτες απόδοσης των επενδύσεων έχουν αυξηθεί κατά τη διάρκεια της περιόδου αναφοράς, η οντότητα δεν απαιτείται να εκτιμήσει το ανακτήσιμο ποσό ενός περιουσιακού στοιχείου στις ακόλουθες περιπτώσεις:

α) αν το προεξοφλητικό επιτόκιο που χρησιμοποιείται για τον υπολογισμό της αξίας χρήσης του περιουσιακού στοιχείου, είναι απίθανο να επηρεάζεται από την αύξηση αυτών των επιτοκίων ή δεικτών (π.χ. αυξήσεις σε βραχυπρόθεσμα επιτόκια μπορεί να μην έχουν ουσιώδη επίδραση στο προεξοφλητικό επιτόκιο που χρησιμοποιείται για ένα περιουσιακό στοιχείο, το οποίο έχει μια μακρά απομένουσα ωφέλιμη ζωή) και

β) αν το προεξοφλητικό επιτόκιο που χρησιμοποιείται στον υπολογισμό της αξίας χρήσης του περιουσιακού στοιχείου είναι πιθανό να επηρεάζεται από την αύξηση αυτών των επιτοκίων ή δεικτών, αλλά προηγούμενη ανάλυση ευαισθησίας του ανακτήσιμου ποσού δείχνει ότι:

(i) δεν είναι πιθανό να υπάρξει ουσιαστική μείωση του ανακτήσιμου ποσού διότι είναι επίσης πιθανό να αυξηθούν οι μελλοντικές χρηματοροές (π.χ. η οντότητα μπορεί να αποδείξει ότι προσαρμόζει τα έσοδά της προκειμένου να αντισταθμίσει κάθε αύξηση των επιτοκίων της αγοράς) ή

(ii) η μείωση του ανακτήσιμου ποσού είναι απίθανο να καταλήγει σε μια ουσιώδη ζημία απομείωσης.

13. Αν υπάρχει ένδειξη ότι ένα περιουσιακό στοιχείο μπορεί να είναι απομειωμένο, αυτό μπορεί να υποδεικνύει ότι η απομένουσα ωφέλιμη ζωή, η μέθοδος απόσβεσης ή η υπολειμματική αξία του περιουσιακού στοιχείου χρειάζεται να αναθεωρηθεί και να προσαρμοσθεί σύμφωνα με τη λογιστική πολιτική που εφαρμόζεται για το περιουσιακό στοιχείο, ακόμη και αν καμία ζημία απομείωσης δεν αναγνωρίζεται για αυτό.

Επιμέτρηση ανακτήσιμου ποσού

14. Για τους σκοπούς της επιμέτρησης του ανακτήσιμου ποσού ο όρος «περιουσιακό στοιχείο» χρησιμοποιείται τόσο για μεμονωμένο περιουσιακό στοιχείο όσο και για μονάδα δημιουργίας χρηματοροών. Για την επιμέτρηση του ανακτήσιμου ποσού δεν είναι πάντοτε αναγκαίο να προσδιορίζονται αμφότερες η εύλογη αξία μείον το κόστος πώλησης ενός περιουσιακού στοιχείου και η αξία χρήσης. Εάν οποιοδήποτε από αυτά τα ποσά υπερβαίνει τη λογιστική αξία του περιουσιακού στοιχείου, το περιουσιακό στοιχείο δεν είναι απομειωμένο.
15. Μπορεί να είναι δυνατό να προσδιοριστεί η εύλογη αξία μείον το κόστος πώλησης, ακόμη και όταν ένα περιουσιακό στοιχείο δε διαπραγματεύεται σε μια ενεργό αγορά. Όμως, μερικές φορές μπορεί να μην είναι δυνατό να προσδιοριστεί η εύλογη αξία μείον το κόστος πώλησης, γιατί δεν υπάρχει καμία βάση για να γίνει μια αξιόπιστη εκτίμηση του ποσού που μπορεί να ληφθεί από την πώληση του περιουσιακού στοιχείου μεταξύ μερών που διαθέτουν τη γνώση και την ανεξαρτησία βούλησης κατά τη συναλλαγή. Σε αυτήν την περίπτωση, η οντότητα χρησιμοποιεί την αξία χρήσης του περιουσιακού στοιχείου ως το ανακτήσιμο ποσό του.
16. Αν δεν υπάρχει κανένας λόγος να θεωρηθεί ότι η αξία χρήσης ενός περιουσιακού στοιχείου υπερβαίνει ουσιαδώς την εύλογη αξία μείον το κόστος πώλησής του, η εύλογη αξία του περιουσιακού στοιχείου μείον το κόστος πώλησης μπορεί να χρησιμοποιηθεί ως το ανακτήσιμο ποσό του. Αυτό συνήθως συμβαίνει για ένα περιουσιακό στοιχείο που διακρατείται για πώληση, όπου η αξία χρήσης του συνίσταται κυρίως στο καθαρό προϊόν της πώλησης, ενώ οι μελλοντικές χρηματοροές από τη συνεχή χρήση του περιουσιακού στοιχείου μέχρι τη διάθεσή του ενδέχεται να είναι αμελητέες.
17. Το ανακτήσιμο ποσό προσδιορίζεται για ένα **μεμονωμένο περιουσιακό στοιχείο**, εκτός αν το περιουσιακό στοιχείο **δημιουργεί ταμειακές εισροές που δεν είναι σε μεγάλο βαθμό ανεξάρτητες από εκείνες άλλων περιουσιακών στοιχείων ή ομάδων περιουσιακών στοιχείων**. Στην περίπτωση αυτή, το ανακτήσιμο ποσό προσδιορίζεται για τη μονάδα που δημιουργεί χρηματοροές στην οποία το περιουσιακό στοιχείο ανήκει, εκτός εάν:
- α) η εύλογη αξία μείον το κόστος πώλησης του περιουσιακού στοιχείου είναι μεγαλύτερη από τη λογιστική αξία του ή

β) η αξία χρήσης του περιουσιακού στοιχείου μπορεί να εκτιμηθεί ότι δε διαφέρει από την εύλογη αξία μείον το κόστος πώλησης και η τελευταία μπορεί να προσδιοριστεί.

Επιμέτρηση του ανακτήσιμου ποσού άυλου περιουσιακού στοιχείου με απεριόριστη ωφέλιμη ζωή

18. Η οντότητα, για τον έλεγχο απομείωσης άυλων περιουσιακών στοιχείων με απεριόριστη ωφέλιμη ζωή, όπως προβλέπεται στην παράγραφο 10, δύναται να χρησιμοποιήσει για την τρέχουσα περίοδο αναφοράς, τον πιο πρόσφατο λεπτομερή υπολογισμό του ανακτήσιμου ποσού προηγούμενης περιόδου αναφοράς, υπό την προϋπόθεση ότι πληρούνται **όλα** τα ακόλουθα κριτήρια:

α) αν το άυλο περιουσιακό στοιχείο δε δημιουργεί χρηματοροές από τη συνεχή χρήση που είναι σε μεγάλο βαθμό ανεξάρτητες από εκείνες άλλων περιουσιακών στοιχείων ή ομάδων περιουσιακών στοιχείων και συνεπώς ελέγχεται για απομείωση ως μέρος της μονάδας δημιουργίας χρηματοροών στην οποία ανήκει, τα περιουσιακά στοιχεία και οι υποχρεώσεις που συνθέτουν τη μονάδα αυτή δεν έχουν μεταβληθεί σημαντικά από τον πιο πρόσφατο υπολογισμό του ανακτήσιμου ποσού,

β) ο πιο πρόσφατος υπολογισμός του ανακτήσιμου ποσού κατέληξε σε ποσό που υπερέβαινε τη λογιστική αξία του περιουσιακού στοιχείου κατά ένα σημαντικό περιθώριο και

γ) βάσει ανάλυσης γεγονότων που έχουν συμβεί και συνθηκών που έχουν μεταβληθεί από τον πιο πρόσφατο υπολογισμό του ανακτήσιμου ποσού η πιθανότητα ότι ένας προσδιορισμός του τρέχοντος ανακτήσιμου ποσού θα κατέληγε σε ποσό χαμηλότερο της λογιστικής αξίας του περιουσιακού στοιχείου είναι αμυδρή.

Προσδιορισμός εύλογης αξίας μείον κόστος πώλησης

19. Η καλύτερη ένδειξη της εύλογης αξίας μείον το κόστος πώλησης ενός περιουσιακού στοιχείου είναι η τιμή σε μια δεσμευτική συμφωνία πώλησης, σε μια συναλλαγή μεταξύ μερών που διαθέτουν τη γνώση και την ανεξαρτησία βούλησης κατά τη συναλλαγή, προσαρμοσμένη με τα επαυξητικά κόστη που αποδίδονται ευθέως στη διάθεση του περιουσιακού στοιχείου. Αν δεν υπάρχει δεσμευτική συμφωνία πώλησης, αλλά ένα περιουσιακό στοιχείο είναι αντικείμενο διαπραγμάτευσης σε μια ενεργό αγορά, η εύλογη αξία μείον το κόστος πώλησης είναι η τιμή αγοράς του περιουσιακού στοιχείου μείον τα κόστη διάθεσης. Η κατάλληλη τιμή αγοράς είναι συνήθως η τρέχουσα τιμή προσφοράς. Όταν τρέχουσες τιμές προσφοράς δεν είναι διαθέσιμες, η τιμή της πλέον πρόσφατης συναλλαγής μπορεί να παρέχει μια βάση για την εκτίμηση της εύλογης αξίας μείον το κόστος πώλησης, υπό την προϋπόθεση ότι δεν υπήρξε κάποια σημαντική μεταβολή στις οικονομικές συνθήκες μεταξύ της ημερομηνίας συναλλαγής και της ημερομηνίας κατά την οποία γίνεται η εκτίμηση. Αν δεν υπάρχει δεσμευτική συμφωνία πώλησης ή ενεργός αγορά για ένα περιουσιακό στοιχείο, η εύλογη αξία μείον το κόστος πώλησης βασίζεται στην καλύτερη διαθέσιμη πληροφόρηση η οποία θα αντανάκλα το ποσό που η οντότητα θα μπορούσε να λάβει, κατά την ημερομηνία αναφοράς, από τη διάθεση του περιουσιακού στοιχείου σε μια συναλλαγή μεταξύ μερών που

διαθέτουν τη γνώση και την ανεξαρτησία βούλησης κατά τη συναλλαγή, αφαιρώντας το κόστος διάθεσης. Κατά τον προσδιορισμό αυτού του ποσού, η οντότητα λαμβάνει υπόψη το αποτέλεσμα των πρόσφατων συναλλαγών για παρόμοια περιουσιακά στοιχεία, εντός του ίδιου κλάδου. Η εύλογη αξία μείον το κόστος πώλησης δεν αντανακλά μια αναγκαστική πώληση.

20. Κόστη διάθεσης, εκτός από εκείνα που έχουν αναγνωρισθεί ως υποχρεώσεις, αφαιρούνται για τον προσδιορισμό της εύλογης αξίας μείον το κόστος πώλησης. Παραδείγματα τέτοιου κόστους είναι τα νομικά έξοδα, χαρτόσημα και συναφείς φόροι συναλλαγών, έξοδα απομάκρυνσης του περιουσιακού στοιχείου και άμεσα επαυξητικά κόστη για τη θέση του περιουσιακού στοιχείου σε κατάσταση προς πώληση. Δεν είναι άμεσα επαυξητικά κόστη διάθεσης ενός περιουσιακού στοιχείου, οι παροχές εξόδου από την υπηρεσία και κόστη που συνδέονται με τον περιορισμό ή την αναδιοργάνωση μιας επιχείρησης, που είναι συνέπεια της διάθεσης ενός περιουσιακού στοιχείου.

Προσδιορισμός αξίας χρήσης

21. Τα ακόλουθα στοιχεία αντικατοπτρίζονται στον υπολογισμό της αξίας χρήσης ενός περιουσιακού στοιχείου:

- α) μια εκτίμηση των μελλοντικών χρηματοροών που η οντότητα αναμένει να αντλήσει από το περιουσιακό στοιχείο,
- β) προσδοκίες σχετικά με πιθανές διακυμάνσεις του ποσού ή του χρονοδιαγράμματος των μελλοντικών χρηματοροών,
- γ) η διαχρονική αξία του χρήματος, αντιπροσωπευόμενη από το τρέχον ελεύθερο κινδύνου επιτόκιο της αγοράς,
- δ) το κόστος ανάληψης της αβεβαιότητας που είναι εγγενής στο περιουσιακό στοιχείο και
- ε) άλλοι παράγοντες, όπως η έλλειψη ρευστότητας, που οι συμμετέχοντες στην αγορά θα ενσωμάτωναν στην αποτίμηση των μελλοντικών χρηματοροών που η οντότητα αναμένει να αντλήσει από το περιουσιακό στοιχείο.

22. Η εκτίμηση της αξίας χρήσης ενός περιουσιακού στοιχείου περιλαμβάνει τα ακόλουθα στάδια:

- α) εκτίμηση των μελλοντικών ταμειακών εισροών και εκροών που προέρχονται από τη συνεχή χρήση του περιουσιακού στοιχείου και από την τελική διάθεσή του και
- β) εφαρμογή του κατάλληλου προεξοφλητικού επιτοκίου σε αυτές τις μελλοντικές χρηματοροές.

23. Τα στοιχεία των περιπτώσεων (β), (δ) και (ε) της παραγράφου 21 μπορούν να απεικονιστούν είτε ως προσαρμογές των μελλοντικών χρηματοροών είτε ως προσαρμογές του προεξοφλητικού επιτοκίου. Όποια προσέγγιση και αν υιοθετήσει μια οντότητα για να απεικονίσει τις προσδοκίες σχετικά με πιθανές διακυμάνσεις στο ποσό ή το χρονοδιάγραμμα των μελλοντικών χρηματοροών, το αποτέλεσμα πρέπει να αντανακλά την

αναμενόμενη παρούσα αξία των μελλοντικών χρηματοροών, δηλαδή το σταθμισμένο μέσο όλων των πιθανών αποτελεσμάτων.

Βάση εκτιμήσεων μελλοντικών χρηματοροών

24. Κατά την επιμέτρηση της αξίας χρήσης η οντότητα:

α) βασίζει τις προβλέψεις των χρηματοροών σε εύλογες και βάσιμες παραδοχές που αντιπροσωπεύουν τη βέλτιστη εκτίμηση της διοίκησης της οντότητας για το εύρος των οικονομικών συνθηκών που θα υπάρχουν κατά τη διάρκεια της απομένουσας ωφέλιμης ζωής του περιουσιακού στοιχείου. Μεγαλύτερη βαρύτητα δίνεται σε εξωτερικές ενδείξεις,

β) βασίζει τις προβλέψεις των χρηματοροών στους πιο πρόσφατους χρηματοοικονομικούς προϋπολογισμούς ή προγνώσεις, εγκεκριμένους/ες από τη διοίκηση, αλλά αποκλείει κάθε εκτιμώμενη μελλοντική ταμειακή εισροή ή εκροή που αναμένεται να προκύψει από μελλοντικές αναδιαρθρώσεις ή από τη βελτίωση ή αναβάθμιση της επίδοσης του περιουσιακού στοιχείου. Προβλέψεις που βασίζονται σε αυτούς τους προϋπολογισμούς ή προγνώσεις καλύπτουν μια περίοδο πέντε ετών το μέγιστο, εκτός αν μια μεγαλύτερη περίοδος δικαιολογείται και

γ) εκτιμά προβλέψεις χρηματοροών πέραν από την περίοδο που καλύπτεται από τους πλέον πρόσφατους προϋπολογισμούς/προγνώσεις, προεκτείνοντας τις προβλέψεις που βασίζονται στους προϋπολογισμούς/προγνώσεις, χρησιμοποιώντας ένα σταθερό ή φθίνοντα συντελεστή ανάπτυξης για τα επόμενα έτη, εκτός αν ένας υψηλότερος συντελεστής δικαιολογείται. Αυτός ο συντελεστής ανάπτυξης δεν πρέπει να υπερβαίνει το μακροπρόθεσμο μέσο συντελεστή ανάπτυξης για τα προϊόντα, τους κλάδους, για τη χώρα ή χώρες στις οποίες η οντότητα λειτουργεί ή για την αγορά στην οποία το περιουσιακό στοιχείο χρησιμοποιείται, εκτός αν ένας μεγαλύτερος συντελεστής δικαιολογείται.

25. Η οντότητα αξιολογεί εάν οι παραδοχές στις οποίες βασίζονται οι τρέχουσες προβλέψεις των χρηματοροών είναι εύλογες, εξετάζοντας τις αιτίες των διαφορών μεταξύ παρελθουσών προβλέψεων χρηματοροών και πραγματικών χρηματοροών. Η οντότητα εξασφαλίζει ότι οι παραδοχές στις οποίες βασίζονται οι τρέχουσες προβλέψεις των χρηματοροών είναι συνεπείς με τα παρελθόντα πραγματικά αποτελέσματα, με την προϋπόθεση ότι οι επιδράσεις μεταγενέστερων γεγονότων ή συνθηκών που δεν υπήρχαν όταν δημιουργήθηκαν εκείνες οι πραγματικές χρηματοροές το καθιστούν σκόπιμο.

Σύνθεση των εκτιμήσεων των μελλοντικών χρηματοροών

26. Οι εκτιμήσεις των μελλοντικών χρηματοροών περιλαμβάνουν:

α) προβλέψεις ταμειακών εισροών από τη συνεχή χρήση του περιουσιακού στοιχείου,

- β) προβλέψεις ταμειακών εκροών που είναι απαραίτητες προκειμένου να δημιουργούνται ταμειακές εισροές από τη συνεχή χρήση του περιουσιακού στοιχείου (συμπεριλαμβανομένων ταμειακών εκροών για να ετοιμαστεί το περιουσιακό στοιχείο προς χρήση) και που μπορεί να αποδίδονται άμεσα ή να κατανέμονται σε μια εύλογη και συνεπή βάση στο περιουσιακό στοιχείο και
- γ) καθαρές χρηματοροές, αν υπάρχουν, που εισπράττονται (ή πληρώνονται) από (ή για) τη διάθεση του περιουσιακού στοιχείου κατά το τέλος της ωφέλιμης ζωής του.
27. Οι εκτιμήσεις των μελλοντικών χρηματοροών και το προεξοφλητικό επιτόκιο αντανακλούν συνεπείς παραδοχές σχετικά με τις αυξήσεις τιμών που οφείλονται στο γενικό πληθωρισμό. Συνεπώς, αν το προεξοφλητικό επιτόκιο περιλαμβάνει την επίδραση των αυξήσεων των τιμών που οφείλονται στο γενικό πληθωρισμό, οι μελλοντικές χρηματοροές εκτιμώνται σε ονομαστικούς όρους. Αν το προεξοφλητικό επιτόκιο δεν περιλαμβάνει την επίδραση των αυξήσεων των τιμών που οφείλονται στο γενικό πληθωρισμό, οι μελλοντικές χρηματοροές εκτιμώνται σε πραγματικούς όρους.
28. Στις προβλέψεις των ταμειακών εκροών περιλαμβάνονται τα έξοδα τακτικής συντήρησης του περιουσιακού στοιχείου καθώς και μελλοντικά γενικά έξοδα που μπορούν να αποδοθούν άμεσα ή να κατανεμηθούν σε μια εύλογη και συνεπή βάση στη χρήση του περιουσιακού στοιχείου.
29. Όταν η λογιστική αξία ενός περιουσιακού στοιχείου δεν περιλαμβάνει ακόμη όλες τις ταμειακές εκροές που πρέπει να πραγματοποιηθούν, πριν αυτό είναι έτοιμο για χρήση ή πώληση, η εκτίμηση των μελλοντικών ταμειακών εκροών περιλαμβάνει μια εκτίμηση οποιασδήποτε περαιτέρω ταμειακής εκροής που αναμένεται να πραγματοποιηθεί, πριν το περιουσιακό στοιχείο είναι έτοιμο για χρήση ή πώληση. Για παράδειγμα, η περίπτωση αυτή αφορά ένα κτήριο υπό κατασκευή που δεν έχει ακόμη ολοκληρωθεί.
30. Για να αποφεύγεται διπλός λογισμός, οι εκτιμήσεις μελλοντικών χρηματοροών δεν περιλαμβάνουν:
- α) ταμειακές εισροές από περιουσιακά στοιχεία που δημιουργούν ταμειακές εισροές, οι οποίες είναι σε μεγάλο βαθμό ανεξάρτητες από τις ταμειακές εισροές του υπό εξέταση περιουσιακού στοιχείου (π.χ. χρηματοοικονομικά περιουσιακά στοιχεία, όπως απαιτήσεις) και
- β) ταμειακές εκροές που σχετίζονται με δεσμεύσεις που έχουν αναγνωρισθεί ως υποχρεώσεις (π.χ. υποχρεώσεις προς προμηθευτές, συντάξεις ή προβλέψεις).
31. Οι μελλοντικές χρηματοροές εκτιμώνται για το περιουσιακό στοιχείο βάσει της τρέχουσας κατάστασής του. Οι εκτιμήσεις μελλοντικών χρηματοροών δεν περιλαμβάνουν εκτιμώμενες μελλοντικές ταμειακές εισροές ή εκροές που αναμένονται να προκύψουν από:
- α) μια μελλοντική αναδιοργάνωση για την οποία η οντότητα δεν έχει ακόμη δεσμευθεί ή

β) τη βελτίωση ή αναβάθμιση της επίδοσης του περιουσιακού στοιχείου.

Έως ότου η οντότητα πραγματοποιήσει ταμειακές εκροές που βελτιώνουν ή αναβαθμίζουν την επίδοση περιουσιακού στοιχείου, οι εκτιμήσεις των μελλοντικών χρηματοροών δεν περιλαμβάνουν τις εκτιμώμενες ταμειακές εισροές που αναμένονται να προκύψουν από την αύξηση των οικονομικών οφελών ή της δυνατότητας παροχής υπηρεσιών που σχετίζονται με τις αναμενόμενες ταμειακές εκροές.

32. Οι εκτιμήσεις των μελλοντικών χρηματοροών περιλαμβάνουν μελλοντικές ταμειακές εκροές που είναι αναγκαίες για τη διατήρηση του επιπέδου των οικονομικών οφελών ή της δυνατότητας παροχής υπηρεσιών που αναμένεται να προκύψουν από το περιουσιακό στοιχείο στην τρέχουσα κατάστασή του. Όταν μια μονάδα δημιουργίας χρηματοροών απαρτίζεται από περιουσιακά στοιχεία με διαφορετικές εκτιμώμενες ωφέλιμες ζωές, που είναι όλα απαραίτητα για τη συνεχή λειτουργία της μονάδας, η αντικατάσταση περιουσιακών στοιχείων με τις μικρότερες ωφέλιμες ζωές θεωρείται ως μέρος της τακτικής συντήρησης της μονάδας, κατά την εκτίμηση των μελλοντικών χρηματοροών που συνδέονται με τη μονάδα. Ομοίως, όταν ένα μεμονωμένο περιουσιακό στοιχείο αποτελείται από συστατικά μέρη με διαφορετικές εκτιμώμενες ωφέλιμες ζωές, η αντικατάσταση των συστατικών μερών με τις μικρότερες ωφέλιμες ζωές θεωρείται ως μέρος της τακτικής συντήρησης του περιουσιακού στοιχείου κατά την εκτίμηση των μελλοντικών χρηματοροών που δημιουργούνται από το περιουσιακό στοιχείο.

33. Οι εκτιμήσεις μελλοντικών χρηματοροών δεν περιλαμβάνουν:

α) ταμειακές εισροές ή εκροές από χρηματοδοτικές δραστηριότητες ή

β) εισπράξεις ή πληρωμές φόρων εισοδήματος.

Επειδή η διαχρονική αξία του χρήματος λαμβάνεται υπόψη προεξοφλώντας τις εκτιμώμενες μελλοντικές χρηματοροές, αυτές οι χρηματοροές αποκλείουν ταμειακές εισροές ή εκροές από χρηματοδοτικές δραστηριότητες. Ομοίως, καθώς το προεξοφλητικό επιτόκιο προσδιορίζεται σε προ-φόρου βάση, οι μελλοντικές χρηματοροές εκτιμώνται επίσης σε προ-φόρου βάση.

34. Η εκτίμηση των καθαρών χρηματοροών που εισπράττονται (ή πληρώνονται) από (ή για) τη διάθεση ενός περιουσιακού στοιχείου στο τέλος της ωφέλιμης ζωής του είναι το ποσό που η οντότητα αναμένει να λάβει από τη διάθεση του περιουσιακού στοιχείου, σε μια συναλλαγή μεταξύ μερών που διαθέτουν τη γνώση και την ανεξαρτησία βούλησης κατά τη συναλλαγή, μετά την αφαίρεση του εκτιμώμενου κόστους διάθεσης.

35. Η εκτίμηση των καθαρών χρηματοροών, που εισπράττονται (ή πληρώνονται) από (ή για) τη διάθεση ενός περιουσιακού στοιχείου κατά το τέλος της ωφέλιμης ζωής του, προσδιορίζεται με παρόμοιο τρόπο με την εύλογη αξία μείον το κόστος πώλησης του περιουσιακού στοιχείου, εκτός του ότι κατά την εκτίμηση αυτών των καθαρών χρηματοροών:

α) η οντότητα χρησιμοποιεί τιμές που επικρατούν κατά την ημερομηνία της εκτίμησης για παρόμοια περιουσιακά στοιχεία, που έχουν φθάσει στο τέλος της ωφέλιμης ζωής τους και που έχουν λειτουργήσει κάτω από συνθήκες παρόμοιες με εκείνες στις οποίες το περιουσιακό στοιχείο θα χρησιμοποιείται και

β) η οντότητα προσαρμόζει αυτές τις τιμές για την επίδραση τόσο των μελλοντικών αυξήσεων της τιμής που οφείλονται στο γενικό πληθωρισμό όσο και των ειδικών μελλοντικών αυξήσεων ή μειώσεων τιμών. Ωστόσο, αν οι εκτιμήσεις των μελλοντικών χρηματοροών, από τη συνεχή χρήση του περιουσιακού στοιχείου και το προεξοφλητικό επιτόκιο, αποκλείουν την επίδραση του γενικού πληθωρισμού, η οντότητα αποκλείει επίσης την επίδραση αυτή από την εκτίμηση των καθαρών χρηματοροών από τη διάθεση.

Μελλοντικές χρηματοροές σε ξένο νόμισμα

36. Οι μελλοντικές χρηματοροές εκτιμώνται στο νόμισμα στο οποίο θα δημιουργηθούν και έπειτα προεξοφλούνται χρησιμοποιώντας ένα κατάλληλο προεξοφλητικό επιτόκιο για αυτό το νόμισμα. Η οντότητα μετατρέπει την παρούσα αξία χρησιμοποιώντας την τρέχουσα συναλλαγματική ισοτιμία κατά την ημερομηνία του υπολογισμού της αξίας χρήσης.

Προεξοφλητικό επιτόκιο

37. Το προεξοφλητικό επιτόκιο είναι προ φόρου επιτόκιο που αντανάκλα τις τρέχουσες εκτιμήσεις της αγοράς για:

α) τη διαχρονική αξία του χρήματος, που αντιπροσωπεύεται από το τρέχον ελεύθερο κινδύνου επιτόκιο και

β) τους κινδύνους που σχετίζονται με το περιουσιακό στοιχείο, για τους οποίους οι μελλοντικές εκτιμήσεις χρηματοροών δεν έχουν προσαρμοστεί.

38. Ένα επιτόκιο που αντικατοπτρίζει τις τρέχουσες εκτιμήσεις της αγοράς, για τη διαχρονική αξία του χρήματος και τους κινδύνους που σχετίζονται με το περιουσιακό στοιχείο, είναι η απόδοση που οι επενδυτές θα απαιτούσαν, αν επρόκειτο να διαλέξουν μια επένδυση που θα δημιουργούσε χρηματοροές ποσού, διάρκειας και προφίλ κινδύνου, ισοδύναμες με αυτές που η οντότητα αναμένει να αντλήσει από το περιουσιακό στοιχείο. Το επιτόκιο αυτό εκτιμάται με βάση το προκύπτον επιτόκιο στις τρέχουσες συναλλαγές της αγοράς για παρόμοια περιουσιακά στοιχεία. Ωστόσο, το προεξοφλητικό επιτόκιο που χρησιμοποιείται για την επιμέτρηση της αξίας χρήσης ενός περιουσιακού στοιχείου δεν αντανάκλα κινδύνους για τους οποίους οι μελλοντικές εκτιμήσεις χρηματοροών έχουν προσαρμοστεί. Διαφορετικά, η επίδραση μερικών παραδοχών θα λογίζεται διπλά.

39. Όταν ένα επιτόκιο που αφορά συγκεκριμένο περιουσιακό στοιχείο δεν είναι άμεσα διαθέσιμο στην αγορά, η οντότητα χρησιμοποιεί υποκατάστατα για την εκτίμησή του. Ο σκοπός είναι να εκτιμηθεί μια αξιολόγηση της αγοράς για:

α) τη διαχρονική αξία του χρήματος για τις περιόδους μέχρι το τέλος της ωφέλιμης ζωής του περιουσιακού στοιχείου και

β) τα στοιχεία των περιπτώσεων (β), (δ) και (ε) της παραγράφου 21, στο βαθμό που αυτά τα στοιχεία δεν έχουν απεικονιστεί ως προσαρμογές των εκτιμώμενων χρηματοροών.

Αναγνώριση και επιμέτρηση ζημιάς απομείωσης

40. **Όταν και μόνο όταν, το ανακτήσιμο ποσό ενός περιουσιακού στοιχείου που δημιουργεί χρηματοροές είναι μικρότερο από τη λογιστική αξία του, η λογιστική αξία μειώνεται στο ανακτήσιμο ποσό του. Αυτή η μείωση είναι μια ζημία απομείωσης.**
41. **Η ζημία απομείωσης αναγνωρίζεται αμέσως στα αποτελέσματα.** Όταν, σύμφωνα με άλλη λογιστική πολιτική, περιουσιακό στοιχείο επιμετρώνται βάσει της μεθόδου της αναπροσαρμογής, κάθε ζημία απομείωσης μειώνει κατ' αρχάς τυχόν πλεόνασμα αναπροσαρμογής, για το περιουσιακό στοιχείο ή την ομάδα περιουσιακών στοιχείων στην οποία αυτό ανήκει. Το τυχόν υπερβάλλον ποσό αναγνωρίζεται ως ζημία απομείωσης στα αποτελέσματα της περιόδου που προκύπτει.
42. Όταν το εκτιμώμενο ποσό για μια ζημία απομείωσης είναι μεγαλύτερο από τη λογιστική αξία του περιουσιακού στοιχείου στο οποίο αυτή αφορά, η οντότητα αναγνωρίζει υποχρέωση αν και μόνον αν, αυτό επιβάλλεται από άλλη λογιστική πολιτική. Εάν δεν υπάρχει τέτοια πρόβλεψη σε άλλη λογιστική πολιτική, τότε η λογιστική αξία του περιουσιακού στοιχείου μηδενίζεται.
43. Μετά την αναγνώριση της ζημιάς απομείωσης, το ποσό της απόσβεσης για το περιουσιακό στοιχείο αναπροσαρμόζεται για τις μελλοντικές περιόδους αναφοράς, έτσι ώστε να κατανέμεται η αναθεωρημένη λογιστική αξία του περιουσιακού στοιχείου, μειωμένη κατά την τυχόν υπολειμματική αξία του, σε μια συστηματική βάση κατά τη διάρκεια της απομένουσας ωφέλιμης ζωής του.

Μονάδα δημιουργίας χρηματοροών και υπεραξία

44. Αν υπάρχει οποιαδήποτε ένδειξη ότι ένα μεμονωμένο περιουσιακό στοιχείο ενδέχεται να είναι απομειωμένο, το ανακτήσιμο ποσό εκτιμάται γι' αυτό το μεμονωμένο περιουσιακό στοιχείο. Αν δεν είναι δυνατό να εκτιμηθεί το ανακτήσιμο ποσό του, η οντότητα προσδιορίζει το ανακτήσιμο ποσό της μονάδας δημιουργίας χρηματοροών στην οποία το περιουσιακό στοιχείο ανήκει.

45. Το ανακτήσιμο ποσό ενός μεμονωμένου περιουσιακού στοιχείου δεν μπορεί να προσδιοριστεί εάν:

α) η αξία χρήσης του περιουσιακού στοιχείου δεν μπορεί να εκτιμηθεί ότι συγκλίνει στην εύλογη αξία μείον το κόστος πώλησης (π.χ. όταν οι μελλοντικές χρηματοροές από τη συνεχή χρήση του περιουσιακού στοιχείου δεν μπορεί να εκτιμηθεί ότι είναι αμελητέες) και

β) το περιουσιακό στοιχείο δε δημιουργεί ταμειακές εισροές που είναι σε μεγάλο βαθμό ανεξάρτητες από αυτές άλλων περιουσιακών στοιχείων.

Σε αυτές τις περιπτώσεις, η αξία χρήσης και επομένως το ανακτήσιμο ποσό, προσδιορίζεται μόνο για την μονάδα δημιουργίας χρηματοροών η οποία περιλαμβάνει το περιουσιακό στοιχείο.

46. Μια μονάδα δημιουργίας χρηματοροών είναι η μικρότερη αναγνωρίσιμη ομάδα περιουσιακών στοιχείων, που περιλαμβάνει το υπό εξέταση περιουσιακό στοιχείο, και δημιουργεί ταμειακές εισροές που είναι σε μεγάλο βαθμό ανεξάρτητες από τις ταμειακές εισροές άλλων περιουσιακών στοιχείων ή ομάδων περιουσιακών στοιχείων.

47. Για να διαπιστώσει η οντότητα αν οι ταμειακές εισροές από ένα περιουσιακό στοιχείο ή ομάδα περιουσιακών στοιχείων είναι σε μεγάλο βαθμό ανεξάρτητες από τις ταμειακές εισροές από άλλα περιουσιακά στοιχεία ή ομάδες περιουσιακών στοιχείων, λαμβάνει υπόψη της διάφορους παράγοντες περιλαμβανομένων, τον τρόπο που η διοίκηση της οντότητας παρακολουθεί τις λειτουργίες της οντότητας ή τον τρόπο που η διοίκηση λαμβάνει αποφάσεις για τη συνέχιση ή διάθεση των περιουσιακών στοιχείων και των λειτουργιών της.

48. Αν μια ενεργός αγορά υφίσταται για το προϊόν που παράγεται από ένα περιουσιακό στοιχείο ή ομάδα περιουσιακών στοιχείων, αυτό το περιουσιακό στοιχείο ή η ομάδα περιουσιακών στοιχείων θεωρείται ως μια μονάδα δημιουργίας χρηματοροών, ακόμη και αν μέρος ή το σύνολο του προϊόντος χρησιμοποιείται εσωτερικά. Αν οι ταμειακές εισροές που δημιουργούνται από οποιοδήποτε περιουσιακό στοιχείο ή οποιαδήποτε μονάδα δημιουργίας χρηματοροών επηρεάζεται από εσωτερικές τιμές μεταβίβασης, η οντότητα χρησιμοποιεί τη βέλτιστη εκτίμηση της διοίκησης για τις μελλοντικές τιμές που θα μπορούσαν να επιτευχθούν σε μια συναλλαγή υπό ανταγωνιστικές συνθήκες, εκτιμώντας:

α) τις μελλοντικές ταμειακές εισροές που χρησιμοποιούνται για τον προσδιορισμό της αξίας χρήσης του περιουσιακού στοιχείου ή της μονάδας δημιουργίας χρηματοροών και

β) τις μελλοντικές ταμειακές εκροές που χρησιμοποιούνται για τον προσδιορισμό της αξίας χρήσης οποιωνδήποτε άλλων περιουσιακών στοιχείων ή μονάδων δημιουργίας χρηματοροών που επηρεάζονται από εσωτερικές τιμές μεταβίβασης.

49. Οι μονάδες δημιουργίας χρηματοροών αναγνωρίζονται με συνέπεια, από περίοδο σε περίοδο αναφοράς, για το ίδιο περιουσιακό στοιχείο ή κατηγορίες περιουσιακών στοιχείων, εκτός αν μια μεταβολή κρίνεται δικαιολογημένη.

Ανακτήσιμο ποσό και λογιστική αξία μονάδας δημιουργίας χρηματοροών

50. Η λογιστική αξία μιας μονάδας δημιουργίας χρηματοροών προσδιορίζεται με συνέπεια ως προς τον τρόπο που προσδιορίζεται το ανακτήσιμο ποσό της.

51. Η λογιστική αξία μιας μονάδας δημιουργίας χρηματοροών:

α) περιλαμβάνει τη λογιστική αξία **μόνο** εκείνων των περιουσιακών στοιχείων που δύναται να αποδοθούν άμεσα ή να κατανεμηθούν σε μια εύλογη και συνεπή βάση στη μονάδα δημιουργίας χρηματοροών και θα δημιουργούν τις μελλοντικές ταμειακές εισροές που χρησιμοποιούνται για τον προσδιορισμό της αξίας χρήσης της μονάδας δημιουργίας χρηματοροών και

β) δεν περιλαμβάνει τη λογιστική αξία οποιασδήποτε αναγνωρισμένης υποχρέωσης, εκτός αν το ανακτήσιμο ποσό της μονάδας δημιουργίας χρηματοροών δεν μπορεί να προσδιοριστεί χωρίς να ληφθεί υπόψη αυτή η υποχρέωση.

52. Μπορεί να είναι αναγκαίο να λαμβάνονται υπόψη ορισμένες αναγνωρισμένες υποχρεώσεις για να προσδιορίζεται το ανακτήσιμο ποσό μιας μονάδας δημιουργίας χρηματοροών. Αυτό μπορεί να συμβαίνει, εάν η διάθεση μιας μονάδας δημιουργίας χρηματοροών, θα απαιτούσε ο αγοραστής να αναλάβει την υποχρέωση. Στην περίπτωση αυτή, η εύλογη αξία μείον το κόστος πώλησης (ή η εκτιμώμενη χρηματοροή από την τελική διάθεση) της μονάδας δημιουργίας χρηματοροών είναι η εκτιμώμενη τιμή πώλησης των περιουσιακών στοιχείων της μονάδας δημιουργίας χρηματοροών και των υποχρεώσεων μαζί, μείον το κόστος διάθεσης. Για να πραγματοποιηθεί μια ουσιαστική σύγκριση μεταξύ της λογιστικής αξίας της μονάδας δημιουργίας χρηματοροών και του ανακτήσιμου ποσού της, η λογιστική αξία της υποχρέωσης αφαιρείται κατά τον προσδιορισμό τόσο της αξίας χρήσης της μονάδας δημιουργίας χρηματοροών όσο και της λογιστικής αξίας της.

53. Για πρακτικούς λόγους, το ανακτήσιμο ποσό μιας μονάδας δημιουργίας χρηματοροών προσδιορίζεται μερικές φορές μετά την εκτίμηση α) των περιουσιακών στοιχείων που δεν είναι τμήμα της μονάδας δημιουργίας χρηματοροών (για παράδειγμα, απαιτήσεις ή άλλα χρηματοοικονομικά περιουσιακά στοιχεία) ή β) υποχρεώσεων που έχουν ήδη αναγνωριστεί (για παράδειγμα, υποχρεώσεις προς προμηθευτές, συντάξεις και άλλες προβλέψεις). Σε αυτές τις περιπτώσεις, η λογιστική αξία της μονάδας δημιουργίας χρηματοροών αυξάνεται κατά τη λογιστική αξία αυτών των περιουσιακών στοιχείων και μειώνεται κατά τη λογιστική αξία αυτών των υποχρεώσεων.

Κατανομή υπεραξίας στις μονάδες δημιουργίας χρηματοροών

54. Για τους σκοπούς ελέγχου της απομείωσης, η υπεραξία που προκύπτει κατά την απόκτηση μιας οντότητας επιμερίζεται, **από την ημερομηνία της απόκτησης**, σε κάθε μονάδα δημιουργίας χρηματοροών ή ομάδα μονάδων δημιουργίας χρηματοροών του αποκτώντος, **που αναμένεται να ωφεληθεί από τις συνέργειες της συνένωσης**, ανεξάρτητα αν άλλα περιουσιακά στοιχεία ή υποχρεώσεις του αποκτώμενου αντιστοιχίζονται σε αυτές τις μονάδες ή ομάδες μονάδων. Όταν η υπεραξία προκύπτει από την απόκτηση μιας λειτουργίας που δε δημιουργεί χρηματοροές, η οποία οδηγεί σε μείωση των καθαρών ταμειακών εκροών του αποκτώντος, ο αποκτών θεωρείται ως η μονάδα δημιουργίας χρηματοροών. Εκτός της τελευταίας αυτής περίπτωσης, κάθε μονάδα ή ομάδα μονάδων στην οποία επιμερίζεται η υπεραξία, πρέπει:

α) να αντιπροσωπεύει το χαμηλότερο επίπεδο εντός της οντότητας στο οποίο παρακολουθείται η υπεραξία για σκοπούς εσωτερικής διαχείρισης και

β) να μην υπερβαίνει σε μέγεθος ένα τομέα δραστηριότητας.

55. Η υπεραξία δε δημιουργεί χρηματοροές, ή μειώσεις στις καθарές ταμειακές εκροές, ανεξαρτήτως από άλλα περιουσιακά στοιχεία ή ομάδες περιουσιακών στοιχείων και συχνά συνεισφέρει στις χρηματοροές πολλαπλών μονάδων χρηματοροών. Ενίοτε, η υπεραξία δεν μπορεί να επιμεριστεί σε μη αυθαίρετη βάση σε μεμονωμένες μονάδες δημιουργίας χρηματοροών αλλά μόνο σε ομάδες μονάδων δημιουργίας χρηματοροών. Επομένως, το χαμηλότερο επίπεδο εντός της οντότητας στο οποίο η υπεραξία παρακολουθείται για σκοπούς εσωτερικής διαχείρισης κάποιες φορές συνιστάται σε έναν αριθμό μονάδων δημιουργίας χρηματοροών στις οποίες σχετίζεται η υπεραξία, αλλά στις οποίες δεν μπορεί να επιμεριστεί. Οι αναφορές στις επόμενες παραγράφους σε μονάδα δημιουργίας χρηματοροών στην οποία έχει επιμεριστεί υπεραξία θα πρέπει επίσης να θεωρούνται και ως αναφορές σε ομάδες μονάδων δημιουργίας χρηματοροών στις οποίες έχει επιμεριστεί υπεραξία.

56. Η εφαρμογή των απαιτήσεων της παραγράφου 54 καταλήγει σε έλεγχο της υπεραξίας για απομείωση σε επίπεδο που αντανακλά τον τρόπο που η οντότητα διαχειρίζεται τις λειτουργίες της και με τον οποίο είναι φυσικό να συσχετίζεται η υπεραξία. Συνεπώς, η δημιουργία επιπρόσθετων συστημάτων αναφοράς συνήθως δεν είναι αναγκαία.

57. Αν ο αρχικός επιμερισμός της αποκτηθείσας υπεραξίας δεν μπορεί να ολοκληρωθεί πριν το τέλος της περιόδου αναφοράς στην οποία πραγματοποιήθηκε η απόκτηση, τότε αυτός θα πρέπει να ολοκληρωθεί πριν το τέλος της πρώτης περιόδου αναφοράς που αρχίζει μετά την ημερομηνία της απόκτησης.

58. Αν η υπεραξία έχει επιμεριστεί σε μονάδα δημιουργίας χρηματοροών και η οντότητα διαθέσει κάποια λειτουργία της μονάδας αυτής, η υπεραξία που συσχετίζεται με την διατεθείσα λειτουργία πρέπει:

α) να περιλαμβάνεται στη λογιστική αξία της λειτουργίας κατά τον προσδιορισμό του κέρδους ή της ζημίας της διάθεσης και

β) να επιμετράται βάσει των σχετικών αξιών της διατεθείσας λειτουργίας και του παρακρατηθέντος τμήματος της μονάδας δημιουργίας χρηματοροών, εκτός αν η οντότητα μπορεί να αποδείξει ότι κάποια άλλη μέθοδος αντικατοπτρίζει κατά καλύτερο τρόπο την υπεραξία που συσχετίζεται με τη διατεθείσα λειτουργία.

59. Αν η οντότητα αναδιοργανώσει τη δομή του συστήματος αναφοράς της κατά τρόπο που μεταβάλλει τη σύνθεση ενός ή περισσότερων μονάδων δημιουργίας χρηματοροών στις οποίες έχει επιμεριστεί υπεραξία, η υπεραξία αυτή θα επιμεριστεί εκ νέου στις μονάδες που επηρεάστηκαν, κατ' αναλογία των όσων ορίζονται στην παρ. 58 (β).

Έλεγχος απομείωσης για μονάδες δημιουργίας χρηματοροών με υπεραξία

60. Όταν, όπως περιγράφηκε στην παράγραφο 55, η υπεραξία συσχετίζεται με μονάδα δημιουργίας χρηματοροών αλλά δεν έχει επιμεριστεί στη μονάδα αυτή, η μονάδα θα ελεγχθεί για απομείωση όποτε υπάρξει ένδειξη ότι η μονάδα μπορεί να έχει υποστεί απομείωση, συγκρίνοντας τη λογιστική αξία της μονάδας, εξαιρουμένης της υπεραξίας, με το ανακτήσιμο ποσό της. Κάθε ζημία απομείωσης θα αναγνωρίζεται σύμφωνα με την παράγραφο 66.

61. Αν η μονάδα δημιουργίας χρηματοροών, που περιγράφηκε στην παράγραφο 60, περιλαμβάνει στη λογιστική αξία της άυλο περιουσιακό στοιχείο με απεριόριστη ωφέλιμη ζωή ή που δεν είναι ακόμη διαθέσιμο προς χρήση και αυτό το περιουσιακό στοιχείο μπορεί να ελεγχθεί για απομείωση μόνο ως τμήμα της μονάδας δημιουργίας χρηματοροών, η παράγραφος 10 απαιτεί να ελέγχεται και η μονάδα για απομείωση σε ετήσια βάση.

62. Μια μονάδα δημιουργίας χρηματοροών, στην οποία έχει επιμεριστεί υπεραξία, ελέγχεται για απομείωση ετησίως και οποτεδήποτε υπάρχει ένδειξη ότι η μονάδα μπορεί να έχει υποστεί απομείωση, συγκρίνοντας τη λογιστική αξία της μονάδας, συμπεριλαμβανομένης της υπεραξίας, με το ανακτήσιμο ποσό της μονάδας. Αν το ανακτήσιμο ποσό της μονάδας υπερβαίνει τη λογιστική αξία της, η μονάδα και η υπεραξία που έχει επιμεριστεί στη μονάδα αυτή θεωρούνται ότι δεν έχουν υποστεί απομείωση. Αν η λογιστική αξία της μονάδας υπερβαίνει το ανακτήσιμο ποσό της, η οντότητα αναγνωρίζει τη ζημία απομείωσης σύμφωνα με την παράγραφο 66.

Χρονοδιάγραμμα πραγματοποίησης ελέγχου απομείωσης

63. Ο ετήσιος έλεγχος απομείωσης για μια μονάδα δημιουργίας χρηματοροών στην οποία έχει επιμεριστεί υπεραξία δύναται να πραγματοποιηθεί οποιαδήποτε στιγμή κατά τη διάρκεια μιας περιόδου αναφοράς, υπό την προϋπόθεση ότι πραγματοποιείται την ίδια χρονική στιγμή σε κάθε περίοδο αναφοράς. Διαφορετικές μονάδες δημιουργίας χρηματοροών μπορεί να ελέγχονται για απομείωση σε διαφορετικές στιγμές. Ωστόσο, εάν μέρος ή όλη η υπεραξία επιμερισμένη σε μονάδα δημιουργίας χρηματοροών αποκτήθηκε κατά τη διάρκεια της

τρέχουσας περιόδου αναφοράς, αυτή η μονάδα ελέγχεται για απομείωση πριν το τέλος της τρέχουσας περιόδου αναφοράς.

64. Κατά το χρόνο του ελέγχου απομείωσης μιας μονάδας δημιουργίας χρηματοροών στην οποία έχει επιμεριστεί υπεραξία, ενδέχεται να υπάρχει ένδειξη απομείωσης ενός περιουσιακού στοιχείου της μονάδας. Υπό αυτές τις συνθήκες, η οντότητα ελέγχει πρώτα το περιουσιακό στοιχείο για απομείωση και αναγνωρίζει οποιαδήποτε ζημία απομείωσης για το περιουσιακό στοιχείο προτού ελέγξει για απομείωση τη μονάδα δημιουργίας χρηματοροών που περιέχει υπεραξία. Ομοίως, ενδέχεται να υπάρχει ένδειξη απομείωσης για μονάδα δημιουργίας χρηματοροών εντός μιας ομάδας μονάδων που περιέχει υπεραξία. Υπό αυτές τις συνθήκες, η οντότητα ελέγχει πρώτα τη μονάδα δημιουργίας χρηματοροών για απομείωση και αναγνωρίζει οποιαδήποτε ζημία απομείωσης για τη μονάδα προτού ελέγξει για απομείωση την ομάδα μονάδων στην οποία έχει καταναμηθεί υπεραξία.

65. Ο πιο πρόσφατος λεπτομερής υπολογισμός του ανακτήσιμου ποσού προηγούμενης περιόδου αναφοράς μιας μονάδας δημιουργίας χρηματοροών στην οποία έχει επιμεριστεί υπεραξία, μπορεί να χρησιμοποιηθεί για τον έλεγχο απομείωσης της μονάδας στην τρέχουσα περίοδο αναφοράς, με την προϋπόθεση ότι πληρούνται τα ακόλουθα κριτήρια:

α) τα περιουσιακά στοιχεία και οι υποχρεώσεις που αποτελούν τη μονάδα δεν έχουν μεταβληθεί ουσιωδώς από τον πιο πρόσφατο υπολογισμό του ανακτήσιμου ποσού,

β) ο πιο πρόσφατος υπολογισμός του ανακτήσιμου ποσού κατέληξε σε ποσό που υπερέβαινε τη λογιστική αξία του περιουσιακού στοιχείο κατά ένα σημαντικό περιθώριο και

γ) βάσει ανάλυσης γεγονότων που έχουν συμβεί και συνθηκών που έχουν μεταβληθεί από τον πιο πρόσφατο υπολογισμό του ανακτήσιμου ποσού, η πιθανότητα ότι ένας προσδιορισμός του τρέχοντος ανακτήσιμου ποσού θα κατέληγε σε ποσό χαμηλότερο της λογιστικής αξίας της μονάδας είναι αμυδρή.

Ζημία απομείωσης για μια μονάδα δημιουργίας χρηματοροών

66. Μια ζημία απομείωσης αναγνωρίζεται για μονάδα δημιουργίας χρηματοροών (τη μικρότερη ομάδα μονάδων δημιουργίας χρηματοροών στην οποία έχει επιμεριστεί υπεραξία), όταν και μόνον όταν, το ανακτήσιμο ποσό της μονάδας (ομάδας μονάδων) είναι μικρότερο από τη λογιστική αξία της μονάδας (ομάδας μονάδων). Η ζημία απομείωσης επιμερίζεται για να μειώσει τη λογιστική αξία των περιουσιακών στοιχείων της μονάδας (ομάδας μονάδων), κατά την ακόλουθη σειρά:

α) πρώτα, τη λογιστική αξία οποιασδήποτε υπεραξίας έχει επιμεριστεί στη μονάδα δημιουργίας χρηματοροών (ομάδα μονάδων) και

β) εν συνεχεία, στα άλλα περιουσιακά στοιχεία της μονάδας (ομάδας μονάδων) κατ' αναλογία βάσει της λογιστικής αξίας κάθε περιουσιακού στοιχείου της μονάδας (ομάδας μονάδων).

Αυτές οι μειώσεις στις λογιστικές αξίες αντιμετωπίζονται ως ζημίες απομείωσης στα μεμονωμένα περιουσιακά στοιχεία και θα αναγνωρίζονται σύμφωνα με την παράγραφο 41.

67. Κατά τον επιμερισμό μιας ζημίας απομείωσης σύμφωνα με την προηγούμενη παράγραφο, η οντότητα δεν μειώνει τη λογιστική αξία ενός περιουσιακού στοιχείου κάτω από την υψηλότερη αξία μεταξύ:

α) της εύλογης αξίας μείον το κόστος πώλησης (αν είναι προσδιορίσιμη),

β) της αξίας χρήσης του (αν είναι προσδιορίσιμη) και

γ) του μηδενός.

Το ποσό της ζημίας απομείωσης που θα είχε διαφορετικά επιμεριστεί στο περιουσιακό στοιχείο, θα επιμερίζεται στα άλλα περιουσιακά στοιχεία της μονάδας (ομάδας μονάδων), σε μια κατ' αναλογία βάση.

68. Όταν ένα περιουσιακό στοιχείο που δε δημιουργεί χρηματοροές συνεισφέρει σε μια μονάδα δημιουργίας χρηματοροών, αναλογία της λογιστικής αξίας αυτού του περιουσιακού στοιχείου κατανέμεται στη λογιστική αξία της μονάδας δημιουργίας χρηματοροών, πριν την εκτίμηση του ανακτήσιμου ποσού της μονάδας. Η λογιστική αξία του περιουσιακού στοιχείου που δε δημιουργεί χρηματοροές αντικατοπτρίζει τυχόν ζημίες απομείωσης, κατά την ημερομηνία αναφοράς, που έχουν προσδιοριστεί σύμφωνα με τη Λογιστική Πολιτική "Απομείωση περιουσιακών στοιχείων που δε δημιουργούν χρηματοροές".

69. Αν το ανακτήσιμο ποσό ενός μεμονωμένου περιουσιακού στοιχείου δεν μπορεί να προσδιοριστεί:

α) μια ζημία απομείωσης αναγνωρίζεται για το περιουσιακό στοιχείο, αν η λογιστική αξία του είναι μεγαλύτερη από το υψηλότερο ποσό μεταξύ της εύλογης αξίας μείον το κόστος πώλησης του και των αποτελεσμάτων των διαδικασιών κατανομής που περιγράφονται στις παραγράφους 66 έως 68 και

β) καμία ζημία απομείωσης δεν αναγνωρίζεται για το περιουσιακό στοιχείο, αν η σχετική μονάδα δημιουργίας χρηματοροών δεν είναι απομειωμένη. Αυτό ισχύει ακόμη και αν η εύλογη αξία μείον το κόστος πώλησης του περιουσιακού στοιχείου είναι μικρότερη από τη λογιστική αξία του, λαμβάνοντας υπόψη τις προβλέψεις της παρ. 45.

70. Αφού οι απαιτήσεις των παραγράφων 66 έως 68 έχουν εφαρμοσθεί, μια υποχρέωση αναγνωρίζεται για κάθε υπολειπόμενο ποσό μιας ζημίας απομείωσης για μια μονάδα δημιουργίας χρηματοροών αν και μόνον αν, αυτό απαιτείται από άλλη λογιστική πολιτική.

Έλεγχος απομείωσης μονάδας δημιουργίας χρηματοροών με υπεραξία και δικαιώματα μειοψηφίας

71. Ο αποκτών αναγνωρίζει και επιμετρά την υπεραξία, κατά την ημερομηνία της απόκτησης, ως το υπερβάλλον ποσό μεταξύ:

α) του αθροίσματος: i) του πληρωτέου τιμήματος, το οποίο συνήθως είναι η εύλογη αξία κατά την ημερομηνία απόκτησης, ii) του ποσού οποιουδήποτε δικαιώματος μειοψηφίας (μη ελέγχουσας συμμετοχής) και iii) όταν μια απόκτηση πραγματοποιείται σταδιακά, της εύλογης αξίας, κατά την ημερομηνία απόκτησης, του προηγουμένως κατεχόμενου μεριδίου του αποκτώντος στην αποκτώμενη οντότητα και

β) των καθαρών ποσών, κατά την ημερομηνία απόκτησης, των αναγνωρίσιμων περιουσιακών στοιχείων που αποκτώνται και υποχρεώσεων που αναλαμβάνονται.

72. Ο έλεγχος απομείωσης περιλαμβάνει τη σύγκριση του ανακτήσιμο ποσού με τη λογιστική αξία της μονάδας δημιουργίας χρηματοροών. Εάν μια οντότητα επιμετρά τα δικαιώματα μειοψηφίας ως το ποσοστό που δεν κατέχει στα καθαρά περιουσιακά στοιχεία της ελεγχόμενης οντότητας κατά την ημερομηνία της απόκτησης, και όχι ως την εύλογη αξία των δικαιωμάτων μειοψηφίας, η υπεραξία που αναλογεί στα δικαιώματα μειοψηφίας περιλαμβάνεται στο ανακτήσιμο ποσό της σχετικής μονάδας δημιουργίας χρηματοροών αλλά δεν αναγνωρίζεται στις ενοποιημένες χρηματοοικονομικές καταστάσεις. Ως αποτέλεσμα, η οντότητα προσαρμόζει τη λογιστική αξία της υπεραξίας που κατανέμεται στη μονάδα για να συμπεριλάβει την υπεραξία που αναλογεί στα δικαιώματα μειοψηφίας. Αυτή η προσαρμοσμένη λογιστική αξία στη συνέχεια συγκρίνεται με το ανακτήσιμο ποσό της μονάδας δημιουργίας χρηματοροών για να προσδιοριστεί εάν η μονάδα έχει υποστεί απομείωση.

Κατανομή της ζημίας απομείωσης

73. Σύμφωνα με την παράγραφο 66, η ζημία απομείωσης κατανέμεται πρώτα για να μειώσει τη λογιστική αξία της υπεραξίας που αντιστοιχεί στη μονάδα και μετά στα υπόλοιπα περιουσιακά στοιχεία της μονάδας κατ' αναλογία βάσει της λογιστικής αξίας κάθε περιουσιακού στοιχείου αυτής.

74. Εάν η ελεγχόμενη οντότητα, ή μέρος αυτής, με δικαιώματα μειοψηφίας, αποτελεί από μόνη της μια μονάδα δημιουργίας χρηματοροών, η ζημία απομείωσης κατανέμεται μεταξύ της ελέγχουσας οντότητας και των δικαιωμάτων μειοψηφίας, όπως γίνεται η κατανομή του πλεονάσματος ή ελλείμματος.

75. Εάν η ελεγχόμενη οντότητα, ή μέρος αυτής, με δικαιώματα μειοψηφίας, αποτελεί μέρος μιας μεγαλύτερης μονάδας δημιουργίας χρηματοροών, οι ζημίες απομείωσης για την υπεραξία κατανέμονται στα μέρη της μονάδας δημιουργίας χρηματοροών που έχουν δικαιώματα μειοψηφίας και σε αυτά που δεν έχουν. Οι ζημίες απομείωσης κατανέμονται στα μέρη της μονάδας δημιουργίας χρηματοροών με βάση: (α) τις σχετικές λογιστικές

αξίες της υπεραξίας των μερών πριν την απομείωση, στο βαθμό που η απομείωση αφορά την υπεραξία της μονάδας δημιουργίας χρηματοροών και (β) τις σχετικές λογιστικές αξίες των καθαρών αναγνωρίσιμων περιουσιακών στοιχείων των μερών πριν την απομείωση, στο βαθμό που η απομείωση αφορά τα αναγνωρίσιμα περιουσιακά στοιχεία της μονάδας δημιουργίας χρηματοροών.

Σε εκείνα τα μέρη που έχουν δικαιώματα μειοψηφίας, η ζημία απομείωσης κατανέμεται μεταξύ της ελέγχουσας οντότητας και των δικαιωμάτων μειοψηφίας, όπως γίνεται η κατανομή του πλεονάσματος ή ελλείμματος.

76. Εάν για μια μονάδα δημιουργίας χρηματοροών, κατ' εφαρμογή της παραγράφου 72, προκύψει ζημία απομείωσης για την υπεραξία, τότε αναγνωρίζεται ως ζημία απομείωσης υπεραξίας μόνο το μέρος της ζημίας που κατανέμεται στην ελέγχουσα οντότητα.

Αναστροφή ζημιάς απομείωσης

77. Η οντότητα εκτιμά σε **κάθε ημερομηνία αναφοράς** εάν υπάρχουν ενδείξεις ότι μια ζημία απομείωσης, που αναγνωρίστηκε για ένα περιουσιακό στοιχείο, εκτός υπεραξίας, σε προγενέστερες περιόδους αναφοράς, μπορεί να μην υπάρχει πλέον ή μπορεί να έχει μειωθεί. Αν μια τέτοια ένδειξη υπάρχει, η οντότητα εκτιμά το ανακτήσιμο ποσό αυτού του περιουσιακού στοιχείου.
78. Κατά την εκτίμηση, αν υπάρχει κάποια ένδειξη ότι μια ζημία απομείωσης, που αναγνωρίστηκε για ένα περιουσιακό στοιχείο, εκτός υπεραξίας, σε προγενέστερες περιόδους αναφοράς, μπορεί να μην υπάρχει πλέον ή μπορεί να έχει μειωθεί, η οντότητα εξετάζει, **κατ' ελάχιστο**, τις ακόλουθες ενδείξεις:

Εξωτερικές πηγές πληροφόρησης

α) η αξία του περιουσιακού στοιχείου στην αγορά έχει αυξηθεί σημαντικά κατά τη διάρκεια της περιόδου αναφοράς,

β) σημαντικές αλλαγές με ένα ευνοϊκό αποτέλεσμα για την οντότητα έχουν λάβει χώρα κατά τη διάρκεια της περιόδου αναφοράς ή θα λάβουν χώρα στο εγγύς μέλλον, στο τεχνολογικό, νομικό ή πολιτικό περιβάλλον, στο οποίο η οντότητα λειτουργεί και

γ) επιτόκια αγοράς ή άλλοι δείκτες απόδοσης επενδύσεων, έχουν μειωθεί κατά τη διάρκεια της περιόδου αναφοράς και αυτές οι μειώσεις μπορούν πιθανώς να επηρεάζουν το επιτόκιο προεξόφλησης που χρησιμοποιήθηκε στον υπολογισμό της αξίας χρήσης του περιουσιακού στοιχείου και να αυξάνουν το ανακτήσιμο ποσό του περιουσιακού στοιχείου ουσιωδώς.

Εσωτερικές πηγές πληροφόρησης

δ) σημαντικές αλλαγές, με ευνοϊκό αποτέλεσμα για την οντότητα, έχουν λάβει χώρα κατά τη διάρκεια της περιόδου αναφοράς ή αναμένεται να λάβουν χώρα στο εγγύς μέλλον, κατά την έκταση στην οποία ή κατά τρόπο με τον οποίο, το περιουσιακό στοιχείο χρησιμοποιείται ή αναμένεται να χρησιμοποιηθεί. Αυτές οι αλλαγές περιλαμβάνουν τα κόστη που πραγματοποιήθηκαν κατά τη διάρκεια της περιόδου προκειμένου να βελτιωθεί ή ενισχυθεί η επίδοση του περιουσιακού στοιχείου ή να αναδιαρθρωθεί η λειτουργία στην οποία ανήκει στο περιουσιακό στοιχείο,

ε) ενδείξεις διαθέσιμες από εσωτερικές αναφορές, που δείχνουν ότι η επίδοση ενός περιουσιακού στοιχείου είναι ή θα είναι σημαντικά καλύτερη από την αναμενόμενη και

στ) απόφαση για συνέχιση της κατασκευής ενός περιουσιακού στοιχείου, που προηγουμένως είχε σταματήσει πριν αυτό καταστεί έτοιμο ή περιέλθει σε κατάσταση που θα μπορούσε να χρησιμοποιηθεί.

79. Αν υπάρχει ένδειξη ότι μια ζημία απομείωσης που αναγνωρίστηκε για ένα περιουσιακό στοιχείο, μπορεί να μην υπάρχει πλέον ή μπορεί να έχει μειωθεί, το γεγονός αυτό μπορεί να υποδεικνύει ότι η υπολειπόμενη ωφέλιμη ζωή, η μέθοδος απόσβεσης ή η υπολειμματική αξία μπορεί να χρειάζεται να επανεξετασθούν και να προσαρμοσθούν, σύμφωνα με τη λογιστική πολιτική που εφαρμόζεται για το περιουσιακό στοιχείο, ακόμη και αν καμία ζημία απομείωσης δεν αναστρέφεται για το περιουσιακό αυτό στοιχείο.

80. Μια ζημία απομείωσης που αναγνωρίστηκε για ένα περιουσιακό στοιχείο, εκτός υπεραξίας, σε προγενέστερες περιόδους αναφοράς αναστρέφεται αν και μόνον αν, έχει υπάρξει μια μεταβολή στις εκτιμήσεις που χρησιμοποιήθηκαν για να προσδιοριστεί το ανακτήσιμο ποσό του περιουσιακού στοιχείου από την τελευταία ζημία απομείωσης που είχε αναγνωριστεί. Σε αυτή την περίπτωση, η λογιστική αξία του περιουσιακού στοιχείου αυξάνεται στο ανακτήσιμο ποσό του, με εξαίρεση τα όσα περιγράφονται στην παράγραφο 82. Αυτή η αύξηση είναι αναστροφή μιας ζημίας απομείωσης.

81. Η αναστροφή μιας ζημίας απομείωσης αντανακλά μια αύξηση στην εκτιμώμενη δυνατότητα παροχής υπηρεσιών ενός περιουσιακού στοιχείου, είτε από χρήση είτε από πώληση, από την ημερομηνία που η οντότητα τελευταία αναγνώρισε μια ζημία απομείωσης για αυτό το περιουσιακό στοιχείο. Η οντότητα απαιτείται να προσδιορίσει τη μεταβολή στις εκτιμήσεις που προκαλεί την αύξηση στην εκτιμώμενη δυνατότητα παροχής υπηρεσιών του περιουσιακού στοιχείου. Παραδείγματα μεταβολών στις εκτιμήσεις περιλαμβάνουν:

α) μια μεταβολή στη βάση εκτίμησης του ανακτήσιμου ποσού (δηλαδή, αν το ανακτήσιμο ποσό βασίζεται στην εύλογη αξία μείον το κόστος πώλησης ή στην αξία χρήσης),

β) αν το ανακτήσιμο ποσό βασιζόταν στην αξία χρήσης, μια μεταβολή στο ποσό ή το χρονοδιάγραμμα των εκτιμώμενων μελλοντικών χρηματοροών ή στο προεξοφλητικό επιτόκιο ή

γ) αν το ανακτήσιμο ποσό βασιζόταν στην εύλογη αξία μείον το κόστος πώλησης, μια μεταβολή στην εκτίμηση των συστατικών της εύλογης αξίας μείον το κόστος πώλησης.

Αναστροφή ζημίας απομείωσης για μεμονωμένο περιουσιακό στοιχείο ή κατηγορία περιουσιακών στοιχείων

82. Η αυξημένη λογιστική αξία ενός περιουσιακού, στοιχείου, εκτός υπεραξίας, που οφείλεται σε αναστροφή μιας ζημίας απομείωσης, **δεν υπερβαίνει τη λογιστική αξία, που αυτό θα είχε, αν δεν είχε αναγνωριστεί καμία ζημία απομείωσης, σε προγενέστερες περιόδους αναφοράς.**

83. Μια αναστροφή ζημίας απομείωσης περιουσιακού στοιχείου, εκτός υπεραξίας, **αναγνωρίζεται άμεσα στα αποτελέσματα.** Όταν, σύμφωνα με άλλη λογιστική πολιτική, περιουσιακό στοιχείο επιμετράται βάσει της μεθόδου της αναπροσαρμογής, κάθε αναστροφή ζημίας απομείωσης αναπροσαρμοσμένου περιουσιακού στοιχείου συμψηφίζει κατ' αρχάς παρελθούσα ζημία απομείωσης που έχει προηγουμένως αναγνωριστεί στα αποτελέσματα για το περιουσιακό στοιχείο ή την ομάδα περιουσιακών στοιχείων στην οποία αυτό ανήκει. Το τυχόν υπερβάλλον ποσό αναγνωρίζεται εν συνεχεία στο πλεόνασμα αναπροσαρμογής της περιόδου που προκύπτει, για το περιουσιακό στοιχείο ή την ομάδα περιουσιακών στοιχείων στην οποία αυτό ανήκει.

84. Μετά την αναγνώριση αναστροφής μιας ζημίας απομείωσης, το ποσό της απόσβεσης για το περιουσιακό στοιχείο αναπροσαρμόζεται σε μελλοντικές περιόδους αναφοράς, για να κατανέμεται η αναθεωρημένη λογιστική αξία του περιουσιακού στοιχείου, μειωμένη κατά τη τυχόν υπολειμματική αξία του, σε μια συστηματική βάση κατά τη διάρκεια της απομένουσας ωφέλιμης ζωής του.

Αναστροφή ζημίας απομείωσης για μονάδα δημιουργίας χρηματοροών

85. Μια αναστροφή ζημίας απομείωσης για μια μονάδα δημιουργίας χρηματοροών κατανέμεται στα περιουσιακά στοιχεία της μονάδας, εκτός της υπεραξίας, κατ' αναλογία προς τις λογιστικές αξίες τους. Αυτές οι αυξήσεις στις λογιστικές αξίες αντιμετωπίζονται ως αναστροφές ζημιών απομείωσης για μεμονωμένα περιουσιακά στοιχεία και αναγνωρίζονται σύμφωνα με την παράγραφο 83. Κανένα μέρος του ποσού της αναστροφής δε κατανέμεται σε περιουσιακό στοιχείο που δε δημιουργεί χρηματοροές, το οποίο συνεισφέρει δυνατότητα παροχής υπηρεσιών στη μονάδα δημιουργίας χρηματοροών.

86. Κατά την κατανομή μιας αναστροφής ζημίας απομείωσης για μια μονάδα δημιουργίας χρηματοροών σύμφωνα με την προηγούμενη παράγραφο, η λογιστική αξία ενός περιουσιακού στοιχείου, δε θα αυξάνεται πάνω από τη χαμηλότερη αξία μεταξύ:

α) του ανακτήσιμου ποσού του (αν είναι προσδιορίσιμη) και

β) της λογιστικής αξίας, που θα είχε προσδιοριστεί, αν δεν είχε αναγνωριστεί καμία ζημία απομείωσης στο περιουσιακό στοιχείο σε προηγούμενες περιόδους αναφοράς.

Το ποσό της αναστροφής ζημίας απομείωσης που θα είχε διαφορετικά επιμεριστεί στο περιουσιακό στοιχείο, επιμερίζεται στα άλλα περιουσιακά στοιχεία της μονάδας, εκτός υπεραξίας, σε μια κατ' αναλογία βάση.

Αναστροφή ζημίας απομείωσης υπεραξίας

87. Ζημία απομείωσης που αναγνωρίζεται για υπεραξία δεν αναστρέφεται σε επόμενες περιόδους αναφοράς.

Αναταξινόμηση περιουσιακών στοιχείων

88. Η αναταξινόμηση ενός περιουσιακού στοιχείου από περιουσιακό στοιχείο που δημιουργεί χρηματοροές σε περιουσιακό στοιχείο που δε δημιουργεί χρηματοροές, και το αντίστροφο, συμβαίνει μόνο όταν υπάρχουν σαφείς ενδείξεις ότι μια τέτοια αναταξινόμηση είναι εύλογη. Η αναταξινόμηση, από μόνη της, δεν προκαλεί απαραίτητα έναν έλεγχο απομείωσης ή αναστροφή μιας ζημίας απομείωσης. Την επόμενη ημερομηνία αναφοράς, μετά την αναταξινόμηση, η οντότητα ελέγχει, κατ' ελάχιστον, τις συναφείς με το περιουσιακό στοιχείο ενδείξεις της παρ. 11.

Γνωστοποιήσεις

89. Η οντότητα γνωστοποιεί τα κριτήρια που ανέπτυξε για το διαχωρισμό περιουσιακών στοιχείων που δημιουργούν χρηματοροές και περιουσιακών στοιχείων που δε δημιουργούν χρηματοροές.

90. Η οντότητα γνωστοποιεί τα ακόλουθα για κάθε κατηγορία περιουσιακών στοιχείων:

α) το ποσό των ζημιών απομείωσης που αναγνωρίστηκε στο πλεόνασμα/έλλειμμα της περιόδου αναφοράς και το συγκεκριμένο στοιχείο ή στοιχεία στην κατάσταση χρηματοοικονομικής επίδοσης στο οποίο/οια αυτές οι ζημιές απομείωσης συμπεριλαμβάνονται,

β) το ποσό των αναστροφών των ζημιών απομείωσης που αναγνωρίστηκε στο πλεόνασμα/έλλειμμα της περιόδου αναφοράς και το συγκεκριμένο στοιχείο ή στοιχεία στην κατάσταση χρηματοοικονομικής επίδοσης στο οποίο/οια αυτές οι ζημιές απομείωσης αναστρέφονται,

γ) το ποσό των ζημιών απομείωσης για αναπροσαρμοσμένα περιουσιακά στοιχεία που αναγνωρίστηκε απευθείας στο αποθεματικό αναπροσαρμογής κατά τη διάρκεια της περιόδου αναφοράς και

δ) το ποσό των αναστροφών των ζημιών απομείωσης για αναπροσαρμοσμένα περιουσιακά στοιχεία που αναγνωρίστηκε απευθείας στο αποθεματικό αναπροσαρμογής κατά τη διάρκεια της περιόδου αναφοράς.

91. Η οντότητα γνωστοποιεί τα ακόλουθα για κάθε ουσιώδη ζημία απομείωσης που αναγνωρίστηκε ή αναστράφηκε κατά τη διάρκεια της περιόδου αναφοράς για κάθε μεμονωμένο περιουσιακό στοιχείο, συμπεριλαμβανομένης της υπεραξίας, ή μιας μονάδας δημιουργίας χρηματοροών:

α) τα γεγονότα και τις συνθήκες που οδήγησαν στην αναγνώριση ή την αναστροφή της ζημίας απομείωσης,

β) το ποσό της ζημίας απομείωσης που αναγνωρίστηκε ή αναστράφηκε,

γ) για ένα μεμονωμένο περιουσιακό στοιχείο:

(i) τη φύση του και

(ii) αν η οντότητα παρουσιάζει πληροφορίες κατά τομέα δραστηριότητας, τον τομέα στον οποίο ανήκει το περιουσιακό στοιχείο,

δ) για μια μονάδα δημιουργίας χρηματοροών:

(i) μια περιγραφή της μονάδας δημιουργίας χρηματοροών (π.χ. αν είναι μια γραμμή παραγωγής, μια βιομηχανική εγκατάσταση, μια επιχειρηματική εκμετάλλευση, μια γεωγραφική περιοχή, ένας τομέας),

(ii) το ποσό της ζημίας απομείωσης που αναγνωρίστηκε ή αναστράφηκε κατά κατηγορία περιουσιακών στοιχείων και, αν η οντότητα παρουσιάζει πληροφορίες κατά τομέα δραστηριότητας, τότε και κατά τομέα και

(iii) αν ο τρόπος ομαδοποίησης για τη σύσταση μιας μονάδας δημιουργίας χρηματοροών έχει αλλάξει από την προηγούμενη εκτίμηση του ανακτήσιμου ποσού της μονάδας δημιουργίας χρηματοροών, μια περιγραφή του τρέχοντα και του προηγούμενου τρόπου ομαδοποίησης των περιουσιακών στοιχείων και τους λόγους για τη μεταβολή του τρόπου με τον οποίο προσδιορίστηκε η μονάδα δημιουργίας χρηματοροών,

ε) αν το ανακτήσιμο ποσό του περιουσιακού στοιχείου ή της μονάδας είναι η εύλογη αξία του μείον το κόστος πώλησης ή η αξία χρήσης του,

στ) αν το ανακτήσιμο ποσό είναι η εύλογη αξία του μείον το κόστος πώλησης, τη βάση που χρησιμοποιήθηκε για τον προσδιορισμό της εύλογης αξίας μείον το κόστος πώλησης (όπως αν η εύλογη αξία προσδιορίστηκε βάσει της ύπαρξης μιας ενεργούς αγοράς) και

ζ) αν το ανακτήσιμο ποσό είναι η αξία χρήσης, το προεξοφλητικό επιτόκιο που χρησιμοποιήθηκε στην τρέχουσα εκτίμηση και στη τυχόν προηγούμενη εκτίμηση της αξίας χρήσης.

92. Η οντότητα γνωστοποιεί τις ακόλουθες πληροφορίες για τις συνολικές ζημίες απομείωσης και τις συνολικές αναστροφές ζημιών απομείωσης που αναγνωρίστηκαν κατά τη διάρκεια της περιόδου αναφοράς και για τις οποίες δε γνωστοποιούνται πληροφορίες σύμφωνα με την παράγραφο 91:

α) τις κύριες κατηγορίες περιουσιακών στοιχείων που επηρεάζονται από ζημίες απομείωσης και τις κύριες κατηγορίες περιουσιακών στοιχείων που επηρεάζονται από αναστροφές ζημιών απομείωσης και

β) τα κύρια γεγονότα και τις συνθήκες που οδήγησαν στην αναγνώριση αυτών των ζημιών απομείωσης και αναστροφών ζημιών απομείωσης.

93. Αν, σύμφωνα με την παράγραφο 57, οποιοδήποτε τμήμα της υπεραξίας που αποκτήθηκε κατά τη διάρκεια της περιόδου αναφοράς δεν έχει επιμεριστεί σε μονάδα δημιουργίας χρηματοροών (ομάδα μονάδων) κατά την ημερομηνία αναφοράς, το ποσό της μη επιμερισθείσας υπεραξίας γνωστοποιείται μαζί με τους λόγους για τους οποίους το ποσό αυτό δεν έχει επιμεριστεί.

Γνωστοποίηση εκτιμήσεων για την επιμέτρηση ανακτήσιμων ποσών μονάδων δημιουργίας χρηματοροών που περιέχουν υπεραξία ή άυλα περιουσιακά στοιχεία με απεριόριστη ωφέλιμη ζωή

94. Η οντότητα γνωστοποιεί τις εξής πληροφορίες, για κάθε μονάδα δημιουργίας χρηματοροών (ομάδα μονάδων) για την οποία η λογιστική αξία της υπεραξίας ή των άυλων περιουσιακών στοιχείων με απεριόριστη ωφέλιμη ζωή που επιμερίστηκε σε εκείνη τη μονάδα (ομάδα μονάδων) είναι σημαντική σε σχέση με τη συνολική λογιστική αξία της υπεραξίας ή των άυλων περιουσιακών στοιχείων με απεριόριστη ωφέλιμη ζωή της οντότητας:

α) τη λογιστική αξία της υπεραξίας που επιμερίστηκε στη μονάδα (ομάδα μονάδων),

β) τη λογιστική αξία των άυλων περιουσιακών στοιχείων με απεριόριστη ωφέλιμη ζωή που επιμερίστηκαν στη μονάδα (ομάδα μονάδων),

γ) τη βάση στην οποία το ανακτήσιμο ποσό της μονάδας (ομάδας μονάδων) έχει προσδιοριστεί (αξία χρήσης ή εύλογη αξία μείον το κόστος πώλησης),

δ) αν το ανακτήσιμο ποσό της μονάδας (ομάδας μονάδων) βασίζεται στην αξία χρήσης:

(i) μια περιγραφή κάθε βασικής παραδοχής στην οποία η διοίκηση έχει βασίσει τις προβλέψεις χρηματοροών της για την περίοδο που καλύπτουν οι πιο πρόσφατοι προϋπολογισμοί/προγνώσεις. Βασικές παραδοχές είναι εκείνες ως προς τις οποίες το ανακτήσιμο ποσό της μονάδας (ομάδας μονάδων) παρουσιάζει μεγαλύτερη ευαισθησία,

(ii) μια περιγραφή της προσέγγισης της διοίκησης για τον προσδιορισμό της αξίας (των αξιών) που προσδίδεται σε κάθε βασική παραδοχή, αν οι αξία (οι αξίες) αυτή αντανακλά εμπειρία του παρελθόντος ή, αν αρμόζει,

ακολουθεί εξωτερικές πηγές πληροφόρησης και, αν όχι, πως και γιατί διαφέρει από εμπειρία του παρελθόντος ή εξωτερικές πηγές πληροφόρησης,

(iii) την περίοδο κατά τη διάρκεια της οποίας η διοίκηση έχει προβλέψει χρηματοροές βάσει των προϋπολογισμών/προγνώσεων που έχει ήδη εγκρίνει η διοίκηση και, όταν, για μονάδα δημιουργίας χρηματοροών (ομάδα μονάδων), χρησιμοποιείται περίοδος μεγαλύτερη των πέντε ετών, μια επεξήγηση γιατί δικαιολογείται αυτή η μεγαλύτερη περίοδος,

(iv) ο συντελεστής ανάπτυξης που χρησιμοποιήθηκε για την προέκταση των προβλεπόμενων χρηματοροών πέραν της περιόδου που καλύπτεται από τους πιο πρόσφατους προϋπολογισμούς/προγνώσεις και επεξήγηση για τη χρήση συντελεστή ανάπτυξης που υπερβαίνει τον μακροπρόθεσμο μέσο συντελεστή ανάπτυξης για τα προϊόντα, τους κλάδους, τη χώρα ή τις χώρες στις οποίες λειτουργεί η οντότητα ή για την αγορά στην οποία η μονάδα (ομάδα μονάδων) εντάσσεται και

(v) Το προεξοφλητικό επιτόκιο (επιτόκια) που εφαρμόζεται στις προβλέψεις χρηματοροών,

ε) αν το ανακτήσιμο ποσό της μονάδας (ομάδας μονάδων) βασίζεται στην εύλογη αξία μείον το κόστος πώλησης, τη μέθοδο που χρησιμοποιήθηκε για τον προσδιορισμό της εύλογης αξίας μείον το κόστος πώλησης. Αν η εύλογη αξία μείον το κόστος πώλησης δεν έχει προσδιοριστεί με τη χρήση μιας παρατηρήσιμης τιμής στην αγορά για τη μονάδα (ομάδα μονάδων), γνωστοποιούνται και οι ακόλουθες πληροφορίες:

(i) μια περιγραφή κάθε βασικής παραδοχής στην οποία η διοίκηση βάσισε τον προσδιορισμό της εύλογης αξίας μείον το κόστος πώλησης. Βασικές παραδοχές είναι εκείνες ως προς τις οποίες το ανακτήσιμο ποσό της μονάδας (ομάδας μονάδων) παρουσιάζει μεγαλύτερη ευαισθησία.

(ii) μια περιγραφή της προσέγγισης της διοίκησης για τον προσδιορισμό της αξίας (των αξιών) που προσδίδεται σε κάθε βασική παραδοχή, αν η αξία (οι αξίες) αυτή αντανακλά εμπειρία του παρελθόντος ή, αν αρμόζει, ακολουθεί εξωτερικές πηγές πληροφόρησης και, αν όχι, πως και γιατί διαφέρει από εμπειρία του παρελθόντος ή εξωτερικές πηγές πληροφόρησης,

(iii) την περίοδο για την οποία η διοίκηση έχει προβλέψει τις χρηματοροές,

(iv) το συντελεστή ανάπτυξης που χρησιμοποιήθηκε για την προβολή των χρηματοροών και

(v) το προεξοφλητικό επιτόκιο που χρησιμοποιήθηκε,

στ) αν μια εύλογα πιθανή μεταβολή μιας βασικής παραδοχής στην οποία η διοίκηση βάσισε τον προσδιορισμό του ανακτήσιμου ποσού μιας μονάδας (ομάδας μονάδων) θα συντελούσε στο να υπερβεί η λογιστική αξία της μονάδας (ομάδας μονάδων) το ανακτήσιμο ποσό της:

- (i) το ποσό κατά το οποίο το ανακτήσιμο ποσό της μονάδας (ομάδας μονάδων) θα μπορούσε να υπερβαίνει τη λογιστική αξία της,
- (ii) την αξία που αποδόθηκε στη βασική παραδοχή και
- (iii) το ποσό κατά το οποίο η αξία που αποδόθηκε στη βασική παραδοχή πρέπει να μεταβληθεί, μετά την ενσωμάτωση κάθε συνακόλουθης επίδρασης εκείνης της αλλαγής στις υπόλοιπες μεταβλητές που χρησιμοποιήθηκαν για την επιμέτρηση του ανακτήσιμου ποσού, ούτως ώστε το ανακτήσιμο ποσό της μονάδας (ομάδας μονάδων) να ισοδυναμεί με τη λογιστική αξία της.
95. Αν μέρος ή ολόκληρη η λογιστική αξία της υπεραξίας ή των άυλων περιουσιακών στοιχείων με απεριόριστη ωφέλιμη ζωή επιμερίζεται σε πολλές μονάδες δημιουργίας χρηματορρών (ομάδες μονάδων) και το ποσό που επιμερίζεται σε κάθε μονάδα (ομάδα μονάδων) δεν είναι σημαντικό σε σύγκριση με τη συνολική λογιστική αξία της υπεραξίας ή των άυλων περιουσιακών στοιχείων με απεριόριστη ωφέλιμη ζωή της οντότητας, το γεγονός αυτό γνωστοποιείται, μαζί με τη συνολική λογιστική αξία της υπεραξίας ή των άυλων περιουσιακών στοιχείων με απεριόριστη ωφέλιμη ζωή που επιμερίστηκε στις μονάδες (ομάδες μονάδων) αυτές. Επιπρόσθετα, αν τα ανακτήσιμα ποσά οποιωνδήποτε εκ των μονάδων (ομάδων μονάδων) αυτών βασίζονται στις ίδιες βασικές παραδοχές και η συνολική λογιστική αξία της υπεραξίας ή των άυλων περιουσιακών στοιχείων με απεριόριστη ωφέλιμη ζωή που επιμερίστηκε σε αυτά είναι σημαντική σε σύγκριση με τη συνολική λογιστική αξία της υπεραξίας ή των άυλων περιουσιακών στοιχείων με απεριόριστη ωφέλιμη ζωή της οντότητας, η οντότητα γνωστοποιεί το γεγονός αυτό, μαζί με:
- α) τη συνολική λογιστική αξία της υπεραξίας που επιμερίστηκε στις μονάδες (ομάδες μονάδων),
- β) τη συνολική λογιστική αξία των άυλων περιουσιακών στοιχείων με απεριόριστη ωφέλιμη ζωή που επιμερίστηκε στις μονάδες (ομάδες μονάδων),
- γ) μια περιγραφή των βασικών παραδοχών,
- δ) μια περιγραφή της προσέγγισης της διοίκησης για τον προσδιορισμό των αξιών που προσδίδονται σε κάθε βασική παραδοχή, αν οι αξίες αυτές αντανακλούν εμπειρία του παρελθόντος ή, αν αρμόζει, ακολουθούν εξωτερικές πηγές πληροφόρησης και, αν όχι, πως και γιατί διαφέρουν από εμπειρία του παρελθόντος ή εξωτερικές πηγές πληροφόρησης,
- ε) αν μια λογικά πιθανή μεταβολή των βασικών παραδοχών θα συντελούσε στο να υπερβεί το σύνολο των λογιστικών αξιών των μονάδων (ομάδων μονάδων) το σύνολο των ανακτήσιμων ποσών τους:
- (i) το ποσό κατά το οποίο το σύνολο των ανακτήσιμων ποσών των μονάδων (ομάδων μονάδων) υπερβαίνει τις λογιστικές αξίες τους,

(ii) την αξία που αποδόθηκε στη βασική παραδοχή και

(iii) το ποσό κατά το οποίο η αξία που αποδόθηκε στη βασική παραδοχή πρέπει να αλλάξει, μετά την ενσωμάτωση κάθε συνακόλουθης επίδρασης της αλλαγής στις υπόλοιπες μεταβλητές που χρησιμοποιήθηκαν για την επιμέτρηση του ανακτήσιμου ποσού, ούτως ώστε το σύνολο των ανακτήσιμων ποσών των μονάδων (ομάδων μονάδων) να ισοδυναμεί με το σύνολο των λογιστικών αξιών τους.

Ημερομηνία Έναρξης Ισχύος

96. Η παρούσα Λογιστική Πολιτική εφαρμόζεται για την κατάρτιση Χρηματοοικονομικών Καταστάσεων που καλύπτουν περιόδους αναφοράς που ξεκινούν από ή μετά, την 1/1/2025.

Παράρτημα

Παραδείγματα εφαρμογής

Τα παραδείγματα της Λογιστικής Οδηγίας εφαρμογής των ΕΛΠ αναφορικά με τις απομειώσεις είναι κατ' αρχήν συμβατά με την παρούσα λογιστική πολιτική.

Τα ανωτέρω παραδείγματα συμπληρώνονται με τα παρακάτω παραδείγματα.

1ο Παράδειγμα-Αναγνώριση μονάδας δημιουργίας χρηματοροών

α) Ένας δήμος κατέχει μια μονάδα διάθεσης απορριμμάτων, η οποία μεταξύ άλλων περιουσιακών στοιχείων χρησιμοποιεί και μια εγκατάσταση σύνθλιψης που υποστηρίζει τις δραστηριότητες της διάθεσης απορριμμάτων. Η εγκατάσταση σύνθλιψης θα μπορούσε να πωληθεί μόνο για υπολείμματα (scrap) και δε δημιουργεί ταμειακές εισροές που είναι σε μεγάλο βαθμό ανεξάρτητες των ταμειακών εισροών των άλλων περιουσιακών στοιχείων της μονάδας διάθεσης απορριμμάτων.

Δεν είναι δυνατό να εκτιμηθεί το ανακτήσιμο ποσό της εγκατάστασης σύνθλιψης, γιατί η αξία χρήσης της δεν μπορεί να προσδιοριστεί και πιθανώς διαφέρει από την αξία της ως υπόλειμμα (scrap). Επομένως, ο δήμος εκτιμά το ανακτήσιμο ποσό της μονάδας δημιουργίας χρηματοροών στην οποία ανήκει η εγκατάσταση σύνθλιψης, δηλαδή τη μονάδα διάθεσης απορριμμάτων ως σύνολο.

β) Η οντότητα Μ είναι μια εταιρεία παραγωγής ενέργειας. Διαθέτει ένα κτίριο όπου στεγάζονται τα κεντρικά γραφεία της, το οποίο χρησιμοποιείται πλήρως για το σκοπό αυτό. Μετά από μια σημαντική αναδιάρθρωση του

διοικητικού προσωπικού, πλέον, το ήμισυ του κτιρίου ιδιοχρησιμοποιείται και το υπόλοιπο ήμισυ ενοικιάζεται σε τρίτο μέρος. Η σύμβαση μίσθωσης με τον ενοικιαστή είναι για πέντε χρόνια.

Ο πρωταρχικός σκοπός του κτιρίου είναι να χρησιμεύσει ως περιουσιακό στοιχείο, υποστηρικτικό στις παραγωγικές δραστηριότητες της Μ στο σύνολό της, και άρα πρόκειται για περιουσιακό στοιχείο που δε δημιουργεί χρηματοροές. Για το λόγο αυτό, οι ταμειακές εισροές από την ενοικίαση του κτιρίου δεν μπορεί να θεωρούνται σε μεγάλο βαθμό ανεξάρτητες από τις ταμειακές εισροές της οντότητας ως σύνολο. Έτσι, η μονάδα δημιουργίας χρηματοροών στην οποία το κτίριο ανήκει είναι η οντότητα Μ ως σύνολο.

γ) Μια δημοτική οντότητα δημόσιου τομέα δεσμεύεται βάσει σύμβασης να παρέχει συγκοινωνιακές υπηρεσίες στους δημότες του δήμου, σε πέντε ξεχωριστές διαδρομές. Περιουσιακά στοιχεία που απασχολούνται και οι χρηματοροές από κάθε διαδρομή παρακολουθούνται χωριστά. Μία από τις διαδρομές λειτουργεί με σημαντική ζημία.

Επειδή, λόγω της σύμβασης, η οντότητα του δημόσιου τομέα δεν έχει την επιλογή να περικόψει οποιαδήποτε διαδρομή λεωφορείου, το χαμηλότερο επίπεδο των αναγνωρίσιμων ταμειακών εισροών, που είναι σε μεγάλο βαθμό ανεξάρτητες από τις ταμειακές εισροές άλλων περιουσιακών στοιχείων ή ομάδων δημιουργίας χρηματοροών της δημοτικής οντότητας, είναι και οι πέντε λεωφορειακές γραμμές ως μία ομάδα δημιουργίας χρηματοροών.

2ο Παράδειγμα-Υπολογισμός αξίας χρήσης και αναγνώριση ζημίας απομείωσης

Στο τέλος της περιόδου αναφοράς 2020 η οντότητα Ο αποκτά την οντότητα Μ στην αξία των 10.000 χιλ. ευρώ. Η οντότητα Μ κατέχει ένα εργοστάσιο το οποίο διαθέτει τρεις γραμμές παραγωγής διαφορετικών προϊόντων. Κάθε γραμμή παραγωγής αντιπροσωπεύει το μικρότερο επίπεδο στο οποίο θα παρακολουθείται η υπεραξία για εσωτερικούς σκοπούς διαχείρισης και επομένως κάθε γραμμή παραγωγής είναι μια μονάδα δημιουργίας χρηματοροών.

Τα δεδομένα την 31/12/2020 είναι τα εξής:

Ποσά σε χιλ. ευρώ	Κατανομή αξίας αγοράς	Εύλογη αξία αναγνωρίσιμων περιουσιακών στοιχείων	Υπεραξία
1η γραμμή παραγωγής	3000	2000	1000
2η γραμμή	2000	1500	500

παραγωγής			
3η γραμμή παραγωγής	5000	3500	1500
Σύνολο	10000	7000	3000

Επειδή η υπεραξία έχει κατανεμηθεί στις 3 γραμμές παραγωγής, κάθε μια από αυτές ελέγχεται για απομείωση ετησίως ή οποτεδήποτε υπάρχει ένδειξη ότι ενδέχεται να έχουν απομειωθεί.

Στα τέλη των περιόδων αναφοράς 2020 και 2021, το ανακτήσιμο ποσό κάθε μιας από τις μονάδες δημιουργίας χρηματοροών υπερβαίνει τη λογιστική αξία τους, και επομένως δε θεωρούνται απομειωμένες.

Στην αρχή της περιόδου αναφοράς 2022, μια τρίτη οντότητα εισήλθε στην αγορά και προσφέρει ένα τεχνολογικά εξελιγμένο προϊόν σε ιδιαίτερα ανταγωνιστική τιμή. Η 1η γραμμή παραγωγής κατασκευάζει προϊόν που απευθύνεται στο ίδιο αγοραστικό κοινό με αυτό της τρίτης οντότητας. Ως αποτέλεσμα, τα έσοδα και επομένως η παραγωγή του προϊόντος αναμένεται να μειωθούν κατά 40% και η μείωση αυτή είναι ένδειξη ότι η οικονομική επίδοση του περιουσιακού στοιχείου είναι χειρότερη από ότι αναμενόταν. Λόγω της ένδειξης αυτής, απαιτείται να εκτιμηθεί, από την οντότητα Ο, το ανακτήσιμο ποσό της 1ης γραμμής παραγωγής, στην αρχή της περιόδου αναφοράς 2022. Καθώς η οντότητα δεν είναι δυνατό να προσδιορίσει την εύλογη αξία μείον το κόστος πώλησης της 1ης γραμμής παραγωγής, γιατί δεν υπάρχει καμία βάση για να γίνει μια αξιόπιστη εκτίμηση του ποσού που μπορεί να ληφθεί από την πώληση του περιουσιακού στοιχείου, το ανακτήσιμο ποσό της 1ης γραμμής παραγωγής προσδιορίζεται βάσει της αξίας χρήσης της. Η οντότητα Ο αποσβένει τα αναγνωρίσιμα περιουσιακά στοιχεία της 1ης γραμμής παραγωγής με την ευθεία μέθοδο για 12 έτη.

Για τον προσδιορισμό της αξίας χρήσης της 1ης γραμμής παραγωγής η οντότητα Ο:

α) προβλέπει τις χρηματοροές για τα επόμενα πέντε έτη (2022-2026) βασιζόμενη στους πιο πρόσφατους χρηματοοικονομικούς προϋπολογισμούς που έχουν εγκριθεί από τη διοίκηση,

β) προβλέπει χρηματοροές για τα έτη 2027-2032, προεκτείνοντας τις προβλέψεις χρηματοροών για τα έτη 2020-2026, χρησιμοποιώντας ένα φθίνοντα ρυθμό ανάπτυξης, ο οποίος είναι μικρότερος από το μακροπρόθεσμο μέσο ρυθμό ανάπτυξης για την αγορά στην οποία το περιουσιακό στοιχείο ανήκει και

γ) προσδιορίζει το προεξοφλητικό επιτόκιο σε 15%, το οποίο αντικατοπτρίζει τις τρέχουσες εκτιμήσεις της αγοράς για τη διαχρονική αξία τους χρήματος και τους κινδύνους που σχετίζονται με το προϊόν της 1η γραμμή παραγωγής.

Με βάση τα ανωτέρω, στον παρακάτω πίνακα παρατίθεται ο υπολογισμός της αξίας χρήσης, στην αρχή της περιόδου αναφοράς 2022, για την 1η γραμμή παραγωγής.

Έτη	Μακροπρόθεσμο ποσοστό ανάπτυξης	Μελλοντικές χρηματοροές χιλ. ευρώ	Συντελεστής παρούσας αξίας	Προεξοφλημένες χρηματοροές χιλ. ευρώ
2022		230	0,86957	200
2023		253	0,75614	191
2024		273	0,65752	180
2025		290	0,57175	166
2026		304	0,49718	151
2027	3%	313	0,43233	135
2028	-2%	307	0,37594	115
2029	-6%	289	0,32690	94
2030	-15%	245	0,28426	70
2031	-25%	184	0,24719	45
2032	-67%	61	0,21494	13
Αξία χρήσης				1360

Η λογιστική αξία της 1ης γραμμής παραγωγής, στην αρχή της περιόδου αναφοράς 2022 είναι 2.833 χιλ. ευρώ, και υπολογίζεται ως εξής:

Ποσά σε χιλ. ευρώ	Υπεραξία	Αναγνωρίσιμα περιουσιακά στοιχεία	Σύνολο
Κόστος	1000	2000	3000
Σωρευμένη απόσβεση		(167)	(167)
Λογιστική Αξία	1000	1833	2833

Η οντότητα Ο συγκρίνει τη λογιστική αξία της 1ης γραμμής παραγωγής με το ανακτήσιμο ποσό της. Η λογιστική αξία υπερβαίνει το ανακτήσιμο ποσό κατά 1.473 χιλ. ευρώ, επομένως αναγνωρίζεται αμέσως στα αποτελέσματα ζημία απομείωσης 1.473 χιλ. ευρώ.

Η ζημία απομείωσης επιμερίζεται για να μειώσει τη λογιστική αξία των περιουσιακών στοιχείων της μονάδας, κατά την ακόλουθη σειρά:

- α) πρώτα, τη λογιστική αξία υπεραξίας που έχει επιμεριστεί στη μονάδα δημιουργίας χρηματοροών και
- β) εν συνεχεία, στα άλλα περιουσιακά στοιχεία της μονάδας.

Επομένως, η λογιστική αξία της υπεραξίας που έχει κατανεμηθεί στην 1η γραμμή παραγωγής μηδενίζεται και το υπόλοιπο ποσό μειώνει τη λογιστική αξία των αναγνωρίσιμων περιουσιακών στοιχείων.

Ποσά σε χιλ. ευρώ	Υπεραξία	Αναγνωρίσιμα περιουσιακά στοιχεία	Σύνολο
Κόστος	1000	2000	3000
Σωρευμένη απόσβεση		(167)	(167)
Λογιστική Αξία	1000	1833	2833
Απομείωση	(1000)	(473)	(1473)
Λογιστική αξία μετά την απομείωση	0	1360	1360

3ο Παράδειγμα-Αναστροφή ζημίας απομείωσης

Την περίοδο αναφοράς 2023, λόγω σημαντικών ελαττωμάτων το προϊόν της τρίτης οντότητας δεν είχε τις αναμενόμενες πωλήσεις και επομένως η εισαγωγή στην αγορά του τεχνολογικά εξελιγμένου προϊόντος από την τρίτη οντότητα το 2022 έχει μικρότερη αρνητική επίδραση για το προϊόν της 1ης γραμμής παραγωγής από ότι είχε αρχικά αναμείνει η διοίκηση της οντότητας. Ως αποτέλεσμα, η διοίκηση εκτιμά ότι η παραγωγή του προϊόντος της 1ης γραμμής παραγωγής θα αυξηθεί κατά 30%. Εξαιτίας της εκτίμησης αυτής, απαιτείται από την οντότητα Ο να επανεκτιμήσει το ανακτήσιμο ποσό της 1ης γραμμής παραγωγής.

Το ανακτήσιμο ποσό (αξία χρήσης) υπολογίστηκε σε 1.910 χιλ. ευρώ.

Η οντότητα συγκρίνει το ανακτήσιμο ποσό με τη λογιστική αξία της μονάδας δημιουργίας χρηματοροών.

Μια αναστροφή ζημίας απομείωσης για μια μονάδα δημιουργίας χρηματοροών κατανέμεται στα περιουσιακά στοιχεία της μονάδας, εκτός της υπεραξίας. Η λογιστική αξία δεν αυξάνεται πάνω από τη λογιστική αξία, που θα είχε προσδιοριστεί, αν δεν είχε αναγνωριστεί καμία ζημία απομείωσης σε προηγούμενες περιόδους αναφοράς.

Η λογιστική αξία της μονάδας δημιουργίας χρηματοροών που θα είχε προσδιοριστεί, αν δεν είχε αναγνωριστεί καμία ζημία απομείωσης την περίοδο αναφοράς 2022 ανέρχεται σε 1.500 χιλ. ευρώ.

Επομένως, η αναστροφή ζημίας απομείωσης, που αναγνωρίζεται στα αποτελέσματα ανέρχεται σε 387 χιλ. ευρώ.

Ποσά σε χιλ. ευρώ	Υπεραξία	Αναγνωρίσιμα περιουσιακά στοιχεία	Σύνολο
-------------------	----------	--------------------------------------	--------

01/01/2002

Κόστος	1000	2000	3000
Σωρευμένη απόσβεση		(167)	(167)
Απομείωση	(1000)	(473)	(1473)
Λογιστική Αξία	0	1360	1360
31/12/2003			
Σωρευμένη απόσβεση		(247)	(247)
Λογιστική Αξία		1113	1113
Ανακτήσιμο ποσό			1910
Λογιστική αξία αν δεν αναγνωριστεί απομείωση το 2002			1500
Αναστροφή απομείωσης			387

4ο Παράδειγμα-Περιουσιακό στοιχείο που δε δημιουργεί χρηματοροές το οποίο συνεισφέρει σε μονάδα δημιουργίας χρηματοροών

Ένα δημόσιο νοσοκομείο κατέχει και λειτουργεί ένα μαγνητικό τομογράφο ο οποίος χρησιμοποιείται κυρίως από ασθενείς που δεν πληρώνουν αμοιβή. Ωστόσο, το 20% της χρήσης του προορίζεται για ασθενείς που πληρώνουν αμοιβή. Οι ασθενείς αυτοί, νοσηλεύονται σε ξεχωριστό κτίριο που περιλαμβάνει θαλάμους, ένα χειρουργείο και διάφορα στοιχεία κεφαλαιουχικού εξοπλισμού που χρησιμοποιούνται αποκλειστικά για ασθενείς που καταβάλλουν αμοιβή. Στην πράξη, θεωρείται ότι ο τομογράφος συνεισφέρει στη μονάδα δημιουργίας χρηματοροών αλλά δε δημιουργεί ανεξάρτητες χρηματοροές.

Στις 31 Δεκεμβρίου 2021, η λογιστική αξία του κτιρίου και του κεφαλαιουχικού εξοπλισμού είναι 3.000.000 ευρώ. Δεν είναι δυνατόν να εκτιμηθεί το ανακτήσιμο ποσό του κτιρίου και των στοιχείων κεφαλαιουχικού εξοπλισμού μεμονωμένα. Ως εκ τούτου, το κτίριο και ο κεφαλαιουχικός εξοπλισμός θεωρούνται ως μονάδα δημιουργίας χρηματοροών.

Την 1η Ιανουαρίου 2021, ο μαγνητικός τομογράφος είχε λογιστική αξία 300.000 ευρώ. Αναγνωρίστηκε έξοδο απόσβεσης 60.000 ευρώ για το μαγνητικό τομογράφο στις 31 Δεκεμβρίου 2021.

Επειδή υπάρχει σημαντική τεχνολογική πρόοδος στον συγκεκριμένο τομέα, ο μαγνητικός τομογράφος ελέγχεται για απομείωση στις 31 Δεκεμβρίου 2021 και αναγνωρίστηκε ζημιά απομείωσης 40.000 ευρώ και επομένως η λογιστική αξία του μαγνητικού τομογράφου στις 31 Δεκεμβρίου 2021 είναι 200.000 ευρώ.

Κατά τη διάρκεια του έτους 2021 έχει σημειωθεί σημαντική μείωση στον αριθμό των ασθενών με αμοιβή στο νοσοκομείο. Επομένως, η μονάδα δημιουργίας χρηματοροών ελέγχεται για απομείωση. Το ανακτήσιμο ποσό της μονάδας δημιουργίας χρηματοροών, με βάση την αξία χρήσης της, εκτιμάται σε 2.740.000 ευρώ.

Όταν ένα περιουσιακό στοιχείο που δε δημιουργεί χρηματοροές συνεισφέρει σε μια μονάδα δημιουργίας χρηματοροών, αναλογία της λογιστικής αξίας αυτού του περιουσιακού στοιχείου κατανέμεται στη λογιστική αξία της μονάδας δημιουργίας χρηματοροών, πριν την εκτίμηση του ανακτήσιμου ποσού της μονάδας. Η λογιστική αξία του περιουσιακού στοιχείου που δε δημιουργεί χρηματοροές αντικατοπτρίζει τυχόν ζημιές απομείωσης, κατά την ημερομηνία αναφοράς.

Επομένως, το 20% της αναθεωρημένης λογιστικής αξίας του μαγνητικού τομογράφου (40.000 ευρώ) κατανέμεται στη λογιστική αξία της μονάδας δημιουργίας χρηματοροών, πριν από τον προσδιορισμό της ζημιάς απομείωσης. Η λογιστική αξία της μονάδας δημιουργίας χρηματοροών ανέρχεται σε 3.040.000 ευρώ και η ζημία απομείωσης που αναγνωρίζεται είναι 300.000 ευρώ. Η ζημία απομείωσης κατανέμεται στο κτίριο και στον κεφαλαιουχικό εξοπλισμό κατ' αναλογία των λογιστικών τους αξιών.

5ο Παράδειγμα- Λογιστική αντιμετώπιση μεμονωμένου περιουσιακού στοιχείου το οποίο ανήκει σε μονάδα δημιουργίας χρηματοροών, αναλόγως εάν το ανακτήσιμο ποσό του είναι προσδιορίσιμο

Ένα μηχάνημα έχει υποστεί φυσική ζημία, αλλά ακόμη λειτουργεί, όχι όμως όπως πριν από τη φυσική ζημία. Η εύλογη αξία μείον το κόστος διάθεσης του μηχανήματος είναι χαμηλότερη από τη λογιστική αξία του. Το μηχάνημα δε δημιουργεί ανεξάρτητες ταμειακές εισροές. Η μικρότερη αναγνωρίσιμη ομάδα περιουσιακών στοιχείων που περιλαμβάνει το μηχάνημα και δημιουργεί ταμειακές εισροές, οι οποίες είναι σε μεγάλο βαθμό ανεξάρτητες των ταμειακών εισροών άλλων περιουσιακών στοιχείων, είναι η γραμμή παραγωγής στην οποία το μηχάνημα ανήκει. Το ανακτήσιμο ποσό της γραμμής παραγωγής δείχνει ότι η γραμμή παραγωγής στο σύνολό της δεν είναι απομειωμένη.

Παραδοχή 1: Η διοίκηση, δεν προτίθεται να αντικαταστήσει το μηχάνημα.

Το ανακτήσιμο ποσό του μηχανήματος δεν είναι προσδιορίσιμο, διότι η αξία λόγω χρήσης του μηχανήματος ενδέχεται να αποκλίνει από την εύλογη αξία μείον το κόστος διάθεσης και μπορεί να προσδιοριστεί μόνο για τη μονάδα δημιουργίας χρηματοροών στην οποία το μηχάνημα ανήκει (γραμμή παραγωγής).

Η γραμμή παραγωγής δεν έχει υποστεί απομείωση. Συνεπώς, δεν αναγνωρίζεται ζημία απομείωσης για το μηχάνημα. Παρ' όλα αυτά, η οντότητα του δημόσιου τομέα μπορεί να χρειάζεται να επανεκτιμήσει την περίοδο απόσβεσης ή τη μέθοδο απόσβεσης για το μηχάνημα. Ίσως, μια βραχύτερη περίοδος απόσβεσης ή μια ταχύτερη

μέθοδος απόσβεσης απαιτείται για να αντανακλά την προσδοκώμενη υπολειπόμενη ωφέλιμη ζωή του μηχανήματος ή τον τρόπο με τον οποίο τα οικονομικά οφέλη αναμένεται να αναλωθούν από την οντότητα.

Παραδοχή 2: Η διοίκηση προτίθεται να αντικαταστήσει το μηχάνημα και να το πωλήσει στο εγγύς μέλλον. Οι χρηματοροές από τη συνεχή χρήση του μηχανήματος μέχρι τη διάθεσή του, εκτιμώνται ότι είναι αμελητέες. Το ανακτήσιμο ποσό του μηχανήματος είναι προσδιορισίμο διότι η αξία λόγω χρήσης του μηχανήματος μπορεί να εκτιμηθεί ότι συγκλίνει στην εύλογη αξία μείον το κόστος της πώλησης. Επειδή η εύλογη αξία του μηχανήματος μείον το κόστος διάθεσης είναι μικρότερη από τη λογιστική αξία του, αναγνωρίζεται ζημία απομείωσης για το μηχάνημα.

ANASTASIOS MITSOU
02.03.2023 11:47

ΠΑΡΑΡΤΗΜΑ 4

Απομείωση Περιουσιακών Στοιχείων που δε δημιουργούν Χρηματοροές

Σκοπός

1. Ο σκοπός της παρούσας Λογιστικής Πολιτικής είναι να περιγράψει τις διαδικασίες που μια οντότητα εφαρμόζει για να προσδιορίσει εάν ένα περιουσιακό στοιχείο που δε δημιουργεί χρηματοροές είναι απομειωμένο και να εξασφαλίσει ότι οι ζημιές απομείωσης αναγνωρίζονται. Επίσης, ορίζει πότε μια οντότητα αναστρέφει μια ζημιά απομείωσης και περιγράφει τις απαιτούμενες γνωστοποιήσεις. Λαμβάνει επίσης υπόψη την προσέγγιση του IPSAS 21 των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων για το Δημόσιο Τομέα και εμπεριέχει σαφείς αναφορές στην πηγή αυτή.

Πεδίο Εφαρμογής

2. Οι οντότητες του Δημόσιου Τομέα που καταρτίζουν και παρουσιάζουν Χρηματοοικονομικές Καταστάσεις σύμφωνα με το Λογιστικό Πλαίσιο της Γενικής Κυβέρνησης (ΛΠΓΚ) εφαρμόζουν την παρούσα Λογιστική Πολιτική για το λογιστικό χειρισμό της απομείωσης περιουσιακών στοιχείων που δε δημιουργούν χρηματοροές, εκτός από:

α) αποθέματα,

β) περιουσιακά στοιχεία που προέρχονται από κατασκευαστικά συμβόλαια,

γ) επενδυτικά ακίνητα που επιμετρώνται στην εύλογη αξία και

δ) χρηματοοικονομικά και άλλα περιουσιακά στοιχεία, των οποίων οι απαιτήσεις για απομείωση περιλαμβάνονται σε άλλες Λογιστικές Πολιτικές.

Οι ελεγχόμενες οντότητες που καταρτίζουν και παρουσιάζουν Χρηματοοικονομικές Καταστάσεις με διαφορετικό λογιστικό πλαίσιο, αλλά ενοποιούνται στις Χρηματοοικονομικές Καταστάσεις οντότητας που εφαρμόζει το ΛΠΓΚ, για σκοπούς ενοποίησης εφαρμόζουν την παρούσα Λογιστική Πολιτική.

3. Στην περίπτωση που η οντότητα κατατάσσει επενδύσεις σε ελεγχόμενες οντότητες, συγγενείς και κοινές διευθετήσεις, ως περιουσιακά στοιχεία που δε δημιουργούν χρηματοροές, για σκοπούς απομείωσης, εφαρμόζει την παρούσα.

Ορισμοί

4. Για τους σκοπούς της παρούσας Λογιστικής Πολιτικής, οι ακόλουθοι όροι χρησιμοποιούνται σε αυτή με τις εξής έννοιες:

Ανακτήσιμο ποσό (Recoverable amount) ενός περιουσιακού στοιχείου είναι το μεγαλύτερο ποσό μεταξύ της εύλογης αξίας μείον το κόστος πώλησης και της αξίας χρήσης.

Αξία χρήσης περιουσιακού στοιχείου που δε δημιουργεί χρηματοροές (Value in use of a non cash-generating asset) είναι η παρούσα αξία της εναπομένουσας δυνατότητας παροχής υπηρεσίας ενός περιουσιακού στοιχείου.

Απομείωση (Impairment) είναι απώλεια μελλοντικών οικονομικών οφελών ή της δυνατότητας παροχής υπηρεσίας ενός περιουσιακού στοιχείου, πέραν και πλέον της συστηματικής αναγνώρισης απώλειας μελλοντικών οικονομικών οφελών ή της δυνατότητας παροχής υπηρεσίας του περιουσιακού στοιχείου, μέσω της απόσβεσης.

Ενεργός αγορά (Active market) είναι μια αγορά όπου όλες οι κατωτέρω συνθήκες υφίστανται:

- (α) τα στοιχεία που εμπορεύονται στην αγορά είναι ομοιογενή,
- (β) πρόθυμοι αγοραστές και πωλητές μπορεί υπό κανονικές συνθήκες να βρεθούν οποιαδήποτε στιγμή και
- (γ) οι τιμές είναι διαθέσιμες στο κοινό.

Εύλογη αξία μείον κόστη πώλησης (Fair value less cost to sell) είναι το ποσό από την πώληση ενός περιουσιακού στοιχείου, μεταξύ μερών που διαθέτουν τη γνώση και την ανεξαρτησία βούλησης κατά τη συναλλαγή, μείον τα κόστη διάθεσης.

Κόστη διάθεσης (Costs of disposal) είναι επαυξητικά κόστη που αποδίδονται ευθέως στη διάθεση ενός περιουσιακού στοιχείου, εξαιρουμένων του χρηματοοικονομικού κόστους και του εξόδου για φόρο εισοδήματος.

Περιουσιακά στοιχεία που δημιουργούν χρηματοροές (Cash-generating assets) είναι περιουσιακά στοιχεία που κατέχονται με πρωτεύοντα σκοπό τη δημιουργία εμπορικής απόδοσης. Για τους σκοπούς της απομείωσης, η υπεραξία θεωρείται περιουσιακό στοιχείο που δημιουργεί χρηματοροές.

Περιουσιακά στοιχεία που δε δημιουργούν χρηματοροές (Non-cash-generating assets) είναι περιουσιακά στοιχεία άλλα εκτός αυτών που δημιουργούν χρηματοροές.

Ωφέλιμη ζωή (Useful life) είναι είτε:

- (α) η χρονική περίοδος κατά την οποία το περιουσιακό στοιχείο αναμένεται να χρησιμοποιηθεί ή να είναι διαθέσιμο για χρήση από την οντότητα ή
- (β) ο αριθμός των μονάδων παραγωγής ή παρόμοιων μονάδων που η οντότητα αναμένει να λάβει από αυτό.

Όροι που καθορίζονται στο ΛΠΓΚ χρησιμοποιούνται στην παρούσα Λογιστική Πολιτική με την ίδια έννοια.

Περιουσιακά στοιχεία που δημιουργούν χρηματοροές

5. Ένα περιουσιακό στοιχείο μπορεί να κατέχεται με πρωτεύοντα σκοπό τη δημιουργία εμπορικής απόδοσης παρόλο που δεν ικανοποιεί τον σκοπό αυτό σε μια συγκεκριμένη περίοδο αναφοράς. Αντιστρόφως, ένα περιουσιακό στοιχείο μπορεί να δημιουργεί χρηματοροές παρόλο που κατέχεται πρωτίστως για σκοπούς παροχής υπηρεσιών.
6. Σε άλλες περιπτώσεις, ένα περιουσιακό στοιχείο μπορεί να δημιουργεί χρηματοροές και επίσης να χρησιμοποιείται για σκοπούς που δε δημιουργούν χρηματοροές. Ο βαθμός στον οποίο το περιουσιακό στοιχείο κατέχεται με σκοπό την παροχή υπηρεσιών σε εμπορική βάση χρειάζεται να αξιολογηθεί για να προσδιοριστεί εάν η οντότητα πρέπει να εφαρμόσει την παρούσα λογιστική πολιτική. Εάν το μέρος που δε δημιουργεί χρηματοροές είναι μη ουσιαστικό στο σύνολο των υπηρεσιών, τότε δεν εφαρμόζεται η παρούσα.
7. Στις περιπτώσεις όπου δεν είναι σαφές εάν ο σκοπός του περιουσιακού στοιχείου είναι να δημιουργεί ή όχι χρηματοροές, απαιτείται κρίση από την οντότητα, αναπτύσσοντας κριτήρια που θα εφαρμόζονται με συνέπεια, σύμφωνα και με τους ορισμούς των περιουσιακών στοιχείων που δημιουργούν ή δε δημιουργούν χρηματοροές.
8. Για τους σκοπούς της απομείωσης, η υπεραξία θεωρείται περιουσιακό στοιχείο που δημιουργεί χρηματοροές και ισχύουν οι προβλέψεις της Λογιστικής Πολιτικής «Απομείωση Περιουσιακών Στοιχείων που δημιουργούν Χρηματοροές».

Αναγνώριση περιουσιακού στοιχείου που ενδέχεται να είναι απομειωμένο

9. Ένα περιουσιακό στοιχείο απομειώνεται όταν η λογιστική του αξία υπερβαίνει το ανακτήσιμο ποσό του.

Η οντότητα εκτιμά σε κάθε ημερομηνία αναφοράς, αν υπάρχει οποιαδήποτε ένδειξη ότι ένα περιουσιακό στοιχείο μπορεί να είναι απομειωμένο. Αν οποιαδήποτε τέτοια ένδειξη υπάρχει, η οντότητα εκτιμά το ανακτήσιμο ποσό του περιουσιακού στοιχείου.

10. Ανεξάρτητα αν υπάρχει ένδειξη απομείωσης, η οντότητα επίσης ελέγχει ετησίως για απομείωση **άυλα περιουσιακά στοιχεία με απεριόριστη ωφέλιμη ζωή ή που δεν είναι ακόμα διαθέσιμα προς χρήση**. Αυτός ο έλεγχος απομείωσης μπορεί να γίνεται οποιαδήποτε στιγμή κατά τη διάρκεια της περιόδου αναφοράς, με την προϋπόθεση ότι λαμβάνει χώρα την ίδια χρονική στιγμή σε κάθε περίοδο αναφοράς. Διαφορετικά άυλα περιουσιακά στοιχεία δύναται να ελέγχονται για απομείωση σε διαφορετικές στιγμές. Όμως, αν άυλο περιουσιακό στοιχείο αναγνωρίστηκε αρχικά στην τρέχουσα περίοδο αναφοράς, αυτό το άυλο περιουσιακό στοιχείο ελέγχεται για απομείωση πριν το τέλος της τρέχουσας περιόδου αναφοράς.

11. Κατά την εκτίμηση εάν υπάρχει οποιαδήποτε ένδειξη ότι ένα περιουσιακό στοιχείο μπορεί να είναι απομειωμένο, η οντότητα λαμβάνει υπόψη, **κατ' ελάχιστο**, τις ακόλουθες ενδείξεις:

Εξωτερικές πηγές πληροφόρησης

α) παύση, ή αναμενόμενη παύση, της ζήτησης ή της ανάγκης για υπηρεσίες που παρέχονται από το περιουσιακό στοιχείο και

β) σημαντικές μακροπρόθεσμες αλλαγές, με αρνητική επίδραση για την οντότητα, έχουν λάβει χώρα κατά τη διάρκεια της περιόδου αναφοράς ή θα λάβουν χώρα στο εγγύς μέλλον, στο τεχνολογικό, νομικό ή πολιτικό περιβάλλον στο οποίο η οντότητα λειτουργεί.

Εσωτερικές πηγές πληροφόρησης

γ) διαθέσιμες ενδείξεις για φυσική ζημία ενός περιουσιακού στοιχείου,

δ) σημαντικές μακροπρόθεσμες αλλαγές, με αρνητική επίδραση για την οντότητα, έχουν λάβει χώρα κατά τη διάρκεια της περιόδου αναφοράς ή θα λάβουν χώρα στο εγγύς μέλλον, κατά την έκταση ή κατά τον τρόπο που ένα περιουσιακό στοιχείο χρησιμοποιείται ή αναμένεται να χρησιμοποιηθεί. Αυτές οι αλλαγές περιλαμβάνουν την αδρανοποίηση του στοιχείου, πλάνα για διακοπή ή αναδιάρθρωση της λειτουργίας στην οποία το περιουσιακό στοιχείο ανήκει ή πλάνα για διάθεση ενός περιουσιακού στοιχείου πριν από την προηγουμένως αναμενόμενη ημερομηνία και η επανεκτίμηση της ωφέλιμης ζωής ενός περιουσιακού στοιχείου ως περιορισμένη αντί ως απεριόριστης,

ε) διαθέσιμες ενδείξεις από εσωτερικές αναφορές, που δείχνουν ότι η επίδοση ενός περιουσιακού στοιχείου χειροτερεύει ή θα είναι σημαντικά χειρότερη από την αναμενόμενη και

στ) απόφαση για διακοπή της κατασκευής ενός περιουσιακού στοιχείου πριν αυτό είναι έτοιμο ή σε κατάσταση που μπορεί να χρησιμοποιηθεί.

12. Η έννοια της ουσιαστικότητας εφαρμόζεται για να διαπιστωθεί εάν το ανακτήσιμο ποσό ενός περιουσιακού στοιχείου πρέπει να εκτιμηθεί. Για παράδειγμα, εάν προηγούμενες εκτιμήσεις έχουν δείξει ότι το ανακτήσιμο ποσό ενός περιουσιακού στοιχείου είναι σημαντικά μεγαλύτερο της λογιστικής του αξίας, η οντότητα δε χρειάζεται να επανεκτιμήσει το ανακτήσιμο ποσό, εάν δεν έχει συμβεί κάποιο γεγονός που να μπορούσε να εξαλείψει τη διαφορά αυτή. Ομοίως, προηγούμενες αναλύσεις μπορεί να δείχνουν ότι το ανακτήσιμο ποσό ενός περιουσιακού στοιχείου δεν επηρεάζεται ουσιαστικά από κάποιες ενδείξεις της παρ. 11.
13. Αν υπάρχει ένδειξη ότι ένα περιουσιακό στοιχείο μπορεί να είναι απομειωμένο, αυτό μπορεί να υποδεικνύει ότι η απομένουσα ωφέλιμη ζωή, η μέθοδος απόσβεσης ή η υπολειμματική αξία του περιουσιακού στοιχείου χρειάζεται να αναθεωρηθεί και να προσαρμοσθεί σύμφωνα με τη λογιστική πολιτική που εφαρμόζεται για το περιουσιακό στοιχείο, ακόμη και αν καμία ζημία απομείωσης δεν αναγνωρίζεται για αυτό.

Επιμέτρηση ανακτήσιμου ποσού

14. Για την επιμέτρηση του ανακτήσιμου ποσού δεν είναι πάντοτε αναγκαίο να προσδιορίζονται αμφότερες η εύλογη αξία μείον το κόστος πώλησης ενός περιουσιακού στοιχείου και η αξία χρήσης. Εάν οποιοδήποτε από αυτά τα ποσά υπερβαίνει τη λογιστική αξία του περιουσιακού στοιχείου, το περιουσιακό στοιχείο δεν είναι απομειωμένο.
15. Μπορεί να είναι δυνατό να προσδιοριστεί η εύλογη αξία μείον το κόστος πώλησης, ακόμη και όταν ένα περιουσιακό στοιχείο δε διαπραγματεύεται σε μια ενεργό αγορά. Όμως, μερικές φορές μπορεί να μην είναι δυνατό να προσδιοριστεί η εύλογη αξία μείον το κόστος πώλησης, γιατί δεν υπάρχει καμία βάση για να γίνει μια αξιόπιστη εκτίμηση του ποσού που μπορεί να ληφθεί από την πώληση του περιουσιακού στοιχείου μεταξύ μερών που διαθέτουν τη γνώση και την ανεξαρτησία βούλησης κατά τη συναλλαγή. Σε αυτήν την περίπτωση, η οντότητα χρησιμοποιεί την αξία χρήσης του περιουσιακού στοιχείου ως το ανακτήσιμο ποσό του.
16. Αν δεν υπάρχει κανένας λόγος να θεωρηθεί ότι η αξία χρήσης ενός περιουσιακού στοιχείου υπερβαίνει ουσιαστικά την εύλογη αξία μείον το κόστος πώλησής του, η εύλογη αξία του περιουσιακού στοιχείου μείον

το κόστος πώλησης μπορεί να χρησιμοποιηθεί ως το ανακτήσιμο ποσό του. Αυτό συνήθως συμβαίνει για ένα περιουσιακό στοιχείο που διακρατείται για πώληση, όπου η αξία χρήσης συνίσταται κυρίως στο καθαρό προϊόν της πώλησης. Ωστόσο, για πολλά περιουσιακά στοιχεία που δε δημιουργούν χρηματοροές και που κατέχονται σε διαρκή βάση, με σκοπό να παρέχουν εξειδικευμένες υπηρεσίες ή δημόσια αγαθά στην κοινωνία, η αξία χρήσης τους είναι πιθανό να είναι μεγαλύτερη από την εύλογη αξία μείον το κόστος πώλησής τους.

Επιμέτρηση ανακτήσιμου ποσού άυλου περιουσιακού στοιχείου με απεριόριστη ωφέλιμη ζωή

17. Η οντότητα, για τον έλεγχο απομείωσης άυλων περιουσιακών στοιχείων με απεριόριστη ωφέλιμη ζωή, όπως προβλέπεται στην παράγραφο 10, δύναται να χρησιμοποιήσει για την τρέχουσα περίοδο αναφοράς, τον πιο πρόσφατο λεπτομερή υπολογισμό του ανακτήσιμου ποσού προηγούμενης περιόδου αναφοράς, υπό την προϋπόθεση ότι πληρούνται **όλα** τα ακόλουθα κριτήρια:

α) αν το άυλο περιουσιακό στοιχείο δεν παρέχει δυνατότητα παροχής υπηρεσιών από τη συνεχή χρήση του που να είναι σε μεγάλο βαθμό ανεξάρτητες από εκείνες άλλων περιουσιακών στοιχείων ή ομάδων περιουσιακών στοιχείων και συνεπώς ελέγχεται για απομείωση ως μέρος της μονάδας δημιουργίας χρηματοροών στην οποία ανήκει, τα περιουσιακά στοιχεία και οι υποχρεώσεις που συνθέτουν τη μονάδα αυτή δεν έχουν μεταβληθεί σημαντικά από τον πιο πρόσφατο υπολογισμό του ανακτήσιμου ποσού,

β) ο πιο πρόσφατος υπολογισμός του ανακτήσιμου ποσού κατέληξε σε ποσό που υπερέβαινε τη λογιστική αξία του περιουσιακού στοιχείου κατά ένα σημαντικό περιθώριο και

γ) βάσει ανάλυσης γεγονότων που έχουν συμβεί και συνθηκών που έχουν μεταβληθεί από τον πιο πρόσφατο υπολογισμό του ανακτήσιμου ποσού, η πιθανότητα ότι ένας προσδιορισμός του τρέχοντος ανακτήσιμου ποσού θα κατέληγε σε ποσό χαμηλότερο της λογιστικής αξίας του περιουσιακού στοιχείου είναι αμυδρή.

Προσδιορισμός εύλογης αξίας μείον κόστος πώλησης

18. Η καλύτερη ένδειξη της εύλογης αξίας μείον το κόστος πώλησης ενός περιουσιακού στοιχείου είναι η τιμή σε μια δεσμευτική συμφωνία πώλησης, σε μια συναλλαγή μεταξύ μερών που διαθέτουν τη γνώση και την ανεξαρτησία βούλησης κατά τη συναλλαγή, προσαρμοσμένη με τα επαυξητικά κόστη που αποδίδονται ευθέως στη διάθεση του περιουσιακού στοιχείου. Αν δεν υπάρχει δεσμευτική συμφωνία πώλησης, αλλά ένα περιουσιακό στοιχείο είναι αντικείμενο διαπραγμάτευσης σε μια ενεργό αγορά, η εύλογη αξία μείον το κόστος πώλησης είναι η τιμή αγοράς του περιουσιακού στοιχείου μείον τα κόστη διάθεσης. Η κατάλληλη

τιμή αγοράς είναι συνήθως η τρέχουσα τιμή προσφοράς. Όταν τρέχουσες τιμές προσφοράς δεν είναι διαθέσιμες, η τιμή της πλέον πρόσφατης συναλλαγής μπορεί να παρέχει μια βάση για την εκτίμηση της εύλογης αξίας μείον το κόστος πώλησης, υπό την προϋπόθεση ότι δεν υπήρξε κάποια σημαντική μεταβολή στις οικονομικές συνθήκες μεταξύ της ημερομηνίας συναλλαγής και της ημερομηνίας κατά την οποία γίνεται η εκτίμηση. Αν δεν υπάρχει δεσμευτική συμφωνία πώλησης ή ενεργός αγορά για ένα περιουσιακό στοιχείο, η εύλογη αξία μείον το κόστος πώλησης βασίζεται στην καλύτερη διαθέσιμη πληροφόρηση η οποία θα αντανάκλα το ποσό που η οντότητα θα μπορούσε να λάβει, κατά την ημερομηνία αναφοράς, από τη διάθεση του περιουσιακού στοιχείου σε μια συναλλαγή μεταξύ μερών που διαθέτουν τη γνώση και την ανεξαρτησία βούλησης κατά τη συναλλαγή, αφαιρώντας το κόστος διάθεσης. Κατά τον προσδιορισμό αυτού του ποσού, η οντότητα λαμβάνει υπόψη το αποτέλεσμα των πρόσφατων συναλλαγών για παρόμοια περιουσιακά στοιχεία, εντός του ίδιου κλάδου. Η εύλογη αξία μείον το κόστος πώλησης δεν αντανάκλα μια αναγκαστική πώληση, εκτός αν η διοίκηση αναγκάζεται σε άμεση πώληση.

19. Κόστη διάθεσης, εκτός από εκείνα που έχουν αναγνωρισθεί ως υποχρεώσεις, αφαιρούνται για τον προσδιορισμό της εύλογης αξίας μείον το κόστος πώλησης. Παραδείγματα τέτοιου κόστους είναι τα νομικά έξοδα, χαρτόσημα και συναφείς φόροι συναλλαγών, έξοδα απομάκρυνσης του περιουσιακού στοιχείου και άμεσα επαυξητικά κόστη για τη θέση του περιουσιακού στοιχείου σε κατάσταση προς πώληση. Δεν είναι άμεσα επαυξητικά κόστη διάθεσης ενός περιουσιακού στοιχείου, οι παροχές εξόδου από την υπηρεσία και κόστη που συνδέονται με τον περιορισμό ή την αναδιοργάνωση μιας επιχείρησης, που είναι συνέπεια της διάθεσης ενός περιουσιακού στοιχείου.

Προσδιορισμός αξίας χρήσης

20. Η αξία χρήσης, δηλαδή η παρούσα αξία της εναπομένουσας δυνατότητας παροχής υπηρεσίας ενός περιουσιακού στοιχείου, προσδιορίζεται βάσει μιας από τις παρακάτω προσεγγίσεις, αναλόγως της διαθεσιμότητας των απαιτούμενων στοιχείων και της φύσης της απομείωσης:

α) **Αποσβεσμένο κόστος αντικατάστασης**, δηλαδή το κόστος για την αντικατάσταση της μικτής δυνατότητας παροχής υπηρεσίας του περιουσιακού στοιχείου, αποσβεσμένο για να αντικατοπτρίζει το περιουσιακό στοιχείο στην τρέχουσα κατάσταση χρήσης του. Ένα περιουσιακό στοιχείο μπορεί να αντικατασταθεί είτε μέσω αναπαραγωγής του υπάρχοντος περιουσιακού στοιχείου είτε μέσω αντικατάστασης της μικτής δυνατότητας παροχής υπηρεσίας του. Το αποσβεσμένο κόστος αντικατάστασης επιμετράται στο χαμηλότερο ποσό μεταξύ κόστους αναπαραγωγής ή αντικατάστασης, μείον τη σωρευμένη απόσβεση υπολογισμένη βάσει του κόστους αυτού, για να αντικατοπτρίζει την ήδη αναλωμένη ή λήξασα δυνατότητα παροχής υπηρεσίας του περιουσιακού στοιχείου.

β) **Κόστος αποκατάστασης**, δηλαδή το κόστος για την αποκατάσταση της δυνατότητας παροχής υπηρεσίας ενός περιουσιακού στοιχείου στο προ απομείωσης επίπεδο της. Η παρούσα αξία της εναπομένουσας δυνατότητας παροχής υπηρεσιών ενός περιουσιακού στοιχείου προσδιορίζεται αφαιρώντας το εκτιμώμενο κόστος αποκατάστασης από το τρέχον κόστος αντικατάστασης της εναπομένουσας δυνατότητας παροχής υπηρεσιών πριν την απομείωση.

γ) **Μονάδες υπηρεσιών**. Η παρούσα αξία της εναπομένουσας δυνατότητας παροχής υπηρεσιών ενός περιουσιακού στοιχείου προσδιορίζεται μειώνοντας το τρέχον κόστος της εναπομένουσας δυνατότητας παροχής υπηρεσιών πριν την απομείωση ώστε να συμφωνεί με το μειωμένο αριθμό μονάδων υπηρεσιών που αναμένονται από το περιουσιακό στοιχείο στην απομειωμένη κατάστασή του.

Για τις ανωτέρω προσεγγίσεις β) και γ), το τρέχον κόστος αντικατάστασης της εναπομένουσας δυνατότητας παροχής υπηρεσιών πριν την απομείωση, προσδιορίζεται συνήθως ως το μικρότερο ποσό μεταξύ αποσβεσμένου κόστους αντικατάστασης και αναπαραγωγής.

Αναγνώριση και επιμέτρηση ζημιάς απομείωσης

21. **Όταν και μόνο όταν, το ανακτήσιμο ποσό ενός περιουσιακού στοιχείου που δε δημιουργεί χρηματοροές είναι μικρότερο από τη λογιστική αξία του, η λογιστική αξία μειώνεται στο ανακτήσιμο ποσό του. Αυτή η μείωση είναι μια ζημία απομείωσης.**
22. **Η ζημία απομείωσης αναγνωρίζεται αμέσως στα αποτελέσματα.** Όταν περιουσιακό στοιχείο επιμετράται βάσει της μεθόδου της αναπροσαρμογής, σύμφωνα με άλλη λογιστική πολιτική, κάθε ζημία απομείωσης αναπροσαρμοσμένου περιουσιακού στοιχείου μειώνει κατ' αρχάς τυχόν πλεόνασμα αναπροσαρμογής, για το περιουσιακό στοιχείο ή την ομάδα περιουσιακών στοιχείων στην οποία αυτό ανήκει. Το τυχόν υπερβάλλον ποσό αναγνωρίζεται ως ζημία απομείωσης στα αποτελέσματα της περιόδου που προκύπτει.
23. Όταν το εκτιμώμενο ποσό για μια ζημία απομείωσης είναι μεγαλύτερο από τη λογιστική αξία του περιουσιακού στοιχείου στο οποίο αυτή αφορά, η οντότητα αναγνωρίζει υποχρέωση αν και μόνον αν, αυτό επιβάλλεται από άλλη λογιστική πολιτική. Εάν δεν υπάρχει τέτοια πρόβλεψη σε άλλη λογιστική πολιτική, τότε η λογιστική αξία του περιουσιακού στοιχείου μηδενίζεται.
24. Μετά την αναγνώριση της ζημιάς απομείωσης, το ποσό της απόσβεσης για το περιουσιακό στοιχείο αναπροσαρμόζεται για τις μελλοντικές περιόδους αναφοράς, έτσι ώστε να κατανέμεται η αναθεωρημένη λογιστική αξία του περιουσιακού στοιχείου, μειωμένη κατά την τυχόν υπολειμματική αξία του, σε μια συστηματική βάση κατά τη διάρκεια της απομένουσας ωφέλιμης ζωής του.

Αναστροφή ζημιάς απομείωσης

25. Η οντότητα εκτιμά σε **κάθε ημερομηνία αναφοράς** εάν υπάρχουν ενδείξεις ότι μια ζημία απομείωσης, που αναγνωρίστηκε για ένα περιουσιακό στοιχείο σε προγενέστερες περιόδους αναφοράς, μπορεί να μην υπάρχει πλέον ή μπορεί να έχει μειωθεί. Αν μια τέτοια ένδειξη υπάρχει, η οντότητα εκτιμά το ανακτήσιμο ποσό αυτού του περιουσιακού στοιχείου.
26. Κατά την εκτίμηση, αν υπάρχει κάποια ένδειξη ότι μια ζημία απομείωσης, που αναγνωρίστηκε για ένα περιουσιακό στοιχείο σε προγενέστερες περιόδους αναφοράς, μπορεί να μην υπάρχει πλέον ή μπορεί να έχει μειωθεί, η οντότητα εξετάζει, **κατ' ελάχιστο**, τις ακόλουθες ενδείξεις:

Εξωτερικές πηγές πληροφόρησης

- α) τόνωση της ζήτησης ή της ανάγκης για υπηρεσίες που παρέχονται από το περιουσιακό στοιχείο και
- β) σημαντικές μακροπρόθεσμες αλλαγές με ένα ευνοϊκό αποτέλεσμα για την οντότητα έχουν λάβει χώρα κατά τη διάρκεια της περιόδου αναφοράς ή θα λάβουν χώρα στο εγγύς μέλλον, στο τεχνολογικό, νομικό ή πολιτικό περιβάλλον, στο οποίο η οντότητα λειτουργεί.

Εσωτερικές πηγές πληροφόρησης

- γ) σημαντικές μακροπρόθεσμες αλλαγές, με ευνοϊκό αποτέλεσμα για την οντότητα, έχουν λάβει χώρα κατά τη διάρκεια της περιόδου αναφοράς ή αναμένεται να λάβουν χώρα στο εγγύς μέλλον, κατά την έκταση στην οποία ή κατά τρόπο με τον οποίο, το περιουσιακό στοιχείο χρησιμοποιείται ή αναμένεται να χρησιμοποιηθεί. Αυτές οι αλλαγές περιλαμβάνουν τα κόστη που πραγματοποιήθηκαν κατά τη διάρκεια της περιόδου αναφοράς προκειμένου να βελτιωθεί ή ενισχυθεί η επίδοση του περιουσιακού στοιχείου ή να αναδιαρθρωθεί η λειτουργία στην οποία ανήκει στο περιουσιακό στοιχείο,
- δ) ενδείξεις διαθέσιμες από εσωτερικές αναφορές, που δείχνουν ότι η επίδοση ενός περιουσιακού στοιχείου είναι ή θα είναι σημαντικά καλύτερη από την αναμενόμενη και
- ε) απόφαση για συνέχιση της κατασκευής ενός περιουσιακού στοιχείου, που προηγουμένως είχε σταματήσει πριν αυτό καταστεί έτοιμο ή περιέλθει σε κατάσταση που θα μπορούσε να χρησιμοποιηθεί.
27. Αν υπάρχει ένδειξη ότι μια ζημία απομείωσης που αναγνωρίστηκε για ένα περιουσιακό στοιχείο, μπορεί να μην υπάρχει πλέον ή μπορεί να έχει μειωθεί, το γεγονός αυτό μπορεί να υποδεικνύει ότι η υπολειπόμενη

ωφέλιμη ζωή, η μέθοδος απόσβεσης ή η υπολειμματική αξία μπορεί να χρειάζεται να επανεξετασθούν και να προσαρμοσθούν, σύμφωνα με τη λογιστική πολιτική που εφαρμόζεται για το περιουσιακό στοιχείο, ακόμη και αν καμία ζημία απομείωσης δεν αναστρέφεται για το περιουσιακό αυτό στοιχείο.

28. Μια ζημία απομείωσης που αναγνωρίστηκε για ένα περιουσιακό στοιχείο, σε προγενέστερες περιόδους αναφοράς αναστρέφεται αν και μόνον αν, έχει υπάρξει μια μεταβολή στις εκτιμήσεις που χρησιμοποιήθηκαν για να προσδιοριστεί το ανακτήσιμο ποσό του περιουσιακού στοιχείου από την τελευταία ζημία απομείωσης που είχε αναγνωριστεί. Σε αυτή την περίπτωση, η λογιστική αξία του περιουσιακού στοιχείου αυξάνεται στο ανακτήσιμο ποσό του, με εξαίρεση τα όσα περιγράφονται στην παράγραφο 30. Αυτή η αύξηση είναι αναστροφή μιας ζημίας απομείωσης.
29. Η αναστροφή μιας ζημίας απομείωσης αντανακλά μια αύξηση στο εκτιμώμενο ανακτήσιμο ποσό ενός περιουσιακού στοιχείου, είτε από χρήση είτε από πώληση, από την ημερομηνία που η οντότητα τελευταία αναγνώρισε μια ζημία απομείωσης για αυτό το περιουσιακό στοιχείο. Παραδείγματα μεταβολών σε εκτιμήσεις περιλαμβάνουν:
- α) μια μεταβολή στη βάση εκτίμησης του ανακτήσιμου ποσού (δηλαδή, αν το ανακτήσιμο ποσό βασίζεται στην εύλογη αξία μείον το κόστος πώλησης ή στην αξία χρήσης),
- β) αν το ανακτήσιμο ποσό βασιζόταν στην αξία χρήσης, μια μεταβολή στην εκτίμηση των συστατικών της αξίας χρήσης ή
- γ) αν το ανακτήσιμο ποσό βασιζόταν στην εύλογη αξία μείον το κόστος πώλησης, μια μεταβολή στην εκτίμηση των συστατικών της εύλογη αξίας μείον το κόστος πώλησης.
30. Η αυξημένη λογιστική αξία ενός περιουσιακού στοιχείου, που οφείλεται σε αναστροφή μιας ζημίας απομείωσης, **δεν υπερβαίνει τη λογιστική αξία, που αυτό θα είχε, αν δεν είχε αναγνωριστεί καμία ζημία απομείωσης, σε προγενέστερες περιόδους αναφοράς.**
31. Μια αναστροφή ζημίας απομείωσης περιουσιακού στοιχείου, **αναγνωρίζεται άμεσα στα αποτελέσματα.** Όταν, σύμφωνα με άλλη λογιστική πολιτική, περιουσιακό στοιχείο επιμετράται βάσει της μεθόδου της αναπροσαρμογής, κάθε αναστροφή ζημίας απομείωσης αναπροσαρμοσμένου περιουσιακού στοιχείου συμψηφίζει κατ' αρχάς παρελθούσα ζημία απομείωσης που έχει προηγουμένως αναγνωριστεί στα αποτελέσματα για το περιουσιακό στοιχείο ή την ομάδα περιουσιακών στοιχείων στην οποία αυτό ανήκει. Το τυχόν υπερβάλλον ποσό αναγνωρίζεται εν συνεχεία στο πλεόνασμα αναπροσαρμογής της περιόδου που προκύπτει, για το περιουσιακό στοιχείο ή την ομάδα περιουσιακών στοιχείων στην οποία αυτό ανήκει.
32. Μετά την αναγνώριση αναστροφής μιας ζημίας απομείωσης, το ποσό της απόσβεσης για το περιουσιακό στοιχείο αναπροσαρμόζεται σε μελλοντικές περιόδους αναφοράς, για να κατανέμεται η αναθεωρημένη

λογιστική αξία του περιουσιακού στοιχείου, μειωμένη κατά την τυχόν υπολειμματική αξία του, σε μια συστηματική βάση κατά τη διάρκεια της απομένουσας ωφέλιμης ζωής του.

Αναταξινόμηση περιουσιακών στοιχείων

33. Η αναταξινόμηση ενός περιουσιακού στοιχείου από περιουσιακό στοιχείο που δημιουργεί χρηματοροές σε περιουσιακό στοιχείο που δε δημιουργεί χρηματοροές και το αντίστροφο, συμβαίνει μόνο όταν υπάρχουν σαφείς ενδείξεις ότι μια τέτοια αναταξινόμηση είναι εύλογη. Η αναταξινόμηση, από μόνη της, δεν προκαλεί απαραίτητα έναν έλεγχο απομείωσης ή αναστροφή μιας ζημίας απομείωσης. Αντίθετα, η ένδειξη για έλεγχο απομείωσης ή αναστροφή ζημίας απομείωσης προέρχεται, κατ' ελάχιστον, από τις συναφείς για το περιουσιακό στοιχείο ενδείξεις μετά την αναταξινόμηση του.

Γνωστοποιήσεις

34. Η οντότητα γνωστοποιεί τα κριτήρια που ανέπτυξε για το διαχωρισμό περιουσιακών στοιχείων που δημιουργούν χρηματοροές και περιουσιακών στοιχείων που δε δημιουργούν χρηματοροές.
35. Η οντότητα γνωστοποιεί τα ακόλουθα για κάθε κατηγορία περιουσιακών στοιχείων:
- α) το ποσό των ζημιών απομείωσης που αναγνωρίστηκε στο πλεόνασμα/έλλειμμα της περιόδου αναφοράς και το συγκεκριμένο στοιχείο ή στοιχεία στην κατάσταση χρηματοοικονομικής επίδοσης στο/α οποίο/α αυτές οι ζημίες απομείωσης συμπεριλαμβάνονται,
 - β) το ποσό των αναστροφών των ζημιών απομείωσης που αναγνωρίστηκε στο πλεόνασμα/έλλειμμα της περιόδου αναφοράς και το συγκεκριμένο στοιχείο ή στοιχεία στην κατάσταση χρηματοοικονομικής επίδοσης στο/α οποίο/α αυτές οι ζημίες απομείωσης αναστρέφονται,
 - γ) το ποσό των ζημιών απομείωσης για αναπροσαρμοσμένα περιουσιακά στοιχεία που αναγνωρίστηκε απευθείας στο αποθεματικό αναπροσαρμογής κατά τη διάρκεια της περιόδου αναφοράς και
 - δ) το ποσό των αναστροφών των ζημιών απομείωσης για αναπροσαρμοσμένα περιουσιακά στοιχεία που αναγνωρίστηκε απευθείας στο αποθεματικό αναπροσαρμογής κατά τη διάρκεια της περιόδου αναφοράς.
36. Η οντότητα γνωστοποιεί τα ακόλουθα για κάθε ουσιώδη ζημία απομείωσης που αναγνωρίστηκε ή αναστράφηκε κατά τη διάρκεια της περιόδου αναφοράς:
- α) τα γεγονότα και τις συνθήκες που οδήγησαν στην αναγνώριση ή την αναστροφή της ζημίας απομείωσης,

- β) το ποσό της ζημίας απομείωσης που αναγνωρίστηκε ή αναστράφηκε,
- γ) τη φύση του περιουσιακού στοιχείου,
- δ) αν η οντότητα παρουσιάζει πληροφορίες κατά τομέα δραστηριότητας, τον τομέα στον οποίο ανήκει το περιουσιακό στοιχείο,
- ε) αν το ανακτήσιμο ποσό του περιουσιακού στοιχείου είναι η εύλογη αξία του μείον το κόστος πώλησης ή η αξία χρήσης του,
- στ) αν το ανακτήσιμο ποσό είναι η εύλογη αξία του μείον το κόστος πώλησης, τη βάση που χρησιμοποιήθηκε για τον προσδιορισμό της εύλογης αξίας μείον το κόστος πώλησης (όπως αν η εύλογη αξία προσδιορίστηκε βάσει της ύπαρξης μιας ενεργούς αγοράς) και
- ζ) αν το ανακτήσιμο ποσό είναι η αξία χρήσης, την προσέγγιση που χρησιμοποιήθηκε για τον υπολογισμό της.
37. Η οντότητα γνωστοποιεί τις ακόλουθες πληροφορίες για τις συνολικές ζημίες απομείωσης και τις συνολικές αναστροφές ζημιών απομείωσης που αναγνωρίστηκαν κατά τη διάρκεια της περιόδου αναφοράς και για τις οποίες δε γνωστοποιούνται πληροφορίες σύμφωνα με την παράγραφο 36:
- α) τις κύριες κατηγορίες περιουσιακών στοιχείων που επηρεάζονται από ζημίες απομείωσης και τις κύριες κατηγορίες περιουσιακών στοιχείων που επηρεάζονται από αναστροφές ζημιών απομείωσης,
- β) τα κύρια γεγονότα και τις συνθήκες που οδήγησαν στην αναγνώριση αυτών των ζημιών απομείωσης και αναστροφών ζημιών απομείωσης.

Ημερομηνία Έναρξης Ισχύος

38. Η παρούσα Λογιστική Πολιτική εφαρμόζεται για την κατάρτιση Χρηματοοικονομικών Καταστάσεων που καλύπτουν περιόδους αναφοράς που ξεκινούν από ή μετά, την 1/1/2025.

Παράρτημα

Παραδείγματα εφαρμογής

1^ο παράδειγμα: Περιουσιακό στοιχείο που δημιουργεί χρηματοροές παρόλο που κατέχεται πρωτίστως για σκοπούς παροχής υπηρεσιών

Η οντότητα Ο1 κατέχει μια εγκατάσταση διάθεσης αποβλήτων, η οποία λειτουργεί για να διασφαλίσει την ασφαλή διάθεση νοσοκομειακών αποβλήτων που δημιουργούνται από κρατικά νοσοκομεία. Ωστόσο, η εγκατάσταση επίσης διαχειρίζεται, σε εμπορική βάση, μια μικρή ποσότητα νοσοκομειακών αποβλήτων που δημιουργούνται από ιδιωτικά νοσοκομεία.

Η οντότητα Ο1 κατέχει την εγκατάσταση διάθεσης αποβλήτων με πρωτεύοντα σκοπό την παροχή υπηρεσιών, σε μη εμπορική βάση, δηλαδή την ασφαλή διάθεση των νοσοκομειακών αποβλήτων των κρατικών νοσοκομείων. Η διαχείριση των νοσοκομειακών αποβλήτων που δημιουργούνται από ιδιωτικά νοσοκομεία δημιουργεί χρηματοροές αλλά είναι δευτερεύουσας σημασίας για τις δραστηριότητες της εγκατάστασης. Εφόσον, το περιουσιακό στοιχείο που δημιουργεί χρηματοροές δεν μπορεί να διαχωριστεί από το περιουσιακό στοιχείο που δε δημιουργεί χρηματοροές, τότε η οντότητα το κατατάσσει ως περιουσιακό στοιχείο που δε δημιουργεί χρηματοροές.

2^ο παράδειγμα: Περιουσιακό στοιχείο που δημιουργεί χρηματοροές και επίσης χρησιμοποιείται για σκοπούς που δε δημιουργούν χρηματοροές

Ένα κρατικό νοσοκομείο έχει δέκα θαλάμους, εννιά από τους οποίους χρησιμοποιούνται με χρέωση των νοσηλευόμενων και ένας χρησιμοποιείται χωρίς χρέωση των νοσηλευόμενων. Οι ασθενείς όλων των θαλάμων χρησιμοποιούν άλλες κοινές υπηρεσίες του νοσοκομείου.

Το κρατικό νοσοκομείο θα πρέπει να αξιολογήσει το βαθμό στον οποίο το περιουσιακό στοιχείο κατέχεται με σκοπό την παροχή υπηρεσιών για τη δημιουργία εμπορικής απόδοσης, προκειμένου να προσδιοριστεί εάν το περιουσιακό στοιχείο κατατάσσεται ως περιουσιακό στοιχείο που δημιουργεί χρηματοροές ή όχι. Εάν, η οντότητα βάσει της αξιολόγησής της, κρίνει ότι το μέρος που δε δημιουργεί χρηματοροές (1 θάλαμος νοσηλείας) είναι μη ουσιαστικό στο σύνολο των υπηρεσιών του νοσοκομείου, τότε δεν εφαρμόζεται η παρούσα λογιστική πολιτική αλλά η λογιστική πολιτική για την απομείωση περιουσιακών στοιχείων που δημιουργούν χρηματοροές.

3^ο παράδειγμα: Απομείωση όταν η αξία χρήσης προσδιορίζεται βάσει του αποσβεσμένου κόστους αντικατάστασης

Η οντότητα Μ1 το έτος 2000 αγόρασε ένα νέο εκτυπωτικό μηχάνημα αξίας 150.000 ευρώ. Η ωφέλιμη ζωή του εκτιμήθηκε σε 8 έτη. Επίσης, εκτιμήθηκε ότι το μηχάνημα θα εκτυπώνει 1.000 σελίδες ανά ημέρα λειτουργίας του και θα χρησιμοποιείται στο 100% των δυνατοτήτων του. Μετά από τρία έτη λειτουργίας, η χρήση του μηχανήματος μειώθηκε στο 10% της δυναμικότητάς του, δηλαδή 100 σελίδες ανά ημέρα, διότι η οντότητα εφάρμοσε την ηλεκτρονική διακίνηση των εγγράφων. Αντίστοιχο εκτυπωτικό μηχάνημα, που μπορεί να παρέχει την εναπομένουσα δυνατότητα παροχής υπηρεσιών, είναι διαθέσιμο στην αγορά στην τιμή των 40.000 ευρώ. Η εύλογη αξία μείον το κόστος πώλησης ανέρχεται σε 20.000 ευρώ.

Η οντότητα αφού έλαβε υπόψιν της ότι υπάρχουν εσωτερικές ενδείξεις για σημαντικές μακροπρόθεσμες αλλαγές που επιδρούν αρνητικά στην έκταση που το εκτυπωτικό μηχάνημα χρησιμοποιείται ή αναμένεται να χρησιμοποιηθεί, προβαίνει στην επιμέτρηση του ανακτήσιμου ποσού. Η οντότητα διερευνά και προσδιορίζει το αποσβεσμένο κόστος αντικατάστασης του μηχανήματος σε 25.000 ευρώ (αξία χρήσης), ενώ η οντότητα προσδιορίζει την εύλογη αξία μείον κόστος πώλησης σε 20.000 ευρώ, επομένως το ανακτήσιμο ποσό ανέρχεται σε 25.000 ευρώ. Η σωρευμένη απόσβεση στις 31/12/2002 ανέρχεται σε 56.250 ευρώ (150.000*3/8). Το ποσό της απομείωσης, που θα βαρύνει τα αποτελέσματα της περιόδου αναφοράς 01/01/2002-31/12/2002 ανέρχεται σε 68.750 ευρώ (93.750-25.000).

κόστος κτήσης 01/01/2000	150.000
σωρευμένη απόσβεση	56.250
λογιστική αξία 31/12/2002	93.750
κόστος αντικατάστασης	40.000
σωρευμένη απόσβεση	15.000
αποσβεσμένο κόστος	
αντικατάστασης/αξία χρήσης	25.000
εύλογη αξία μείον κόστος πώλησης	20.000
απομείωση	68.750

4° παράδειγμα: Απομείωση όταν η αξία χρήσης προσδιορίζεται βάσει του κόστους αποκατάστασης

Η οντότητα Μ2 το έτος 2000 αγόρασε ένα νέο εκτυπωτικό μηχάνημα αξίας 150.000 ευρώ. Η ωφέλιμη ζωή του εκτιμήθηκε σε 8 έτη. Μετά από τρία έτη λειτουργίας του, κατά τη διαδικασία μετακόμισης της οντότητας σε άλλο κτίριο το εκτυπωτικό μηχάνημα υπέστη ζημιά και η αποκατάστασή της απαιτεί 50.000 ευρώ. Η αποκατάσταση δε θα μεταβάλλει την ωφέλιμη ζωή του. Το κόστος ενός αντίστοιχου νέου εκτυπωτικού μηχανήματος την 31/12/2002 είναι 220.000 ευρώ. Η εύλογη αξία μείον το κόστος πώλησης ανέρχεται σε 85.000 ευρώ.

Η οντότητα αφού έλαβε υπόψιν της ότι υπάρχουν εσωτερικές ενδείξεις για φυσική ζημιά του εκτυπωτικού μηχανήματος, προβαίνει στην επιμέτρηση του ανακτήσιμου ποσού. Η οντότητα διερευνά και προσδιορίζει το αποσβεσμένο κόστος αντικατάστασης της εναπομένουσας δυνατότητας παροχής υπηρεσιών πριν την απομείωση σε 137.500 ευρώ, από το οποίο αφαιρείται το κόστος αποκατάστασης και επομένως η αξία χρήσης ανέρχεται σε 87.500 ευρώ, ενώ η οντότητα προσδιορίζει την εύλογη αξία μείον κόστος πώλησης σε 85.000 ευρώ. Επομένως το ανακτήσιμο ποσό ανέρχεται σε 87.500 ευρώ. Η σωρευμένη απόσβεση στις 31/12/2002 ανέρχεται σε 56.250 ευρώ ($150.000 \cdot 3/8$). Το ποσό της απομείωσης, που θα βαρύνει τα αποτελέσματα της περιόδου αναφοράς 01/01/2002-31/12/2002 ανέρχεται σε 6.250 ευρώ ($93.750 - 87.500$).

κόστος κτήσης 01/01/2000	150.000
σωρευμένη απόσβεση	56.250
λογιστική αξία 31/12/2002	93.750
κόστος αντικατάστασης	220.000
σωρευμένη απόσβεση	82.500
αποσβεσμένο κόστος αντικατάστασης	137.500
κόστος αποκατάστασης	50.000
αξία χρήσης	87.500
εύλογη αξία μείον κόστος πώλησης	85.000
απομείωση	6.250

5^ο παράδειγμα: Απομείωση όταν η αξία χρήσης προσδιορίζεται βάσει των μονάδων υπηρεσιών

Η οντότητα Μ3 το έτος 2000 αγόρασε ένα νέο εκτυπωτικό μηχάνημα αξίας 150.000 ευρώ. Η ωφέλιμη ζωή του εκτιμήθηκε σε 8 έτη. Επίσης, εκτιμήθηκε ότι το μηχάνημα θα εκτυπώνει 1.000 σελίδες ανά ημέρα λειτουργίας του και θα χρησιμοποιείται στο 100% των δυνατοτήτων του. Μετά από τρία έτη λειτουργίας του, η τεχνική υπηρεσία της οντότητας συνέταξε μια αναφορά σύμφωνα με την οποία μια συγκεκριμένη λειτουργία του μηχανήματος δεν είναι η αναμενόμενη, με αποτέλεσμα μια ετήσια μείωση 50% στο παραγόμενο αποτέλεσμα, ήτοι τις σελίδες εκτύπωσης. Το κόστος ενός αντίστοιχου νέου εκτυπωτικού μηχανήματος την 31/12/2002 είναι 220.000 ευρώ. Η εύλογη αξία μείον το κόστος πώλησης ανέρχεται σε 65.000 ευρώ.

Η οντότητα αφού έλαβε υπόψιν της ότι υπάρχουν εσωτερικές ενδείξεις, βάσει διαθέσιμης αναφοράς που δείχνει ότι η επίδοση του εκτυπωτικού μηχανήματος είναι χειρότερη από την αναμενόμενη, προβαίνει στην επιμέτρηση του ανακτήσιμου ποσού. Η οντότητα διερευνά και προσδιορίζει το αποσβεσμένο κόστος αντικατάστασης της εναπομένουσας δυνατότητας παροχής υπηρεσιών πριν την απομείωση σε 137.500 ευρώ, το οποίο προσαρμόζεται βάσει του μειωμένου αριθμού μονάδων υπηρεσιών που αναμένονται από το μηχάνημα και πλέον η αξία χρήσης ανέρχεται σε 68.750 ευρώ (137.500*50%), ενώ η οντότητα προσδιορίζει την εύλογη αξία μείον κόστος πώλησης σε 65.000 ευρώ. Επομένως το ανακτήσιμο ποσό ανέρχεται σε 68.750 ευρώ. Η σωρευμένη απόσβεση στις 31/12/2002 ανέρχεται σε 56.250 ευρώ (150.000*3/8). Το ποσό της απομείωσης, που θα βαρύνει τα αποτελέσματα της περιόδου αναφοράς 01/01/2002-31/12/2002 ανέρχεται σε 25.000 ευρώ (93.750-68.750).

κόστος κτήσης 01/01/2000	150.000
σωρευμένη απόσβεση	56.250
λογιστική αξία 31/12/2002	93.750
κόστος αντικατάστασης	220.000
σωρευμένη απόσβεση	82.500
αποσβεσμένο κόστος αντικατάστασης προ προσαρμογής	137.500
ποσοστό μονάδων υπηρεσιών	50,00%
αξία χρήσης	68.750
εύλογη αξία μείον κόστος πώλησης	65.000
απομείωση	25.000

6° παράδειγμα: Αναστροφή ζημιάς απομείωσης

Η οντότητα Μ4 το έτος 2000 αγόρασε ένα νέο εκτυπωτικό μηχάνημα αξίας 150.000 ευρώ. Η ωφέλιμη ζωή του εκτιμήθηκε σε 8 έτη. Την 31/12/2002 το περιουσιακό στοιχείο απομειώθηκε και η λογιστική του αξία ανήλθε σε 25.000 ευρώ, ήτοι το ανακτήσιμο ποσό του. Η εκτιμώμενη ωφέλιμη ζωή του μηχανήματος δε μεταβλήθηκε. Την 31/12/2004, το ανακτήσιμο ποσό του μηχανήματος προσδιορίστηκε σε 60.000 ευρώ.

Η οντότητα την 31/12/2004 μετά τις ενδείξεις για αναστροφή της ζημιάς απομείωσης θα προβεί σε επανυπολογισμό της λογιστικής αξίας του μηχανήματος. Ωστόσο, επειδή η αυξημένη λογιστική αξία ενός περιουσιακού στοιχείου που οφείλεται σε αναστροφή μιας ζημιάς απομείωσης, δεν μπορεί να υπερβαίνει τη λογιστική αξία που αυτό θα είχε, αν δεν είχε αναγνωριστεί καμία ζημία απομείωσης σε προγενέστερες περιόδους αναφοράς, η οντότητα υπολογίζει τη λογιστική αξία την 31/12/2004, ως να μην είχε αναγνωριστεί ποτέ η ζημιά απομείωσης, η οποία ανέρχεται σε 56.250 ευρώ. Άρα μόνο το ποσό των 41.250 ευρώ (56.250-15.000) της ζημιάς απομείωσης μπορεί να αναστραφεί και όχι το ποσό των 45.000 ευρώ (60.000-15.000).

κόστος κτήσης 01/01/2000	150.000
σωρευμένη απόσβεση	56.250
λογιστική αξία 31/12/2002	93.750
απομείωση	68.750
ανακτήσιμο ποσό 31/12/2002	25.000
απόσβεση 2003	5.000
απόσβεση 2004	5.000
λογιστική αξία 31/12/2004	15.000
ανακτήσιμο ποσό 31/12/2004	60.000
λογιστική αξία που θα είχε 31/12/2004 χωρίς την	
προηγούμενη απομείωση	56.250
αναστροφή απομείωσης	41.250

ANASTASIOS MITSOU
02.03.2023 11:47

ΠΑΡΑΡΤΗΜΑ 5

Προβλέψεις, Ενδεχόμενες Υποχρεώσεις και Ενδεχόμενα Περιουσιακά Στοιχεία

Σκοπός

1. Ο σκοπός της παρούσας Λογιστικής Πολιτικής είναι να εντοπίσει τις συνθήκες βάσει των οποίων αναγνωρίζονται προβλέψεις, τους κανόνες επιμέτρησής τους και τις γνωστοποιήσεις που απαιτούνται. Η παρούσα επίσης απαιτεί συγκεκριμένες πληροφορίες να γνωστοποιούνται για τις ενδεχόμενες υποχρεώσεις και τα ενδεχόμενα περιουσιακά στοιχεία, έτσι ώστε οι χρήστες των Χρηματοοικονομικών Καταστάσεων να μπορούν να αντιλαμβάνονται τη φύση, το χρονοδιάγραμμα και το ύψος τους. Λαμβάνει επίσης υπόψη την προσέγγιση του IPSAS 19 των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων για το Δημόσιο Τομέα, του IAS 37 των Διεθνών Προτύπων Χρηματοοικονομικής Αναφοράς και των σχετικών διατάξεων των Ελληνικών Λογιστικών Προτύπων για τον Ιδιωτικό Τομέα (ΕΛΠ) και εμπεριέχει σαφείς αναφορές στις πηγές αυτές.

Πεδίο Εφαρμογής

2. Οι οντότητες του Δημόσιου Τομέα που καταρτίζουν και παρουσιάζουν Χρηματοοικονομικές Καταστάσεις σύμφωνα με το Λογιστικό Πλαίσιο της Γενικής Κυβέρνησης (ΛΠΓΚ) εφαρμόζουν την παρούσα Λογιστική Πολιτική για το λογιστικό χειρισμό των προβλέψεων, ενδεχόμενων υποχρεώσεων και ενδεχόμενων περιουσιακών στοιχείων, εκτός από τις περιπτώσεις:

α) εκτελεστέων συμβάσεων, εκτός αν η σύμβαση είναι επαχθής και

β) απαιτήσεων για προβλέψεις που περιλαμβάνονται σε άλλες Λογιστικές Πολιτικές.

Οι ελεγχόμενες οντότητες που καταρτίζουν και παρουσιάζουν Χρηματοοικονομικές Καταστάσεις με διαφορετικό λογιστικό πλαίσιο, αλλά ενοποιούνται στις Χρηματοοικονομικές Καταστάσεις οντότητας που εφαρμόζει το ΛΠΓΚ, για σκοπούς ενοποίησης εφαρμόζουν την παρούσα Λογιστική Πολιτική.

Ορισμοί

3. Οι ακόλουθοι όροι χρησιμοποιούνται σε αυτή τη Λογιστική Πολιτική με τις έννοιες που καθορίζονται:

Αναδιάρθρωση (restructuring): ένα πρόγραμμα που σχεδιάζεται και ελέγχεται από τη διοίκηση και αλλάζει ουσιαδώς είτε:

(α) το πεδίο δραστηριοτήτων της οντότητας ή

(β) τον τρόπο με τον οποίο αυτές οι δραστηριότητες διεξάγονται.

Δεσμευτικό γεγονός (Obligating event): γεγονός ή συνθήκη που δημιουργεί νομική ή τεκμαιρόμενη δέσμευση.

Εκτελεστές συμβάσεις (executory contracts): συμβάσεις κάτω από τις οποίες κανένα από τα συμβαλλόμενα μέρη δεν έχει διευθετήσει καμία από τις δεσμεύσεις τους ή και τα δύο μέρη έχουν εν μέρει, διευθετήσει τις δεσμεύσεις τους στον ίδιο βαθμό.

Ενδεχόμενη υποχρέωση (Contingent liability): είναι:

(α) μια δυνητική δέσμευση που προκύπτει από γεγονότα του παρελθόντος, η ύπαρξη της οποίας θα επιβεβαιωθεί μόνο από το εάν συμβεί ή δε συμβεί ένα ή περισσότερα αβέβαια μελλοντικά γεγονότα, τα οποία δεν είναι πλήρως υπό τον έλεγχο της οντότητας ή

(β) μια παρούσα δέσμευση που προκύπτει από γεγονότα του παρελθόντος για την οποία:

(i) δεν είναι πιθανό ότι θα απαιτηθεί εκροή πόρων που ενσωματώνουν οικονομικά οφέλη ή δυνατότητα παροχής υπηρεσιών, για το διακανονισμό της δέσμευσης ή

(ii) το ποσό της δέσμευσης δεν μπορεί να επιμετρηθεί με επαρκή αξιοπιστία.

Ενδεχόμενο περιουσιακό στοιχείο (Contingent asset): ένα πιθανό περιουσιακό στοιχείο που προκύπτει από γεγονότα του παρελθόντος, η ύπαρξη του οποίου θα επιβεβαιωθεί μόνο από το εάν συμβούν ή δε συμβούν ένα ή περισσότερα αβέβαια μελλοντικά γεγονότα, τα οποία δεν είναι πλήρως υπό τον έλεγχο της οντότητας.

Επαχθής σύμβαση (onerous contract): μια σύμβαση για την ανταλλαγή περιουσιακών στοιχείων ή υπηρεσιών στην οποία τα αναπόφευκτα κόστη εκπλήρωσης των δεσμεύσεων, που απορρέουν από τη σύμβαση, υπερβαίνουν τα οικονομικά οφέλη ή τη δυνατότητα παροχής υπηρεσιών που αναμένεται να ληφθούν βάσει αυτής.

Μεμονωμένες υπηρεσίες (individual services): αγαθά ή υπηρεσίες που παρέχονται σε μεμονωμένους δικαιούχους ή/και νοικοκυριά από οντότητα του δημοσίου τομέα που σκοπεύουν να αντιμετωπίσουν ανάγκες της κοινωνίας ως σύνολο.

Νομική δέσμευση (Legal obligation): μια δέσμευση που προέρχεται από:

(α) ένα συμβόλαιο (μέσω ρητών ή σιωπηρών όρων του),

(β) νομοθεσία ή

(γ) άλλη εφαρμοστική δράση.

Πρόβλεψη (Provision): μια υποχρέωση, σαφώς καθορισμένης φύσης, η οποία κατά την ημερομηνία σύνταξης των Χρηματοοικονομικών Καταστάσεων είναι περισσότερο πιθανό να έχει καταστεί δεδουλευμένη από το να μην έχει καταστεί δεδουλευμένη, αλλά είναι αβέβαιη ως προς το ύψος ή/και το χρόνο της εκροής πόρων που θα απαιτηθεί για το διακανονισμό της.

Συλλογικές υπηρεσίες (collective services): υπηρεσίες που παρέχονται από μια οντότητα του δημοσίου τομέα, ταυτόχρονα σε όλα τα μέλη της κοινωνίας που σκοπεύουν να αντιμετωπίσουν ανάγκες της κοινωνίας ως σύνολο.

Τεκμαιρόμενη δέσμευση (constructive obligation): δέσμευση που προέρχεται από ενέργειες της οντότητας, όπου:

(α) μέσω καθιερωμένων πρακτικών του παρελθόντος, δημοσιευμένων πολιτικών ή μέσω επαρκώς εξειδικευμένης τρέχουσας δήλωσης, η οντότητα έχει δείξει σε άλλα μέρη ότι θα αναλάβει συγκεκριμένες ευθύνες και

(β) ως αποτέλεσμα, η οντότητα έχει δημιουργήσει βάσιμη προσδοκία σε αυτά τα άλλα μέρη ότι θα εκπληρώσει τις υποχρεώσεις που απορρέουν από αυτές τις ευθύνες.

Υποχρέωση (Liability): μια παρούσα δέσμευση της οντότητας που προκύπτει από παρελθόντα γεγονότα ή συναλλαγές, ο διακανονισμός της οποίας αναμένεται να καταλήξει σε εκροή πόρων από την οντότητα. Η παρούσα δέσμευση μπορεί να είναι νομικά δεσμευτική και κατά συνέπεια ο τρίτος προς τον οποίο υφίσταται η δέσμευση να μπορεί να προβεί σε νομικές (ή ισοδύναμες) ενέργειες, ή να μην είναι νομικά δεσμευτική. Σε κάθε περίπτωση όμως η οντότητα έχει μικρή ή καμία ρεαλιστική πιθανότητα να την αποφύγει.

Όροι που καθορίζονται στο ΛΠΓΚ χρησιμοποιούνται στην παρούσα Λογιστική Πολιτική με την ίδια έννοια.

Προβλέψεις και άλλες υποχρεώσεις

4. Οι προβλέψεις διακρίνονται από άλλες υποχρεώσεις, όπως οι πληρωτέες και οι δεδουλευμένες, γιατί υπάρχει αβεβαιότητα σχετικά με το χρόνο ή/και το ύψος της μελλοντικής εκροής πόρων που θα απαιτηθεί για τον διακανονισμό. Αντίθετα: (α) πληρωτέες είναι οι υποχρεώσεις για πληρωμή αγαθών ή υπηρεσιών, που έχουν παραληφθεί ή παρασχεθεί και έχουν τιμολογηθεί ή τυπικά συμφωνηθεί με τον προμηθευτή και (β) δεδουλευμένες είναι οι υποχρεώσεις για πληρωμές αγαθών ή υπηρεσιών, που έχουν παραληφθεί ή παρασχεθεί, αλλά δεν έχουν πληρωθεί, τιμολογηθεί ή τυπικά συμφωνηθεί με τον προμηθευτή, συμπεριλαμβανομένων

ποσών οφειλόμενων σε εργαζόμενους. Μολονότι, μερικές φορές είναι αναγκαίο να εκτιμάται το ύψος ή ο χρόνος των δεδουλευμένων, η αβεβαιότητα που τα διακρίνει είναι γενικά πολύ μικρότερη από εκείνη των προβλέψεων.

Σχέση μεταξύ προβλέψεων και ενδεχόμενων υποχρεώσεων

5. Υπό ευρεία έννοια, όλες οι προβλέψεις είναι ενδεχόμενες, γιατί είναι αβέβαιες ως προς το χρόνο ή/και το ύψος τους. Ωστόσο, στη παρούσα λογιστική πολιτική, ο όρος «ενδεχόμενος» χρησιμοποιείται για υποχρεώσεις και περιουσιακά στοιχεία που δεν αναγνωρίζονται, γιατί η ύπαρξη τους επιβεβαιώνεται μόνο από την πραγματοποίηση ή μη ενός ή περισσότερων αβέβαιων μελλοντικών γεγονότων, όχι πλήρως υπό τον έλεγχο της οντότητας. Γενικότερα, ο όρος «ενδεχόμενη υποχρέωση», χρησιμοποιείται για υποχρεώσεις που δεν πληρούν τα κριτήρια αναγνώρισης.
6. Η παρούσα λογιστική πολιτική κάνει τη διάκριση μεταξύ:
- α) προβλέψεων – οι οποίες αναγνωρίζονται ως υποχρεώσεις (υποθέτοντας ότι μια αξιόπιστη εκτίμηση είναι εφικτή), επειδή είναι παρούσες δεσμεύσεις και είναι πιθανόν ότι μια εκροή πόρων, που ενσωματώνουν οικονομικά οφέλη ή δυνατότητα παροχής υπηρεσιών, θα απαιτηθεί για το διακανονισμό τους και
- β) ενδεχομένων υποχρεώσεων – που δεν αναγνωρίζονται ως υποχρεώσεις γιατί είναι είτε:
- (i) πιθανές δεσμεύσεις, καθώς δεν έχει ακόμη επιβεβαιωθεί αν η οντότητα έχει μια παρούσα δέσμευση, που θα οδηγούσε σε μια εκροή πόρων που ενσωματώνουν οικονομικά οφέλη ή δυνατότητα παροχής υπηρεσιών, είτε
- (ii) παρούσες δεσμεύσεις που δεν πληρούν τα κριτήρια αναγνώρισης, γιατί, είτε δεν είναι πιθανό ότι μια εκροή πόρων που ενσωματώνουν οικονομικά οφέλη ή δυνατότητα παροχής υπηρεσιών θα απαιτηθεί για το διακανονισμό της δέσμευσης, είτε μια επαρκώς αξιόπιστη εκτίμηση του ποσού της δέσμευσης δεν είναι εφικτή.

Αναγνώριση

Προβλέψεις

7. Μια πρόβλεψη **αναγνωρίζεται όταν:**

α) η οντότητα έχει μια παρούσα δέσμευση (νομική ή τεκμαιρόμενη), ως αποτέλεσμα ενός παρελθόντος γεγονότος,

β) είναι πιθανό ότι μια εκροή πόρων που ενσωματώνουν οικονομικά οφέλη ή δυνατότητα παροχής υπηρεσιών θα απαιτηθεί για να διακανονιστεί η δέσμευση και

γ) μπορεί να γίνει μια αξιόπιστη εκτίμηση του ποσού της δέσμευσης.

Εάν δεν πληρείται κάποιο από τα ανωτέρω κριτήρια, τότε **δεν** αναγνωρίζεται πρόβλεψη.

Παρούσα δέσμευση

8. Στις περιπτώσεις όπου δεν είναι σαφές, αν υπάρχει μια παρούσα δέσμευση, τότε ένα παρελθοντικό γεγονός θεωρείται ότι οδηγεί σε μια παρούσα δέσμευση, αν, λαμβάνοντας υπόψη όλες τις διαθέσιμες ενδείξεις, είναι περισσότερο πιθανό παρά όχι, ότι μια παρούσα δέσμευση υφίσταται κατά την ημερομηνία αναφοράς.

9. Στις περιπτώσεις όπου μπορεί να αμφισβητείται αν συγκεκριμένα γεγονότα έχουν συμβεί, ή αν αυτά τα γεγονότα έχουν ως αποτέλεσμα μια παρούσα δέσμευση, τότε η οντότητα καθορίζει αν μια παρούσα δέσμευση υφίσταται κατά την ημερομηνία αναφοράς, λαμβάνοντας υπόψη όλες τις διαθέσιμες ενδείξεις, συμπεριλαμβάνοντας, για παράδειγμα, τη γνώμη εμπειρογνομόνων. Οι λαμβανόμενες υπόψη ενδείξεις, συμπεριλαμβάνουν κάθε πρόσθετη ένδειξη που παρέχεται από γεγονότα μετά την ημερομηνία αναφοράς. Βάσει των διαθέσιμων ενδείξεων και των πρόσθετων ενδείξεων που παρέχονται από γεγονότα μετά την ημερομηνία αναφοράς :

α) όπου είναι περισσότερο πιθανό παρά όχι, ότι μια παρούσα δέσμευση υφίσταται κατά την ημερομηνία αναφοράς, η οντότητα αναγνωρίζει πρόβλεψη (αν πληρούνται τα κριτήρια αναγνώρισης) και

β) όπου είναι περισσότερο πιθανό παρά όχι ότι δεν υφίσταται καμία παρούσα δέσμευση, κατά την ημερομηνία αναφοράς, η οντότητα γνωστοποιεί μια ενδεχόμενη υποχρέωση, εκτός αν το ενδεχόμενο μιας εκροής πόρων που ενσωματώνουν οικονομικά οφέλη ή δυνατότητα παροχής υπηρεσιών, κρίνεται απομακρυσμένο.

Παρελθοντικό γεγονός

10. Ένα παρελθοντικό γεγονός που οδηγεί σε μια παρούσα δέσμευση είναι ένα δεσμευτικό γεγονός. Ένα γεγονός για να είναι δεσμευτικό, πρέπει η οντότητα να μην έχει ρεαλιστική εναλλακτική λύση από το διακανονισμό της δέσμευσης που δημιουργείται από το γεγονός. Αυτό συμβαίνει μόνον:

α) όταν ο διακανονισμός της δέσμευσης μπορεί να επιβληθεί νομικά ή

β) στην περίπτωση μιας τεκμαιρόμενης δέσμευσης, όταν το γεγονός (το οποίο μπορεί να είναι μια ενέργεια της οντότητας), δημιουργεί βάσιμες προσδοκίες σε άλλα μέρη ότι η οντότητα θα εκπληρώσει τη δέσμευση.

11. Οι Χρηματοοικονομικές Καταστάσεις αφορούν τη χρηματοοικονομική θέση της οντότητας στο τέλος της περιόδου αναφοράς και όχι τη πιθανή θέση της στο μέλλον. Δεν υφίσταται πρόβλεψη για κόστη που απαιτείται να πραγματοποιηθούν (μεμονωμένες και συλλογικές υπηρεσίες) για να συνεχιστούν οι τρέχουσες δραστηριότητες της στο μέλλον. Οι μόνες υποχρεώσεις που αναγνωρίζονται στην Κατάσταση Χρηματοοικονομικής Θέσης της οντότητας, είναι εκείνες που υφίστανται κατά την ημερομηνία αναφοράς.
12. Η απόφαση της διοίκησης, του διοικητικού συμβουλίου ή της ελέγχουσας οντότητας δε συνεπάγεται μια τεκμαιρόμενη δέσμευση κατά την ημερομηνία αναφοράς, εκτός αν η απόφαση έχει κοινοποιηθεί πριν από την ημερομηνία αναφοράς, σε εκείνους που επηρεάζονται από αυτή, με ένα επαρκώς εξειδικευμένο τρόπο, που να έχει δημιουργήσει βάσιμη προσδοκία σε αυτούς, ότι η οντότητα θα εκπληρώσει τις ευθύνες της.
13. Όταν οι λεπτομέρειες ενός προτεινόμενου νέου νόμου δεν έχουν ακόμη οριστικοποιηθεί, μια δέσμευση προκύπτει μόνον όταν ο νόμος είναι κατ' ουσία βέβαιο ότι πρόκειται να θεσπιστεί όπως έχει σχεδιαστεί. Για το σκοπό της παρούσας, μια τέτοια δέσμευση θεωρείται νομική δέσμευση. Διαφορές στις συνθήκες που περιβάλλουν τη θέσπιση κάνουν συχνά αδύνατο να προσδιοριστεί ένα μεμονωμένο γεγονός, που θα καθιστούσε τη θέσπιση ενός νόμου κατ' ουσία βέβαιη. Σε πολλές περιπτώσεις είναι αδύνατο να θεωρηθεί κατ' ουσία βέβαιη η θέσπιση ενός σχεδίου νόμου όπως έχει σχεδιαστεί μέχρις ότου θεσπιστεί.

Πιθανή εκροή πόρων που ενσωματώνουν οικονομικά οφέλη ή δυνατότητα παροχής υπηρεσιών

14. Προκειμένου μια υποχρέωση να πληροί τις προϋποθέσεις αναγνώρισης, δεν αρκεί να υπάρχει μόνο μια παρούσα δέσμευση, αλλά πρέπει επίσης να υπάρχει η πιθανότητα μιας εκροής πόρων, που ενσωματώνουν οικονομικά οφέλη ή δυνατότητα παροχής υπηρεσιών, για το διακανονισμό της δέσμευσης. Για το σκοπό της παρούσας, μια εκροή πόρων ή άλλο γεγονός θεωρούνται πιθανά, αν το γεγονός αυτό είναι περισσότερο πιθανό να συμβεί από το να μην συμβεί, δηλαδή όταν η πιθανότητα ότι θα συμβεί είναι μεγαλύτερη από την πιθανότητα ότι δε θα συμβεί. Όταν δεν είναι πιθανό ότι υφίσταται μια παρούσα δέσμευση, η οντότητα γνωστοποιεί μια ενδεχόμενη υποχρέωση, εκτός αν το ενδεχόμενο μιας εκροής πόρων που ενσωματώνουν οικονομικά οφέλη ή δυνατότητα παροχής υπηρεσιών κρίνεται απομακρυσμένο.
15. Όταν υπάρχει πλήθος παρόμοιων δεσμεύσεων, η πιθανότητα, ότι μια εκροή θα απαιτηθεί για τον διακανονισμό τους, καθορίζεται λαμβάνοντας υπόψη την κατηγορία των δεσμεύσεων στο σύνολό της. Μολονότι η πιθανότητα μιας εκροής για κάθε μια δέσμευση χωριστά μπορεί να είναι μικρή, μπορεί να είναι λίαν πιθανό, ότι κάποια εκροή πόρων θα χρειαστεί για να διακανονιστεί η κατηγορία των δεσμεύσεων στο σύνολό της. Αν αυτό συμβαίνει, αναγνωρίζεται πρόβλεψη (εφόσον και τα άλλα κριτήρια αναγνώρισης πληρούνται).

Αξιόπιστη εκτίμηση της δέσμευσης

16. Η χρήση εκτιμήσεων είναι απαραίτητη για τη σύνταξη των Χρηματοοικονομικών Καταστάσεων χωρίς να θέτει σε αμφιβολία την αξιοπιστία τους. Αυτό ισχύει ιδιαιτέρως κατά την αναγνώριση και επιμέτρηση των προβλέψεων, οι οποίες από τη φύση τους είναι πιο αβέβαιες από τα περισσότερα άλλα περιουσιακά στοιχεία και υποχρεώσεις. Εκτός από εξαιρετικά σπάνιες περιπτώσεις, η οντότητα είναι σε θέση να προσδιορίσει ένα εύρος πιθανών εκβάσεων και μπορεί συνεπώς να προβεί σε μια επαρκώς αξιόπιστη εκτίμηση της δέσμευσης. Σε εξαιρετικά σπάνιες περιπτώσεις, όπου καμία αξιόπιστη εκτίμηση δεν μπορεί να γίνει, η υπάρχουσα υποχρέωση δεν μπορεί να αναγνωρισθεί. Αυτή η υποχρέωση γνωστοποιείται ως ενδεχόμενη υποχρέωση.

Ενδεχόμενες υποχρεώσεις

17. Η οντότητα δεν αναγνωρίζει ενδεχόμενες υποχρεώσεις.

18. Μια ενδεχόμενη υποχρέωση γνωστοποιείται, όπως ορίζεται από την παράγραφο 63, εκτός αν το ενδεχόμενο μιας εκροής πόρων που ενσωματώνουν οικονομικά οφέλη ή δυνατότητα παροχής υπηρεσιών κρίνεται απομακρυσμένο.

19. Όταν η οντότητα ευθύνεται αλληλέγγυα, από κοινού και εις ολόκληρον για μια δέσμευση, αναγνωρίζει πρόβλεψη για το μέρος της δέσμευσης που της αναλογεί, εκτός από τις εξαιρετικά σπάνιες περιπτώσεις, όπου καμία αξιόπιστη εκτίμηση δεν είναι εφικτή, και ενδεχόμενη υποχρέωση για το μέρος της δέσμευσης που αναμένεται να εκπληρωθεί από άλλα μέρη.

20. Οι ενδεχόμενες υποχρεώσεις εξετάζονται συνεχώς για να προσδιορισθεί, αν μια εκροή πόρων, που ενσωματώνουν οικονομικά οφέλη ή δυνατότητα παροχής υπηρεσιών έχει καταστεί πιθανή. Αν, για ένα στοιχείο που προηγουμένως εθεωρείτο ενδεχόμενη υποχρέωση, έχει καταστεί πιθανό ότι θα απαιτηθεί μια εκροή μελλοντικών οικονομικών οφελών ή δυνατότητας παροχής υπηρεσιών, τότε αναγνωρίζεται πρόβλεψη στις Χρηματοοικονομικές Καταστάσεις της περιόδου αναφοράς, στην οποία διαπιστώθηκε η μεταβολή στην πιθανότητα (εκτός από τις εξαιρετικά σπάνιες περιπτώσεις, όπου καμία αξιόπιστη εκτίμηση δεν είναι εφικτή).

Ενδεχόμενα περιουσιακά στοιχεία

21. Η οντότητα δεν αναγνωρίζει ενδεχόμενα περιουσιακά στοιχεία.

22. Ενδεχόμενα περιουσιακά στοιχεία συνήθως προκύπτουν από απρογραμμάτιστα ή άλλα μη αναμενόμενα γεγονότα, που δε βρίσκονται πλήρως υπό τον έλεγχο της οντότητας και δημιουργούν την πιθανότητα μιας εισροής οικονομικών οφελών ή δυνατότητας παροχής υπηρεσιών στην οντότητα.

23. Ενδεχόμενα περιουσιακά στοιχεία δεν αναγνωρίζονται στις Χρηματοοικονομικές Καταστάσεις δεδομένου ότι αυτό μπορεί να καταλήξει στην αναγνώριση εσόδων που μπορεί να μην πραγματοποιηθούν ποτέ. Ωστόσο, όταν

η πραγματοποίηση των εσόδων είναι κατ' ουσία βέβαιη, τότε το σχετικό περιουσιακό στοιχείο δεν είναι ενδεχόμενο και η αναγνώριση του είναι ορθή.

24. Ένα ενδεχόμενο περιουσιακό στοιχείο γνωστοποιείται, όπως απαιτείται από την παράγραφο 66.
25. Τα ενδεχόμενα περιουσιακά στοιχεία εξετάζονται συνεχώς για να διασφαλιστεί, ότι οι εξελίξεις που σχετίζονται με αυτά αντικατοπτρίζονται ορθά στις Χρηματοοικονομικές Καταστάσεις της οντότητας. Αν έχει καταστεί κατ' ουσία βέβαιο, ότι θα προκύψει μια εισροή οικονομικών οφελών ή δυνατότητας παροχής υπηρεσιών και το περιουσιακό στοιχείο μπορεί να επιμετρηθεί αξιόπιστα, το περιουσιακό στοιχείο και το σχετικό έσοδο αναγνωρίζονται στις Χρηματοοικονομικές Καταστάσεις της περιόδου αναφοράς, στην οποία η μεταβολή συμβαίνει. Αν μια εισροή οικονομικών οφελών ή δυνατότητας παροχής υπηρεσιών έχει καταστεί πιθανή, η οντότητα γνωστοποιεί το ενδεχόμενο περιουσιακό στοιχείο.

Επιμέτρηση

Βέλτιστη εκτίμηση

26. Το ποσό που αναγνωρίζεται ως πρόβλεψη είναι η βέλτιστη εκτίμηση της δαπάνης που απαιτείται για να διακανονιστεί η παρούσα δέσμευση κατά την ημερομηνία αναφοράς.
27. Η βέλτιστη εκτίμηση της δαπάνης που απαιτείται για διακανονισμό μιας παρούσας δέσμευσης, είναι το ποσό που η οντότητα εύλογα θα πλήρωνε για να διακανονίσει τη δέσμευση κατά την ημερομηνία αναφοράς ή για να μεταβιβάσει αυτή σε ένα τρίτο μέρος την ίδια χρονική στιγμή.
28. Οι εκτιμήσεις της έκβασης και της χρηματοοικονομικής επίδρασης προσδιορίζονται κατά την κρίση της διοίκησης της οντότητας, που συμπληρώνεται από την εμπειρία παρόμοιων συναλλαγών και, σε μερικές περιπτώσεις, αναφορές ανεξαρτήτων εμπειρογνομόνων. Οι ενδείξεις που λαμβάνονται υπόψη, περιλαμβάνουν κάθε πρόσθετη ένδειξη που παρέχεται από γεγονότα μετά την ημερομηνία αναφοράς.
29. Όταν η πρόβλεψη που επιμετράται, περιλαμβάνει μια μεγάλη ποικιλία στοιχείων, η δέσμευση εκτιμάται σταθμίζοντας όλες τις δυνατές εκβάσεις με τις αντίστοιχες πιθανότητές τους, εκτιμώντας δηλαδή την «αναμενόμενη αξία».
30. Όταν επιμετράται μια μόνο δέσμευση, η πιο πιθανή μεμονωμένη έκβαση, μπορεί να είναι η βέλτιστη εκτίμηση της υποχρέωσης. Όμως, ακόμη και σε τέτοια περίπτωση, η οντότητα λαμβάνει υπόψη άλλες πιθανές εκβάσεις. Όταν αυτές είναι ως επί το πλείστον υψηλότερες, είτε ως επί το πλείστον χαμηλότερες από την πιο πιθανή έκβαση, η βέλτιστη εκτίμηση θα είναι ένα υψηλότερο ή χαμηλότερο ποσό, αντίστοιχα.

Κίνδυνοι και αβεβαιότητες

31. Οι κίνδυνοι και οι αβεβαιότητες που αναπόφευκτα περιβάλλουν πολλά γεγονότα και συνθήκες λαμβάνονται υπόψη για την επιμέτρηση της βέλτιστης εκτίμησης μιας πρόβλεψης.
32. Ο κίνδυνος περιγράφει τη μεταβλητότητα της έκβασης. Σύνεση απαιτείται από την οντότητα κατά την άσκηση κρίσης κάτω από συνθήκες αβεβαιότητας, ούτως ώστε να μην υπερεκτιμώνται περιουσιακά στοιχεία ή έσοδα και να μην υποτιμώνται υποχρεώσεις ή έξοδα. Η αβεβαιότητα δε δικαιολογεί τη δημιουργία υπερβολικών προβλέψεων ή μια σκόπιμη υπερεκτίμηση των υποχρεώσεων. Προσοχή απαιτείται για να αποφεύγονται διτλές προσαρμογές για κίνδυνο και αβεβαιότητα με συνέπεια την υπερεκτίμηση μιας πρόβλεψης.
33. Κίνδυνοι και αβεβαιότητες που περιβάλλουν την επιμέτρηση μιας πρόβλεψης γνωστοποιούνται σύμφωνα με την παράγραφο 62.

Παρούσα αξία

34. Όταν η επίδραση της διαχρονικής αξίας του χρήματος είναι ουσιώδης, το ποσό της πρόβλεψης είναι η παρούσα αξία της δαπάνης που αναμένεται να απαιτηθεί για το διακανονισμό της δέσμευσης.
35. Το επιτόκιο προεξόφλησης είναι ένα προ-φόρου επιτόκιο που αντανακλά τις τρέχουσες εκτιμήσεις της αγοράς για τη διαχρονική αξία του χρήματος και τους συναφείς με την υποχρέωση κινδύνους. Το επιτόκιο δεν επιτρέπεται να αντανακλά κινδύνους για τους οποίους οι εκτιμήσεις μελλοντικών χρηματοροών έχουν προσαρμοστεί ήδη.

Μελλοντικά γεγονότα

36. **Μελλοντικά γεγονότα, που μπορεί να επηρεάσουν το ποσό που απαιτείται για το διακανονισμό μιας δέσμευσης, λαμβάνονται υπόψη στο ποσό της πρόβλεψης, όταν υπάρχει επαρκής αντικειμενική ένδειξη ότι θα προκύψουν.**
37. Η επίδραση πιθανής νέας νομοθεσίας, που δύναται να επηρεάσει το ποσό μιας υπάρχουσας δέσμευσης της οντότητας, λαμβάνεται υπόψη για την επιμέτρηση της δέσμευσης, όταν υπάρχει επαρκής αντικειμενική ένδειξη ότι η νομοθεσία είναι κατ' ουσία βέβαιο ότι θα θεσπιστεί. Το πλήθος των συνθηκών που ανακύπτουν στην πράξη κάνει αδύνατο να καθοριστεί ένα μεμονωμένο γεγονός που θα παρέχει επαρκή αντικειμενική ένδειξη σε κάθε περίπτωση. Ένδειξη απαιτείται τόσο για το τι η νομοθεσία θα ορίζει όσο και για το πότε είναι κατ' ουσία βέβαιο

ότι θεσπίζεται και εφαρμόζεται δεόντως. Σε πολλές περιπτώσεις, επαρκής αντικειμενική ένδειξη δε θα υπάρχει μέχρις ότου η νέα νομοθεσία ενεργοποιηθεί.

Αναμενόμενη διάθεση περιουσιακών στοιχείων

38. Κέρδη από την αναμενόμενη διάθεση περιουσιακών στοιχείων δε λαμβάνονται υπόψη κατά την επιμέτρηση μιας πρόβλεψης, ακόμη και αν η αναμενόμενη διάθεση είναι στενά συνδεδεμένη με το γεγονός που δημιουργεί την πρόβλεψη.

Αποζημιώσεις

39. Όταν μέρος ή το σύνολο της απαιτούμενης δαπάνης για διακανονισμό μιας πρόβλεψης αναμένεται να αποζημιωθεί από άλλο μέρος, για παράδειγμα, μέσω ασφαλιστηρίων συμβολαίων, όρων αποζημίωσης ή εγγυήσεων προμηθευτών, **η ανάκτηση αναγνωρίζεται όταν και μόνον όταν**, είναι κατ' ουσία βέβαιο ότι η δαπάνη θα αποζημιωθεί, όταν η οντότητα διακανονίσει τη δέσμευση. Η απαίτηση από αποζημίωση αντιμετωπίζεται ως ξεχωριστό περιουσιακό στοιχείο. Το ποσό που αναγνωρίζεται ως αποζημίωση δε θα υπερβαίνει το ποσό της πρόβλεψης.
40. Στην Κατάσταση Χρηματοοικονομικής Επίδοσης, το έξοδο που αφορά μια πρόβλεψη μπορεί να παρουσιάζεται καθαρό, μειωμένο δηλαδή κατά το ποσό της αποζημίωσης.
41. Συχνά η οντότητα προσβλέπει σε άλλο μέρος ή άλλη οντότητα να αναλάβει, μερικά ή ολικά, τη δαπάνη που απαιτείται για τον διακανονισμό της πρόβλεψης. Στις περισσότερες περιπτώσεις όμως, η οντότητα παραμένει υπεύθυνη για το σύνολο του υπό εξέταση ποσού, και η οντότητα πρέπει να διακανονίσει το συνολικό ποσό, όταν το τρίτο μέρος αδυνατεί να πληρώσει για οποιοδήποτε λόγο. Σε αυτήν την περίπτωση, αναγνωρίζεται πρόβλεψη για το συνολικό ποσό της υποχρέωσης και ξεχωριστό περιουσιακό στοιχείο για την αναμενόμενη ανάκτηση, όταν είναι κατ' ουσία βέβαιο ότι η δαπάνη θα ανακτηθεί αν η οντότητα διακανονίσει την υποχρέωση.
42. Σε μερικές περιπτώσεις, η οντότητα δε θα είναι υπεύθυνη για το υπό εξέταση ποσό, αν το τρίτο μέρος αδυνατεί να πληρώσει. Σε τέτοια περίπτωση, η οντότητα δεν έχει υποχρέωση για αυτά τα κόστη και αυτά δε συμπεριλαμβάνονται στην πρόβλεψη.

Μεταβολές σε προβλέψεις

43. Οι προβλέψεις επανεξετάζονται σε κάθε ημερομηνία αναφοράς και αναπροσαρμόζονται, για να αντανακλούν την τρέχουσα βέλτιστη εκτίμηση. Αν δεν είναι πλέον πιθανό ότι μια εκροή πόρων που ενσωματώνουν οικονομικά οφέλη ή δυνατότητα παροχής υπηρεσιών, θα απαιτηθεί για να διακανονιστεί η δέσμευση, η πρόβλεψη αναστρέφεται.

Χρήση προβλέψεων

44. Μια πρόβλεψη χρησιμοποιείται μόνο για δαπάνες, για τις οποίες η πρόβλεψη αρχικώς αναγνωρίστηκε. Μόνο δαπάνες που αφορούν την αρχική πρόβλεψη επιτρέπεται να αναγνωρίζονται έναντι αυτής. Καταχωρίζοντας δαπάνες έναντι μιας πρόβλεψης που αρχικά είχε αναγνωριστεί για ένα άλλο σκοπό θα αποκρυπτόταν η επίδραση των δύο διαφορετικών γεγονότων.

Εφαρμογή των κανόνων αναγνώρισης και επιμέτρησης

Μελλοντικές λειτουργικές ζημίες

45. Προβλέψεις δεν αναγνωρίζονται για καθαρές ζημίες από μελλοντικές λειτουργικές δραστηριότητες, καθώς δεν πληρούν τον ορισμό της υποχρέωσης της παραγράφου 3 και τα γενικά κριτήρια αναγνώρισης που τίθενται για τις προβλέψεις στην παράγραφο 7. Η προσδοκία για καθαρές ζημίες από μελλοντικές λειτουργικές δραστηριότητες είναι μια ένδειξη ότι ορισμένα περιουσιακά στοιχεία της οντότητας που χρησιμοποιούνται σε αυτές τις δραστηριότητες ενδέχεται να είναι απομειωμένα. Η οντότητα ελέγχει αυτά τα περιουσιακά στοιχεία για απομείωση σύμφωνα με τη Λογιστική Πολιτική «Απομείωση περιουσιακών στοιχείων που δημιουργούν χρηματοροές» ή με τη Λογιστική Πολιτική «Απομείωση περιουσιακών στοιχείων που δε δημιουργούν χρηματοροές», αναλόγως.

Επαχθείς συμβάσεις

46. Αν η οντότητα έχει μια σύμβαση που είναι επαχθής, η παρούσα δέσμευση βάσει της σύμβασης (αφαιρουμένων των ανακτήσιμων ποσών), αναγνωρίζεται και επιμετράται ως πρόβλεψη.
47. Το ποσό που αναγνωρίζεται ως πρόβλεψη είναι η παρούσα δέσμευση, αφαιρουμένων των ανακτήσιμων ποσών. Τα αναπόφευκτα κόστη βάσει σύμβασης αντικατοπτρίζουν το ελάχιστο καθαρό κόστος εξόδου από τη σύμβαση, το οποίο είναι το μικρότερο ποσό μεταξύ του κόστους εκπλήρωσης αυτής και κάθε αποζημίωσης ή προστίμων που προκύπτουν από την αδυναμία εκπλήρωσής της.

48. Προτού αναγνωρισθεί ξεχωριστή πρόβλεψη για μια επαχθή σύμβαση, η οντότητα αναγνωρίζει πρώτα τυχόν ζημία απομείωσης η οποία έχει προκύψει από περιουσιακά στοιχεία που αφορούν την εκτέλεση της σύμβασης.

Αναδιάρθρωση

49. Μια **τεκμαιρόμενη δέσμευση** για αναδιάρθρωση προκύπτει **μόνον όταν** η οντότητα:

α) έχει ένα λεπτομερές επίσημο πρόγραμμα για την αναδιάρθρωση που εξειδικεύει τουλάχιστον:

(i) τη δραστηριότητα/λειτουργική μονάδα ή το μέρος της δραστηριότητας/λειτουργικής μονάδας που αφορά,

(ii) τις κύριες εγκαταστάσεις που επηρεάζονται,

(iii) την εγκατάσταση, τη λειτουργία και τον κατά προσέγγιση αριθμό των εργαζομένων, που θα αποζημιωθούν για τερματισμό της εργασίας τους,

(iv) τις δαπάνες που θα αναληφθούν,

(v) πότε το πρόγραμμα θα εφαρμοστεί και

β) έχει δημιουργήσει μια βάσιμη προσδοκία, σε εκείνους που επηρεάζονται, ότι θα φέρει σε πέρας την αναδιάρθρωση, αρχίζοντας την εφαρμογή αυτού του προγράμματος ή ανακοινώνοντας τα κύρια χαρακτηριστικά του σε αυτούς που επηρεάζονται από αυτό.

50. Τα ακόλουθα είναι παραδείγματα γεγονότων που μπορεί να εμπίπτουν στον ορισμό της αναδιάρθρωσης:

α) πώληση ή τερματισμός μιας δραστηριότητας ή υπηρεσίας,

β) το κλείσιμο ενός υποκαταστήματος ή ο τερματισμός δραστηριοτήτων μιας κυβερνητικής δομής σε μια συγκεκριμένη περιοχή ή μετεγκατάσταση των δραστηριοτήτων από μια περιοχή σε μια άλλη,

γ) μεταβολές στη δομή της διοίκησης, για παράδειγμα, απάλειψη ενός επιπέδου διοίκησης και

δ) θεμελιώδεις αναδιοργανώσεις που έχουν μια ουσιώδη επίδραση στη φύση και το σκοπό των δραστηριοτήτων της οντότητας.

51. **Πρόβλεψη για τα κόστη αναδιάρθρωσης** αναγνωρίζεται **μόνον όταν** πληρούνται τα γενικά κριτήρια αναγνώρισης για προβλέψεις που τίθενται στην παράγραφο 7.

52. Ένδειξη ότι η οντότητα έχει αρχίσει να εφαρμόζει ένα πρόγραμμα αναδιάρθρωσης, παρέχεται, για παράδειγμα, με δημόσια ανακοίνωση των κύριων χαρακτηριστικών του προγράμματος, την πώληση ή μεταβίβαση περιουσιακών στοιχείων, γνωστοποίηση της πρόθεσης για ακύρωση μισθώσεων ή την εγκαθίδρυση εναλλακτικών συμφωνιών για πελάτες ή λήπτες υπηρεσιών. Μια δημόσια ανακοίνωση ενός λεπτομερούς προγράμματος για αναδιάρθρωση συνιστά μια τεκμαιρόμενη δέσμευση για αναδιάρθρωση, μόνον αν γίνεται με ένα τέτοιο τρόπο και με επαρκείς λεπτομέρειες (δηλαδή, εκθέτοντας τα κύρια χαρακτηριστικά του

προγράμματος) που δημιουργεί βάσιμες προσδοκίες σε τρίτους, τέτοιους όπως λήπτες υπηρεσιών, προμηθευτές και εργαζόμενους (ή στους αντιπροσώπους των), ότι η οντότητα θα φέρει σε πέρας την αναδιάρθρωση.

53. Για να είναι ένα πρόγραμμα ικανό να δημιουργήσει μια τεκμαιρόμενη δέσμευση, όταν ανακοινώνεται σε εκείνους που επηρεάζονται από αυτό, θα πρέπει η έναρξη της εφαρμογής του να επίκειται το συντομότερο δυνατό και να είναι προγραμματισμένο να ολοκληρωθεί σε χρονικό πλαίσιο που να αποκλείει ουσιώδεις μεταβολές σε αυτό. Αν αναμένεται ότι θα υπάρξει μακρά καθυστέρηση, προτού αρχίσει η αναδιάρθρωση ή ότι η αναδιάρθρωση θα χρειαστεί αδικαιολόγητα βάθος χρόνου, είναι απίθανο το πρόγραμμα να εγείρει βάσιμη προσδοκία σε άλλα μέρη ότι το πρόγραμμα αναδιάρθρωσης δεσμεύει ήδη την οντότητα, γιατί το πλαίσιο χρόνου παρέχει δυνατότητες στην οντότητα να αλλάξει τα σχέδιά της.

54. Μια απόφαση της διοίκησης ή του διοικητικού συμβουλίου για αναδιάρθρωση η οποία λαμβάνεται πριν από την ημερομηνία αναφοράς, δεν καταλήγει σε μια τεκμαιρομένη δέσμευση κατά την ημερομηνία αναφοράς, εκτός αν η οντότητα έχει ήδη:

α) αρχίσει να εφαρμόζει το πρόγραμμα αναδιάρθρωσης ή

β) ανακοινώσει τα κύρια χαρακτηριστικά του προγράμματος αναδιάρθρωσης σε εκείνους που επηρεάζονται από αυτό, με επαρκώς εξειδικευμένο τρόπο ώστε να δημιουργήσει μια βάσιμη προσδοκία σε αυτούς, ότι η οντότητα θα φέρει σε πέρας την αναδιάρθρωση.

Εάν η οντότητα ξεκινήσει την υλοποίηση ενός προγράμματος αναδιάρθρωσης ή ανακοινώσει τα κύρια χαρακτηριστικά του σε εκείνους που επηρεάζονται από αυτό μετά την ημερομηνία αναφοράς, απαιτείται γνωστοποίηση σύμφωνα με τη Λογιστική Πολιτική «Γεγονότα Μετά την Ημερομηνία Αναφοράς», εάν η αναδιάρθρωση είναι ουσιαστική και η έλλειψη γνωστοποίησης θα μπορούσε να επηρεάσει τις οικονομικές αποφάσεις που λαμβάνουν οι χρήστες βασιζόμενοι στις Χρηματοοικονομικές Καταστάσεις.

Πώληση ή μεταβίβαση δραστηριοτήτων

55. **Καμία δέσμευση δεν προκύπτει ως συνέπεια πώλησης ή μεταβίβασης δραστηριότητας μέχρις ότου η οντότητα δεσμευτεί για την πώληση ή μεταβίβαση, μέχρι δηλαδή να υπάρξει μια δεσμευτική συμφωνία.**

56. Όταν μια πώληση αποτελεί μόνο ένα μέρος μιας αναδιάρθρωσης, μια τεκμαιρόμενη δέσμευση μπορεί να προκύψει για τα υπόλοιπα μέρη της αναδιάρθρωσης προτού υπάρξει μια δεσμευτική συμφωνία πώλησης.

57. Αναδιάρθρωση στο δημόσιο τομέα συχνά περιλαμβάνει τη μεταβίβαση δραστηριοτήτων από μια ελεγχόμενη οντότητα σε άλλη και μπορεί να περιλαμβάνει τη μεταβίβαση δραστηριοτήτων χωρίς ή με συμβολικό αντάλλαγμα. Τέτοιες μεταβιβάσεις συχνά γίνονται με κυβερνητική πράξη ή απόφαση και δεν περιλαμβάνουν

δεσμευτικές συμφωνίες. Μια δέσμευση υπάρχει μόνο όταν υπάρχει δεσμευτική συμφωνία για μεταβίβαση. Ακόμα και όπου οι προτεινόμενες μεταβιβάσεις δεν οδηγούν σε αναγνώριση πρόβλεψης, μια προγραμματισμένη συναλλαγή μπορεί να απαιτεί γνωστοποίηση σύμφωνα με τη Λογιστική Πολιτική «Γεγονότα Μετά την Ημερομηνία Αναφοράς» ή με άλλες λογιστικές πολιτικές.

Προβλέψεις αναδιάρθρωσης

58. Μια πρόβλεψη αναδιάρθρωσης περιλαμβάνει μόνο τις άμεσες δαπάνες που προκύπτουν από την αναδιάρθρωση οι οποίες:

- α) υποχρεωτικά προέρχονται από την αναδιάρθρωση και
- β) δε συνδέονται με συνεχιζόμενες δραστηριότητες της οντότητας.

59. Μια πρόβλεψη αναδιάρθρωσης δεν περιλαμβάνει κόστη, όπως:

- α) επανεκπαίδευσης ή μετάθεσης εν ενεργεία προσωπικού,
- β) μάρκετινγκ ή
- γ) επενδύσεων σε νέα συστήματα και δίκτυα διανομής.

Αυτές οι δαπάνες αφορούν σε μελλοντική διεξαγωγή μιας δραστηριότητας και δεν είναι υποχρεώσεις για αναδιάρθρωση κατά την ημερομηνία αναφοράς. Τέτοιες δαπάνες αναγνωρίζονται στην ίδια βάση που θα αναγνωρίζονταν αν προέκυπταν ανεξάρτητα από μια αναδιάρθρωση.

60. Προσδιορίσιμες καθαρές μελλοντικές λειτουργικές ζημιές, που προκύπτουν μέχρι την ημερομηνία μιας αναδιάρθρωσης, δεν περιλαμβάνονται σε μια πρόβλεψη, εκτός αν αυτές αφορούν μια επαχθή σύμβαση, όπως ορίζεται στην παράγραφο 3.

Γνωστοποιήσεις

61. Για κάθε κατηγορία προβλέψεων, η οντότητα γνωστοποιεί:

- α) τη λογιστική αξία κατά την έναρξη και λήξη της περιόδου αναφοράς,
- β) πρόσθετες προβλέψεις που έγιναν στην περίοδο, συμπεριλαμβανομένων των αυξήσεων των υφιστάμενων προβλέψεων,
- γ) ποσά που χρησιμοποιήθηκαν (δηλαδή, πραγματοποιήθηκαν και μείωσαν την πρόβλεψη) κατά τη διάρκεια της περιόδου αναφοράς,
- δ) αχρησιμοποίητα ποσά που αναστράφηκαν κατά τη διάρκεια της περιόδου αναφοράς και
- ε) την αύξηση κατά τη διάρκεια της περιόδου αναφοράς στο προεξοφλημένο ποσό που προκύπτει από την πάροδο του χρόνου και την επίδραση κάθε μεταβολής στο επιτόκιο προεξόφλησης.

Συγκριτικές πληροφορίες δεν απαιτούνται.

62. Η οντότητα γνωστοποιεί τα ακόλουθα για κάθε κατηγορία προβλέψεων:

- α) μια σύντομη περιγραφή της φύσης της δέσμευσης και το αναμενόμενο χρονοδιάγραμμα κάθε προκύπτουσας εκροής οικονομικών οφελών ή δυνατότητας παροχής υπηρεσιών,
- β) μια ένδειξη των αβεβαιοτήτων για το ποσό ή το χρονοδιάγραμμα αυτών των εκροών. Όπου είναι αναγκαίο να παρέχεται επαρκής πληροφόρηση, η οντότητα γνωστοποιεί τις βασικότερες παραδοχές που έγιναν σχετικά με μελλοντικά γεγονότα, όπως αναφέρθηκε στην παράγραφο 36 και
- γ) το ποσό κάθε αναμενόμενης ανάκτησης δαπανών, δηλώνοντας το ποσό κάθε περιουσιακού στοιχείου που έχει αναγνωριστεί για αυτή την αναμενόμενη ανάκτηση.

63. Εκτός από την περίπτωση που το ενδεχόμενο κάθε εκροής για διακανονισμό είναι απομακρυσμένο, η οντότητα γνωστοποιεί για κάθε κατηγορία ενδεχόμενων υποχρεώσεων κατά την ημερομηνία αναφοράς, μια σύντομη περιγραφή της φύσης της ενδεχόμενης υποχρέωσης και όπου είναι εφικτό:

- α) μια εκτίμηση της χρηματοοικονομικής επίδρασής της, η οποία επιμετράται σύμφωνα με τις παραγράφους 26-38,
- β) μια ένδειξη των αβεβαιοτήτων που αφορούν στο ποσό ή στο χρονοδιάγραμμα κάθε εκροής και
- γ) την πιθανότητα κάθε αποζημίωσης.

64. Κατά τον προσδιορισμό, των προβλέψεων ή ενδεχόμενων υποχρεώσεων που μπορεί να αθροιστούν για να αποτελέσουν μια κατηγορία, είναι αναγκαίο να λαμβάνεται υπόψη αν η φύση των στοιχείων παρουσιάζει επαρκή ομοιότητα έτσι ώστε να καταχωρείται μια ενιαία μοναδική δήλωση σχετικά με αυτά, με σκοπό την τήρηση των προϋποθέσεων των παραγράφων 62(α) και (β) και 63(α) και (β). Έτσι, μπορεί να είναι σκόπιμο να αντιμετωπίζονται ως μια κατηγορία πρόβλεψης ποσά που αφορούν σε έναν τύπο δέσμευσης, αλλά δε θα ήταν σκόπιμο να αντιμετωπίζονται ως μια κατηγορία όλα τα κόστη περιβαλλοντικής αποκατάστασης και τα ποσά που υπόκεινται σε νομικές διαδικασίες.

65. Όταν μια πρόβλεψη και μια ενδεχόμενη υποχρέωση ανακύπτουν από την ίδια σύνολο συνθηκών, η οντότητα προβαίνει στις γνωστοποιήσεις που απαιτούνται από τις παραγράφους 61-63 κατά τρόπο που να φαίνεται η σχέση μεταξύ της πρόβλεψης και της ενδεχόμενης υποχρέωσης.

66. Όταν μια εισροή οικονομικών οφελών ή δυνατότητας παροχής υπηρεσιών είναι πιθανή, η οντότητα γνωστοποιεί μια σύντομη περιγραφή της φύσης των ενδεχόμενων περιουσιακών στοιχείων κατά την ημερομηνία αναφοράς

και όπου είναι εφικτό, μια εκτίμηση της χρηματοοικονομικής επίδρασης τους, χρησιμοποιώντας για την επιμέτρηση τις αρχές που τίθενται για τις προβλέψεις στις παραγράφους 26-38.

67. Όταν πληροφόρηση που απαιτείται από τις παραγράφους 63 και 66 δε γνωστοποιείται, για λόγους περιορισμών της πληροφόρησης, τότε πρέπει να δηλώνεται αυτό το γεγονός.

68. Σε εξαιρετικά σπάνιες περιπτώσεις, γνωστοποίηση μερικών ή όλων των πληροφοριών που απαιτούνται από τις παραγράφους 61-66 ενδέχεται να προδικάζει σοβαρά τη θέση της οντότητας σε μια διαμάχη με άλλα μέρη στο υπό εξέταση αντικείμενο της πρόβλεψης, ενδεχόμενης υποχρέωσης ή ενδεχόμενου περιουσιακού στοιχείου. Σε τέτοιες περιπτώσεις, η οντότητα δε γνωστοποιεί τις πληροφορίες, αλλά επικαλούμενη την ευαισθησία ως προς την παρουσίαση και τη γνωστοποίηση γνωστοποιεί τη γενική φύση της.

Ημερομηνία Έναρξης Ισχύος

69. Η παρούσα Λογιστική Πολιτική εφαρμόζεται για την κατάρτιση Χρηματοοικονομικών Καταστάσεων που καλύπτουν περιόδους αναφοράς που ξεκινούν από ή μετά, την 1/1/2025.

Παραδείγματα εφαρμογής

Παράδειγμα 1^ο – Παρελθοντικό γεγονός και μελλοντικές ενέργειες της οντότητας

Μόνον εκείνες οι δεσμεύσεις, οι οποίες προκύπτουν από παρελθόντα γεγονότα που υπάρχουν, ανεξαρτήτως των μελλοντικών ενεργειών της οντότητας (δηλαδή, τη μελλοντική διεξαγωγή των δραστηριοτήτων της), αναγνωρίζονται ως προβλέψεις.

Παραδείγματα αναγνώρισης πρόβλεψης

Χρηματικές ποινές ή κόστη καθαρισμού για παράνομη περιβαλλοντική ζημία, οι οποίες επιβάλλονται βάσει νόμου σε οντότητα του δημοσίου τομέα.

Κόστη απενεργοποίησης εξοπλισμού αμυντικής θωράκισης ή ενός σταθμού ηλεκτρικής ενέργειας κατά την έκταση που η οντότητα είναι υποχρεωμένη να αποκαταστήσει ζημιά που ήδη προκλήθηκε.

Οι ανωτέρω δεσμεύσεις θα οδηγούσαν σε μια εκροή πόρων που ενσωματώνουν οικονομικά οφέλη ή δυνατότητα παροχής υπηρεσιών κατά τον διακανονισμό, ανεξαρτήτως των μελλοντικών ενεργειών της οντότητας.

Παραδείγματα μη αναγνώρισης πρόβλεψης

Νομοθεσία υποχρεώνει την οντότητα να εγκαταστήσει φίλτρα εκπομπών ρύπων σε κάποια από τα οχήματα της σε 2 έτη από σήμερα (T+2).

Το εργαστήριο μιας οντότητας αποφασίζει να εγκαταστήσει ειδικά φίλτρα για τη προστασία των εργαζομένων από βλαβερές χημικές ουσίες σε 3 έτη από σήμερα (T+2).

Επειδή οι οντότητες μπορούν να αποφύγουν τις μελλοντικές δαπάνες με μελλοντικές ενέργειες τους, για παράδειγμα, αλλάζοντας τη μέθοδο της λειτουργίας τους, δεν έχουν καμία παρούσα δέσμευση για αυτές τις μελλοντικές δαπάνες και καμία πρόβλεψη δεν αναγνωρίζεται.

Παράδειγμα 2^ο – Μη δεσμευτικό και δεσμευτικό γεγονός

Η οντότητα λόγω των δραστηριοτήτων της προξενεί περιβαλλοντική ζημία. Οι προβλέψεις του υφιστάμενου νόμου δεν οδηγούν σε δέσμευση (νομική δέσμευση) για αποκατάσταση των συνεπειών και επομένως η οντότητα δεν αναγνωρίζει πρόβλεψη.

Λόγω ψήφισης νέου περιβαλλοντικού νόμου (νομική δέσμευση) ή λόγω δημόσιας αποδοχής ευθύνης από την οντότητα για αποκατάσταση της ζημίας που προκάλεσε (τεκμαιρόμενη δέσμευση), η πρόκληση ζημιών γίνεται δεσμευτικό γεγονός και η οντότητα αναγνωρίζει υποχρέωση.

Παράδειγμα 3^ο – Επιμέτρηση μεμονωμένης δέσμευσης

Η οντότητα πρέπει να αποκαταστήσει ένα σοβαρό ελάττωμα σε ένα μηχάνημα που έχει κατασκευάσει για ένα πελάτη. Το μεμονωμένο πιο πιθανό αποτέλεσμα μπορεί να είναι να επιτύχει την επισκευή με την πρώτη προσπάθεια στο κόστος των 10.000 ευρώ. Επειδή, όμως, υπάρχει σημαντική πιθανότητα ότι περαιτέρω προσπάθειες θα είναι αναγκαίες, μια πρόβλεψη για ένα μεγαλύτερο ποσό από αυτό των 10.000 ευρώ αναγνωρίζεται.

Παράδειγμα 4^ο – Μελλοντικά γεγονότα

Η οντότητα δημοσίου τομέα πιστεύει ότι το κόστος καθαρισμού από πίσσα, τέφρα και άλλους ρύπους που σχετίζονται με εργοστάσιο παραγωγής αερίου, στο τέλος της ζωής του, θα είναι μειωμένο λόγω μελλοντικών τεχνολογικών μεταβολών.

Επομένως, το ποσό που αναγνωρίζεται ως πρόβλεψη, αντανακλά την προσδοκία των εμπειρογνομόνων, οι οποίοι θα λάβουν υπόψη όλες τις διαθέσιμες ενδείξεις σχετικά με την τεχνολογία που θα είναι διαθέσιμη κατά το χρόνο του καθαρισμού. Έτσι, είναι ορθό να συμπεριλαμβάνει, για παράδειγμα, αναμενόμενες μειώσεις του κόστους σχετιζόμενες με την αυξανόμενη εμπειρία στην εφαρμογή υπάρχουσας τεχνολογίας ή το αναμενόμενο κόστος εφαρμογής υπάρχουσας τεχνολογίας σε μια ευρύτερη ή περισσότερο περίπλοκη δραστηριότητα καθαρισμού από ότι έχει προηγουμένως εκτελεστεί. Όμως, η οντότητα δε λαμβάνει υπόψη για την επιμέτρηση της πρόβλεψης την ανάπτυξη μιας πλήρως νέας τεχνολογίας για τον καθαρισμό, εκτός αν θεμελιώνεται από επαρκή αντικειμενική ένδειξη.

Παράδειγμα 5^ο – Αναμενόμενη αξία

Ένα δημόσιο ιατρικό εργαστήριο παρέχει διαγνωστικούς σαρωτές υπερήχων σε δημόσια και ιδιωτικά ιατρικά κέντρα και νοσοκομεία με πλήρη ανάκτηση του κόστους. Ο εξοπλισμός παρέχεται με εγγύηση προϊόντος σύμφωνα με την οποία τα ιατρικά κέντρα και τα νοσοκομεία καλύπτονται για το κόστος επισκευής τυχόν ελαττωμάτων που γίνονται εμφανή μέσα στους πρώτους έξι μήνες μετά την αγορά. Εάν εντοπιστούν μικρές βλάβες σε όλο τον παρεχόμενο εξοπλισμό, θα προκύψει κόστος επισκευής 1.000.000 ευρώ. Εάν εντοπιστούν σοβαρά ελαττώματα σε όλο τον εξοπλισμό που παρέχεται, θα προκύψει κόστος επισκευής 4.000.000 εκατομμυρίων ευρώ. Η προηγούμενη εμπειρία του εργαστηρίου και οι μελλοντικές προσδοκίες δείχνουν ότι, για το επόμενο έτος, το 75% του εξοπλισμού δε θα έχει ελαττώματα, το 20% του εξοπλισμού θα έχει μικρές βλάβες και το 5% του εξοπλισμού θα έχει σοβαρά ελαττώματα.

Το δημόσιο ιατρικό εργαστήριο εξετάζει αν πληρούνται τα κριτήρια αναγνώρισης πρόβλεψης. Πρώτον, υπάρχει παρούσα δέσμευση ως αποτέλεσμα παρελθοντικού δεσμευτικού γεγονότος, καθώς το δεσμευτικό γεγονός είναι η πώληση διαγνωστικών σαρωτών υπερήχων με εγγύηση (νομική δέσμευση). Δεύτερον, είναι πιθανή η εκροή πόρων που ενσωματώνουν οικονομικά οφέλη ή δυνατότητα παροχής υπηρεσιών για τον διακανονισμό των εγγυήσεων, ως σύνολο (κόστος επισκευής). Τρίτον, μπορεί να γίνει αξιόπιστη εκτίμηση του ποσού της δέσμευσης.

Καθώς πληρούνται τα κριτήρια αναγνώρισης πρόβλεψης, το δημόσιο ιατρικό εργαστήριο αναγνωρίζει πρόβλεψη για τη βέλτιστη εκτίμηση του κόστους επισκευής, των διαγνωστικών σαρωτών υπερήχων που πωλήθηκαν μέχρι και την ημερομηνία αναφοράς.

Σύμφωνα με τα οριζόμενα στην παρ. 15 «όταν υπάρχει ένας αριθμός παρόμοιων δεσμεύσεων, η πιθανότητα ότι μια εκροή θα απαιτηθεί για τον διακανονισμό, καθορίζεται λαμβάνοντας υπόψη την κατηγορία των δεσμεύσεων, ως ένα σύνολο.». Επομένως, το εργαστήριο αξιολογεί την πιθανότητα εκροής για τις δεσμεύσεις εγγύησης προϊόντος στο σύνολό της.

Σύμφωνα με τα οριζόμενα στην παρ. 29 «Όταν η πρόβλεψη που επιμετράται, περιλαμβάνει μια μεγάλη ποικιλία στοιχείων, η δέσμευση εκτιμάται σταθμίζοντας όλα τα δυνατά αποτελέσματα με τις αντίστοιχες πιθανότητες τους, εκτιμώντας δηλαδή την «αναμενόμενη αξία».».

Η αναμενόμενη αξία του κόστους επισκευής είναι: $(75\% * 0) + (20\% * 1.000.000) + (5\% * 4.000.000) = 400.000$ ευρώ.

Επειδή, η επίδραση της προεξόφλησης είναι μη ουσιώδης, η οντότητα αναγνωρίζει κατά την ημερομηνία αναφοράς στη Κατάσταση Χρηματοοικονομικής Θέσης πρόβλεψη ποσού 400.000 ευρώ.

Παράδειγμα 6^ο – Επαχθείς συμβάσεις

Η οντότητα Ο έχει συνάψει σύμβαση προμήθειας πρώτων υλών που χρησιμοποιούνται σε μία από τις δραστηριότητές της. Τον Δεκέμβριο 2021, η οντότητα διέκοψε τη συγκεκριμένη δραστηριότητα. Ωστόσο, η σύμβαση προμήθειας συνεχίζεται για τα επόμενα τρία χρόνια και δεν μπορεί να ακυρωθεί. Οι πρώτες ύλες που θα

παραληφθούν δεν μπορούν να χρησιμοποιηθούν για οποιονδήποτε άλλο σκοπό, ούτε μπορούν να μεταπωληθούν. Το ετήσιο κόστος προμήθειας είναι 10.000 ευρώ. Οι κυρώσεις που καταβάλλονται για πρόωρη ακύρωση είναι 15.000 ευρώ. Το προεξοφλητικό επιτόκιο υπολογίζεται σε 10% ετησίως.

Το δεσμευτικό γεγονός είναι ένας συνδυασμός της διακοπής της λειτουργίας μαζί με την ύπαρξη υπογεγραμμένου συμβολαίου προμήθειας που περιλαμβάνει δέσμευση για πραγματοποίηση αγορών αξίας €10.000 ετησίως για 3 χρόνια.

Η σύμβαση προμήθειας πρώτων υλών είναι μια επαχθής σύμβαση, δεδομένου ότι το αναπόφευκτο κόστος υπερβαίνει τα οφέλη.

Μια πρόβλεψη πρέπει να αναγνωριστεί στο χαμηλότερο ποσό μεταξύ του κόστους για την εκπλήρωση της σύμβασης ή κυρώσεων που προκύπτουν από τη μη εκτέλεση της σύμβασης.

Το κόστος εκπλήρωσης της σύμβασης είναι η παρούσα αξία των 10.000 ευρώ ετήσιων δαπανών για 3 χρόνια προεξοφλημένο με επιτόκιο 10% , ήτοι 24.869 ευρώ.

Το κόστος κυρώσεων που προκύπτουν από τη μη εκτέλεση της σύμβασης είναι 15.000 ευρώ.

Επομένως, η οντότητα Ο κατά την ημερομηνία αναφοράς 31/12/2021 αναγνωρίζει πρόβλεψη ποσού 15.000 ευρώ.

Εάν η οντότητα μπορούσε να μεταπωλήσει τις πρώτες ύλες στην αξία των 8.000 ευρώ για τα επόμενα τρία χρόνια, τότε το ποσό εκπλήρωσης της σύμβασης είναι η παρούσα δέσμευση αφαιρουμένων των ανακτήσιμων ποσών. Η παρούσα αξία των 2.000 ευρώ (10.000-8.000) για 3 χρόνια προεξοφλημένο με επιτόκιο 10% , ανέρχεται σε 4.974 ευρώ. Επειδή, το ποσό των 4.974 ευρώ είναι μικρότερο από το κόστος από τη μη εκτέλεση της σύμβασης (15.000 ευρώ), η πρόβλεψη αναγνωρίζεται στο ποσό των 4.974 ευρώ.

Παράδειγμα 7^ο – Αγωγή

Κατά την περίοδο αναφοράς 2020, ασκήθηκε από 20 πολίτες αγωγή εναντίον οντότητας δημοσίου τομέα η οποία αμφισβητεί οποιαδήποτε ευθύνη για το επικαλούμενο, στην αγωγή, γεγονός. Μέχρι την ημερομηνία έγκρισης των Χρηματοοικονομικών Καταστάσεων έτους 2020, οι νομικοί σύμβουλοι της οντότητας θεωρούν ότι είναι πιθανό η οντότητα να μη βρεθεί ένοχη. Ωστόσο, κατά την κατάρτιση των Χρηματοοικονομικών Καταστάσεων του 2021, οι νομικοί σύμβουλοι της οντότητας θεωρούν ότι, λόγω πρόσφατων εξελίξεων κατά τη διάρκεια της ακρόασης της υπόθεσης, είναι πιθανό ότι η οντότητα θα κριθεί ένοχη.

α. Κατά την ημερομηνία αναφοράς 31/12/2020

Παρούσα δέσμευση ως αποτέλεσμα παρελθοντικού δεσμευτικού γεγονότος – στη βάση των διαθέσιμων ενδείξεων κατά την έγκριση των Χρηματοοικονομικών Καταστάσεων, δεν υπάρχει οποιαδήποτε δέσμευση ως απόρροια παρελθοντικού γεγονότος.

Δεν αναγνωρίζεται πρόβλεψη ενώ συμπεριλαμβάνεται γνωστοποίηση για ενδεχόμενη υποχρέωση στις Χρηματοοικονομικές Καταστάσεις εκτός εάν το ενδεχόμενο εκροής πόρων θεωρείται απομακρυσμένο.

β. Κατά την ημερομηνία αναφοράς 31/12/2021

Παρούσα δέσμευση ως αποτέλεσμα παρελθοντικού δεσμευτικού γεγονότος – στη βάση των διαθέσιμων ενδείξεων κατά τη σύνταξη των Χρηματοοικονομικών Καταστάσεων, υπάρχει παρούσα δέσμευση ως απόρροια παρελθοντικού γεγονότος.

Εκροή πόρων που ενσωματώνει οικονομικά οφέλη ή δυνατότητα παροχής υπηρεσιών – Πιθανή.

Επομένως, αναγνωρίζεται πρόβλεψη με τη βέλτιστη εκτίμηση του ποσού που θα απαιτηθεί για τη διευθέτηση της δέσμευσης.

Παράδειγμα 8^ο – Παρούσα αξία πρόβλεψης

Μια πρόβλεψη για αποκατάσταση ενός χώρου που μολύνθηκε από υπαιτιότητα της οντότητας Ο ύψους 2.000 ευρώ αναμένεται να διακανονιστεί σε πέντε έτη, στο τέλος του πέμπτου έτους (31/12/2025). Το προεξοφλητικό επιτόκιο, αφότου λήφθηκαν υπόψη όλοι οι κίνδυνοι που σχετίζονται με τις χρηματοροές, καθορίστηκε στο 12%.

Η παρούσα αξία της πρόβλεψης υπολογίζεται ως εξής: €2.000* συντελεστή προεξόφλησης παρούσας αξίας (5 έτη,12%), ήτοι 2.000 ευρώ*0,5674= 1.134,85 ευρώ.

Η οντότητα Ο αναγνωρίζει πρόβλεψη ύψους 1.134,85 ευρώ στην ημερομηνία αναφοράς 31/12/2000.

Η αξία της πρόβλεψης θα μεταβάλλεται κάθε έτος ως εξής:

	Αρχικό υπόλοιπο	Τόκος (επιτόκιο 12%)	Τελικό υπόλοιπο
Έτος 1ο	1.134,85	136,18	1.271,04
Έτος 2ο	1.271,04	152,52	1.423,56
Έτος 3ο	1.423,56	170,83	1.594,39
Έτος 4ο	1.594,39	191,33	1.785,71
Έτος 5ο	1.785,71	214,29	2.000,00

Λογιστικές Εγγραφές31/12/2020

Έξοδα 1.134,85

Πρόβλεψη 1.134,85

31/12/2021

Έξοδα τόκων 136,18

Πρόβλεψη 136,18

31/12/2022

Έξοδα τόκων 152,52

Πρόβλεψη 152,52

31/12/2023

Έξοδα τόκων 170,83

Πρόβλεψη 170,83

31/12/2024

Έξοδα τόκων 191,33

Πρόβλεψη 191,33

31/12/2025

Έξοδα τόκων 214,29

Πρόβλεψη 214,29

Η οντότητα στις 31/12/2025 διακανονίζει την υποχρέωση της για αποκατάσταση του χώρου και καταχωρεί την εξής εγγραφή:

Πρόβλεψη 2.000

Ταμειακά διαθέσιμα 2.000

Η απόφαση αυτή να δημοσιευθεί στην Εφημερίδα της Κυβερνήσεως.

Αθήνα, 22 Φεβρουαρίου 2023

Ο Αναπληρωτής Υπουργός

ΘΕΟΔΩΡΟΣ ΣΚΥΛΑΚΑΚΗΣ



ΕΘΝΙΚΟ ΤΥΠΟΓΡΑΦΕΙΟ

Το Εθνικό Τυπογραφείο αποτελεί δημόσια υπηρεσία υπαγόμενη στην Προεδρία της Κυβέρνησης και έχει την ευθύνη τόσο για τη σύνταξη, διαχείριση, εκτύπωση και κυκλοφορία των Φύλλων της Εφημερίδας της Κυβερνήσεως (ΦΕΚ), όσο και για την κάλυψη των εκτυπωτικών - εκδοτικών αναγκών του δημοσίου και του ευρύτερου δημόσιου τομέα (ν. 3469/2006/Α' 131 και π.δ. 29/2018/Α' 58).

1. ΦΥΛΛΟ ΤΗΣ ΕΦΗΜΕΡΙΔΑΣ ΤΗΣ ΚΥΒΕΡΝΗΣΕΩΣ (ΦΕΚ)

- Τα **ΦΕΚ σε ηλεκτρονική μορφή** διατίθενται δωρεάν στο **www.et.gr**, την επίσημη ιστοσελίδα του Εθνικού Τυπογραφείου. Όσα ΦΕΚ δεν έχουν ψηφιοποιηθεί και καταχωριστεί στην ανωτέρω ιστοσελίδα, ψηφιοποιούνται και αποστέλλονται επίσης δωρεάν με την υποβολή αίτησης, για την οποία αρκεί η συμπλήρωση των αναγκαίων στοιχείων σε ειδική φόρμα στον ιστότοπο **www.et.gr**.

- Τα **ΦΕΚ σε έντυπη μορφή** διατίθενται σε μεμονωμένα φύλλα είτε απευθείας από το Τμήμα Πωλήσεων και Συνδρομητών, είτε ταχυδρομικά με την αποστολή αιτήματος παραγγελίας μέσω των ΚΕΠ, είτε με ετήσια συνδρομή μέσω του Τμήματος Πωλήσεων και Συνδρομητών. Το κόστος ενός ασπρόμαυρου ΦΕΚ από 1 έως 16 σελίδες είναι 1,00 €, αλλά για κάθε επιπλέον οκτασέλιδο (ή μέρος αυτού) προσαυξάνεται κατά 0,20 €. Το κόστος ενός έγχρωμου ΦΕΚ από 1 έως 16 σελίδες είναι 1,50 €, αλλά για κάθε επιπλέον οκτασέλιδο (ή μέρος αυτού) προσαυξάνεται κατά 0,30 €. Το τεύχος Α.Σ.Ε.Π. διατίθεται δωρεάν.

• Τρόποι αποστολής κειμένων προς δημοσίευση:

Α. Τα κείμενα προς δημοσίευση στο ΦΕΚ, από τις υπηρεσίες και τους φορείς του δημοσίου, αποστέλλονται ηλεκτρονικά στη διεύθυνση **webmaster.et@et.gr** με χρήση προηγμένης ψηφιακής υπογραφής και χρονοσήμανσης.

Β. Κατ' εξαίρεση, όσοι πολίτες δεν διαθέτουν προηγμένη ψηφιακή υπογραφή μπορούν είτε να αποστέλλουν ταχυδρομικά, είτε να καταθέτουν με εκπρόσωπό τους κείμενα προς δημοσίευση εκτυπωμένα σε χαρτί στο Τμήμα Παραλαβής και Καταχώρισης Δημοσιευμάτων.

- Πληροφορίες, σχετικά με την αποστολή/κατάθεση εγγράφων προς δημοσίευση, την ημερήσια κυκλοφορία των Φ.Ε.Κ., με την πώληση των τευχών και με τους ισχύοντες τιμοκαταλόγους για όλες τις υπηρεσίες μας, περιλαμβάνονται στον ιστότοπο (**www.et.gr**). Επίσης μέσω του ιστότοπου δίδονται πληροφορίες σχετικά με την πορεία δημοσίευσης των εγγράφων, με βάση τον Κωδικό Αριθμό Δημοσιεύματος (ΚΑΔ). Πρόκειται για τον αριθμό που εκδίδει το Εθνικό Τυπογραφείο για όλα τα κείμενα που πληρούν τις προϋποθέσεις δημοσίευσης.

2. ΕΚΤΥΠΩΤΙΚΕΣ - ΕΚΔΟΤΙΚΕΣ ΑΝΑΓΚΕΣ ΤΟΥ ΔΗΜΟΣΙΟΥ

Το Εθνικό Τυπογραφείο ανταποκρινόμενο σε αιτήματα υπηρεσιών και φορέων του δημοσίου αναλαμβάνει να σχεδιάσει και να εκτυπώσει έντυπα, φυλλάδια, βιβλία, αφίσες, μπλοκ, μηχανογραφικά έντυπα, φακέλους για κάθε χρήση, κ.ά.

Επίσης σχεδιάζει ψηφιακές εκδόσεις, λογότυπα και παράγει οπτικοακουστικό υλικό.

Ταχυδρομική Διεύθυνση: Καποδιστρίου 34, τ.κ. 10432, Αθήνα

Ιστότοπος: **www.et.gr**

ΤΗΛΕΦΩΝΙΚΟ ΚΕΝΤΡΟ: 210 5279000 - fax: 210 5279054

Πληροφορίες σχετικά με την λειτουργία του ιστότοπου: **helpdesk.et@et.gr**

ΕΞΥΠΗΡΕΤΗΣΗ ΚΟΙΝΟΥ

Πωλήσεις - Συνδρομές: (Ισόγειο, τηλ. 210 5279178 - 180)

Πληροφορίες: (Ισόγειο, Γρ. 3 και τηλεφ. κέντρο 210 5279000)

Παραλαβή Δημ. Ύλης: (Ισόγειο, τηλ. 210 5279167, 210 5279139)

Αποστολή ψηφιακά υπογεγραμμένων εγγράφων προς δημοσίευση στο ΦΕΚ: **webmaster.et@et.gr**

Ωράριο για το κοινό: Δευτέρα ως Παρασκευή: 8:00 - 13:30

Πληροφορίες για γενικό πρωτόκολλο και αλληλογραφία: **grammateia@et.gr**

Πείτε μας τη γνώμη σας,

για να βελτιώσουμε τις υπηρεσίες μας, συμπληρώνοντας την ειδική φόρμα στον ιστότοπό μας.

