

I

(Πράξεις για την ισχύ των οποίων απαιτείται δημοσίευση)

ΚΑΝΟΝΙΣΜΟΣ (ΕΚ) αριθ. 2237/2004 ΤΗΣ ΕΠΙΤΡΟΠΗΣ**της 29ης Δεκεμβρίου 2004****που τροποποιεί τον κανονισμό (ΕΚ) αριθ. 1725/2003 για την υιοθέτηση ορισμένων διεθνών λογιστικών προτύπων σύμφωνα με τον κανονισμό (ΕΚ) αριθ. 1606/2002 του Ευρωπαϊκού Κοινοβουλίου και του Συμβουλίου, όσον αφορά το ΔΛΠ 32 και τη διερμηνεία ΕΔΔΠΧΠ 1****(Κείμενο που παρουσιάζει ενδιαφέρον για τον ΕΟΧ)**

Η ΕΠΙΤΡΟΠΗ ΤΩΝ ΕΥΡΩΠΑΪΚΩΝ ΚΟΙΝΟΤΗΤΩΝ,

Έχοντας υπόψη:

τη συνθήκη για την ίδρυση της Ευρωπαϊκής Κοινότητας,

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

Εκτιμώντας τα ακόλουθα:

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

(2) Στις 17 Δεκεμβρίου 2003, το Συμβούλιο Διεθνών Λογιστικών Προτύπων (IASB - International Accounting Standard Board) δημοσίευσε το αναθεωρημένο διεθνές λογιστικό πρότυπο (ΔΛΠ) 32 Χρηματοπιστωτικά μέσα: γνωστοποίηση και παρουσίαση, στο πλαίσιο της πρωτοβουλίας του ΣΔΛΠ για την έγκαιρη βελτίωση δεκαπέντε λογιστικών προτύπων προκειμένου να χρησιμοποιηθούν από τις εταιρείες που θα υιοθετήσουν τα ΔΛΠ για πρώτη φορά το 2005. Κατά την αναθεώρηση του ΔΛΠ 32, το ΣΔΛΠ δεν επανεξέτασε τη βασική προσέγγιση που ακολουθείται στο πρότυπο αυτό. Το ΔΛΠ 32 καθορίζει θεμελιώδεις αρχές για την κατάταξη των χρηματοπιστωτικών μέσων ως υποχρεώσεις ή ως ίδια κεφάλαια. Προκειμένου να αποφασίσει εάν τα μέσα αυτά πρέπει να καταταγούν ως υποχρεώσεις ή ως ίδια κεφάλαια, η οικονομική οντότητα πρέπει να εξετάζει όλους τους όρους της σχετικής σύμβασης.

(3) Ύστερα από διμερείς συζητήσεις με εκπροσώπους του τομέα των συνεταιριστικών εταιρειών και κατόπιν σχετικού αιτήματος της Επιτροπής, το ΣΔΛΠ κάλεσε την Επιτροπή Διερμηνειών των Διεθνών Προτύπων Χρηματοοικονομικής Πληροφόρησης (ΕΔΔΠΧΠ), η οποία επικουρεί το ΣΔΛΠ, να εκπονήσει μια διερμηνεία προκειμένου να διευκολύνει την εφαρμογή του αναθεωρημένου ΔΛΠ 32. Η διερμηνεία ΕΔΔΠΧΠ 2 (Μερίδια σε συνεταιριστικές οντότητες και παρόμοια μέσα) δημοσιεύθηκε με την τελική της μορφή στις 25 Νοεμβρίου 2004. Η ημερομηνία έναρξης ισχύος της είναι ίδια με εκείνη

του ΔΛΠ 32. Η Επιτροπή θα εξετάσει τη διερμηνεία ΕΔΔΠΧΠ 2 ενόψει της υιοθέτησής της το ταχύτερο δυνατό εντός του 2005.

(4) Στις 27 Μαΐου 2004, το ΣΔΛΠ εξέδωσε τη διερμηνεία ΕΔΔΠΧΠ 1 Μεταβολές σε υφιστάμενες υποχρεώσεις θέσης εκτός λειτουργίας και αποκατάστασης και σε συναφείς υποχρεώσεις. Η διερμηνεία αυτή εξετάζει τον τρόπο με τον οποίο πρέπει να αντιμετωπίζονται λογιστικά οι μεταβολές σε υφιστάμενες υποχρεώσεις θέσης εκτός λειτουργίας και αποκατάστασης και σε συναφείς υποχρεώσεις, οι οποίες εμπίπτουν στο πεδίο εφαρμογής του ΔΛΠ 16 Ενσώματες ακινητοποιήσεις και αποτελούν αντικείμενο προβλέψεων βάσει του ΔΛΠ 37 Προβλέψεις, ενδεχόμενες υποχρεώσεις και ενδεχόμενες απαιτήσεις.

(5) Οι διαβουλευτές με τεχνικούς εμπειρογνώμονες του τομέα επιβεβαίωσαν ότι το αναθεωρημένο ΔΛΠ 32 Χρηματοπιστωτικά μέσα: γνωστοποίηση και παρουσίαση και η διερμηνεία ΕΔΔΠΧΠ 1 Μεταβολές σε υφιστάμενες υποχρεώσεις θέσης εκτός λειτουργίας και αποκατάστασης και σε συναφείς υποχρεώσεις πληρούν τα τεχνικά κριτήρια υιοθέτησης που προβλέπονται στο άρθρο 3 παράγραφος 2 του κανονισμού (ΕΚ) αριθ. 1606/2002, και ιδίως την απαίτηση να προάγουν το ευρωπαϊκό δημόσιο συμφέρον.

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

(7) Τα μέτρα που θεσπίζονται με τον παρόντα κανονισμό είναι σύμφωνα με τη γνώμη της κανονιστικής επιτροπής λογιστικών θεμάτων,

ΕΞΕΔΩΣΕ ΤΟΝ ΠΑΡΟΝΤΑ ΚΑΝΟΝΙΣΜΟ:

Άρθρο 1

Το παράρτημα του κανονισμού (ΕΚ) αριθ. 1725/2003 τροποποιείται ως ακολούθως:

1. Ενσωματώνεται το κείμενο του Διεθνούς Λογιστικού Προτύπου (ΔΛΠ) 32 Χρηματοπιστωτικά μέσα: γνωστοποίηση και παρουσίαση, το οποίο περιλαμβάνεται στο παράρτημα του παρόντος κανονισμού.

⁽¹⁾ ΕΕ L 243 της 27.9.2003, σ. 1.⁽²⁾ ΕΕ L 261 της 13.10.2003, σ. 1 κανονισμός όπως τροποποιήθηκε από τον κανονισμό (ΕΚ) αριθ. 2236/2004 (ΕΕ L 392 της 31.12.2004, σ. 1).

2. Ενσωματώνεται το κείμενο της διερμηνείας ΕΔΔΠΧΠ 1 Μεταβολές σε υφιστάμενες υποχρεώσεις θέσης εκτός λειτουργίας και αποκατάστασης και σε συναφείς υποχρεώσεις, το οποίο περιλαμβάνεται στο παράρτημα του παρόντος κανονισμού.

Άρθρο 2

Ο παρών κανονισμός αρχίζει να ισχύει την τρίτη ημέρα από τη δημοσίευσή του στην *Επίσημη Εφημερίδα της Ευρωπαϊκής Ένωσης*.

Εφαρμόζεται από την 1η Ιανουαρίου 2005 το αργότερο.

Ο παρών κανονισμός είναι δεσμευτικός ως προς όλα τα μέρη του και ισχύει άμεσα σε κάθε κράτος μέλος.

Βρυξέλλες, 29 Δεκεμβρίου 2004.

Για την Επιτροπή
Charlie McCREEVY
Μέλος της Επιτροπής

ΠΑΡΑΡΤΗΜΑ

ΔΙΕΘΝΗ ΠΡΟΤΥΠΑ ΧΡΗΜΑΤΟΟΙΚΟΝΟΜΙΚΗΣ ΠΛΗΡΟΦΟΡΗΣΗΣ

ΔΛΠ 32	Χρηματοπιστωτικά μέσα: γνωστοποίηση και παρουσίαση
ΕΔΔΠΧΠ 1	Μεταβολές σε υφιστάμενες υποχρεώσεις θέσης εκτός λειτουργίας και αποκατάστασης και σε συναφείς υποχρεώσεις

Χρηματοοικονομικά Μέσα: Γνωστοποίηση και Παρουσίαση

ΠΕΡΙΕΧΟΜΕΝΑ

	Σημεία
Σκοπός	1-3
Πεδίο εφαρμογής	4-10
Ορισμοί	11-14
Παρουσίαση	15-50
Υποχρεώσεις και ίδια κεφάλαια	15-27
Μη συμβατική υποχρέωση παράδοσης μετρητών ή άλλου χρηματοοικονομικού στοιχείου [παράγραφος 16(α)]	17-20
Διακανονισμός με τους συμμετοχικούς τίτλους της ίδιας της οντότητας [παράγραφος 16(β)]	21-24
Όροι ενδεχόμενου διακανονισμού	25
Επιλογές διακανονισμού	26-27
Σύνθετα χρηματοοικονομικά μέσα	28-32
Ίδιες μετοχές	33-34
Τόκοι, μερίσματα, ζημίες και κέρδη	35-41
Ο συμψηφισμός ενός χρηματοοικονομικού στοιχείου και μιας χρηματοοικονομικής υποχρέωσης	42-50
Γνωστοποιήσεις	51-95
Μορφή, θέση και κατηγορίες χρηματοοικονομικών μέσων	53-55
Πολιτικές διαχείρισης κινδύνου και δραστηριότητες αντιστάθμισης	56-59
Όροι, προϋποθέσεις και λογιστικές πολιτικές	60-66
Κίνδυνος επιτοκίου	67-75
Πιστωτικός κίνδυνος	76-85
Εύλογη αξία	86-93
Άλλες γνωστοποιήσεις	94-94
Διαγραφή	94
Εξασφαλίσεις	94
Σύνθετα χρηματοοικονομικά μέσα με πολλαπλά ενσωματωμένα παράγωγα	94
Χρηματοοικονομικά περιουσιακά στοιχεία και υποχρεώσεις αποτιμώμενες στην εύλογη αξία μέσω των αποτελεσμάτων	94
Επανακατάταξη	94
Κατάσταση λογαριασμού αποτελεσμάτων και καθαρή θέση	94
Απομείωση αξίας	94
Ανεξόφλητα χρέη και αιτητήσεις	94
Ημερομηνία έναρξης Ισχύος	96-97
Ανάκληση άλλων ανακοινώσεων	98-100

Το παρόν Πρότυπο αντικαθιστά το ΔΛΠ 32 (αναθεωρημένο 2000) Χρηματοοικονομικά Μέσα: Γνωστοποίηση και Παρουσίαση και θα πρέπει να εφαρμόζεται για ετήσιες λογιστικές περιόδους που ξεκινούν την ή μετά την 1^η Ιανουαρίου 2005. Η νωρίτερη εφαρμογή επιτρέπεται.

ΣΚΟΠΟΣ

1. Ο σκοπός του παρόντος Προτύπου είναι να ενισχύσει την κατανόηση των χρηστών των οικονομικών καταστάσεων για τη σπουδαιότητα των χρηματοοικονομικών μέσων αναφορικά με την οικονομική θέση, την απόδοση και τις ταμιακές ροές μιας οντότητας.
2. Το Πρότυπο αυτό περιλαμβάνει τις απαιτήσεις για την παρουσίαση των χρηματοοικονομικών μέσων και προσδιορίζει τις σχετικές πληροφορίες που πρέπει να γνωστοποιούνται. Ως προς το σκέλος της Παρουσίασης, το Πρότυπο, ασχολείται με την κατάταξη των χρηματοοικονομικών μέσων από την προοπτική του εκδότη, ως χρηματοοικονομικά περιουσιακά στοιχεία, χρηματοοικονομικές υποχρεώσεις και συμμετοχικούς τίτλους και την κατάταξη των σχετικών τόκων, μερισμάτων, ζημιών και κερδών και τις συνθήκες υπό τις οποίες τα χρηματοοικονομικά περιουσιακά στοιχεία και υποχρεώσεις πρέπει να συμψηφίζονται. Ως προς το σκέλος της Γνωστοποίησης, το Πρότυπο απαιτεί τη γνωστοποίηση των πληροφοριών σχετικά με τους παράγοντες που επηρεάζουν τα ποσά, το χρονοδιάγραμμα και τη βεβαιότητα των μελλοντικών ταμιακών ροών μιας οντότητας που αφορούν στα χρηματοοικονομικά μέσα, καθώς και στις λογιστικές πολιτικές που εφαρμόστηκαν για αυτά. Επιπλέον, το Πρότυπο ενθαρρύνει την από μέρους της οντότητας γνωστοποίηση πληροφοριών σχετικά με το είδος και την έκταση της χρήσης των χρηματοοικονομικών μέσων από την οντότητα, τους επιχειρηματικούς σκοπούς που αυτά εξυπηρετούν, τους κινδύνους που συνδέονται με αυτά και την πολιτική της διοίκησης για τον έλεγχο αυτών των κινδύνων.
3. Οι αρχές του παρόντος Προτύπου συμπληρώνουν τις αρχές για την αναγνώριση και επιμέτρηση των χρηματοοικονομικών περιουσιακών στοιχείων και των χρηματοοικονομικών υποχρεώσεων του ΔΛΠ 39 Χρηματοοικονομικά Μέσα: Αναγνώριση και Επιμέτρηση.

ΠΕΔΙΟ ΕΦΑΡΜΟΓΗΣ

4. Το παρόν Πρότυπο πρέπει να εφαρμόζεται από όλες τις οντότητες και για όλα τα χρηματοοικονομικά μέσα εκτός από:
 - (α) εκείνες τις συμμετοχές σε θυγατρικές, συγγενείς εταιρίες και κοινοπραξίες που αντιμετωπίζονται λογιστικά σύμφωνα με το ΔΛΠ 27 Ενοποιημένες και Ιδιαίτερες Οικονομικές Καταστάσεις, ΔΛΠ 28 Επενδύσεις σε Συγγενείς Επιχειρήσεις ή ΔΛΠ 31 Δικαιώματα σε Κοινοπραξίες. Ωστόσο, οι οντότητες θα εφαρμόζουν το παρόν Πρότυπο σε συμμετοχή σε θυγατρική ή συγγενή εταιρία ή σε κοινοπραξία που σύμφωνα με το ΔΛΠ 27, το ΔΛΠ 28 ή το ΔΛΠ 31 αντιμετωπίζεται λογιστικά σύμφωνα με το ΔΛΠ 39: Χρηματοοικονομικά Μέσα: Αναγνώριση και Επιμέτρηση. Στις περιπτώσεις αυτές, θα εφαρμόζονται οι απαιτήσεις γνωστοποίησης των ΔΛΠ 27, ΔΛΠ 28 και ΔΛΠ 31 πλέον εκείνων που ορίζονται στο παρόν Πρότυπο. Οι οντότητες θα εφαρμόζουν επίσης το Πρότυπο αυτό σε όλα τα παράγωγα που αφορούν συμμετοχές σε θυγατρικές, συγγενείς εταιρίες ή κοινοπραξίες.
 - (β) δικαιώματα και υποχρεώσεις του εργοδότη σύμφωνα με προγράμματα παροχών σε εργαζομένους στα οποία εφαρμόζεται το ΔΛΠ 19 Παροχές σε Εργαζομένους.
 - (γ) δικαιώματα και υποχρεώσεις που απορρέουν από ασφαλιστικές συμβάσεις. Όμως, οι οντότητες θα εφαρμόσουν το Πρότυπο αυτό σε χρηματοοικονομικά μέσα που έχουν τη μορφή ασφαλιστικής (ή αντασφαλιστικής) σύμβασης όπως περιγράφεται στην παράγραφο 6, αλλά που κυρίως αφορά τη μεταφορά του χρηματοοικονομικού κινδύνου που περιγράφεται στην παράγραφο 52. Επιπρόσθετα, οι οντότητες θα εφαρμόσουν το Πρότυπο σε παράγωγα που ενσωματώνονται σε ασφαλιστικές συμβάσεις (βλέπει τις παραγράφους 10-13 του ΔΛΠ 39).

IAS 32

(δ) **συμβάσεις για ενδεχόμενη αντιπαροχή σε μία συνένωση επιχειρήσεων (βλέπε παραγράφους 65-67 του ΔΛΠ 22 Συνενώσεις Επιχειρήσεων).** Η εξαίρεση αυτή αφορά μόνο τον αποκτώντα.

(ε) **συμβάσεις που απαιτούν την καταβολή χρημάτων με βάση κλιματολογικές, γεωλογικές ή άλλες φυσικές μεταβλητές (βλέπε παράγραφο ΟΕΙ του ΔΛΠ 39)** Όμως, το παρόν Πρότυπο θα εφαρμόζεται σε άλλους τύπους παραγώγων που ενσωματώνονται σε τέτοια συμβόλαια (για παράδειγμα, αν μία ανταλλαγή επιτοκίων εξαρτάται από κάποια κλιματολογική μεταβλητή όπως τις ημέρες που η θερμοκρασία υπερβαίνει κάποιους βαθμούς Κελσίου, η συνιστώσα της ανταλλαγής επιτοκίων είναι ενσωματωμένο παράγωγο που εμπίπτει στο πεδίο εφαρμογής του παρόντος Προτύπου – βλέπε παραγράφους 10-13 του ΔΛΠ 39).

5. Το Πρότυπο εφαρμόζεται σε αναγνωρισμένα και μη αναγνωρισμένα χρηματοοικονομικά μέσα. Στα αναγνωρισμένα χρηματοοικονομικά μέσα συμπεριλαμβάνονται συμμετοχικοί τίτλοι που έχει εκδώσει η οντότητα και χρηματοοικονομικά περιουσιακά στοιχεία και χρηματοοικονομικές υποχρεώσεις που εμπίπτουν στο πεδίο εφαρμογής του ΔΛΠ 39. Στα μη αναγνωρισμένα χρηματοοικονομικά μέσα περιλαμβάνονται κάποια χρηματοοικονομικά μέσα που, αν και δεν εμπίπτουν στο πεδίο εφαρμογής του ΔΛΠ 39, εμπίπτουν στο πεδίο εφαρμογής του παρόντος Προτύπου (όπως κάποιες δανειακές δεσμεύσεις).

6. Για τους σκοπούς αυτού του Προτύπου, ασφαλιστική σύμβαση είναι μία σύμβαση, που εκδίδει τον ασφαλιστή σε συγκεκριμένου κινδύνους ζημίας από γεγονότα ή καταστάσεις που επέρχονται ή καθίστανται γνωστά μέσα σε καθορισμένη περίοδο, περιλαμβανομένου του θανάτου (ή στην περίπτωση σύνταξης, της επιβίωσης του δικαιούχου), της ασθένειας, της ανικανότητας, της ζημίας ακινήτου, της βλάβης τρίτων μερών και της διακοπής εργασιών. Οι διατάξεις του παρόντος Προτύπου εφαρμόζονται, όταν ένα χρηματοοικονομικό μέσο λαμβάνει τη μορφή ασφαλιστικής σύμβασης, αλλά το οποίο αφορά κυρίως τη μεταβίβαση χρηματοοικονομικών κινδύνων (βλέπε παράγραφο 52), όπως για παράδειγμα, μερικοί τύποι συμβάσεων οικονομικής ανασφάλισης και εγγυημένων επενδύσεων, που εκδίδονται από ασφαλιστικές και άλλες οντότητες. Οι οντότητες που έχουν υποχρεώσεις από ασφαλιστήρια συμβόλαια, ενθαρρύνονται να εξετάζουν τη σκοπιμότητα εφαρμογής των διατάξεων του παρόντος Προτύπου για την παρουσίαση και τη γνωστοποίηση πληροφοριών σχετικών με τέτοιες υποχρεώσεις.

7. Άλλα Πρότυπα, που αφορούν συγκεκριμένους τύπους χρηματοοικονομικών μέσων, περιέχουν πρόσθετες απαιτήσεις παρουσίασης και γνωστοποίησης. Για παράδειγμα, το ΔΛΠ 17 Μισθώσεις και το ΔΛΠ 26 Λογιστικός Χειρισμός και Παρουσίαση των Προγραμμάτων Εξόδου από την Υπηρεσία, ενσωματώνουν ειδικές απαιτήσεις γνωστοποιήσεων, που αφορούν στις χρηματοδοτικές μισθώσεις και στις επενδύσεις του προγράμματος παροχών αποχώρησης από την υπηρεσία, αντίστοιχα. Επίσης, μερικές ρυθμίσεις άλλων Προτύπων, ιδιαίτερα αυτές που περιλαμβάνονται στο ΔΛΠ 30 Γνωστοποιήσεις στις Οικονομικές Καταστάσεις των Τραπεζών και των Ομοίων Χρηματοπιστωτικών Ιδρυμάτων, εφαρμόζονται σε χρηματοοικονομικά μέσα.

8. **Το παρόν Πρότυπο θα εφαρμόζεται στα συμβόλαια αγοράς ή πώλησης μη χρηματοοικονομικών στοιχείων που μπορεί να διακανονιστούν συμψηφιστικά τοις μετρητοίς ή με άλλο χρηματοοικονομικό μέσο, η με την ανταλλαγή χρηματοοικονομικών μέσων, ως αν τα συμβόλαια ήσαν χρηματοοικονομικά μέσα, με την εξαίρεση συμβολαίων που συνήφθησαν και συνεχίζουν να κατέχονται για την παραλαβή ή την παράδοση μη χρηματοοικονομικού στοιχείου σύμφωνα με τις αναμενόμενες απαιτήσεις της οντότητας για την αγορά, πώληση ή χρήση.**

9. Υπάρχουν διάφοροι τρόποι με τους οποίους ένα συμβόλαιο αγοράς ή πώλησης μη χρηματοοικονομικού στοιχείου μπορεί να διακανονιστεί συμψηφιστικά τοις μετρητοίς ή με άλλο χρηματοοικονομικό μέσο ή με την ανταλλαγή χρηματοοικονομικών μέσων. Σε αυτούς περιλαμβάνονται, μεταξύ άλλων:

(α) όταν οι όροι του συμβολαίου επιτρέπουν σε οποιοδήποτε μέρος να διακανονίσει συμψηφιστικά τοις μετρητοίς ή με άλλο χρηματοοικονομικό μέσο ή με την ανταλλαγή χρηματοοικονομικών μέσων,

(β) όταν η δυνατότητα συμψηφιστικού διακανονισμού τοις μετρητοίς ή με άλλο χρηματοοικονομικό μέσο ή με την ανταλλαγή χρηματοοικονομικών μέσων δεν αναφέρεται ρητά στους όρους της σύμβασης, αλλά η οντότητα έχει την πρακτική να διακανονίζει παρόμοιες συμβάσεις συμψηφιστικά τοις μετρητοίς ή με άλλο χρηματοοικονομικό μέσο ή με την ανταλλαγή χρηματοοικονομικών μέσων (είτε με τον αντισυμβαλλόμενο, συνάπτοντας συμβόλαια συμψηφισμού είτε πωλώντας τη σύμβαση πριν την άσκηση ή την εκπνοή της),

(γ) όταν, για παρόμοιες συμβάσεις, η οντότητα συνήθίζει να παραλαμβάνει το υποκείμενο και να το πωλεί σε μικρό διάστημα από την παραλαβή με κύριο σκοπό το κέρδος από βραχυχρόνιες διακυμάνσεις στην τιμή ή στο περιθώριο κέρδος του διαπραγματευτή

και

(δ) όταν το μη χρηματοοικονομικό στοιχείο που είναι το αντικείμενο της σύμβασης είναι άμεσα μετατρέψιμο σε μετρητά.

Μία σύμβαση στο οποίο εφαρμόζεται η (β) ή η (γ) δεν συνάπτεται για το σκοπό της παραλαβής και της παράδοσης του μη χρηματοοικονομικού στοιχείου σύμφωνα με αναμενόμενες απαιτήσεις της οντότητας για τη αγορά, πώληση ή χρήση και συνεπώς, εμπίπτει στο πεδίο εφαρμογής του παρόντος Προτύπου. Άλλες συμβάσεις στις οποίες εφαρμόζεται η παράγραφος 8 αξιολογούνται ώστε να προσδιοριστεί αν συνήφθησαν και συνεχίζουν να κατέχονται για το σκοπό της παραλαβής και της παράδοσης του μη χρηματοοικονομικού στοιχείου σύμφωνα με τις αναμενόμενες απαιτήσεις της οντότητας για τη αγορά, πώληση ή χρήση και συνεπώς, αν εμπίπτουν στο πεδίο εφαρμογής του παρόντος Προτύπου.

10. Ένα πωληθέν δικαίωμα προαίρεσης για την αγορά ή πώληση μη χρηματοοικονομικού στοιχείου που μπορεί να διακανονιστεί συμφωνηστικά τοις μετρητοίς ή με άλλο χρηματοοικονομικό μέσω ή με την ανταλλαγή χρηματοοικονομικών μέσων, σύμφωνα με την παράγραφο 9(α) ή (δ) εμπίπτει στο πεδίο εφαρμογής του παρόντος Προτύπου. Τέτοιο συμβόλαιο δεν μπορεί να συνταχθεί για το σκοπό της παραλαβής και της παράδοσης του μη χρηματοοικονομικού στοιχείου σύμφωνα με τις αναμενόμενες απαιτήσεις της οντότητας για τη αγορά, πώληση ή χρήση.

ΟΡΙΣΜΟΙ (βλέπει επίσης τις παραγράφους ΟΕ3-ΟΕ24)

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

Χρηματοοικονομικό Μέσο είναι κάθε σύμβαση που δημιουργεί ταυτόχρονα ένα χρηματοοικονομικό περιουσιακό στοιχείο για μία οντότητα και μια χρηματοοικονομική υποχρέωση ή συμμετοχικό τίτλο για μία άλλη οντότητα.

Χρηματοοικονομικό περιουσιακό στοιχείο είναι κάθε περιουσιακό στοιχείο που αφορά:

(α) ταμιακά διαθέσιμα,

(β) συμμετοχικό τίτλο άλλης οντότητας,

(γ) συμβατικό δικαίωμα:

- (i) για παραλαβή μετρητών ή άλλου χρηματοοικονομικού περιουσιακού στοιχείου από μια άλλη οντότητα

ή

- (ii) για την ανταλλαγή χρηματοοικονομικών στοιχείων ή υποχρεώσεων με μία άλλη οντότητα υπό όρους δυνητικά ευνοϊκούς για την οντότητα

ή

- (δ) συμβόλαιο που δύναται να ή θα διακανονιστεί με τους συμμετοχικούς τίτλους της ίδιας της οντότητας και είναι:

- (i) μη παράγωγο για το οποίο η οντότητα υποχρεούται ή μπορεί να υποχρεούται να λάβει μεταβλητή ποσότητα των ιδίων συμμετοχικών τίτλων της οντότητας

ή

- (ii) παράγωγο που θα ή μπορεί να διακανονιστεί εκτός από την ανταλλαγή συγκεκριμένου ποσού μετρητών ή άλλου χρηματοοικονομικού στοιχείου με συγκεκριμένη ποσότητα ιδίων συμμετοχικών τίτλων της οντότητας. Για το σκοπό αυτό στους ίδιους συμμετοχικούς τίτλους της οντότητας δεν συμπεριλαμβάνονται μέσα τα οποία είναι τα ίδια συμβόλαια για τη μελλοντική παραλαβή ή παράδοση των ιδίων συμμετοχικών τίτλων της οντότητας.

IAS 32

Χρηματοοικονομική υποχρέωση είναι κάθε υποχρέωση που αφορά:

(α) συμβατικό δικαίωμα:

(i) για παράδοση μετρητών ή άλλου χρηματοοικονομικού περιουσιακού στοιχείου σε μια άλλη οντότητα

ή

(ii) την ανταλλαγή χρηματοοικονομικών στοιχείων ή υποχρεώσεων με μία άλλη οντότητα υπό όρους δυνητικά δυσμενείς για την οντότητα

ή

(β) συμβόλαιο που δύναται να ή θα διακανονιστεί με τους συμμετοχικούς τίτλους της ίδιας της οντότητας και είναι:

(i) μη παράγωγο για το οποίο η οντότητα υποχρεούται ή μπορεί να υποχρεούται να παραδώσει μεταβλητή ποσότητα των ιδίων συμμετοχικών τίτλων της οντότητας

ή

(ii) παράγωγο που θα ή μπορεί να διακανονιστεί εκτός από την ανταλλαγή συγκεκριμένου ποσού μετρητών ή άλλου χρηματοοικονομικού περιουσιακού στοιχείου με συγκεκριμένη ποσότητα των ιδίων συμμετοχικών τίτλων της οντότητας. Για το σκοπό αυτό στους ίδιους συμμετοχικούς τίτλους της οντότητας δεν συμπεριλαμβάνονται μέσα τα οποία είναι τα ίδια συμβόλαια για τη μελλοντική παραλαβή ή παράδοση των ιδίων συμμετοχικών τίτλων της οντότητας.

Συμμετοχικός τίτλος είναι κάθε σύμβαση που αποδεικνύει ένα δικαίωμα στο υπόλοιπο που απομένει, εάν, από τα περιουσιακά στοιχεία μιας οντότητας αφαιρεθούν οι υποχρεώσεις της.

Εύλογη αξία εύλογη αξία είναι το ποσό με το οποίον ένα περιουσιακό στοιχείο θα μπορούσε να ανταλλαγεί ή μια υποχρέωση να διακανονισθεί μεταξύ δύο μερών που ενεργούν με τη θέλησή τους και με πλήρη γνώση των συνθηκών της αγοράς σε μια συναλλαγή σε καθαρά εμπορική βάση.

12. Δίδεται ορισμός των ακόλουθων ορών στην παράγραφο 9 του ΔΛΠ 39 που χρησιμοποιούνται σε αυτό το Πρότυπο με τις έννοιες που καθορίζονται στο ΔΛΠ 39.

- αποσβεσμένο κόστος ενός χρηματοοικονομικού περιουσιακού στοιχείου ή χρηματοοικονομικής υποχρέωσης
- διαθέσιμα προς πώληση χρηματοοικονομικά περιουσιακά στοιχεία
- διαγραφή/διακοπή/παύση της αναγνώρισης
- παράγωγο
- μέθοδος του πραγματικού επιτοκίου
- χρηματοοικονομικό περιουσιακό στοιχείο αποτιμώμενο στην εύλογη αξία μέσω των αποτελεσμάτων
- Βέβαιη (ανέκκλητη) δέσμευση αγοράς
- προσδοκώμενη συναλλαγή
- αποτελεσματικότητα αντιστάθμισης
- αντισταθμιζόμενο στοιχείο
- μέσο αντιστάθμισης
- διακρατούμενες μέχρι τη λήξη επενδύσεις

- δάνεια και απαιτήσεις
 - σύμβαση κανονικής αγοράς ή πώλησης
 - κόστη συναλλαγής.
13. Σε αυτό το Πρότυπο, οι όροι «σύμβαση» και «συμβατικός» παραπέμπουν σε μία συμφωνία μεταξύ δύο ή περισσότερων μερών, που έχει σαφείς οικονομικές συνέπειες, τις οποίες τα μέλη έχουν μικρή ή καμία, διακριτική ευχέρεια να αποφύγουν, επειδή συνήθως η συμφωνία είναι εκτελεστή κατά το νόμο. Οι συμβάσεις και, συνεπώς, τα χρηματοοικονομικά μέσα, μπορούν να λάβουν ποικίλες μορφές και δεν απαιτείται να είναι γραπτές.
14. Στο παρόν Πρότυπο, η λέξη «οντότητα» περιλαμβάνει φυσικά πρόσωπα, προσωπικές εταιρίες, νομικά πρόσωπα και κρατικούς οργανισμούς.

ΠΑΡΟΥΣΙΑΣΗ

Υποχρεώσεις και Ίδια Κεφάλαια (βλέπε επίσης τις παραγράφους ΟΕ25-ΟΕ29)

15. **Ο εκδότης ενός χρηματοοικονομικού μέσου θα εντάσσει, κατά την αρχική αναγνώριση, το όλον ή τα μέρη από τα οποία αποτελείται, στις υποχρεώσεις, στα ίδια κεφάλαια ή στους συμμετοχικούς τίτλους, σύμφωνα με την ουσία της σχετικής συμβάσεως και τους ορισμούς του χρηματοοικονομικής υποχρέωσης, του χρηματοοικονομικού περιουσιακού στοιχείου και του συμμετοχικού τίτλου.**
16. Όταν ο εκδότης εφαρμόζει τους ορισμούς της παραγράφου 11 για να προσδιορίσει αν ένα χρηματοοικονομικό μέσο είναι συμμετοχικός τίτλος μάλλον παρά χρηματοοικονομική υποχρέωση, το μέσο είναι συμμετοχικός τίτλος εφόσον και μόνον εφόσον αμφότεροι οι όροι (α) και (β) που ακολουθούν πληρούνται.
- (α) Το μέσο δεν συμπεριλαμβάνει καμία συμβατική υποχρέωση:
- (i) για παράδοση μετρητών ή άλλου χρηματοοικονομικού περιουσιακού στοιχείου σε μια άλλη οντότητα
 - ή
 - (ii) για την ανταλλαγή χρηματοοικονομικών στοιχείων ή υποχρεώσεων με μία άλλη οντότητα υπό όρους δυνητικά δυσμενείς για τον εκδότη.
- (β) Αν το μέσο δύναται να ή θα διακανονιστεί με τους ίδιους συμμετοχικούς τίτλους του εκδότη, είναι:
- (i) μη παράγωγο το οποίο δεν περιλαμβάνει καμία υποχρέωση η οντότητα να παραδώσει μεταβλητή ποσότητα των ιδίων συμμετοχικών τίτλων της
 - ή
 - (ii) παράγωγο που μπορεί να διακανονιστεί μόνον από τον εκδότη με την ανταλλαγή συγκεκριμένου ποσού μετρητών ή άλλου χρηματοοικονομικού περιουσιακού στοιχείου με συγκεκριμένη ποσότητα των ιδίων συμμετοχικών τίτλων της οντότητας. Για τον σκοπό αυτό στους ίδιους συμμετοχικούς τίτλους του εκδότη δεν συμπεριλαμβάνονται μέσα τα οποία είναι τα ίδια συμβόλαια για τη μελλοντική παραλαβή ή παράδοση των ιδίων συμμετοχικών τίτλων του εκδότη.

Μία συμβατική υποχρέωση, συμπεριλαμβανομένης εκείνης που απορρέει από παράγωγο χρηματοοικονομικό μέσο, που μπορεί ή θα καταλήξει στη μελλοντική παραλαβή ή παράδοση των ιδίων συμμετοχικών τίτλων του εκδότη, αλλά που δεν πληροί τους όρους (α) και (β) ανωτέρω δεν είναι συμμετοχικός τίτλος.

IAS 32

Μη συμβατική υποχρέωση παράδοσης μετρητών ή άλλου χρηματοοικονομικού στοιχείου (παράγραφος 16(α))

17. Η ειδοποιός διαφορά της χρηματοοικονομικής υποχρέωσης από το συμμετοχικό τίτλο είναι η ύπαρξη συμβατικής δέσμευσης ενός εκ των συμβαλλομένων του χρηματοοικονομικού μέσου (του εκδότη) να παραδώσει στον άλλον συμβαλλόμενο (τον κάτοχο) μετρητά ή άλλο χρηματοοικονομικό περιουσιακό στοιχείο ή να ανταλλάξει χρηματοοικονομικά περιουσιακά στοιχεία ή υποχρεώσεις με τον κάτοχο με όρους που είναι δυνητικάδυσμενείς για τον εκδότη. Μολονότι ο κάτοχος ενός συμμετοχικού τίτλου ενδέχεται να δικαιούται κατ' αναλογία μερίδιο μερισμάτων ή άλλων διανομών των ιδίων κεφαλαίων, ο εκδότης δεν έχει συμβατική υποχρέωση να προβεί σε τέτοιου είδους διανομές, επειδή δεν μπορεί να απαιτηθεί από αυτόν να παραδώσει μετρητά ή άλλο χρηματοοικονομικό στοιχείο σε άλλον συμβαλλόμενο.
18. Η κατάταξη ενός χρηματοοικονομικού μέσου στον ισολογισμό της οντότητας διέπεται από την ουσία του μέσου και όχι τη νομική μορφή του. Η ουσία και η νομική μορφή συνήθως συμπίπτουν, αλλά αυτό δεν ισχύει πάντα. Μερικά χρηματοοικονομικά μέσα λαμβάνουν τη νομική μορφή συμμετοχικού τίτλου, αλλά είναι στην ουσία υποχρεώσεις ενώ άλλα μέσα μπορεί να συνδυάζουν χαρακτηριστικά συμμετοχικών τίτλων και χρηματοοικονομικών υποχρεώσεων. Για παράδειγμα:
 - (α) μία προνομιούχος μετοχή που προβλέπει την υποχρεωτική εξόφληση από τον εκδότη, έναντι συγκεκριμένου ή προσδιοριστέου ποσού σε καθορισμένη ή προσδιοριστέα μελλοντική ημερομηνία ή που παρέχει στον κάτοχο το δικαίωμα να απαιτήσει από τον εκδότη την εξόφληση του μέσου σε ή μετά από συγκεκριμένη ημερομηνία έναντι συγκεκριμένου ή προσδιοριστέου ποσού, είναι χρηματοοικονομική υποχρέωση.
 - (β) χρηματοοικονομικό μέσο που δίδει στον κάτοχο το δικαίωμα να το πωλήσει στον εκδότη έναντι μετρητών ή άλλου χρηματοοικονομικού στοιχείου (ένα διαθέσιμο από τον κάτοχο ή «puttable» μέσο για το οποίο ο κλάτοχος έχει το δικαίωμα να απαιτήσει από τον εκδότη να εξαγοράσει το χρηματοοικονομικό αυτό στοιχείο πριν τη λήξη του) είναι χρηματοοικονομική υποχρέωση. Αυτό ισχύει ακόμα και όταν το ποσό των μετρητών ή των άλλων χρηματοοικονομικών μέσων προσδιορίζεται βάσει κάποιου δείκτη ή άλλου στοιχείου που έχει τη δυνατότητα να αυξηθεί ή να μειωθεί ή όταν η νομική μορφή του διαθέσιμου από τον κάτοχο μέσου δίνει στον τελευταίο υπολειμματικό δικαίωμα στα περιουσιακά στοιχεία του εκδότη. Η ύπαρξη δικαιώματος προαίρεσης που δίδει στον κάτοχο το δικαίωμα να πωλήσει το μέσο στον εκδότη έναντι μετρητών ή άλλου χρηματοοικονομικού περιουσιακού στοιχείου σημαίνει ότι το διαθέσιμο μέσο ανταποκρίνεται στον ορισμό της χρηματοοικονομικής υποχρέωσης. Για παράδειγμα, οι συλλογικές επενδύσεις ανοικτού τύπου, οι καταπιστευματικές επενδυτικές μονάδες (unit trusts), οι συνεταιρισμοί και κάποιες συλλογικές οντότητες μπορούν να παράσχουν το δικαίωμα στους μεριδιούχους τους να εξαργυρώσουν τα δικαιώματά τους ανά πάσα στιγμή έναντι μετρητών που ισούνται με το αναλογικό μερίδιό τους επί της αξίας του ενεργητικού του εκδότη. Ωστόσο, η κατάταξη ως χρηματοοικονομική υποχρέωση δεν αποκλείει τη χρήση περιγραφών όπως «καθαρή αξία ενεργητικού που αναλογεί σε μεριδιούχους» και «μεταβολή καθαρής αξίας ενεργητικού που αναλογεί σε μεριδιούχους» στην όψη των οικονομικών καταστάσεων οντότητας που δεν έχει μετοχικό κεφάλαιο (όπως κάποια αμοιβαία κεφάλαια και κάποιες καταπιστευματικές μονάδες, βλέπε Επεξηγηματικό Παράδειγμα 7) ή τη χρήση επιπρόσθετης γνωστοποίησης που δείχνει ότι τα συνολικά δικαιώματα των μελών περιλαμβάνουν στοιχεία όπως αποθεματικά που ανταποκρίνονται στον ορισμό και συμμετοχικών τίτλων και διαθέσιμων (puttable) μέσων που δεν τον πληρούν (Βλέπε Επεξηγηματικό Παράδειγμα 8).
19. Αν η οντότητα δεν έχει άνευ όρων δικαίωμα να αποφύγει την παράδοση μετρητών ή άλλου χρηματοοικονομικού μέσου για τον διακανονισμό μιας συμβατικής υποχρέωσης, η υποχρέωση ανταποκρίνεται στον ορισμό της χρηματοοικονομικής υποχρέωσης. Για παράδειγμα:
 - (α) περιορισμός της οντότητας στην εκπλήρωση μιας συμβατικής υποχρέωσης, όπως η έλλειψη πρόσβασης σε ξένο νόμισμα ή η ανάγκη να ληφθεί έγκριση της πληρωμής από μία εποπτική αρχή, δεν αναιρεί τη συμβατική υποχρέωση της οντότητας ή το συμβατικό δικαίωμα του κατόχου, που πηγάζει από το χρηματοοικονομικό μέσο.
 - (β) μία συμβατική υποχρέωση που εξαρτάται από την άσκηση του δικαιώματος εξαργύρωσης από τον αντισυμβαλλόμενο αποτελεί χρηματοοικονομική επειδή η οντότητα δεν έχει το άνευ όρων δικαίωμα να αποφύγει την παράδοση μετρητών ή άλλου χρηματοοικονομικού στοιχείου.
20. Ένα χρηματοοικονομικό μέσο που δεν επιβάλει ρητά συμβατική υποχρέωση για την παράδοση μετρητών ή άλλου χρηματοοικονομικού στοιχείου, μπορεί να την επιβάλλει έμμεσα, μέσω των όρων και προϋποθέσεων της. Για παράδειγμα:
 - (α) το χρηματοοικονομικό μέσο μπορεί να περιέχει μία μη χρηματοοικονομική υποχρέωση που πρέπει να διακανονιστεί εφόσον και μόνον εφόσον η οντότητα δεν προβεί σε διανομές ή δεν εξαργυρώσει το μέσο. Αν η οντότητα μπορεί να αποφύγει τη μεταφορά μετρητών ή άλλου χρηματοοικονομικού στοιχείου μόνο με το διακανονισμό της μη χρηματοοικονομικής υποχρέωσης, το χρηματοοικονομικό μέσο είναι χρηματοοικονομική υποχρέωση.

- (β) ένα χρηματοοικονομικό μέσο είναι χρηματοοικονομική υποχρέωση μόνον εάν προβλέπει ότι κατά το διακανονισμό η οντότητα θα παραδώσει είτε:
- (i) μετρητά ή άλλο χρηματοοικονομικό περιουσιακό στοιχείο είτε
 - (ii) τις ίδιες της τις μετοχές ή αξία των οποίων προσδιορίζεται ώστε να υπερβαίνει σε σημαντικό βαθμό την αξία των μετρητών ή του άλλου χρηματοοικονομικού περιουσιακού στοιχείου.

Αν και η οντότητα δεν έχει ρητή συμβατική υποχρέωση να παραδώσει μετρητά ή άλλο χρηματοοικονομικό μέσο, η αξία της επιλογής του διακανονισμού με μετοχές είναι τέτοια που η οντότητα θα διακανονίσει τοις μετρητοίς. Σε κάθε περίπτωση, ο κάτοχος έχει στην ουσία λάβει εγγύηση ότι θα παραλάβει κάποιο ποσό που ισοδυναμεί τουλάχιστον με την επιλογή του διακανονισμού τοις μετρητοίς (βλέπε παράγραφο 21).

Διακανονισμός με τους συμμετοχικούς τίτλους της ίδιας της οντότητας (παράγραφος 16(β))

21. Μία σύμβαση δεν είναι συμμετοχικός τίτλος μόνον επειδή μπορεί να καταλήξει στην παράδοση ή την παραλαβή των συμμετοχικών τίτλων της ίδιας της οντότητας. Η οντότητα μπορεί να έχει συμβατικό δικαίωμα ή υποχρέωση να λάβει ή να παραδώσει μία ποσότητα των ιδίων της μετοχών ή άλλων συμμετοχικών τίτλων που ποικίλλει ώστε η εύλογη αξία των συμμετοχικών τίτλων της ίδιας της οντότητας που θα ληφθούν ή θα παραδοθούν να ισούται με την αξία της συμβατικής υποχρέωσης ή του συμβατικού δικαιώματος. Τέτοιο συμβατικό δικαίωμα ή συμβατική υποχρέωση μπορεί να είναι για καθορισμένο ποσό ή ποσό που κυμαίνεται μερικώς ή πλήρως ανταποκρινόμενο στις μεταβολές κάποιας μεταβλητής εκτός των τιμών της αγοράς ή των συμμετοχικών τίτλων της ίδιας της οντότητας (π.χ., ένα επιτόκιο, μία τιμή αγαθού ή μία τιμή χρηματοοικονομικού μέσου). Δύο παραδείγματα είναι (α) συμβόλαιο παράδοσης συμμετοχικών τίτλων της ίδιας της οντότητας η αξία των οποίων ισούται με NM 100 (*) και (β) σύμβαση για την παράδοση συμμετοχικών τίτλων της οντότητας η αξία των οποίων ισούται με 100 συγκιές χρυσό. Τέτοια σύμβαση είναι χρηματοοικονομική υποχρέωση της οντότητας έστω και αν η οντότητα πρέπει ή μπορεί να τη διακανονίσει με την παράδοση των ιδίων της συμμετοχικών τίτλων. Δεν είναι χρηματοοικονομικό μέσο επειδή η οντότητα χρησιμοποιεί μεταβλητό αριθμό των ιδίων της συμμετοχικών τίτλων ως μέσο διακανονισμού της σύμβασης. Κατά συνέπεια, η σύμβαση δεν αποδεικνύει υπολειμματικό δικαίωμα επί των περιουσιακών στοιχείων της οντότητας, μετά την αφαίρεση όλων των υποχρεώσεων της.
22. Σύμβαση που θα διακανονιστεί μόνο από την οντότητα (με τη λήψη ή) την παράδοση συγκεκριμένου ποσού των ιδίων της συμμετοχικών τίτλων έναντι συγκεκριμένου ποσού μετρητών ή άλλου χρηματοοικονομικού περιουσιακού στοιχείου είναι συμμετοχικός τίτλος. Για παράδειγμα, ένα εκδοθέν δικαίωμα προαίρεσης αγοράς μετοχών που παρέχει στον αντισυμβαλλόμενο το δικαίωμα να αγοράσει ένα συγκεκριμένο αριθμό των μετοχών της οντότητας έναντι συγκεκριμένης τιμής ή έναντι ενός δηλωμένου συγκεκριμένου κεφαλαίου ενός ομολόγου, είναι συμμετοχικός τίτλος. Μεταβολές στην εύλογη αξία μίας σύμβασης που απορρέουν από διακυμάνσεις στα επιτόκια της αγοράς που δεν επηρεάζουν το ύψος των μετρητών ή των χρηματοοικονομικών περιουσιακών στοιχείων που θα καταβληθούν ή θα ληφθούν ή τον αριθμό των συμμετοχικών τίτλων που θα ληφθούν ή θα παραδοθούν με τον διακανονισμό της σύμβασης, δεν αποκλείουν τον χαρακτηρισμό της σύμβασης ως συμμετοχικό τίτλο. Κάθε αντάλλαγμα που λαμβάνεται (όπως το υπέρ το άρτιο ποσό που λαμβάνεται για πωληθέν δικαίωμα προαίρεσης ή δικαίωμα αγοράς των μετοχών της ίδιας της οντότητας) προστίθεται απευθείας στα ίδια κεφάλαια. Κάθε τίμημα που καταβάλλεται (όπως το υπέρ το άρτιο ποσό που καταβάλλεται για αγορασθέν δικαίωμα προαίρεσης) αφαιρείται απευθείας από τα ίδια κεφάλαια. Οι αλλαγές στην εύλογη αξία ενός χρηματοοικονομικού μέσου δεν αναγνωρίζονται στις οικονομικές καταστάσεις.
23. Μία σύμβαση που περιέχει την υποχρέωση η οντότητα να αγοράσει τους ίδιους της τους συμμετοχικούς τίτλους έναντι μετρητών ή άλλου χρηματοοικονομικού στοιχείου δημιουργεί χρηματοοικονομική υποχρέωση για την παρούσα αξία της τιμής εξόφλησης (για παράδειγμα, για την παρούσα αξία της τιμής μελλοντικής επαναγοράς, την τιμή άσκησης του δικαιώματος προαίρεσης ή άλλο ποσό εξόφλησης). Αυτό συμβαίνει και στην περίπτωση που η ίδια η σύμβαση είναι συμμετοχικός τίτλος. Ένα παράδειγμα είναι η υποχρέωση της οντότητας σύμφωνα με προθεσμιακό συμβόλαιο να αγοράσει έναντι μετρητών τους ίδιους της συμμετοχικούς τίτλους. Όταν οι χρηματοοικονομική υποχρέωση αναγνωρίζεται αρχικά σύμφωνα με το ΔΛΠ 39, η εύλογη αξία της (η παρούσα αξία του ποσού της εξόφλησης) επανακατατάσσεται από τα ίδια κεφάλαια. Στη συνέχεια, η χρηματοοικονομική υποχρέωση επιμετράται σύμφωνα με το ΔΛΠ 39. Αν το συμβόλαιο λήξει χωρίς να γίνει παράδοση, η λογιστική αξία της χρηματοοικονομικής υποχρέωσης ανακατατάσσεται στα ίδια κεφάλαια. Η συμβατική υποχρέωση αγοράς της οντότητας των ιδίων της των τίτλων δημιουργεί μία χρηματοοικονομική υποχρέωση για την παρούσα αξία του ποσού της εξόφλησης έστω και αν η υποχρέωση αγοράς εξαρτάται από την άσκηση του δικαιώματος εξόφλησης από τον αντισυμβαλλόμενο (ήτοι, ένα πωληθέν δικαίωμα πώλησης που παρέχει στον αντισυμβαλλόμενο το δικαίωμα να πωλήσει τους συμμετοχικούς τίτλους της οντότητας στην οντότητα έναντι σταθερού τιμήματος).

(*) Σε αυτή το Πρότυπο, τα χρηματικά ποσά εκφράζονται σε «νομισματικές μονάδες» (NM).

IAS 32

24. Σύμβαση που θα διακανονιστεί από την οντότητα που λαμβάνει ή παραδίδει συγκεκριμένο αριθμό των ιδίων της συμμετοχικών τίτλων έναντι μεταβλητού ποσού μετρητών ή άλλου χρηματοοικονομικού περιουσιακού στοιχείου είναι χρηματοοικονομικό περιουσιακό στοιχείο ή υποχρέωση. Ένα παράδειγμα αποτελεί μία σύμβαση που ορίζει ότι η οντότητα θα παραδώσει 100 δικούς της συμμετοχικούς τίτλους έναντι ενός ποσού μετρητών που υπολογίζεται ώστε να ισούται με την αξία 100 ουγκιών χρυσού.

Όροι Ενδεχόμενου Διακανονισμού

25. Ένα χρηματοοικονομικό μέσο μπορεί να απαιτεί η οντότητα να παραδώσει μετρητά ή άλλο χρηματοοικονομικό μέσο ή άλλως να το διακανονίσει με τρόπο που θα το καθιστούσε χρηματοοικονομική υποχρέωση, σε περίπτωση πραγματοποίησης ή μη πραγματοποίησης βέβαιων μελλοντικών γεγονότων (ή βάση της έκβασης των αβέβαιων γεγονότων) που οι οποίες είναι εκτός του ελέγχου αμφοτέρων, του εκδότη και του κατόχου του μέσου, όπως μία μεταβολή κάποιου δείκτη χρηματιστηρίου, τιμών, επιτοκίων ή των φορολογικών απαιτήσεων ή ακόμα τα μελλοντικά έσοδα του εκδότη, τα καθαρά έσοδα ή του δείκτη ξένων προς ίδια κεφάλαια. Ο εκδότης τέτοιου μέσου δεν έχει άνευ όρων δικαίωμα να αποφύγει την παράδοση μετρητών ή άλλου χρηματοοικονομικού μέσου (ή άλλως να διακανονίσει κατά τρόπο που θα το καθιστούσε χρηματοοικονομική υποχρέωση). Συνεπώς, είναι χρηματοοικονομική υποχρέωση για τον εκδότη εκτός:

- (α) το τμήμα του ενδεχόμενου διακανονισμού για το οποίο θα μπορούσε να απαιτηθεί διακανονισμός τοις μετρητοίς ή με άλλο χρηματοοικονομικό μέσο (ή κατά τρόπο που θα το καθιστούσε χρηματοοικονομική υποχρέωση) δεν είναι γνήσιο, αυθεντικό και έγκυρο

ή

- (β) μπορεί να απαιτηθεί από τον εκδότη να διακανονίσει την υποχρέωση τοις μετρητοίς ή με άλλο χρηματοοικονομικό μέσο (ή κατά τρόπο που θα το καθιστούσε χρηματοοικονομική υποχρέωση) μόνο στην περίπτωση της εκκαθάρισης της εκδότριας εταιρίας.

Επιλογές Διακανονισμού

26. Όταν ένα παράγωγο χρηματοοικονομικό μέσο παρέχει στο ένα μέρος επιλογή για τον τρόπο διακανονισμού (π.χ., ο εκδότης ή ο κάτοχος έχουν την επιλογή να επιλέξουν διακανονισμό μέσω συμψηφισμού ή της ανταλλαγής μετοχών έναντι μετρητών), είναι χρηματοοικονομικό περιουσιακό στοιχείο ή χρηματοοικονομική υποχρέωση εκτός αν όλοι οι εναλλακτικοί τρόποι συμψηφισμού θα κατέληγαν στο χαρακτηρισμό του ως συμμετοχικό τίτλο.
27. Ένα παράδειγμα παράγωγων χρηματοοικονομικών μέσων με επιλογή διακανονισμού που είναι χρηματοοικονομική υποχρέωση είναι το μετοχικό δικαίωμα προαίρεσης που ο εκδότης μπορεί να διακανονίσει συμψηφιστικά τοις μετρητοίς ή ανταλλάσσοντας τις ίδιες του τις μετοχές με μετρητά. Παρομοίως, κάποιες συμβάσεις αγοράς ή πώλησης μη χρηματοοικονομικού στοιχείου έναντι των ιδίων συμμετοχικών τίτλων της οντότητας εμπίπτουν στο πεδίο εφαρμογής του παρόντος Προτύπου επειδή μπορούν να διακανονιστούν με την παράδοση μη χρηματοοικονομικού στοιχείου ή τοις μετρητοίς ή με άλλο χρηματοοικονομικό μέσο (βλέπε παραγράφους 8-10). Τέτοιες συμβάσεις είναι χρηματοοικονομικά περιουσιακά στοιχεία ή υποχρεώσεις και όχι συμμετοχικοί τίτλοι.

Σύνθετα χρηματοοικονομικά μέσα (βλέπε επίσης παραγράφους OE30-OE35 και Επεξηγηματικά Παραδείγματα 9-12)

28. Ο εκδότης ενός μη παράγωγου χρηματοοικονομικού μέσου θα αξιολογήσει τους όρους του χρηματοοικονομικού μέσου ώστε να προσδιορίσει αν περιέχει στοιχείο υποχρέωσης καθώς και στοιχείο των ιδίων κεφαλαίων. Τέτοια στοιχεία θα κατατάσσονται ξεχωριστά ως χρηματοοικονομικές υποχρεώσεις, χρηματοοικονομικά περιουσιακά στοιχεία ή συμμετοχικοί τίτλοι, σύμφωνα με την παράγραφο 15.
29. Η οντότητα αναγνωρίζει διακεκριμένα τα μέρη που συγκροτούν ένα χρηματοοικονομικό μέσο, το οποίο α) δημιουργεί χρηματοοικονομική υποχρέωση της οντότητας και β) παρέχει ένα δικαίωμα προαίρεσης στον κάτοχο του μέσου να το μετατρέψει σε συμμετοχικό τίτλο της οντότητας. Για παράδειγμα, ένα ομόλογο ή συναφές μέσο, μετατρέψιμο από τον κάτοχο σε συγκεκριμένο αριθμό κοινών μετοχών της οντότητας, αποτελεί ένα σύνθετο χρηματοοικονομικό μέσο. Από την προοπτική της οντότητας, ένα τέτοιο μέσο αποτελείται από δύο συνθετικά μέρη: μία χρηματοοικονομική υποχρέωση (μία συμβατική υποχρέωση να παραδώσει μετρητά ή άλλο χρηματοοικονομικό περιουσιακό στοιχείο) και ένα συμμετοχικό τίτλο (ένα δικαίωμα προαίρεσης αγοράς που παρέχει στον κάτοχο τη δυνατότητα, για μια καθορισμένη χρονική περίοδο, να μετατρέψει τον τίτλο σε κοινές μετοχές της οντότητας). Το οικονομικό αποτέλεσμα της έκδοσης ενός τέτοιου μέσου είναι ουσιαστικά το ίδιο με την ταυτόχρονη έκδοση ενός χρεωστικού τίτλου, με ρήτρα πρόωρου διακανονισμού και δικαιώματα αγοράς κοινών μετοχών ή, με την έκδοση χρεωστικού τίτλου με αποκοπτόμενα δικαιώματα αγοράς μετοχών. Κατά συνέπεια, σε όλες τις περιπτώσεις, η οντότητα παρουσιάζει το στοιχείο της υποχρέωσης και το στοιχείο των ιδίων κεφαλαίων διακεκριμένα στον ισολογισμό της.

30. Η κατάταξη των στοιχείων της υποχρέωσης και των ιδίων κεφαλαίων ενός μετατρέψιμου μέσου δεν αναθεωρείται, ως αποτέλεσμα της μεταβολής της πιθανότητας άσκησης του δικαιώματος μετατροπής, ακόμη και όταν η άσκηση του δικαιώματος έχει καταστεί προφανώς οικονομικά επωφελής για ορισμένους κατόχους. Οι κάτοχοι δεν ενεργούν πάντοτε με προβλέψιμο τρόπο, επειδή π.χ. οι φορολογικές συνέπειες οι οποίες προκύπτουν από τη μετατροπή μπορεί να διαφέρουν μεταξύ διαφορετικών κατόχων. Περαιτέρω, η πιθανότητα μετατροπής μεταβάλλεται από χρόνο σε χρόνο. Η υποχρέωση της οντότητας να προβεί σε μελλοντικές πληρωμές παραμένει σε εκκρεμότητα, μέχρις ότου αυτή εξαλειφθεί μέσω της μετατροπής ή της λήξης του μέσου ή κάποιας άλλης συναλλαγής.
31. ΤΟ ΔΛΠ 39 ασχολείται με την επιμέτρηση των χρηματοοικονομικών περιουσιακών στοιχείων και υποχρεώσεων. Οι συμμετοχικοί τίτλοι είναι μέσα που φανερώνουν ένα υπολειμματικό δικαίωμα επί των περιουσιακών στοιχείων μιας οντότητας, μετά την αφαίρεση όλων των υποχρεώσεων της. Συνεπώς, όταν η αρχική λογιστική αξία ενός σύνθετου χρηματοοικονομικού μέσου κατανέμεται στα συνθετικά στοιχεία των ιδίων κεφαλαίων και της υποχρέωσης, η υπολειμματική αξία εκχωρείται στο στοιχείο των ιδίων κεφαλαίων μετά την αφαίρεση από την εύλογη αξία του μέσου ως σύνολο το ποσό που προσδιορίστηκε ιδιαίτερος για το στοιχείο της υποχρέωσης. Η αξία οποιωνδήποτε παράγων χαρακτηριστικών (όπως ένα δικαίωμα προαίρεσης αγοράς) ενσωματωμένων στο σύνθετο χρηματοοικονομικό μέσο εκτός του στοιχείου των ιδίων κεφαλαίων (όπως είναι ένα δικαίωμα μετατροπής) περιλαμβάνεται στο στοιχείο της υποχρέωσης. Το άθροισμα της λογιστικής αξίας που εκχωρείται στα στοιχεία των ιδίων κεφαλαίων και της υποχρέωσης, κατά την αρχική αναγνώριση, είναι σε κάθε περίπτωση ίση προς την εύλογη αξία με την οποία θα μπορούσε να εμφανίζεται το μέσο ως ένα σύνολο. Κατά την αρχική αναγνώριση των συνθετικών στοιχείων του χρηματοοικονομικού μέσου δεν προκύπτει κέρδος ή ζημία.
32. Σύμφωνα με την προσέγγιση που περιγράφηκε στην παράγραφο 31, ο εκδότης μιας ομολογίας μετατρέψιμης σε κοινές μετοχές προσδιορίζει αρχικά τη λογιστική αξία του στοιχείου της υποχρέωσης επιμετρώντας την εύλογη αξία μιας παρόμοιας υποχρέωσης (συμπεριλαμβανομένων οποιωνδήποτε ενσωματωμένων παράγων χαρακτηριστικών που δεν ανήκουν στο συμμετοχικό τίτλο) που δεν συνοδεύεται από στοιχείο συμμετοχικού τίτλου. Η λογιστική αξία με την οποία εμφανίζεται ο συμμετοχικός τίτλος ο οποίος αντιπροσωπεύει το δικαίωμα μετατροπής σε κοινές μετοχές, μπορεί ακολούθως να προσδιοριστεί με αφαίρεση της εύλογης αξίας της χρηματοοικονομικής υποχρέωσης από τη εύλογη αξία του σύνθετου χρηματοοικονομικού μέσου ως σύνολο.

Τίσιες Μετοχές (βλέπε επίσης την παραγράφο ΟΕ36)

33. **Αν μία οντότητα επαναποκτήσει τους ίδιους της συμμετοχικούς τίτλους, τα μέσα αυτά (οι «ίδιες μετοχές») θα αφαιρεθούν από τα ίδια κεφάλαια. Κατά την αγορά, πώληση, έκδοση, ή ακύρωση ιδίων συμμετοχικών τίτλων της οντότητας δεν αναγνωρίζεται κανένα κέρδος ή ζημία στα αποτελέσματα. Τέτοιες ίδιες μετοχές μπορεί να αποκτώνται και να κατέχονται από την οντότητα ή από άλλα μέλη του ενοποιημένου ομίλου. Το τίμημα που καταβάλλεται ή λαμβάνεται θα αναγνωρίζεται απευθείας στα ίδια κεφάλαια.**
34. Η ποσότητα των ιδίων μετοχών που κατέχονται γνωστοποιείται είτε στην όψη του ισολογισμού είτε στις σημειώσεις, σύμφωνα με το ΔΛΠ 1 Παρουσίαση των Οικονομικών Καταστάσεων. Η οντότητα παρέχει γνωστοποίηση σύμφωνα με το ΔΛΠ 24 Γνωστοποιήσεις Συνδεδεμένων Μερών εάν η οντότητα επαναποκτά τους ίδιους της συμμετοχικούς τίτλους από συνδεδεμένα μέρη.

Τόκοι, μερίσματα, ζημίες και κέρδη (βλέπε επίσης παράγραφο ΟΕ37)

35. **Τόκοι, μερίσματα, κέρδη και ζημίες που αφορούν ένα χρηματοοικονομικό μέσο ή ένα συνθετικό μέρος του το οποίο χαρακτηρίζεται ως χρηματοοικονομική υποχρέωση, θα αναγνωρίζονται ως έξοδα ή δαπάνες στα αποτελέσματα. Οι διανομές προς τους κατόχους ενός συμμετοχικού τίτλου θα χρεώνονται από την οντότητα απευθείας στα ίδια κεφάλαια, καθαρά από κάθε σχετικό όφελος φόρου εισοδήματος. Το κόστος διενέργειας μιας συναλλαγής καθαρής θέσης, εκτός από το κόστος έκδοσης συμμετοχικού τίτλου που επιρρίπτεται άμεσα στην απόκτηση μιας επιχείρησης (που θα αντιμετωπίζεται λογιστικά σύμφωνα με το ΔΛΠ 22), θα αντιμετωπίζεται λογιστικά αφαιρετικά της καθαρής θέσης, καθαρά από κάθε σχετικό όφελος φόρου εισοδήματος.**
36. Η κατάταξη ενός χρηματοοικονομικού μέσου ως χρηματοοικονομική υποχρέωση ή ως συμμετοχικό τίτλο προσδιορίζει αν οι τόκοι, τα μερίσματα, οι ζημίες και τα κέρδη που αφορούν αυτό το μέσο, αναγνωρίζονται ως έξοδα ή δαπάνες στα αποτελέσματα. Έτσι, η διανομή μερίσματος, για μετοχές που αναγνωρίζονται εξ'ολοκλήρου στις υποχρεώσεις, αναγνωρίζεται ως δαπάνη με τον ίδιο τρόπο, όπως οι τόκοι ενός ομολόγου. Παρομοίως, κέρδη και ζημίες που σχετίζονται με εξοφλήσεις ή αναχρηματοδοτήσεις χρηματοοικονομικών υποχρεώσεων αναγνωρίζονται στα αποτελέσματα, ενώ οι εξοφλήσεις και αναχρηματοδοτήσεις των συμμετοχικών τίτλων αναγνωρίζονται ως μεταβολές στα ίδια κεφάλαια. Οι αλλαγές στην εύλογη αξία ενός συμμετοχικού τίτλου δεν αναγνωρίζονται στις οικονομικές καταστάσεις.

IAS 32

37. Η οντότητα συνήθως επιβαρύνεται με διάφορα κόστη κατά την έκδοση ή απόκτηση των ιδίων της συμμετοχικών τίτλων. Στα κόστη αυτά μπορεί να συμπεριλαμβάνονται έξοδα καταχώρησης στο μητρώο και άλλες διοικητικές αμοιβές, ποσά που καταβλήθηκαν σε νομικούς, λογιστές και άλλους επαγγελματικούς συμβούλους, κόστη εκτυπώσεων, και τέλη χαρτοσήμου. Τα κόστη διενέργειας μιας συναλλαγής καθαρής θέσης αντιμετωπίζονται λογιστικά αφαιρετικά της καθαρής θέσης (καθαρά από κάθε σχετικό όφελος φόρου εισοδήματος) στην έκταση που είναι διαφορεικά κόστη που επιρρίπτονται άμεσα στη συναλλαγή καθαρής θέσης τα οποία θα είχαν αποφευχθεί σε διαφορετική περίπτωση. Τα κόστη μιας συναλλαγής καθαρής θέσης που εγκαταλείπεται αναγνωρίζονται ως δαπάνες.
38. Τα κόστη συναλλαγής που αφορούν στην έκδοση ενός σύνθετου χρηματοοικονομικού μέσου, κατανέμονται στα στοιχεία της υποχρέωσης και των ιδίων κεφαλαίων του μέσου σε αναλογία προς την κατανομή του προϊόντος της έκδοσης. Τα κόστη συναλλαγής που αφορούν από κοινού σε περισσότερες από μία συναλλαγές (για παράδειγμα, κόστη της ταυτόχρονης διάθεσης μετοχών και της εισαγωγής άλλων στο χρηματιστήριο), κατανέμονται σε αυτές τις συναλλαγές σε λογική και συνεπή με συναφείς συναλλαγές βάση.
39. Το ύψος του κόστους συναλλαγής που λογιστικοποιείται αφαιρετικά της καθαρής θέσης στην περίοδο, υπόκειται σε ιδιαίτερη γνωστοποίηση σύμφωνα με το ΔΛΠ 1 *Παρουσίαση των Οικονομικών Καταστάσεων*. Οι σχετικοί φόροι εισοδήματος που αναγνωρίστηκαν απευθείας στην καθαρή θέση συμπεριλαμβάνονται στη γνωστοποίηση του συνολικού ποσού του τρέχοντος και ετεροχρονισμένου φόρου εισοδήματος που πιστώνεται ή χρεώνεται στην καθαρή θέση και που γνωστοποιείται σύμφωνα με το ΔΛΠ 12 *Φόροι Εισοδήματος*.
40. Τα μερίσματα που εντάσσονται στις δαπάνες, εμφανίζονται στην κατάσταση λογαριασμού αποτελεσμάτων είτε μαζί με τους τόκους επί άλλων υποχρεώσεων, είτε ως διακεκριμένο στοιχείο. Επιπροσθέτως των απαιτήσεων του παρόντος Προτύπου, η γνωστοποίηση των τόκων και των μερισμάτων υπόκειται στις απαιτήσεις των ΔΛΠ 1 και ΔΛΠ 30 *Γνωστοποιήσεις στις Οικονομικές Καταστάσεις των Τραπεζών και των όμοιων Χρηματοπιστωτικών Ιδρυμάτων*. Σε μερικές περιπτώσεις, λόγω των διαφορών μεταξύ τόκου και μερισμάτων σε ό,τι αφορά θέματα, όπως η δυνατότητα φορολογικής έκπτωσης, είναι επιθυμητό αυτά να γνωστοποιούνται διακεκριμένα στην κατάσταση λογαριασμού αποτελεσμάτων. Οι γνωστοποιήσεις των φορολογικών επιδράσεων γίνονται σύμφωνα με το ΔΛΠ 12.
41. Κέρδη και ζημιές που σχετίζονται με μεταβολές της λογιστικής αξίας μιας χρηματοοικονομικής υποχρέωσης αναγνωρίζονται ως έσοδο ή δαπάνη στα αποτελέσματα ακόμη και όταν σχετίζονται με μέσο που περιλαμβάνει υπολειμματικό δικαίωμα επί των περιουσιακών στοιχείων της οντότητας έναντι μετρητών ή άλλου χρηματοοικονομικού περιουσιακού στοιχείου (βλέπε παράγραφο 18(β)). Σύμφωνα με το ΔΛΠ 1, η οντότητα παρουσιάζει κάθε κέρδος ή ζημία που απορρέει από την επαναμέτρηση τέτοιου μέσου διακεκριμένα στην όψη των οικονομικών καταστάσεων όταν σχετίζεται με την εξήγηση των επιδόσεων της οντότητας.

Ο συμψηφισμός ενός χρηματοοικονομικού στοιχείου και μιας χρηματοοικονομικής υποχρέωσης (βλέπε επίσης παραγράφους ΟΕ38 και ΟΕ39)

42. **Ένα χρηματοοικονομικό περιουσιακό στοιχείο και μία χρηματοοικονομική υποχρέωση πρέπει να συμψηφίζονται και το καθαρό ποσό να απεικονίζεται στον ισολογισμό, μόνον και μόνον όταν η οντότητα:**

(α) **έχει επί του παρόντος νομικά ισχυρό δικαίωμα να συμψηφίσει τα αναγνωρισμένα ποσά**

και

(β) **προτίθεται είτε να προβεί σε διακανονισμό του καθαρού υπολοίπου, είτε να εισπράξει το ποσό της απαίτησης εξοφλώντας ταυτόχρονα την υποχρέωση.**

Κατά τη λογιστική αντιμετώπιση μεταβίβασης χρηματοοικονομικού περιουσιακού στοιχείου που δεν πληροί τις προϋποθέσεις για διαγραφή, η οντότητα δεν θα συμψηφίζει το μεταβιβαζόμενο στοιχείο και τη σχετιζόμενη υποχρέωση (βλέπε ΔΛΠ 39, παράγραφο 36).

43. Το παρόν Πρότυπο απαιτεί τη συμψηφιστική παρουσίαση των χρηματοοικονομικών περιουσιακών στοιχείων και υποχρεώσεων, όταν αυτή αντικατοπτρίζει τις αναμενόμενες μελλοντικές ταμιακές ροές της οντότητας από το διακανονισμό δύο ή περισσότερων διακεκριμένων χρηματοοικονομικών μέσων. Όταν η οντότητα έχει το δικαίωμα να εισπράξει ή να καταβάλει το εκ του συμψηφισμού καθαρό ποσό και προτίθεται να ενεργήσει αναλόγως, στην πραγματικότητα κατέχει ένα μόνο χρηματοοικονομικό περιουσιακό στοιχείο ή υποχρέωση. Σε άλλες περιπτώσεις, τα χρηματοοικονομικά περιουσιακά στοιχεία και οι υποχρεώσεις παρουσιάζονται ξεχωριστά, σύμφωνα με τα χαρακτηριστικά τους, ως πόροι ή υποχρεώσεις της οντότητας.

44. Ο συμψηφισμός αναγνωρισμένων χρηματοοικονομικών περιουσιακών στοιχείων και υποχρεώσεων και η εμφάνιση του εκ του συμψηφισμού τους καθαρού ποσού, δεν πρέπει να συγχέεται με τη διαγραφή του ενός από τα παραπάνω δύο στοιχεία στον ισολογισμό της οντότητας. Αν και ο συμψηφισμός δεν συνεπάγεται την αναγνώριση κέρδους ή ζημίας, η διαγραφή ενός χρηματοοικονομικού μέσου συνεπάγεται όχι μόνον την απάλειψη από τον ισολογισμό ενός ήδη αναγνωρισμένου στοιχείου, αλλά ενδέχεται επίσης να οδηγήσει στην αναγνώριση κέρδους ή ζημίας.
45. Δικαίωμα συμψηφισμού είναι ένα κατά νόμο ασκητό δικαίωμα του οφειλέτη, συμβατικό ή άλλο, να εξοφλήσει ή άλλως να απαλείψει ολόκληρο ή μέρος του ποσού που οφείλει στον πιστωτή, συμψηφίζοντας την οφειλή αυτή έναντι απαίτησής του. Σε εξαιρετικές περιπτώσεις, ο οφειλέτης μπορεί να έχει το νομικό δικαίωμα να αφαιρέσει από το ποσό που οφείλει στον πιστωτή ποσό που οφείλεται από τρίτους, εφόσον υπάρχει σχετική συμφωνία μεταξύ των τριών μερών που παρέχει σαφώς στον οφειλέτη το δικαίωμα συμψηφισμού. Επειδή το δικαίωμα συμψηφισμού προβλέπεται εκ του νόμου, οι όροι που στοιχειοθετούν το δικαίωμα ενδέχεται να ποικίλουν από δικαιοδοσία σε δικαιοδοσία και συνεπώς πρέπει να εξετάζονται οι νόμοι που εφαρμόζονται στις σχέσεις μεταξύ των μερών.
46. Η ύπαρξη ενός κατά νόμο ασκητού δικαιώματος συμψηφισμού μεταξύ χρηματοοικονομικών περιουσιακών στοιχείων και υποχρεώσεων επηρεάζει τα δικαιώματα και τις υποχρεώσεις που σχετίζονται με τα στοιχεία αυτά και μπορεί να επηρεάζει σημαντικά την έκθεση της οντότητας σε πιστωτικό κίνδυνο και σε κίνδυνο ρευστότητας. Παρά ταύτα, η ύπαρξη του δικαιώματος αυτού, δεν δικαιολογεί από μόνη της το συμψηφισμό. Όταν δεν υπάρχει πρόθεση άσκησης του δικαιώματος ή ταυτόχρονης εξόφλησης, τότε το ποσό και το χρονοδιάγραμμα των μελλοντικών ταμιακών ροών μιας οντότητας δεν επηρεάζονται. Όταν η οντότητα προτίθεται να ασκήσει το δικαίωμα ή να εξοφλήσει ταυτόχρονα, η εμφάνιση του συμψηφιστικού ποσού που προκύπτει από το συμψηφισμό του περιουσιακού στοιχείου και της υποχρέωσης, απεικονίζει ορθότερα τα ποσά και το χρονοδιάγραμμα των αναμενόμενων μελλοντικών ταμιακών ροών, όπως επίσης και τους κινδύνους στους οποίους αυτές οι ταμιακές ροές εκτίθενται. Η πρόθεση από ένα ή και από τα δυο μέρη να προβούν σε συμψηφιστικό διακανονισμό χωρίς νόμιμο δικαίωμα, δεν είναι επαρκής λόγος για να δικαιολογήσει το συμψηφισμό, επειδή αυτή δεν μεταβάλλει τα δικαιώματα και τις υποχρεώσεις που απορρέουν από τα συγκεκριμένα χρηματοοικονομικά περιουσιακά στοιχεία και τις υποχρεώσεις.
47. Οι προθέσεις μιας οντότητας σε σχέση με το διακανονισμό συγκεκριμένων περιουσιακών στοιχείων και υποχρεώσεων, μπορεί να επηρεάζονται από τις συνήθειες επιχειρηματικές πρακτικές της, τις απαιτήσεις των χρηματοοικονομικών αγορών και άλλες συνθήκες που ενδέχεται να περιορίζουν τη δυνατότητα συμψηφισμού ή του ταυτόχρονου διακανονισμού. Όταν η οντότητα έχει δικαίωμα συμψηφισμού, αλλά δεν προτίθεται να το ασκήσει ή να ρευστοποιήσει το περιουσιακό στοιχείο εξοφλώντας συγχρόνως την υποχρέωση, τότε η επίδραση του δικαιώματος στην έκθεση της οντότητας στον πιστωτικό κίνδυνο γνωστοποιείται σύμφωνα την παράγραφο 76.
48. Ταυτόχρονος διακανονισμός δύο χρηματοοικονομικών μέσων μπορεί να λάβει χώρα, για παράδειγμα, μέσω ενός γραφείου συμψηφισμού σε μία οργανωμένη χρηματοοικονομική αγορά ή μέσω αντιφώνησης. Σε αυτές τις περιπτώσεις, οι ταμιακές ροές ισοδυναμούν, στην πραγματικότητα, με ένα μόνο συμψηφιστικό ποσό και δεν υπάρχει έκθεση σε πιστωτικό κίνδυνο ή σε κίνδυνο ρευστότητας. Σε άλλες περιπτώσεις, μία οντότητα μπορεί να διακανονίσει δύο χρηματοοικονομικά μέσα με την είσπραξη και καταβολή διακεκριμένων ποσών, εκτιθέμενη σε πιστωτικό κίνδυνο για ολόκληρο το ποσό του περιουσιακού στοιχείου ή σε κίνδυνο ρευστότητας για ολόκληρο το ποσό της υποχρέωσης. Τέτοιου είδους έκθεση σε κίνδυνο μπορεί να είναι σημαντική, μολονότι σχετικά βραχυχρόνια. Κατά συνέπεια, η ρευστοποίηση ενός χρηματοοικονομικού περιουσιακού στοιχείου και ο διακανονισμός μιας χρηματοοικονομικής υποχρέωσης θεωρούνται ταυτόχρονες, μόνον όταν οι συναλλαγές λαμβάνουν χώρα την ίδια στιγμή.
49. Οι προϋποθέσεις που τίθενται στην παράγραφο 42 δεν πληρούνται γενικά και ο συμψηφισμός συνήθως δεν ενδείκνυται, όταν:
- (α) χρησιμοποιούνται πολλά και διαφορετικά χρηματοοικονομικά μέσα για απομίμηση των χαρακτηριστικών ενός απλού χρηματοοικονομικού μέσου (ένα «συνθετικό χρηματοοικονομικό μέσο»),
 - (β) τα χρηματοοικονομικά περιουσιακά στοιχεία και οι υποχρεώσεις προκύπτουν από χρηματοοικονομικά μέσα, που έχουν μεν την ίδια πρωτογενή έκθεση σε κίνδυνο (για παράδειγμα, απαιτήσεις και υποχρεώσεις μέσα σε ένα χαρτοφυλάκιο προθεσμιακών συμβάσεων ή άλλων παράγωγων μέσων), αλλά εμπλέκουν διαφορετικούς αντισυμβαλλομένους,
 - (γ) χρηματοοικονομικά ή άλλα περιουσιακά στοιχεία είναι ενεχυριασμένα, ως εγγύηση για χρηματοοικονομικές υποχρεώσεις χωρίς δικαίωμα αναγωγής,

IAS 32

- (δ) χρηματοοικονομικά περιουσιακά στοιχεία τιθόμενα σε παρακαταθήκη από οφειλέτη προς το σκοπό της απαλλαγής από μία υποχρέωση, χωρίς αυτά τα στοιχεία να έχουν γίνει αποδεκτά από τον πιστωτή για διακανονισμό της υποχρέωσης (για παράδειγμα, παρακατάθεση τοκοχρεολυσίων)

ή

- (ε) υποχρεώσεις που δημιουργούνται, ως αποτέλεσμα ζημιολογικών γεγονότων, οι οποίες αναμένεται να καλυφθούν από τρίτο δυνάμει διεκδίκησης βασίζομενης σε ασφαλιστήριο συμβόλαιο.

50. Η οντότητα που υπεισέρχεται σε σειρά συναλλαγών χρηματοοικονομικών μέσων με τον ίδιο αντισυμβαλλόμενο, ενδέχεται να συνάψει μία «κύρια συμφωνία συμψηφισμού» με τον εν λόγω αντισυμβαλλόμενο. Η συμφωνία αυτή προβλέπει τον ενιαίο συμψηφιστικό διακανονισμό όλων των χρηματοοικονομικών μέσων που καλύπτονται από τη συμφωνία σε περίπτωση αθέτησης ή λήξης, κατά περίπτωση, οποιασδήποτε σύμβασης. Οι συμφωνίες αυτές χρησιμοποιούνται κατά κανόνα από τα χρηματοοικονομικά ιδρύματα για να παρέχουν προστασία έναντι ζημιών σε περιπτώσεις πτώχευσης ή υπό άλλες συνθήκες, που συνεπάγονται την αδυναμία του αντισυμβαλλομένου να εκπληρώσει τις υποχρεώσεις του. Μία κύρια συμφωνία συμψηφισμού δημιουργεί κατά κανόνα το δικαίωμα συμψηφισμού, που καθίσταται υποχρεωτικός και επηρεάζει τη ρευστοποίηση ή τον διακανονισμό των επί μέρους χρηματοοικονομικών περιουσιακών στοιχείων και υποχρεώσεων, μόνον ύστερα από συγκεκριμένο γεγονός αθέτησης ή σε άλλες περιπτώσεις μη αναμενόμενες να προκύψουν κατά την ομαλή πορεία της επιχείρησης. Μία κύρια συμφωνία συμψηφισμού δεν παρέχει βάση για συμψηφισμό, εκτός αν πληρούνται και τα δύο κριτήρια της παραγράφου 42. Όταν χρηματοοικονομικά περιουσιακά στοιχεία και υποχρεώσεις, που υπόκεινται σε μία κύρια συμφωνία συμψηφισμού, δεν συμψηφίζονται, η επίδραση της συμφωνίας στην έκθεση της οντότητας στον πιστωτικό κίνδυνο γνωστοποιείται, σύμφωνα με την παράγραφο 76.

ΓΝΩΣΤΟΠΟΙΗΣΕΙΣ

51. Σκοπός των γνωστοποιήσεων που απαιτούνται από το παρόν Πρότυπο είναι η παροχή πληροφοριών που θα ενισχύουν την κατανόηση της σημασίας των χρηματοοικονομικών μέσων για την οικονομική θέση της οντότητας, την απόδοσή της και τις ταμιακές ροές της και θα βοηθούν στην εκτίμηση των ποσών, του χρόνου και της βεβαιότητας των μελλοντικών ταμιακών ροών που σχετίζονται με αυτά τα μέσα.

52. Οι συναλλαγές σε χρηματοοικονομικά μέσα μπορεί να συνεπάγονται για την οντότητα την ανάληψη ή τη μεταβίβαση, ενός ή περισσότερων χρηματοοικονομικών κινδύνων που περιγράφονται παρακάτω. Οι απαιτούμενες γνωστοποιήσεις παρέχουν πληροφόρηση που βοηθά τους χρήστες των οικονομικών καταστάσεων στην εκτίμηση της έκτασης του κινδύνου, που σχετίζεται με τα χρηματοοικονομικά μέσα.

- (α) Ο κίνδυνος αγοράς περιλαμβάνει κινδύνους τριών ειδών:

- (i) *συναλλαγματικό κίνδυνος* - ο κίνδυνος της διακύμανσης της αξίας ενός χρηματοοικονομικού μέσου λόγω των μεταβολών στις συναλλαγματικές ισοτιμίες.
- (ii) *κίνδυνο επιτοκίου της εύλογης αξίας* - ο κίνδυνος της διακύμανσης της αξίας ενός χρηματοοικονομικού μέσου λόγω των μεταβολών των επιτοκίων της αγοράς.
- (iii) *κίνδυνο τιμών* - είναι ο κίνδυνος της διακύμανσης της αξίας ενός χρηματοοικονομικού μέσου ως αποτέλεσμα των μεταβολών στις τιμές της αγοράς, είτε αυτές οι μεταβολές προξενούνται από παράγοντες που αφορούν ειδικά το συγκεκριμένο μέσο ή τον εκδότη του, είτε από παράγοντες που επηρεάζουν γενικά τα διαπραγματεύσιμα μέσα της αγοράς.

Ο κίνδυνος αγοράς ενσωματώνει όχι μόνο την πιθανότητα της ζημίας, αλλά επίσης και την πιθανότητα κέρδους.

- (β) *Πιστωτικός κίνδυνος* - ο κίνδυνος ένα από τα συμβαλλόμενα μέρη σε ένα χρηματοοικονομικό μέσο να αθετήσει την εκπλήρωση της υποχρέωσής του προξενώντας οικονομική ζημία στο άλλο μέρος.

- (γ) *Κίνδυνος ρευστότητας* (γνωστός επίσης και ως *χρηματοδοτικός κίνδυνος*) - είναι ο κίνδυνος η οντότητα να αντιμετωπίσει δυσκολίες στην εξεύρεση κεφαλαίων για να καλύψει υποχρεώσεις που σχετίζονται με τα χρηματοοικονομικά μέσα. Ο κίνδυνος ρευστότητας μπορεί να προέλθει από αδυναμία έγκαιρης πώλησης ενός χρηματοοικονομικού περιουσιακού στοιχείου κοντά στην εύλογη αξία του.

- (δ) Κίνδυνος επιτοκίου ταμιακής ροής - ο κίνδυνος της διακύμανσης των μελλοντικών ταμιακών ροών ενός χρηματοοικονομικού μέσου λόγω των μεταβολών των επιτοκίων της αγοράς. Στην περίπτωση ενός χρεωστικού τίτλου με κυμαινόμενο επιτόκιο, για παράδειγμα, τέτοιες διακυμάνσεις συνεπάγονται μεταβολή του πραγματικού επιτοκίου του χρηματοοικονομικού μέσου, συνήθως χωρίς μεταβολή στην εύλογη αξία του.

Μορφή, θέση και κατηγορίες χρηματοοικονομικών μέσων

53. Το παρόν Πρότυπο δεν περιγράφει τη μορφή της πληροφόρησης που απαιτείται να γνωστοποιείται ή τη θέση της μέσα στις οικονομικές καταστάσεις. Κατά την έκταση που η απαιτούμενη πληροφόρηση παρουσιάζεται στην όψη των οικονομικών καταστάσεων, δεν απαιτείται να επαναλαμβάνεται στις σημειώσεις επί των οικονομικών καταστάσεων. Οι γνωστοποιήσεις μπορεί να περιλαμβάνουν συνδυασμό περιγραφικών πληροφοριών και ειδικών ποσοτικών δεδομένων, όπως αρμόζει στη φύση των μέσων και τη σχετική σημασία τους για την οντότητα.
54. Ο προσδιορισμός του επιπέδου των λεπτομερειών που γνωστοποιούνται σχετικά με τα συγκεκριμένα χρηματοοικονομικά μέσα, είναι ζήτημα κρίσης, βάσει της σχετικής τους βαρύτητας. Είναι αναγκαίο να διατηρείται ισορροπία ανάμεσα στην υπερφόρτωση των οικονομικών καταστάσεων με υπερβολικές λεπτομέρειες, που μπορεί να μη βοηθούν τους χρήστες και στη μεγάλη συμπύκνωση της πληροφόρησης που οδηγεί στη συσκότιση σημαντικών πληροφοριών. Για παράδειγμα, όταν η οντότητα υπεισέρχεται σε μεγάλο αριθμό χρηματοοικονομικών μέσων με συναφή χαρακτηριστικά και καμία επί μέρους σύμβαση δεν είναι ουσιώδη σε μεμονωμένο επίπεδο, είναι εύλογο να παρέχονται περιληπτικές πληροφορίες για τις ειδικές κατηγορίες των μέσων. Από την άλλη πλευρά, πληροφορίες σχετικά με ένα συγκεκριμένο μέσο μπορεί να έχουν σημασία, όταν το μέσο αυτό αποτελεί, για παράδειγμα, ένα ουσιώδες στοιχείο της κεφαλαιακής δομής της οντότητας.
55. Η διοίκηση της οντότητας ομαδοποιεί τα χρηματοοικονομικά μέσα σε κατηγορίες, που προσδιάζουν στη φύση των πληροφοριών που γνωστοποιούνται, λαμβάνοντας υπόψη θέματα όπως τα χαρακτηριστικά των μέσων και τη βάση αποτίμησης που έχει εφαρμοστεί. Γενικά, οι κατηγορίες διακρίνουν τα στοιχεία που επιμετρώνται στο κόστος ή το αποσβεσμένο κόστος από τα στοιχεία που επιμετρώνται στην εύλογη αξία. Παρέχονται επαρκείς πληροφορίες ώστε να είναι δυνατή η συμφωνία με τα σχετικά συγκεκριμένα κονδύλια στον ισολογισμό. Όταν η οντότητα συμμετέχει σε χρηματοοικονομικά μέσα που δεν εμπίπτουν στο πεδίο εφαρμογής του παρόντος Προτύπου, τα χρηματοοικονομικά μέσα αυτά αποτελούν μία κατηγορία ή κατηγορίες που είναι ξεχωριστές από εκείνες που εμπίπτουν στο πεδίο εφαρμογής του παρόντος Προτύπου. Οι γνωστοποιήσεις για τα χρηματοοικονομικά μέσα αυτά καλύπτονται από άλλα Δ.Π.Χ.Π.

Πολιτικές διαχείρισης κινδύνου και δραστηριότητες αντιστάθμισης

56. **Η οντότητα θα περιγράφει τους στόχους και τις αρχές της διαχείρισης των χρηματοοικονομικών κινδύνων της, συμπεριλαμβανομένης της πολιτικής που ακολουθεί για την αντιστάθμιση κινδύνου κάθε κύριου τύπου προβλεπόμενης συναλλαγής, για την οποία ακολουθείται αντισταθμιστική λογιστική.**
57. Πέραν της παροχής ειδικών πληροφοριών σχετικά με ορισμένα υπόλοιπα και συναλλαγές που σχετίζονται με χρηματοοικονομικά μέσα, η οντότητα θα αναφέρει την έκταση στην οποία κάνει χρήση των χρηματοοικονομικών μέσων, καθώς και τους σχετικούς κινδύνους και τους επιχειρηματικούς σκοπούς που εξυπηρετούνται. Μια αναφορά για την πολιτική ελέγχου των κινδύνων των χρηματοοικονομικών μέσων που εφαρμόζει η διοίκηση, περιλαμβανομένων θεμάτων όπως η αντιστάθμιση της έκθεσης σε κίνδυνο, η αποφυγή αδικαιολόγητων συγκεντρώσεων κινδύνου και οι απαιτήσεις εγγυήσεων που μετριάζουν τον πιστωτικό κίνδυνο. Η αναφορά αυτή παρέχει μία πολύτιμη πρόσθετη διάσταση που είναι ανεξάρτητη από τα συγκεκριμένα μέσα που κατέχονται ή είναι σε κυκλοφορία σε κάποια χρονική στιγμή.
58. **Η οντότητα θα γνωστοποιεί τα ακόλουθα διακεκριμένα για τις προσδιορισμένες αντισταθμίσεις εύλογης αξίας, αντισταθμίσεις ταμιακών ροών και αντισταθμίσεις καθαρής επένδυσης σε αλλοδαπή οικονομική οντότητα:**

(α) περιγραφή της αντιστάθμισης,

(β) περιγραφή των χρηματοοικονομικών μέσων που καθορίζονται ως μέσα αντιστάθμισης και τις εύλογες αξίες τους στην ημερομηνία του ισολογισμού,

IAS 32

(γ) τη φύση των κινδύνων που είναι αντισταθμισμένοι

και

(δ) για αντισταθμίσεις ταμιακών ροών, τις περιόδους στις οποίες οι ταμιακές ροές αναμένεται να πραγματοποιηθούν, το χρόνο κατά τον οποίο αναμένεται να συμπεριληφθούν στον προσδιορισμό του αποτελέσματος, καθώς και περιγραφή κάθε προβλεπόμενης συναλλαγής για την οποία είχε προγενέστερα εφαρμοσθεί λογιστική αντιστάθμισης αλλά που δεν αναμένεται πλέον να συμβεί.

59. Όταν κέρδος ή ζημία, σε μέσα αντιστάθμισης αντιστάθμισης που αντισταθμίζουν ταμιακές ροές, έχει καταχωρηθεί απευθείας στην καθαρή θέση, μέσω της κατάστασης μεταβολών των ιδίων κεφαλαίων, η οντότητα θα γνωστοποιεί:

(α) το ποσό που καταχωρήθηκε στην καθαρή θέση κατά τη διάρκεια της περιόδου,

(β) το ποσό που διαγράφηκε από την καθαρή θέση και συμπεριλήφθηκε στα αποτελέσματα της περιόδου

και

(γ) το ποσό που διαγράφηκε από την καθαρή θέση κατά τη διάρκεια της περιόδου και συμπεριλήφθηκε στον αρχικό υπολογισμό της αξίας κτήσεως ή της λογιστικής αξίας ενός μη-χρηματοοικονομικού περιουσιακού στοιχείου ή μιας μη χρηματοοικονομικής υποχρέωσης σε μια αντισταθμισμένη και πολύ πιθανή μελλοντική συναλλαγή.

Όροι, προϋποθέσεις και λογιστικές πολιτικές

60. Για κάθε κατηγορία χρηματοοικονομικών περιουσιακών στοιχείων, υποχρεώσεων και συμμετοχικών τίτλων η οντότητα θα γνωστοποιεί:

(α) πληροφορίες σχετικές με την έκταση και τη φύση των χρηματοοικονομικών μέσων, οι οποίες περιλαμβάνουν τους σημαντικούς όρους και προϋποθέσεις, που μπορεί να επηρεάσουν το ποσό, το χρονοδιάγραμμα και τη βεβαιότητα των μελλοντικών ταμιακών ροών

και

(β) τις λογιστικές πολιτικές και μεθόδους που υιοθετήθηκαν, περιλαμβανομένων των κριτηρίων αναγνώρισης και της εφαρμοζόμενης μεθόδου επιμέτρησης.

61. Ως μέρος της γνωστοποίησης των λογιστικών πολιτικών της, η οντότητα θα γνωστοποιεί, για κάθε κατηγορία χρηματοοικονομικών περιουσιακών στοιχείων, αν οι αγορές που έγιναν με σύμβαση κανονικής παράδοσης και οι πωλήσεις των χρηματοοικονομικών στοιχείων αντιμετωπίζονται λογιστικά την ημερομηνία της εμπορικής συναλλαγής ή την ημερομηνία διακανονισμού (βλέπε ΔΛΠ 39, παράγραφος 38).

62. Οι συμβατικοί όροι και προϋποθέσεις ενός χρηματοοικονομικού μέσου επηρεάζουν το ποσό, το χρονοδιάγραμμα και τη βεβαιότητα των μελλοντικών ταμιακών εισπράξεων και πληρωμών από τα εμπλεκόμενα μέρη. Όταν τα χρηματοοικονομικά μέσα είναι σημαντικά, είτε μεμονωμένα είτε ως κατηγορία, σε σχέση με την οικονομική θέση της οντότητας ή τα μελλοντικά αποτελέσματα εκμετάλλευσής της, γνωστοποιούνται οι όροι και οι προϋποθέσεις τους. Αν κανένα επιμέρους χρηματοοικονομικό μέσο δεν είναι από μόνο του σημαντικό για τις μελλοντικές ταμιακές ροές της οντότητας, περιγράφονται τα στοιχειώδη χαρακτηριστικά των μέσων, με βάση τις προσήκουσες ομαδοποιήσεις συναφών χρηματοοικονομικών μέσων.

63. Όταν τα κατεχόμενα ή εκδιδόμενα από μία οντότητα χρηματοοικονομικά μέσα, είτε μεμονωμένα είτε ως κατηγορία, δημιουργούν μια πιθανολογούμενη σημαντική έκθεση στους κινδύνους που περιγράφονται στην παράγραφο 52, στους γνωστοποιούμενους όρους και προϋποθέσεις περιλαμβάνονται:

(α) το κύριο, δηλωμένο, ονομαστικό ή άλλο όμοιο ποσό, το οποίο για μερικά παράγωγα μέσα, όπως οι συμβάσεις ανταλλαγής επιτοκίων, μπορεί να αποτελεί το ποσό (άλλως το τεκμαρτό ποσό) επί του οποίου βασίζονται οι μελλοντικές πληρωμές,

(β) την ημερομηνία λήξης, εκπνοής ή εκτέλεσης,

(γ) δικαιώματα προαίρεσης πρόωρου διακανονισμού, οποιουδήποτε εκ των συμβαλλομένων μερών, συμπεριλαμβανομένης της περιόδου ή της ημερομηνίας κατά την οποία τα δικαιώματα καθίστανται ασκητά, καθώς και η τιμή ή το εύρος των τιμών άσκησης,

- (δ) τα δικαιώματα προαίρεσης οποιουδήποτε εκ των συμβαλλομένων μερών, για τη μετατροπή του μέσου ή την ανταλλαγή του με ένα άλλο χρηματοοικονομικό μέσο ή άλλο περιουσιακό στοιχείο ή υποχρέωση, περιλαμβανομένης της περιόδου ή της ημερομηνίας στην οποία τα δικαιώματα αυτά καθίστανται ασκητά, καθώς και της σχέσης ή των σχέσεων μετατροπής ή ανταλλαγής,
- (ε) το ύψος και το χρονοδιάγραμμα των προγραμματισμένων μελλοντικών εισπράξεων ή πληρωμών του κεφαλαίου του μέσου, περιλαμβανομένων των εξοφλητικών δόσεων και τυχόν τοκοχρεολυσίων ή συναφών υποχρεώσεων,
- (στ) το δηλωμένο επιτόκιο ή ποσό του τόκου, μερίσματος ή άλλης περιοδικής απόδοσης του κεφαλαίου και το χρονοδιάγραμμα πληρωμών.
- (ζ) εξασφαλίσεις ληφθείσες, στην περίπτωση χρηματοοικονομικού περιουσιακού στοιχείου ή δοθείσες, στην περίπτωση χρηματοοικονομικής υποχρέωσης,
- (η) στην περίπτωση χρηματοοικονομικού μέσου για το οποίο οι ταμιακές ροές εκφράζονται σε νόμισμα άλλο από το λειτουργικό νόμισμα της οντότητας, το νόμισμα στο οποίο πρέπει να πραγματοποιηθούν οι εισπράξεις ή πληρωμές,
- (θ) στην περίπτωση ενός χρηματοοικονομικού μέσου που προβλέπει ανταλλαγή, οι πληροφορίες που περιγράφηκαν στα στοιχεία (α) μέχρι (η) για το μέσο που αποκτάται κατά την ανταλλαγή

και

- (ι) κάθε όρο ή σχετική ρήτρα του χρηματοοικονομικού μέσου, του οποίου η μη εκπλήρωση θα μετέβαλε σημαντικά τους λοιπούς όρους (για παράδειγμα, η ρήτρα ορίου ξένων προς ιδίων κεφαλαίων στους όρους έκδοσης ομολογιακού δανείου, η οποία αν παραβιαζόταν θα καθιστούσε το σύνολο του κεφαλαίου του ομολογιακού δανείου ληξιπρόθεσμο και απαιτητό).
64. Όταν η παρουσίαση στον ισολογισμό ενός χρηματοοικονομικού μέσου διαφέρει από τη νομική μορφή του μέσου, είναι επιθυμητό η οντότητα να εξηγή, στο προσάρτημα των οικονομικών καταστάσεων, τη φύση του συγκεκριμένου χρηματοοικονομικού μέσου.
65. Η χρησιμότητα των πληροφοριών σχετικά με την έκταση και το είδος των χρηματοοικονομικών μέσων ενισχύεται, όταν επισημαίνεται κάθε σχέση μεταξύ των μεμονωμένων μέσων, που μπορεί να επηρεάζει σε σημαντικό βαθμό το ύψος, το χρονοδιάγραμμα ή τη βεβαιότητα των μελλοντικών ταμιακών ροών της οντότητας. Για παράδειγμα, μπορεί να είναι σημαντικό να γνωστοποιούνται οι αντισταθμιστικές σχέσεις, που θα ήταν δυνατό να υπάρξουν, όταν η οντότητα έχει επενδύσει σε μετοχές για τις οποίες έχει αγοράσει το δικαίωμα πώλησης σε ορισμένη τιμή. Παρότι το μέγεθος της μεταβολής του κινδύνου, εξαιτίας της σχέσης μεταξύ των περιουσιακών στοιχείων και των υποχρεώσεων, μπορεί να είναι προφανές για τους χρήστες των οικονομικών καταστάσεων από τις πληροφορίες του τύπου που περιγράφηκε στην παράγραφο 63, σε μερικές περιπτώσεις είναι απαραίτητες περαιτέρω γνωστοποιήσεις.
66. Σύμφωνα με το ΔΛΠ 1, η οντότητα παρέχει γνωστοποίηση όλων των σημαντικών λογιστικών πολιτικών, που περιλαμβάνουν τόσο τις γενικές αρχές που υιοθετήθηκαν όσο και τη μέθοδο εφαρμογής αυτών των αρχών σε συναλλαγές, άλλα γεγονότα και περιπτώσεις που ανακύπτουν στις δραστηριότητες της οντότητας. Στην περίπτωση των χρηματοοικονομικών μέσων, η σχετική γνωστοποίηση περιλαμβάνει:
- (α) τα κριτήρια που εφαρμόστηκαν για τον προσδιορισμό του χρόνου της αναγνώρισης και διαγραφής ενός χρηματοοικονομικού περιουσιακού στοιχείου ή χρηματοοικονομικής υποχρέωσης,
 - (β) τη βάση επιμέτρησης που εφαρμόστηκε για τα χρηματοοικονομικά περιουσιακά στοιχεία και τις υποχρεώσεις, τόσο κατά την αρχική αναγνώριση όσο και μεταγενέστερα
- και
- (γ) τη βάση στην οποία αναγνωρίζονται και επιμετρώνται τα έσοδα και τα έξοδα, που προκύπτουν από χρηματοοικονομικά περιουσιακά στοιχεία και υποχρεώσεις.

IAS 32

Κίνδυνος Επιτοκίου

67. Για κάθε κατηγορία χρηματοοικονομικών περιουσιακών στοιχείων και υποχρεώσεων, η οντότητα θα παρέχει πληροφορίες σχετικά με την έκθεσή της σε κίνδυνο επιτοκίου που περιλαμβάνουν:

(α) τις συμβατικές ημερομηνίες αναπροσαρμογής της τιμής ή της λήξης, ανάλογα του ποιες προηγούνται

και

(β) τα πραγματικά επιτόκια, όπου συντρέχει τέτοια περίπτωση.

68. Η οντότητα παρέχει πληροφορίες σχετικά με την έκθεσή της στις επιδράσεις μελλοντικών μεταβολών του ισχύοντος επιπέδου των επιτοκίων. Οι μεταβολές στα επιτόκια της αγοράς έχουν άμεση επίδραση στις συμβατικά προσδιορισμένες ταμιακές ροές, που σχετίζονται με ορισμένα χρηματοοικονομικά περιουσιακά στοιχεία και υποχρεώσεις (κίνδυνος επιτοκίων που αφορά τις ταμιακές ροές) και στην εύλογη αξία άλλων (κίνδυνος επιτοκίων που αφορά την εύλογη αξία).

69. Πληροφορίες για τις ημερομηνίες λήξης (ή για τις ημερομηνίες αναπροσαρμογής του επιτοκίου, όταν προηγούνται), καταδεικνύουν το χρονικό διάστημα για το οποίο τα επιτόκια παραμένουν αμετάβλητα, ενώ οι πληροφορίες για το ύψος των πραγματικών επιτοκίων καταδεικνύουν τα επίπεδα στα οποία αυτά έχουν προσδιοριστεί. Η γνωστοποίηση των πληροφοριών αυτών παρέχει στους χρήστες των οικονομικών καταστάσεων τη βάση για να αξιολογήσουν την έκθεση της οντότητας σε κίνδυνο επιτοκίων που αφορά την εύλογη αξία και, συνεπώς, την πιθανότητα κέρδους ή ζημίας. Για τα μέσα των οποίων το επιτόκιο αναπροσαρμόζεται στο επιτόκιο της αγοράς πριν από τη λήξη, η γνωστοποίηση της περιόδου μέχρι την επόμενη αναπροσαρμογή είναι περισσότερο σημαντική για το σκοπό αυτό από τη γνωστοποίηση της περιόδου μέχρι τη λήξη.

70. Προς συμπλήρωση της πληροφόρησης για τις ημερομηνίες της συμβατικής αναπροσαρμογής του επιτοκίου και της λήξης, η οντότητα μπορεί να επιλέξει να γνωστοποιεί πληροφορίες για τις αναμενόμενες ημερομηνίες αναπροσαρμογής του επιτοκίου ή λήξης, όταν αυτές διαφέρουν σε σημαντικό βαθμό από τις συμβατικές. Για παράδειγμα, αυτή η πληροφόρηση μπορεί να είναι ιδιαίτερα χρήσιμη όταν η οντότητα είναι σε θέση να προβλέπει, με εύλογη αξιοπιστία, το ύψος του σταθερού επιτοκίου ενυπόθηκων δανείων, τα οποία θα εξοφληθούν πριν από τη λήξη και χρησιμοποιεί αυτά τα δεδομένα ως βάση για να διαχειρίζεται το άνοιγμά της στον κίνδυνο επιτοκίου. Οι επιπρόσθετες πληροφορίες περιλαμβάνουν γνωστοποίηση ότι αυτές βασίζονται στις προσδοκίες της διοίκησης για μελλοντικά γεγονότα και εξηγούν τις παραδοχές που έγιναν σχετικά με τις ημερομηνίες αναπροσαρμογής του επιτοκίου ή λήξης καθώς επίσης πώς οι παραδοχές αυτές διαφοροποιούνται από τις συμβατικές ημερομηνίες.

71. Η οντότητα προσδιορίζει ποια από τα χρηματοοικονομικά περιουσιακά στοιχεία και τις υποχρεώσεις είναι:

(α) εκτεθειμένα σε κίνδυνο επιτοκίων που αφορά την εύλογη αξία, όπως τα χρηματικά χρηματοοικονομικά περιουσιακά στοιχεία και οι υποχρεώσεις σταθερού επιτοκίου,

(β) εκτεθειμένα σε κίνδυνο επιτοκίου που αφορά τις ταμιακές τους ροές, όπως τα χρηματικά χρηματοοικονομικά περιουσιακά στοιχεία και τις υποχρεώσεις με κυμαινόμενο επιτόκιο, που αναπροσαρμόζεται με τη μεταβολή των επιτοκίων αγοράς

και

(γ) μη εκτεθειμένα άμεσα σε κίνδυνο επιτοκίου, όπως ορισμένες επενδύσεις σε συμμετοχικούς τίτλους.

72. Η απαίτηση της παραγράφου 67(β) εφαρμόζεται στις ομολογίες, τα χρεόγραφα, τα δάνεια και στα παρόμοια χρηματοοικονομικά μέσα που συνεπάγονται μελλοντικές πληρωμές, οι οποίες δημιουργούν απόδοση στον κάτοχο και κόστος στον εκδότη, αντανakλώντας τη χρονική αξία του χρήματος. Η απαίτηση δεν εφαρμόζεται σε χρηματοοικονομικά μέσα όπως είναι οι επενδύσεις σε συμμετοχικούς τίτλους και τα παράγωγα μέσα που δεν έχουν προσδιοριστέο πραγματικό επιτόκιο. Για παράδειγμα, η γνωστοποίηση του πραγματικού επιτοκίου δεν είναι απαραίτητη για ορισμένα χρηματοοικονομικά μέσα, όπως τα παράγωγα που στηρίζονται σε επιτόκια (στα οποία συμπεριλαμβάνονται συμβάσεις ανταλλαγής επιτοκίου, προθεσμιακές συμφωνίες επιτοκίων και δικαιώματα προαίρεσης), παρ'ότι αυτά εκτίθενται σε κίνδυνο τιμών ή ταμιακών ροών, λόγω μεταβολών των επιτοκίων της αγοράς. Εν τούτοις, όταν παρέχονται πληροφορίες για το πραγματικό επιτόκιο, η οντότητα γνωστοποιεί την επίδραση των αντισταθμιστικών πράξεων όπως οι συμφωνίες ανταλλαγής επιτοκίου στην έκθεσή της σε επιτοκιακό κίνδυνο.

73. Η οντότητα μπορεί να εκτίθεται σε επιτοκιακό κίνδυνο, ως αποτέλεσμα συναλλαγής από την οποία δεν αναγνωρίζεται κανένα χρηματοοικονομικό περιουσιακό στοιχείο ή χρηματοοικονομική υποχρέωση στον ισολογισμό της. Στις περιπτώσεις αυτές, η οντότητα παρέχει πληροφορίες που επιτρέπουν στους χρήστες των οικονομικών καταστάσεων να αντιληφθούν τη φύση και την έκταση της έκθεσής της στον κίνδυνο. Για παράδειγμα, όταν η οντότητα έχει αναλάβει δέσμευση χρηματοδότησης σε καθορισμένο επιτόκιο, η γνωστοποίηση περιλαμβάνει κατά κανόνα το κεφάλαιο, το επιτόκιο και την περίοδο μέχρι τη λήξη του ύψους της χρηματοδότησης, καθώς και τους σημαντικούς συμβατικούς όρους, που προξενούν την έκθεση στον κίνδυνο.
74. Η φύση των εργασιών της οντότητας και η έκταση της δραστηριότητάς της σε χρηματοοικονομικά μέσα προσδιορίζουν, αν η πληροφόρηση σχετικά με τον κίνδυνο επιτοκίου θα παρουσιάζεται σε περιγραφική μορφή, σε πίνακες ή με τη χρήση ενός συνδυασμού πινάκων και περιγραφής. Όταν η οντότητα κατέχει σημαντικό αριθμό χρηματοοικονομικών μέσων που εκτίθενται σε κίνδυνο εύλογης αξίας ή σε κίνδυνο ταμιακών ροών λόγω του επιπέδου των επιτοκίων, μπορεί να υιοθετεί μία ή περισσότερες από τις ακόλουθες μεθόδους για την παρουσίαση πληροφοριών:
- (α) Οι λογιστικές αξίες των χρηματοοικονομικών μέσων που εκτίθενται στον κίνδυνο επιτοκίων, μπορεί να παρουσιάζονται με τη μορφή πίνακα, ομαδοποιημένες κατά τις συμβατικές λήξεις τους ή τις ημερομηνίες αναπροσαρμογής του επιτοκίου για τις ακόλουθες περιόδους μετά την ημερομηνία του ισολογισμού:
- (i) σε ένα έτος ή λιγότερο,
 - (ii) σε περισσότερο από ένα έτος αλλά όχι περισσότερα από πέντε έτη,
 - (iii) σε περισσότερα από δύο έτη αλλά όχι περισσότερα από τρία έτη,
 - (iv) σε περισσότερα από τρία έτη αλλά όχι περισσότερα από τέσσερα έτη,
 - (v) σε περισσότερα από τέσσερα έτη αλλά όχι περισσότερα από πέντε έτη
- και
- (vi) σε περισσότερα από πέντε έτη.
- (β) Όταν η απόδοση μιας οντότητας επηρεάζεται σημαντικά από το βαθμό έκθεσής της σε κίνδυνο επιτοκίου ή από τις μεταβολές σε αυτό το άνοιγμα, είναι επιθυμητή η παροχή λεπτομερέστερων πληροφοριών. Μια οντότητα, όπως μία τράπεζα, γνωστοποιεί, για παράδειγμα, τις λογιστικές αξίες των χρηματοοικονομικών μέσων, ομαδοποιημένες σύμφωνα με τη συμβατική ημερομηνία λήξης ή αναπροσαρμογής του επιτοκίου:
- (i) μέσα σε ένα μήνα ή λιγότερο από την ημερομηνία του ισολογισμού,
 - (ii) σε περισσότερους από ένα και λιγότερους από τρεις μήνες από την ημερομηνία του ισολογισμού
- και
- (iii) σε περισσότερους από τρεις και λιγότερους από δώδεκα μήνες από την ημερομηνία του ισολογισμού.
- (γ) Ομοίως, η οντότητα παρουσιάζει την έκθεσή της στον κίνδυνο ταμιακών ροών εξαιτίας του επιπέδου των επιτοκίων μέσω ενός πίνακα, στον οποίο εμφανίζονται ομαδοποιημένες κατά μελλοντικές χρονικές περιόδους λήξης, συγκεντρωτικά οι λογιστικές αξίες ομάδων χρηματοοικονομικών περιουσιακών στοιχείων και υποχρεώσεων με κυμαινόμενο επιτόκιο.
- (δ) Δύνανται να γνωστοποιούνται πληροφορίες αναφορικά με τα επιτόκια μεμονωμένων χρηματοοικονομικών μέσων. Εναλλακτικά, μπορεί να παρουσιάζεται ο σταθμισμένος μέσος όρος των επιτοκίων ή μία σειρά επιτοκίων για κάθε κατηγορία χρηματοοικονομικού μέσου. Η οντότητα μπορεί να ομαδοποιεί τα μέσα που απεικονίζονται σε διαφορετικά νομίσματα ή έχουν ουσιωδώς διαφορετικούς πιστωτικούς κινδύνους, σε επί μέρους κατηγορίες, όταν εξαιτίας αυτών των παραγόντων προκύπτουν μέσα με ουσιωδώς διαφοροποιημένα πραγματικά επιτόκια.

IAS 32

75. Σε ορισμένες περιπτώσεις, η οντότητα μπορεί να είναι σε θέση να παρέχει χρήσιμες πληροφορίες για την έκθεσή της σε κινδύνους επιτοκίου, υποδεικνύοντας το αποτέλεσμα μιας υποθετικής μεταβολής του επιπέδου των επιτοκίων της αγοράς στην εύλογη αξία των χρηματοοικονομικών μέσων της, στα μελλοντικά αποτελέσματα και στις ταμιακές της ροές. Αυτή η ανάλυση μπορεί να βασίζεται, για παράδειγμα, σε μια υποτιθέμενη μεταβολή κατά 1 % (100 μονάδες βάσης) στα επιτόκια της αγοράς, κατά την ημερομηνία του ισολογισμού. Οι συνέπειες της μεταβολής των επιτοκίων περιλαμβάνουν, όσον αφορά τα κυμαινόμενου επιτοκίου χρηματοοικονομικά μέσα, μεταβολές στα έσοδα και στα έξοδα από τόκους και όσον αφορά τα χρηματοοικονομικά μέσα σταθερού επιτοκίου, κέρδη ή ζημιές που προκύπτουν από μεταβολές της εύλογης αξίας τους. Η γνωστοποιούμενη ευαισθησία στα επιτόκια μπορεί να περιοριστεί στα άμεσα αποτελέσματα μιας μεταβολής των επιτοκίων στα αναγνωρισμένα έντοκα χρηματοοικονομικά μέσα κατά την ημερομηνία του ισολογισμού, επειδή τα έμμεσα αποτελέσματα μιας μεταβολής επιτοκίων στις χρηματοοικονομικές αγορές και στις μεμονωμένες οντότητες, δεν μπορούν υπό φυσιολογικές συνθήκες να προβλεφθούν αξιόπιστα. Κατά τη γνωστοποίηση της πληροφόρησης για την ευαισθησία στα επιτόκια, η οντότητα υποδεικνύει τη βάση στην οποία έχει καταρτιστεί η πληροφόρηση, περιλαμβάνοντας κάθε σημαντική παραδοχή.

Πιστωτικός Κίνδυνος

76. **Για κάθε κατηγορία χρηματοοικονομικών περιουσιακών στοιχείων και άλλα πιστωτικά ανοίγματα, η οντότητα θα παρέχει πληροφορίες σχετικά με την έκθεσή της σε πιστωτικό κίνδυνο που περιλαμβάνουν:**

(α) **το αντιπροσωπευτικό μέγεθος της μέγιστης έκθεσής της σε πιστωτικό κίνδυνο κατά την ημερομηνία του ισολογισμού, χωρίς να λαμβάνεται υπόψη η εύλογη αξία τυχόν εξασφαλίσεων, στην περίπτωση που οι αντισυμβαλλόμενοι αθετήσουν τις υποχρεώσεις τους που απορρέουν από χρηματοοικονομικά μέσα**

και

(β) **τις σημαντικές συγκεντρώσεις πιστωτικού κινδύνου.**

77. Η οντότητα παρέχει πληροφορίες για τον πιστωτικό κίνδυνο, ώστε οι χρήστες των οικονομικών καταστάσεών της να είναι σε θέση να αξιολογήσουν την έκταση κατά την οποία αθέτηση των συμβατικών υποχρεώσεων από τους αντισυμβαλλόμενους, θα μειώνει το ύψος των μελλοντικών ταμιακών εισροών από χρηματοοικονομικά μέσα αναγνωρισμένα κατά την ημερομηνία του ισολογισμού ή θα απαιτούσε ταμιακή εκροή από άλλα πιστωτικά ανοίγματα (όπως ένα πιστωτικό παράγωγο μέσο ή μία εκδοθείσα εγγύηση των υποχρεώσεων ενός τρίτου μέρους). Τέτοιου είδους αθετήσεις προξενούν οικονομική ζημία, που αναγνωρίζεται στα αποτελέσματα της οντότητας. Η παράγραφος 76 δεν υποχρεώνει την οντότητα να προβεί σε εκτίμηση της πιθανότητας μελλοντικών ζημιών.

78. Οι σκοποί της γνωστοποίησης των ποσών που εκτίθενται σε πιστωτικό κίνδυνο, χωρίς να λαμβάνεται υπόψη πιθανή ανάκτηση από ρευστοποίηση εγγυήσεων (η «μέγιστη έκθεση της οντότητας σε πιστωτικό κίνδυνο») είναι:

(α) να παρασχεθεί στους χρήστες των οικονομικών καταστάσεων ένα ομοιόμορφο μέτρο για το ύψος του ποσού που είναι εκτεθειμένο στον πιστωτικό κίνδυνο, για χρηματοοικονομικά περιουσιακά στοιχεία και πιστωτικά ανοίγματα

και

(β) να ληφθεί υπόψη η πιθανότητα ότι, η μέγιστη έκθεση σε ζημία μπορεί να διαφέρει από τη λογιστική αξία των αναγνωρισμένων χρηματοοικονομικών περιουσιακών στοιχείων κατά την ημερομηνία του ισολογισμού.

79. Στην περίπτωση των χρηματοοικονομικών περιουσιακών στοιχείων, που εκτίθενται σε πιστωτικό κίνδυνο, η αξία με την οποία εμφανίζονται αυτά στον ισολογισμό, μετά την αφαίρεση της επ' αυτής πρόβλεψης για ζημία, αντιπροσωπεύει συνήθως το ποσό που είναι εκτεθειμένο σε πιστωτικό κίνδυνο. Για παράδειγμα, στην περίπτωση μιας συμφωνίας ανταλλαγής επιτοκίων που απεικονίζεται στην εύλογη αξία, η μέγιστη έκθεση σε ζημία κατά την ημερομηνία του ισολογισμού είναι κατά κανόνα η λογιστική αξία, επειδή αντιπροσωπεύει στα τρέχοντα επιτόκια της αγοράς, το κόστος αντικατάστασης της συμφωνίας ανταλλαγής σε περίπτωση αθέτησης από τον αντισυμβαλλόμενο. Στις περιπτώσεις αυτές, δεν απαιτείται πρόσθετη γνωστοποίηση, πέραν της παρεχόμενης στον ισολογισμό. Επίσης, η μέγιστη πιθανή ζημία της οντότητας από ορισμένα χρηματοοικονομικά περιουσιακά στοιχεία, μπορεί να διαφέρει σημαντικά από τη λογιστική αξία τους καθώς και από άλλα γνωστοποιούμενα ποσά, όπως η εύλογη ή η ονομαστική αξία τους. Σε τέτοιες περιπτώσεις, απαιτούνται πρόσθετες γνωστοποιήσεις για να ικανοποιηθούν οι διατάξεις της παραγράφου 76(α).

80. Ένα χρηματοοικονομικό περιουσιακό στοιχείο, υποκείμενο σε νομικά ισχυρά δικαιώματα συμφητισμού με μία χρηματοοικονομική υποχρέωση, δεν εμφανίζεται στον ισολογισμό μετά το συμφητισμό της υποχρέωσης, εκτός εάν ο διακανονισμός του πρόκειται να λάβει χώρα συμφητιστικά ή ταυτόχρονα. Παρόλα αυτά, η οντότητα γνωστοποιεί την ύπαρξη του κατά νόμο ασκητού δικαιώματος συμφητισμού, όταν παρέχει πληροφόρηση σύμφωνα με την παράγραφο 76. Για παράδειγμα, όταν η οντότητα δικαιούται να εισπράξει το προϊόν από τη ρευστοποίηση ενός χρηματοοικονομικού περιουσιακού στοιχείου, πριν από το διακανονισμό μιας χρηματοοικονομικής υποχρέωσης, ίση ή μεγαλύτερης αξίας, έναντι της οποίας η οντότητα έχει νόμιμο δικαίωμα συμφητισμού, η οντότητα έχει τη δυνατότητα να ασκήσει το συγκεκριμένο δικαίωμα συμφητισμού προκειμένου να αποφύγει να υποστεί ζημία σε περίπτωση αθέτησης του αντισυμβαλλομένου. Όμως, αν η οντότητα ανταποκρίνεται ή είναι πιθανό να ανταποκριθεί, στην αθέτηση αυτή παρέχοντας παράταση στην προθεσμία εξόφλησης του χρηματοοικονομικού περιουσιακού στοιχείου, ενδέχεται να προκύψει έκθεση σε πιστωτικό κίνδυνο, αν οι όροι της ρύθμισης είναι τέτοιοι, ώστε η εισπράξη του προϊόντος του χρηματοοικονομικού στοιχείου πρόκειται να μετατεθεί μετά την ημερομηνία διακανονισμού της υποχρέωσης. Για πληροφόρηση των χρηστών των οικονομικών καταστάσεων ως προς την έκταση στην οποία η έκθεση σε πιστωτικό κίνδυνο, σε ένα συγκεκριμένο χρονικό σημείο, έχει μειωθεί, η οντότητα γνωστοποιεί την ύπαρξη και τις συνέπειες του δικαιώματος συμφητισμού, όταν το χρηματοοικονομικό περιουσιακό στοιχείο πρόκειται να εισπραχθεί σύμφωνα με τους συμβατικούς όρους. Όταν η χρηματοοικονομική υποχρέωση, έναντι της οποίας υπάρχει δικαίωμα συμφητισμού, πρέπει να διακανονιστεί πριν από το χρηματοοικονομικό περιουσιακό στοιχείο, η οντότητα εκτίθεται σε πιστωτικό κίνδυνο για το σύνολο της λογιστικής αξίας του στοιχείου αυτού, αν ο αντισυμβαλλόμενος αθετήσει μετά από την εξόφληση της υποχρέωσης.
81. Η οντότητα μπορεί να έχει συνάψει μία ή περισσότερες κύριες συμφωνίες συμφητισμού, που περιορίζουν την έκθεσή της σε πιστωτικό κίνδυνο, χωρίς όμως να ικανοποιούν τα κριτήρια συμφητισμού. Όταν μία κύρια συμφωνία συμφητισμού μειώνει σημαντικά τον πιστωτικό κίνδυνο που σχετίζεται με χρηματοοικονομικά περιουσιακά στοιχεία, μολονότι αυτά δεν συμφητίζονται με τις χρηματοοικονομικές υποχρεώσεις του ίδιου αντισυμβαλλομένου, η οντότητα παρέχει πρόσθετες πληροφορίες σχετικές με τις συνέπειες του διακανονισμού. Τέτοιες γνωστοποιήσεις υποδεικνύουν ότι:
- (α) ο πιστωτικός κίνδυνος, που συνδέεται με χρηματοοικονομικά περιουσιακά στοιχεία υποκείμενα σε μία κύρια συμφωνία συμφητισμού, περιορίζεται μόνο στο βαθμό που οι χρηματοοικονομικές υποχρεώσεις που οφείλονται στον ίδιο αντισυμβαλλόμενο, θα διακανονιστούν ύστερα από τη ρευστοποίηση των στοιχείων αυτών.
 - (β) η έκταση στην οποία η συνολική έκθεση της οντότητας σε πιστωτικό κίνδυνο μειώνεται, μέσω μιας κύριας συμφωνίας συμφητισμού, μπορεί να μεταβληθεί σημαντικά σε σύντομο χρόνο μετά την ημερομηνία του ισολογισμού, γιατί το άνοιγμα επηρεάζεται από κάθε επί μέρους συναλλαγή υποκείμενη στη συμφωνία.
- Είναι επίσης επιθυμητό η οντότητα να γνωστοποιεί τους όρους των κύριων συμφωνιών συμφητισμού, που προσδιορίζουν την έκταση της μείωσης του πιστωτικού κινδύνου της.
82. Η οντότητα μπορεί να εκτίθεται σε κίνδυνο επιτοκίου, ως αποτέλεσμα συναλλαγής από την οποία δεν αναγνωρίζεται κανένα χρηματοοικονομικό περιουσιακό στοιχείο στον ισολογισμό της, όπως θα γινόταν για μία χρηματοοικονομική υποχρέωση ή μία σύμβαση πιστωτικού παραγώγου. Η παροχή εγγύησης εκθέτει τον εγγυητή σε πιστωτικό κίνδυνο, που πρέπει να λαμβάνεται υπόψη κατά τις γνωστοποιήσεις που απαιτούνται από την παράγραφο 76.
83. Συγκεντρώσεις πιστωτικού κινδύνου γνωστοποιούνται, όταν δεν είναι προφανείς από άλλες γνωστοποιήσεις σχετικά με το είδος και την οικονομική θέση της οντότητας και συνεπώς σημαντική έκθεση σε ζημία σε περίπτωση αθέτησης των αντισυμβαλλομένων. Ο προσδιορισμός τέτοιων συγκεντρώσεων είναι ζήτημα κρίσης της διοίκησης, λαμβάνοντας υπόψη τις συνθήκες της οντότητας και των οφειλετών της. Το ΔΛΠ 14 Οικονομικές Πληροφορίες κατά Τομέα, παρέχει χρήσιμες οδηγίες για τον προσδιορισμό των επιχειρηματικών και γεωγραφικών τομέων, μέσα στους οποίους μπορεί να προκύψουν συγκεντρώσεις πιστωτικών κινδύνων.
84. Συγκεντρώσεις πιστωτικού κινδύνου μπορεί να προκύψουν από ανοίγματα σε ένα μοναδικό οφειλέτη ή ομάδα οφειλετών που έχουν συναφή χαρακτηριστικά, έτσι ώστε η δυνατότητά τους να ανταποκριθούν στις υποχρεώσεις τους αναμένεται να επηρεάζεται με παρόμοιο τρόπο από μεταβολές στις οικονομικές ή άλλες συνθήκες. Τα χαρακτηριστικά, που μπορεί να δημιουργήσουν συγκεντρωση κινδύνου, περιλαμβάνουν το είδος των δραστηριοτήτων των οφειλετών, όπως ο επιχειρηματικός τομέας στον οποίο λειτουργούν, ο γεωγραφικός χώρος στον οποίο δραστηριοποιούνται και το επίπεδο της πιστοληπτικής αξιοπιστίας τους. Για παράδειγμα, ένας κατασκευαστής εξοπλισμού για τη βιομηχανία πετρελαίου και αερίων, θα έχει κατά κανόνα απαιτήσεις από πελάτες προερχόμενες από την πώληση των προϊόντων του, για τις οποίες ο κίνδυνος μη εξόφλησης επηρεάζεται από τις οικονομικές μεταβολές στη βιομηχανία πετρελαίου και αερίων. Ένα πιστωτικό ίδρυμα, που κατά κανόνα παρέχει δάνεια σε διεθνές επίπεδο, μπορεί να έχει πολλά εκκρεμή δάνεια σε λιγότερο αναπτυγμένες χώρες και η δυνατότητα του πιστωτικού ιδρύματος να τα επανεισπράξει ενδέχεται να επηρεάζεται αρνητικά από τοπικές οικονομικές συνθήκες.

IAS 32

85. Η γνωστοποίηση της συγκέντρωσης του πιστωτικού κινδύνου περιλαμβάνει περιγραφή του κοινού χαρακτηριστικού, που προσδιορίζει κάθε συγκέντρωση, καθώς και το ύψος της μέγιστης αναφοράς σε πιστωτικό κίνδυνο, που συνδέεται με όλα τα χρηματοοικονομικά περιουσιακά στοιχεία μεν λόγω κοινό χαρακτηριστικό.

Εύλογη αξία

86. Εκτός από τα οριζόμενα στην παράγραφο 90, για κάθε κατηγορία χρηματοοικονομικών περιουσιακών στοιχείων και υποχρεώσεων, η οντότητα θα γνωστοποιεί την εύλογη αξία εκείνης της κατηγορίας χρηματοοικονομικών περιουσιακών στοιχείων και υποχρεώσεων κατά τρόπο που επιτρέπει τη σύγκριση με την αντίστοιχη λογιστική αξία στον ισολογισμό. (Το ΔΛΠ 39 παρέχει οδηγίες για τον προσδιορισμό της εύλογης αξίας.)
87. Η πληροφόρηση για την εύλογη αξία χρησιμοποιείται ευρέως για επιχειρηματικούς σκοπούς κατά τον προσδιορισμό της συνολικής οικονομικής θέσης της οντότητας και κατά τη λήψη αποφάσεων σχετικών με επί μέρους χρηματοοικονομικά μέσα. Είναι επίσης απαραίτητη σε πολλές αποφάσεις που λαμβάνουν οι χρήστες των οικονομικών καταστάσεων επειδή, σε πολλές περιπτώσεις, αντανάκλα την άποψη των χρηματοοικονομικών αγορών ως προς την παρούσα αξία των αναμενόμενων μελλοντικών ταμιακών ροών που αφορούν ένα μέσο. Πληροφορίες για την εύλογη αξία επιτρέπουν συγκρίσεις των χρηματοοικονομικών μέσων που έχουν ουσιαστικά τα ίδια οικονομικά χαρακτηριστικά, ανεξάρτητα από το σκοπό τους και το πότε και από ποιόν εκδόθηκαν ή αποκτήθηκαν. Οι εύλογες αξίες παρέχουν μία αντικειμενική βάση για την εκτίμηση της διαχειριστικής ικανότητας της διοίκησης, καταδεικνύοντας τα αποτελέσματα των αποφάσεων της να αποκτήσει, πωλήσει ή διακρατήσει χρηματοοικονομικά περιουσιακά στοιχεία και να αναλάβει, διακρατήσει ή εξοφλήσει χρηματοοικονομικές υποχρεώσεις. Όταν η οντότητα δεν επιμετρά ένα χρηματοοικονομικό περιουσιακό στοιχείο ή χρηματοοικονομική υποχρέωση στον ισολογισμό της στην εύλογη αξία, παρέχει πληροφόρηση για αυτή μέσω συμπληρωματικών γνωστοποιήσεων.
88. Για χρηματοοικονομικά μέσα όπως τις βραχυπρόθεσμες εμπορικές απαιτήσεις και τους πληρωτέους λογαριασμούς, δεν απαιτείται γνωστοποίηση της εύλογης αξίας όταν η λογιστική αξία είναι ένας λογικός κατ'έκτιμηση υπολογισμός της εύλογης αξίας.
89. Στην γνωστοποίηση των εύλογων αξιών, η οντότητα ομαδοποιεί τα χρηματοοικονομικά περιουσιακά στοιχεία και τις υποχρεώσεις σε κατηγορίες και τις συμψηφίζει, μόνο κατά την έκταση που οι αντίστοιχες λογιστικές αξίες τους συμψηφίζονται στον ισολογισμό.
90. Αν οι επενδύσεις σε μη εισηγμένους συμμετοχικούς τίτλους ή παράγωγα που συνδέονται με τέτοιους τίτλους επιμετρώνται στο κόστος σύμφωνα με το ΔΛΠ 39 επειδή η εύλογη αξία τους δεν μπορεί να επιμετρηθεί αξιόπιστα, θα γνωστοποιείται το γεγονός αυτό μαζί με μία περιγραφή των χρηματοοικονομικών μέσων, τις λογιστικές αξίες τους, μία εξήγηση γιατί η εύλογη αξία δεν μπορεί να επιμετρηθεί αξιόπιστα, και, αν είναι δυνατό, το φάσμα των εκτιμήσεων μέσα στο οποίο είναι πολύ πιθανό να βρίσκεται η εύλογη αξία. Περαιτέρω, στην περίπτωση που πωλούνται χρηματοοικονομικά περιουσιακά στοιχεία των οποίων η εύλογη αξία δεν ήταν δυνατό να προσμετρηθεί αξιόπιστα γνωστοποιούνται, η λογιστική αξία των χρηματοοικονομικών περιουσιακών στοιχείων αυτών κατά το χρόνο της πώλησης καθώς και το προκύπτον κέρδος ή η ζημία που αναγνωρίστηκε.
91. Αν οι επενδύσεις σε μη εισηγμένους συμμετοχικούς τίτλους ή παράγωγα που συνδέονται με τέτοιους συμμετοχικούς τίτλους επιμετρώνται στο κόστος σύμφωνα με το ΔΛΠ 39 επειδή οι εύλογες αξίες τους δεν μπορούν να επιμετρηθούν αξιόπιστα, δεν απαιτείται να γνωστοποιηθούν οι σχετικές με την εύλογη αξία πληροφορίες που παρατίθενται στις παραγράφους 86 και 92. Αντί τούτου, παρέχεται πληροφόρηση που βοηθά τους χρήστες των οικονομικών καταστάσεων να κρίνουν την έκταση των πιθανών διαφορών μεταξύ της λογιστικής αξίας τέτοιων χρηματοοικονομικών περιουσιακών στοιχείων και υποχρεώσεων και της εύλογης αξίας τους. Επιπλέον της επεξήγησης των κύριων χαρακτηριστικών των χρηματοοικονομικών μέσων που προσδιορίζουν την αξία τους και του λόγου που δεν γνωστοποιούνται οι εύλογες αξίες, παρέχεται πληροφόρηση για την αγορά στην οποία διαπραγματεύονται τα εν λόγω μέσα. Σε μερικές περιπτώσεις, οι συμβατικοί όροι και προϋποθέσεις των μέσων, που γνωστοποιούνται σύμφωνα με την παράγραφο 60, μπορεί να παρέχουν επαρκή πληροφόρηση. Η διοίκηση, μπορεί να διατυπώσει τη γνώμη της ως προς τη σχέση μεταξύ εύλογης αξίας και λογιστικής αξίας των χρηματοοικονομικών περιουσιακών στοιχείων και υποχρεώσεων, για τα οποία δεν είναι σε θέση να προσδιορίσει την εύλογη αξία όταν έχει εύλογη βάση για να το πράξει.
92. Η οντότητα θα γνωστοποιεί τα ακόλουθα:
- (α) τις μεθόδους και τις ουσιώδεις παραδοχές που εφαρμοστήκαν κατά τον προσδιορισμό των εύλογων αξιών των χρηματοοικονομικών μέσων και υποχρεώσεων ιδιαίτερα για σημαντικές κατηγορίες χρηματοοικονομικών περιουσιακών στοιχείων και υποχρεώσεων. (Η παράγραφος 55 παρέχει οδηγίες για τον προσδιορισμό κατηγοριών χρηματοοικονομικών περιουσιακών στοιχείων.)

- (β) αν οι εύλογες αξίες των χρηματοοικονομικών περιουσιακών στοιχείων, προσδιορίζονται απευθείας, στο σύνολο ή μερικώς με αναφορά σε δημοσιευμένες τιμές συναλλαγής ενεργούς αγοράς ή αν εκτιμώνται με τη χρήση τεχνικής αποτίμησης (βλέπε ΔΛΠ 39, παράγραφοι ΟΕ71-ΟΕ79).
- (γ) αν οι οικονομικές καταστάσεις της περιλαμβάνουν χρηματοοικονομικά μέσα που έχουν επιμετρηθεί σε εύλογες αξίες που προσδιορίζονται στο σύνολο ή μερικώς με τεχνική αποτίμησης βασισμένη σε παραδοχές που δεν υποστηρίζονται από τρέχουσες τιμές ή επιτόκια της αγοράς. Αν η αντικατάσταση οποιασδήποτε τέτοιας παραδοχής με λογικά πιθανή εναλλακτική παραδοχή θα κατέληγε σε σημαντικά διαφορετική εύλογη αξία, η οντότητα θα δηλώνει το γεγονός αυτό και θα γνωστοποιεί μία σειρά λογικά πιθανών εναλλακτικών παραδοχών. Για το σκοπό αυτό, η σημαντικότητα θα κρίνεται σε σχέση με τα αποτελέσματα και το σύνολο των περιουσιακών στοιχείων και υποχρεώσεων.
- (δ) το συνολικό ποσό της μεταβολής της εύλογης αξίας που εκτιμήθηκε με τη χρήση τεχνικής αποτίμησης που αναγνωρίστηκε στα αποτελέσματα της περιόδου.

93. Η γνωστοποίηση πληροφοριών σχετικά με την εύλογη αξία περιλαμβάνει γνωστοποίηση της μεθόδου που χρησιμοποιήθηκε για τον προσδιορισμό της εύλογης αξίας και κάθε σημαντική παραδοχή που έγινε κατά την εφαρμογή της. Για παράδειγμα, η οντότητα γνωστοποιεί πληροφορίες σχετικά με τις παραδοχές που σχετίζονται με συντελεστές προπληρωμών, ποσοστά εκτιμώμενων ζημιών από επισφάλειες και επιτόκια ή προεξοφλητικά επιτόκια αν είναι σημαντικά.

Άλλες Γνωστοποιήσεις

Διαγραφή

94. (α) Η οντότητα μπορεί είτε να έχει μεταβιβάσει χρηματοοικονομικό περιουσιακό στοιχείο (βλέπε παράγραφο 18 του ΔΛΠ 39) είτε να έχει συνάψει συμφωνία του είδους που περιγράφεται στην παράγραφο 19 του ΔΛΠ 39 με τρόπο ώστε η συμφωνία να μην πληροί τις προϋποθέσεις να χαρακτηριστεί ως μεταβίβαση του χρηματοοικονομικού περιουσιακού στοιχείου. Αν η οντότητα συνεχίσει να αναγνωρίζει το περιουσιακό στοιχείο στο σύνολό του ή συνεχίσει να αναγνωρίζει το περιουσιακό στοιχείο ανάλογα με την έκταση της συνεχιζόμενης ευθύνης της (βλέπε ΔΛΠ 39, παράγραφοι 29 και 30), θα γνωστοποιεί για κάθε κατηγορία χρηματοοικονομικού στοιχείου:

- (i) τη φύση των περιουσιακών στοιχείων,
- (ii) τη φύση των κινδύνων και των ωφελειών για τους ιδιοκτήτες στα οποία παραμένει εκτεθειμένη η οντότητα,
- (iii) όταν η οντότητα συνεχίζει να αναγνωρίζει το περιουσιακό στοιχείο στο σύνολό του, τις λογιστικές αξίες του στοιχείου και της συσχετιζόμενης υποχρέωσης

και

- (iv) όταν η οντότητα συνεχίζει να αναγνωρίζει το περιουσιακό στοιχείο στην έκταση της συνεχιζόμενης ευθύνης της, το συνολικό ποσό του περιουσιακού στοιχείου που η οντότητα συνεχίζει να αναγνωρίζει και τη λογιστική αξία της συσχετιζόμενης υποχρέωσης.

Εξασφαλίσεις

94. (β) Η οντότητα θα γνωστοποιεί τη λογιστική αξία των χρηματοοικονομικών στοιχείων που έχουν ενεχυριαστεί ως εξασφάλιση για υποχρεώσεις, τη λογιστική αξία των χρηματοοικονομικών στοιχείων που ενεχυριάστηκαν ως εξασφάλιση για ενδεχόμενες υποχρεώσεις και (σύμφωνα με τις παραγράφους 60(α) και 63(ζ) οποιουδήποτε ουσιώδους συμβατικού όρους συσχετίζονται με τα περιουσιακά στοιχεία που ενεχυριάστηκαν ως εξασφάλιση.

(γ) Όταν η οντότητα έχει δεχτεί εξασφάλιση που είναι δυνατό να πωλήσει ή να επανενεχυριάσει σε περίπτωση που δεν υπάρχει αθέτηση υποχρεώσεων από τον οφειλέτη, θα γνωστοποιεί:

- (i) την εύλογη αξία της εξασφάλισης που έλαβε (των χρηματοοικονομικών και μη χρηματοοικονομικών περιουσιακών στοιχείων),

IAS 32

- (ii) την εύλογη αξία οποιασδήποτε πωληθείσας ή επανενεχυριασθείσας εξασφάλισης και αν η οντότητα έχει υποχρέωση να την επιστρέψει

και

- (iii) κάθε ουσιαστικό όρο ή προϋπόθεση που συνδέεται με τη χρήση της εξασφάλισης (σύμφωνα με τις παραγράφους 60(α) και 60 (ζ)).

Σύνθετα χρηματοοικονομικά μέσα με πολλαπλά ενσωματωμένα παράγωγα

94. (δ) Αν η οντότητα έχει εκδώσει μέσο που περιέχει στοιχείο υποχρέωσης και στοιχείο των ιδίων κεφαλαίων (βλέπε παράγραφο 28) και το μέσο περιέχει πολλαπλά ενσωματωμένα παράγωγα των οποίων οι αξίες αλληλοεξαρτώνται (όπως έναν εξαγοράσιμο μετατρέψιμο χρεωστικό τίτλο) θα γνωστοποιεί την ύπαρξη των χαρακτηριστικών αυτών και το πραγματικό επιτόκιο επί του στοιχείου της υποχρέωσης (μη συμπεριλαμβανομένων οποιωνδήποτε παράγωγων που λογιστικοποιούνται ξεχωριστά).

Χρηματοοικονομικά περιουσιακά στοιχεία και υποχρεώσεις αποτιμώμενες στην εύλογη αξία μέσω των αποτελεσμάτων (βλέπε επίσης την παράγραφο ΟΕ40)

94. (ε) Η οντότητα θα γνωστοποιεί τις λογιστικές αξίες των χρηματοοικονομικών περιουσιακών στοιχείων και υποχρεώσεων που:

- (i) κατατάσσονται ως προοριζόμενα για εμπορική εκμετάλλευση

και

- (ii) είχαν, κατά την αρχική τους αναγνώριση, προσδιοριστεί από την οντότητα ως χρηματοοικονομικά περιουσιακά στοιχεία και υποχρεώσεις στην εύλογη αξία μέσω των αποτελεσμάτων (ήτοι όσα δεν είναι χρηματοοικονομικά μέσα κατατασσόμενα ως προοριζόμενα για εμπορική εκμετάλλευση).

(στ) Αν η οντότητα έχει προσδιορίσει μία χρηματοοικονομική υποχρέωση στην εύλογη αξία μέσω των αποτελεσμάτων, θα γνωστοποιεί:

- (i) το ποσό της μεταβολής της εύλογης αξίας που δεν επιρρίπτεται σε αλλαγές του επιτοκίου αναφοράς (π.χ., LIBOR)

και

- (ii) τη διαφορά ανάμεσα στη λογιστική αξία και του ποσού που η οντότητα θα είχε συμβατική υποχρέωση να καταβάλει στη λήξη στον κάτοχο της υποχρέωσης.

Επανακατάταξη

94. (ζ) Αν η οντότητα έχει επανακατατάξει ένα χρηματοοικονομικό περιουσιακό στοιχείο ως στοιχείο που απεικονίζεται στο κόστος ή το αποσβεσμένο κόστος αντί στην εύλογη αξία (βλ. ΔΛΠ 39, παράγραφο 54), θα γνωστοποιείται ο λόγος για την επανακατάταξη αυτή.

Κατάσταση λογαριασμού αποτελεσμάτων και καθαρή θέση

94. (η) Η οντότητα θα γνωστοποιεί ουσιαστικά έσοδα, έξοδα καθώς και κέρδη και ζημιές που προκύπτουν από χρηματοοικονομικά περιουσιακά στοιχεία και χρηματοοικονομικές υποχρεώσεις, είτε συμπεριλαμβάνονται στα αποτελέσματα είτε φέρονται διακεκριμένα στην καθαρή θέση. Για το σκοπό αυτό, η γνωστοποίηση θα περιλαμβάνει τουλάχιστον τα ακόλουθα στοιχεία:

- (i) συνολικά έσοδα και έξοδα από τόκους (υπολογιζόμενα με τη μέθοδο του πραγματικού επιτοκίου) για χρηματοοικονομικά περιουσιακά στοιχεία και υποχρεώσεις που δεν απεικονίζονται στην εύλογη αξία μέσω των αποτελεσμάτων,

- (ii) για διαθέσιμα προς πώληση χρηματοοικονομικά περιουσιακά στοιχεία, το ύψος του κέρδους ή της ζημίας που αναγνωρίζεται απευθείας στην καθαρή θέση για την περίοδο και το ποσό που διαγράφηκε από την καθαρή θέση και αναγνωρίστηκε στα αποτελέσματα για την περίοδο

και

- (iii) το ύψος των δεδουλευμένων εσόδων από τόκους από απομειωμένα περιουσιακά στοιχεία σύμφωνα με το ΔΛΠ 39, παράγραφος ΟΕ93.

Απομείωση Αξίας

94. (θ) Η οντότητα θα γνωστοποιεί τη φύση και το ύψος κάθε ζημίας απομείωσης που έχει αναγνωριστεί στα αποτελέσματα έναντι χρηματοοικονομικού περιουσιακού στοιχείου διακεκριμένα για κάθε σημαντική κατηγορία χρηματοοικονομικών περιουσιακών στοιχείων (η παράγραφος 55 παρέχει οδηγίες για προσδιορισμό των κατηγοριών των χρηματοοικονομικών περιουσιακών στοιχείων).

Ανεξόφλητα χρέη και αθετήσεις

94. (i) Σχετικά με αθετήσεις που αφορούν το κεφάλαιο, τους τόκους, το χρεολυτικό απόθεμα ή την εξόφληση των αναγνωρισμένων στον ισολογισμό πληρωτέων δανείων της περιόδου και κάθε άλλη αθέτηση των δανειακών συμβάσεων της περιόδου, όταν οι αθετήσεις αυτές δύνανται να επιτρέψουν στον πιστωτή να απαιτήσει την αποπληρωμή (εκτός από αθετήσεις που αποκαθίστανται ή των οποίων οι όροι επαναδιαπραγματεύονται, την η πριν την ημερομηνία του ισολογισμού), η οντότητα θα γνωστοποιεί:

- (i) λεπτομέρειες σχετικά με τις αθετήσεις αυτές,

- (ii) το ύψος του ποσού που αναγνωρίζεται την ημερομηνία του ισολογισμού σε σχέση με τις συμφωνίες των πληρωτέων δανείων που αθετήθηκαν

και

- (iii) σε σχέση με τα ποσά που γνωστοποιήθηκαν σύμφωνα με το (ii), αν το ανεξόφλητο δάνειο εξοφλήθηκε ή αν οι όροι των πληρωτέων δανείων επαναδιαπραγματεύτηκαν πριν την ημερομηνία της έγκρισης των οικονομικών καταστάσεων.

95. Για τους σκοπούς της γνωστοποίησης πληροφοριών σχετικά με αθετήσεις δανειακών συμβάσεων σύμφωνα με την παράγραφο 94(i), στα πληρωτέα δάνεια περιλαμβάνονται οι εκδοθέντες χρεωστικοί τίτλοι και οι χρηματοοικονομικές υποχρεώσεις εκτός από τους βραχυπρόθεσμους πληρωτέους λογαριασμούς με συνήθεις πιστωτικούς όρους. Όταν έχει συμβεί τέτοια αθέτηση κατά τη διάρκεια της περιόδου και δεν έχει αποκατασταθεί ενώ οι όροι του πληρωτέου δανείου δεν έχουν επαναδιαπραγματευτεί μέχρι την ημερομηνία του ισολογισμού, η επίδραση της αθέτησης στην κατάταξη της υποχρέωσης ως βραχυπρόθεσμη ή μη βραχυπρόθεσμη προσδιορίζεται σύμφωνα με το ΔΛΠ 1.

ΗΜΕΡΟΜΗΝΙΑ ΞΕΚΙΝΗΣΗΣ ΙΣΧΥΟΣ

96. Η οντότητα θα εφαρμόσει το Πρότυπο αυτό για ετήσιες λογιστικές περιόδους που ξεκινούν την ή μετά την 1^η Ιανουαρίου 2005. Η νωρίτερη εφαρμογή επιτρέπεται. Η οντότητα δεν θα εφαρμόσει το παρόν Πρότυπο για ετήσιες περιόδους που ξεκινούν πριν την 1^η Ιανουαρίου 2005 εκτός αν εφαρμόσει παράλληλα και το ΔΛΠ 39 (εκδοθέν τον Δεκέμβριο 2003). Αν η οντότητα εφαρμόσει αυτό το Πρότυπο για λογιστική περίοδο που αρχίζει πριν την 1^η Ιανουαρίου 2005, θα γνωστοποιεί το γεγονός αυτό.

97. Από το Πρότυπο θα έχει αναδρομική ισχύ.

ΑΝΑΚΛΗΣΗ ΆΛΛΩΝ ΑΝΑΚΟΙΝΩΣΕΩΝ

98. Το παρόν Πρότυπο αντικαθιστά το ΔΛΠ 32 Χρηματοοικονομικά Μέσα: Γνωστοποίηση και Παρουσίαση αναθεωρημένο το 2000.

IAS 32

99. Το παρόν Πρότυπο αντικαθιστά τις ακόλουθες Διερμηνείες:
- (α) ΜΕΔ-5 Ταξινόμηση Χρηματοοικονομικών Μέσων – Όροι Ενδεχόμενου Διακανονισμού
 - (β) ΜΕΔ- 16, Μετοχικό Κεφάλαιο – Επαναπόκτηση Ιδίων Μετοχών
 - και
 - (γ) ΜΕΔ-17, Καθαρή θέση – Δαπάνες μιας Συναλλαγής Καθαρής Θέσης.
100. Με το παρόν Πρότυπο αποσύρεται το προσχέδιο της Διερμηνείας ΜΕΔ Δ34 Χρηματοοικονομικά Μέσα – Μέσα ή Δικαιώματα Εξοφλητέα από τον Κάτοχο.
-

ΠΡΟΣΑΡΤΗΜΑ Α

IAS 32

Οδηγίες Εφαρμογής ΔΛΠ 32 Χρηματοοικονομικά Μέσα Γνωστοποίηση και Παρουσίαση

Το παρόν προσάρτημα αποτελεί αναπόσπαστο τμήμα του Προτύπου.

ΟΕ1. Η παρούσες Οδηγίες Εφαρμογής εξηγούν την εφαρμογή συγκεκριμένων απόψεων του Προτύπου.

ΟΕ2. Το Πρότυπο δεν ασχολείται με την αναγνώριση ή την επιμέτρηση των χρηματοοικονομικών μέσων. Οι απαιτήσεις για την αναγνώριση και επιμέτρηση των χρηματοοικονομικών περιουσιακών στοιχείων και υποχρεώσεων παρατίθενται στο ΔΛΠ 39 Χρηματοοικονομικά Μέσα: Αναγνώριση και Επιμέτρηση.

Ορισμοί (παράγραφοι 11-14)

Χρηματοοικονομικά περιουσιακά στοιχεία και χρηματοοικονομικές υποχρεώσεις

ΟΕ3. Το νόμισμα (τα μετρητά) είναι ένα χρηματοοικονομικό περιουσιακό στοιχείο, γιατί αντιπροσωπεύει το μέσον της συναλλαγής και είναι συνεπώς η βάση στην οποία όλες οι συναλλαγές επιμετρώνται και αναγνωρίζονται στις οικονομικές καταστάσεις. Μία κατάθεση μετρητών σε τράπεζα ή όμοιο χρηματοπιστωτικό ίδρυμα είναι ένα χρηματοοικονομικό περιουσιακό στοιχείο, γιατί αντιπροσωπεύει το συμβατικό δικαίωμα του καταθέτη να λάβει μετρητά από το ίδρυμα ή να εκδώσει επιταγή ή όμοιο χρηματοοικονομικό μέσο, έναντι του υπολοίπου υπέρ ενός πιστωτή, για την πληρωμή μιας οικονομικής υποχρέωσης.

ΟΕ4. Κοινά παραδείγματα χρηματοοικονομικών περιουσιακών στοιχείων που αντιπροσωπεύουν ένα συμβατικό δικαίωμα για εισπραχτέ μετρητά στο μέλλον και αντίστοιχων χρηματοοικονομικών υποχρεώσεων, που αντιπροσωπεύουν μία συμβατική υποχρέωση για παράδοση μετρητών στο μέλλον είναι:

(α) λογαριασμοί εισπρακτέοι και πληρωτέοι,

(β) γραμμάτια εισπρακτέα και πληρωτέα,

(γ) δάνεια εισπρακτέα και πληρωτέα

και

(δ) ομολογίες εισπρακτέες και πληρωτέες.

Σε κάθε περίπτωση, το συμβατικό δικαίωμα ενός συμβαλλόμενου μέρους να εισπράξει (ή υποχρέωση να πληρώσει) μετρητά, αντιπαρατίθεται από την αντίστοιχη υποχρέωση του άλλου μέρους να πληρώσει (ή το δικαίωμα να εισπράξει).

ΟΕ5. Ένας άλλος τύπος χρηματοοικονομικού μέσου είναι αυτός για τον οποίο το οικονομικό όφελος που λαμβάνεται ή δίδεται είναι ένα χρηματοοικονομικό περιουσιακό στοιχείο, εκτός από μετρητά. Για παράδειγμα, ένα γραμμάτιο πληρωτέο σε κρατικά ομόλογα, δίδει στον κάτοχο το συμβατικό δικαίωμα να λάβει και στον εκδότη τη συμβατική υποχρέωση να παραδώσει τα κρατικά ομόλογα και όχι μετρητά. Τα ομόλογα είναι χρηματοοικονομικά περιουσιακά στοιχεία, γιατί αντιπροσωπεύουν υποχρεώσεις από το κράτος που τα εκδίδει να πληρώσει μετρητά. Το γραμμάτιο είναι, συνεπώς, χρηματοοικονομικό περιουσιακό στοιχείο για τον κομιστή του γραμματίου και χρηματοοικονομική υποχρέωση για τον εκδότη του γραμματίου.

ΟΕ6. Οι «διαρκείς» χρεωστικοί τίτλοι (όπως τα «διαρκή» ομόλογα, και τα χρεόγραφα ή μετατρέψιμα ομόλογα) παρέχουν κανονικά στον κάτοχο το συμβατικό δικαίωμα να εισπράττει τόκους σε καθορισμένες ημερομηνίες, που εκτείνονται στο διηνεκές, είτε χωρίς δικαίωμα λήψης επιστροφής κεφαλαίου είτε με δικαίωμα επιστροφής κεφαλαίου, κάτω από όρους που καθιστούν την επιστροφή πολύ απίθανη ή πολύ απώτερη στο μέλλον. Για παράδειγμα, μια οντότητα μπορεί να εκδώσει ένα χρηματοοικονομικό μέσο που την υποχρεώνει σε ετήσιες πληρωμές στο διηνεκές, ίσες προς ένα δηλωμένο επιτόκιο του 8 τοις εκατό εφαρμοζόμενο σε μια δηλωθείσα ονομαστική αξία των NM 1 000 (*). Υποθέτοντας ότι το αγοραίο επιτόκιο για το μέσο όταν εκδόθηκε ήταν 8 τοις εκατό, ο εκδότης αναλαμβάνει μία συμβατική υποχρέωση να προβεί σε σειρά μελλοντικών πληρωμών τόκων με εύλογη αξία (παρούσα αξία) NM 1 000 κατά την αρχική αναγνώριση. Ο κάτοχος και ο εκδότης του μέσου έχουν αντίστοιχα ένα χρηματοοικονομικό στοιχείο και μία χρηματοοικονομική υποχρέωση.

(*) Σε αυτό το Πρότυπο, τα χρηματικά ποσά εκφράζονται σε «νομισματικές μονάδες» (NM).

IAS 32

- OE7. Ένα συμβατικό δικαίωμα ή μία συμβατική υποχρέωση για τη λήψη, παράδοση ή ανταλλαγή χρηματοοικονομικών μέσων είναι καθαυτό χρηματοοικονομικό μέσο. Μία αλληλουχία συμβατικών δικαιωμάτων ή υποχρεώσεων ανταποκρίνεται στον ορισμό του χρηματοοικονομικού μέσου εάν καταλήγουν στην είσπραξη ή την καταβολή μετρητών ή στην απόκτηση ή έκδοση ενός συμμετοχικού τίτλου.
- OE8. Η δυνατότητα άσκησης συμβατικού δικαιώματος ή η υποχρέωση εκπλήρωσης συμβατικής υποχρέωσης μπορεί να είναι ρητή και χωρίς προϋποθέσεις ή μπορεί να εξαρτάται από την επέλευση ενός μελλοντικού γεγονότος. Για παράδειγμα, μια χρηματοοικονομική εγγύηση είναι ένα συμβατικό δικαίωμα του δανειστή να εισπράξει μετρητά από τον εγγυητή και μία αντίστοιχη συμβατική υποχρέωση του εγγυητή να καταβάλει το ποσό της εγγύησης στον δανειστή, αν ο οφειλέτης αθετήσει την εκπλήρωση της υποχρέωσης. Το συμβατικό δικαίωμα και η υποχρέωση προκύπτουν από προηγούμενη συναλλαγή ή γεγονός (ανάληψη της εγγύησης), παρότι η δυνατότητα του δανειστή να ασκήσει το δικαίωμά του και η υποχρέωση του εγγυητή να ενεργήσει σύμφωνα με την υποχρέωσή του, εξαρτώνται από το ενδεχόμενο της μελλοντικής αθέτησης του οφειλέτη. Ένα ενδεχόμενο δικαίωμα και υποχρέωση ανταποκρίνονται στον ορισμό του χρηματοοικονομικού περιουσιακού στοιχείου ή υποχρέωσης, παρά το γεγονός ότι πολλά τέτοια στοιχεία δεν αναγνωρίζονται πάντα στις οικονομικές καταστάσεις.
- OE9. Σύμφωνα με το ΔΛΠ 17 Μισθώσεις, η χρηματοδοτική μίσθωση θεωρείται ότι είναι βασικά ένα δικαίωμα του εκμισθωτή να εισπράττει, και μια υποχρέωση του μισθωτή να καταβάλλει, μια σειρά πληρωμών, που είναι ουσιαστικά οι ίδιες όπως τα τοκοχρεολύσια μιας συμφωνίας δανείου. Ο εκμισθωτής λογιστικοποιεί την επένδυσή του με το εισπρακτέο ποσό, σύμφωνα με τη σύμβαση μίσθωσης, και όχι με το ίδιο το εκμισθωμένο στοιχείο. Μία απλή μίσθωση, αφετέρου, θεωρείται ότι είναι βασικά ένα ανολοκληρώτο συμβόλαιο, που δεσμεύει τον εκμισθωτή να παρέχει τη χρήση ενός περιουσιακού στοιχείου σε μελλοντικές περιόδους, έναντι ανταλλάγματος όμοιου με αμοιβή για υπηρεσία. Ο εκμισθωτής συνεχίζει να παρακολουθεί στους λογαριασμούς του το ίδιο το εκμισθωμένο περιουσιακό στοιχείο και όχι κάποιο λογαριασμό εισπρακτέο στο μέλλον, σύμφωνα με το συμβόλαιο. Κατόπιν τούτων, μία χρηματοδοτική μίσθωση θεωρείται ότι αποτελεί χρηματοοικονομικό μέσο, ενώ μια λειτουργική μίσθωση θεωρείται ότι δεν αποτελεί χρηματοοικονομικό μέσο (εκτός σε ό,τι αφορά τις επί μέρους πληρωμές που οφείλονται άμεσα ή στο μέλλον).
- OE10. Τα ενσώματα περιουσιακά στοιχεία (όπως αποθέματα, ενσώματες ακινητοποιήσεις), μισθωμένα στοιχεία, καθώς και τα άυλα περιουσιακά στοιχεία (όπως διπλώματα ευρεσιτεχνίας και σήματα), δεν αποτελούν χρηματοοικονομικά περιουσιακά στοιχεία. Η κατοχή τέτοιων ενσώματων και άυλων περιουσιακών στοιχείων δημιουργεί προϋποθέσεις εισροής μετρητών ή δημιουργίας άλλου χρηματοοικονομικού περιουσιακού στοιχείου, αλλά όχι και το άμεσο δικαίωμα είσπραξης μετρητών ή λήψης ή άλλου χρηματοοικονομικού περιουσιακού στοιχείου.
- OE11. Περιουσιακά στοιχεία (όπως τα προπληρωθέντα έξοδα) για τα οποία το μελλοντικό οικονομικό όφελος συνίσταται περισσότερο στη λήψη αγαθών ή υπηρεσιών, παρά στο δικαίωμα είσπραξης μετρητών ή άλλου χρηματοοικονομικού περιουσιακού στοιχείου, δεν αποτελούν χρηματοοικονομικά περιουσιακά στοιχεία. Ομοίως, στοιχεία όπως τα μη δεδουλευμένα έσοδα και οι περισσότερες υποχρεώσεις από παρασχεθείσες εγγυήσεις, δεν αποτελούν χρηματοοικονομικές υποχρεώσεις, επειδή η πιθανή εκροή των οικονομικών ωφελειών, που συνδέεται με αυτά, συνίσταται περισσότερο στην παράδοση αγαθών και παροχή υπηρεσιών, παρά στην συμβατική υποχρέωση για καταβολή μετρητών ή άλλου χρηματοοικονομικού περιουσιακού στοιχείου.
- OE12. Υποχρεώσεις ή απαιτήσεις, που δεν είναι συμβατικές (όπως φόροι εισοδήματος που προκύπτουν από νομοθετικές διατάξεις οι οποίες έχουν επιβληθεί από το κράτος), δεν αποτελούν χρηματοοικονομικά περιουσιακά στοιχεία ή υποχρεώσεις. Το ΔΛΠ12 Φόροι Εισοδήματος πραγματεύεται τη λογιστική για φόρους εισοδήματος. Ομοίως, οι τεκμαιρόμενες δεσμεύσεις, καθώς προσδιορίζονται στο ΔΛΠ 37 Προβλέψεις, Ενδεχόμενες Υποχρεώσεις και Ενδεχόμενες Απαιτήσεις, δεν απορρέουν από συμβάσεις και δεν αποτελούν χρηματοοικονομικές υποχρεώσεις.

Συμμετοχικοί τίτλοι

- OE13. Στα παραδείγματα συμμετοχικών τίτλων περιλαμβάνονται οι μη υποκείμενες σε δικαίωμα προαίρεσης πώλησης σε ορισμένη τιμή (non-puttable) κοινές μετοχές, κάποιες μορφές προνομιούχων μετοχών (βλέπε παραγράφους OE25 και OE26) και δικαιώματα αγοράς μετοχών ή πωληθέντα δικαιώματα προαίρεσης αγοράς που επιτρέπουν στον κάτοχο να εγγραφεί ή να αγοράσει έναν καθορισμένο αριθμό μη υποκείμενων σε δικαίωμα προαίρεσης πώλησης σε ορισμένη τιμή κοινών μετοχών της εκδότριας οντότητας έναντι καθορισμένου ποσού μετρητών ή άλλου χρηματοοικονομικού περιουσιακού στοιχείου. Η υποχρέωση της οντότητας να εκδώσει ή να αγοράσει συγκεκριμένο αριθμό των ιδίων της συμμετοχικών τίτλων έναντι συγκεκριμένου ποσού μετρητών ή άλλου χρηματοοικονομικού περιουσιακού στοιχείου είναι συμμετοχικός τίτλος της οντότητας. Όμως, αν τέτοια σύμβαση περιλαμβάνει την υποχρέωση της οντότητας να καταβάλει μετρητά ή άλλο χρηματοοικονομικό μέσο, δημιουργεί παράλληλα μία υποχρέωση για την παρούσα αξία του ποσού της εξόφλησης (βλέπε παράγραφο OE27(α)). Ένας εκδότης μη υποκείμενων σε δικαίωμα προαίρεσης πώλησης σε ορισμένη τιμή (non-puttable) κοινών μετοχών αναλαμβάνει μία υποχρέωση όταν προβαίνει επίσημα σε διανομή και καθίσταται νομικά υποχρεωμένος προς τους μετόχους να τη διενεργήσει. Αυτό μπορεί να συμβεί μετά από αναγγελία ενός μερίσματος ή όταν η οντότητα είναι σε εκκαθάριση και τα μένοντα περιουσιακά στοιχεία, μετά την τακτοποίηση των υποχρεώσεων, καθίστανται διανεμητέα στους μετόχους.

- OE14. Ένα πωληθέν δικαίωμα προαίρεσης αγοράς ή παρόμοια σύμβαση αποκτηθείσα από μία οντότητα το οποίο της δίνει το δικαίωμα να επαναγοράσει ένα συγκεκριμένο αριθμό των ιδίων της συμμετοχικών τίτλων έναντι της παράδοσης ενός συγκεκριμένου ποσού μετρητών ή άλλου χρηματοοικονομικού στοιχείου δεν είναι χρηματοοικονομικό περιουσιακό στοιχείο της οντότητας. Αντίθετα, κάθε αντάλλαγμα που καταβάλλεται για τέτοια σύμβαση αφαιρείται από την καθαρή θέση.

Παράγωγα χρηματοοικονομικά μέσα

- OE15. Τα χρηματοοικονομικά μέσα περιλαμβάνουν τόσο τα βασικά μέσα (όπως απαιτήσεις, λογαριασμοί πληρωτέοι και συμμετοχικούς τίτλους) καθώς και τα παράγωγα χρηματοοικονομικά μέσα (όπως χρηματοοικονομικά δικαιώματα προαίρεσης, μελλοντικές και προθεσμιακές συμβάσεις και συμβάσεις ανταλλαγής επιτοκίων και νομισμάτων). Τα παράγωγα χρηματοοικονομικά μέσα ανταποκρίνονται στον ορισμό του χρηματοοικονομικού μέσου και, συνεπώς, υπόκεινται στο πεδίο εφαρμογής του παρόντος Πρότυπου.
- OE16. Τα παράγωγα χρηματοοικονομικά μέσα δημιουργούν δικαιώματα και υποχρεώσεις που συνεπάγονται τη μεταβίβαση, μεταξύ των συμβαλλομένων μερών, ενός ή περισσότερων χρηματοοικονομικών κινδύνων που συνδέονται με ένα βασικό υποκείμενο χρηματοοικονομικό μέσο. Κατά την έναρξη της σύμβασης, τα παράγωγα χρηματοοικονομικά μέσα δίδουν στο ένα μέρος ένα συμβατικό δικαίωμα να ανταλλάξει χρηματοοικονομικά περιουσιακά στοιχεία ή υποχρεώσεις με το άλλο μέρος, κάτω από όρους που είναι πιθανώς ευνοϊκοί ή μία συμβατική υποχρέωση να ανταλλάξει χρηματοοικονομικά περιουσιακά στοιχεία ή υποχρεώσεις με ένα άλλο μέρος, υπό όρους που είναι πιθανώς δυσμενείς. Ωστόσο, τα παράγωγα χρηματοοικονομικά μέσα δεν καταλήγουν συνήθως (*) σε μεταβίβαση του βασικού υποκείμενου χρηματοοικονομικού μέσου κατά τη συνολολόγηση της σύμβασης και επομένως μια τέτοια μεταβίβαση δεν λαμβάνει αναγκαστικά χώρα κατά τη λήξη της σύμβασης. Ορισμένα μέσα ενσωματώνουν τόσο ένα δικαίωμα όσο και μια υποχρέωση ανταλλαγής. Επειδή οι όροι της ανταλλαγής προσδιορίζονται κατά την έναρξη του παράγωγου μέσου, καθώς οι τιμές στις οικονομικές αγορές αλλάζουν, οι όροι αυτοί μπορεί να καταστούν είτε ευνοϊκοί είτε δυσμενείς.
- OE17. Ένα δικαίωμα προαίρεσης πώλησης ή αγοράς για ανταλλαγή χρηματοοικονομικών περιουσιακών στοιχείων ή υποχρεώσεων (ήτοι χρηματοοικονομικά μέσα εκτός των ιδίων συμμετοχικών τίτλων της οντότητας), δίδει στον κάτοχο το δικαίωμα να αποκτήσει πιθανά μελλοντικά οικονομικά οφέλη, που συνδέονται με μεταβολές στην εύλογη αξία του χρηματοοικονομικού μέσου που διέπει τη σύμβαση. Αντίθετως, ο διαθέτης του δικαιώματος αυτού αναδέχεται μία υποχρέωση να παραιτηθεί από πιθανά μελλοντικά οικονομικά οφέλη ή να υποστεί πιθανές απώλειες οικονομικών ωφελειών, που συνδέονται με μεταβολές της εύλογης αξίας του υποκείμενου χρηματοοικονομικού μέσου. Το συμβατικό δικαίωμα του κατόχου και η υποχρέωση του διαθέτη, ανταποκρίνονται στον ορισμό του χρηματοοικονομικού περιουσιακού στοιχείου και της χρηματοοικονομικής υποχρέωσης αντίστοιχα. Το κυρίως χρηματοοικονομικό μέσο που διέπει ένα συμβατικό δικαίωμα προαίρεσης μπορεί να είναι ένα οποιοδήποτε χρηματοοικονομικό περιουσιακό στοιχείο, περιλαμβανομένων μετοχών άλλων οντοτήτων και έντοκων χρηματοοικονομικών μέσων. Ένα δικαίωμα προαίρεσης μπορεί να απαιτεί από τον διαθέτη την έκδοση ενός χρεωστικού τίτλου μάλλον, παρά τη μεταβίβαση ενός χρηματοοικονομικού περιουσιακού στοιχείου, αλλά το μέσο που θεμελιώνει το δικαίωμα προαίρεσης θα συνιστούσε και πάλι ένα χρηματοοικονομικό περιουσιακό στοιχείο του κατόχου, αν το δικαίωμα αυτό είχε ασκηθεί. Η δυνατότητα του κατόχου του δικαιώματος να ανταλλάξει τα χρηματοοικονομικά περιουσιακά στοιχεία κάτω από πιθανώς ευνοϊκούς όρους και η υποχρέωση του διαθέτη να ανταλλάξει τα χρηματοοικονομικά περιουσιακά στοιχεία κάτω από πιθανώς δυσμενείς όρους, αποτελούν χωριστά στοιχεία από τα υποκείμενα περιουσιακά στοιχεία που ανταλλάσσονται κατά την άσκηση του δικαιώματος προαίρεσης. Η φύση του δικαιώματος του κατόχου και της υποχρέωσης του διαθέτη δεν επηρεάζεται από την πιθανότητα ότι το δικαίωμα προαίρεσης θα ασκηθεί.
- OE18. Ένα άλλο παράδειγμα παράγωγου χρηματοοικονομικού μέσου είναι ένα προθεσμιακό συμβόλαιο, διακανονιστέο σε περίοδο έξι μηνών, κατά την οποία ένα μέρος (ο αγοραστής) υπόσχεται να παραδώσει NM 1 000 000 μετρητά σε αντάλλαγμα για κρατικά ομόλογα σταθερού επιτοκίου ονομαστικής αξίας NM 1 000 000, ενώ το άλλο μέρος (ο πωλητής) υπόσχεται να παραδώσει κρατικά ομόλογα σταθερού επιτοκίου ονομαστικής αξίας NM 1 000 000 ως αντάλλαγμα για NM 1 000 000 μετρητά. Κατά τη διάρκεια των έξι μηνών, αμφότερα τα μέρη έχουν ένα συμβατικό δικαίωμα και μία συμβατική υποχρέωση να ανταλλάξουν χρηματοοικονομικά μέσα. Αν η τρέχουσα τιμή των κρατικών ομολόγων αυξηθεί πάνω από NM 1 000 000, οι συνθήκες θα είναι ευνοϊκές για τον αγοραστή και δυσμενείς για τον πωλητή. Αν η τρέχουσα τιμή πέσει κάτω από NM 1 000 000, το αποτέλεσμα θα είναι το αντίθετο. Ο αγοραστής έχει, τόσο, ένα συμβατικό δικαίωμα (ένα χρηματοοικονομικό περιουσιακό στοιχείο) όμοιο προς το κατεχόμενο δικαίωμα προαίρεσης αγοράς, όσο και μία συμβατική υποχρέωση (μία χρηματοοικονομική υποχρέωση) όμοια προς το πωληθέν δικαίωμα πώλησης σε ορισμένη τιμή. Ο πωλητής έχει ένα συμβατικό δικαίωμα (ένα χρηματοοικονομικό περιουσιακό στοιχείο) όμοιο προς το κατεχόμενο δικαίωμα ενός δικαιώματος πώλησης σε ορισμένη τιμή που διακρατεί και μία συμβατική υποχρέωση (μία χρηματοοικονομική υποχρέωση) όμοια προς την υποχρέωση ενός πωληθέντος δικαιώματος προαίρεσης αγοράς. Όπως τα δικαιώματα προαίρεσης, έτσι και τα ανωτέρω συμβατικά δικαιώματα και υποχρεώσεις συνιστούν χρηματοοικονομικά περιουσιακά στοιχεία και χρηματοοικονομικές υποχρεώσεις που ξεχωρίζουν και διακρίνονται από τα υποκείμενα χρηματοοικονομικά μέσα (τα ομόλογα και τα μετρητά που ανταλλάσσονται). Αμφότερα τα μέρη σε ένα προθεσμιακό συμβόλαιο έχουν μια υποχρέωση να εκτελέσουν στο συμφωνημένο χρόνο, ενώ η εκτέλεση του δικαιώματος βάσει της σύμβασης συμβαίνει μόνον και μόνον όταν ο κάτοχος θελήσει να το ασκήσει.

(*) Αυτό ισχύει για τα περισσότερα αλλά όχι για όλα τα παράγωγα, π.χ., το κεφάλαιο κάποιων διασυναλλαγματικών συμβάσεων ανταλλαγής επιτοκίων ανταλλάσσεται στην έναρξη (και ανταλλάσσεται εκ νέου στη λήξη).

IAS 32

OE19. Πολλοί άλλοι τύποι παράγωγων μέσων ενσωματώνουν ένα δικαίωμα ή υποχρέωση διενέργειας μιας μελλοντικής ανταλλαγής, που περιλαμβάνει ανταλλαγές επιτοκίων και νομισμάτων, εξασφαλίζουν από αύξηση επιτοκίων, ανώτατα και κατώτατα όρια διακύμανσης επιτοκίων, δανειακές δεσμεύσεις, έκδοση χρεογράφων και πιστωτικές επιστολές. Μια σύμβαση ανταλλαγής επιτοκίου μπορεί να θεωρηθεί ως μία μορφή προθεσμιακής σύμβασης, στην οποία τα συμβαλλόμενα μέρη συμφωνούν να προβούν σε μια σειρά μελλοντικών ανταλλαγών χρηματικών ποσών, από τα οποία το ένα ποσό υπολογίζεται σε σχέση με ένα μεταβλητό επιτόκιο και το άλλο σε σχέση με ένα σταθερό επιτόκιο. Τα συμβόλαια μελλοντικής εκπλήρωσης είναι μια άλλη μορφή προθεσμιακών συμβάσεων, που διαφέρουν βασικά στο ότι τα συμβόλαια είναι τυποποιημένα και διαπραγματεύσιμα.

Συμβόλαια αγοράς ή πώλησης μη χρηματοοικονομικών στοιχείων (παράγραφοι 8-10)

OE20. Οι συμβάσεις αγοράς ή πώλησης μη χρηματοοικονομικών περιουσιακών στοιχείων που δεν ανταποκρίνονται στον ορισμό του χρηματοοικονομικού στοιχείου επειδή το συμβατικό δικαίωμα του ενός μέρους να λάβει ένα μη χρηματοοικονομικό περιουσιακό στοιχείο ή υπηρεσία καθώς και η αντίστοιχη υποχρέωση του άλλου μέρους, δεν δημιουργούν σε κανένα από τα δύο μέρη άμεσο δικαίωμα ή υποχρέωση λήψης, παράδοσης ή ανταλλαγής χρηματοοικονομικού περιουσιακού στοιχείου. Για παράδειγμα, οι συμβάσεις που προβλέπουν διακανονισμό μόνο με λήψη ή παράδοση ενός μη χρηματοοικονομικού περιουσιακού στοιχείου (για παράδειγμα, ένα δικαίωμα προαίρεσης ή μία σύμβαση μελλοντικής εκπλήρωσης ή προθεσμιακή σύμβαση σε άργυρο) δεν αποτελούν χρηματοοικονομικά μέσα. Πολλές συμβάσεις αγαθών είναι αυτού του τύπου. Μερικές είναι τυποποιημένες στη μορφή και εμπορεύσιμες σε οργανωμένες αγορές, κατά το πλείστο με τον ίδιο τρόπο, όπως μερικά παράγωγα χρηματοοικονομικά μέσα. Για παράδειγμα, ένα συμβόλαιο μελλοντικής εκπλήρωσης εμπορευμάτων μπορεί άμεσα να αγοραστεί και να πωληθεί τοις μετρητοίς, γιατί είναι εισηγμένο προς διαπραγμάτευση και μπορεί να αλλάξει χέρια πολλές φορές. Όμως, οι αγοραστές και οι πωλητές του συμβολαίου, στην πραγματικότητα διαπραγματεύονται το υποκείμενο αγαθό. Η δυνατότητα αγοράς ή πώλησης ενός συμβολαίου αγαθών τοις μετρητοίς, η ευκολία με την οποία μπορεί αυτό να αγοραστεί ή να πωληθεί και η ευχέρεια να συμφωνηθεί ταμιακός διακανονισμός της υποχρέωσης παραλαβής ή παράδοσης του αγαθού, δεν αλλάζουν το θεμελιακό χαρακτήρα του συμβολαίου σε βαθμό που να δημιουργεί ένα χρηματοοικονομικό μέσο. Ωστόσο, κάποια συμβόλαια αγοράς ή πώλησης μη χρηματοοικονομικών στοιχείων που μπορούν να διακανονιστούν συμφηφιστικά ή με την ανταλλαγή χρηματοοικονομικών μέσων ή των οποίων το μη χρηματοοικονομικό στοιχείο είναι άμεσα μετατρέψιμο σε μετρητά, εμπίπτουν στο πεδίο εφαρμογής του παρόντος Προτύπου, ως αν ήταν χρηματοοικονομικά μέσα (βλέπε παράγραφο 8).

OE21. Ένα συμβόλαιο που συνεπάγεται την παραλαβή ή παράδοση φυσικών περιουσιακών στοιχείων, δεν δημιουργεί οικονομική απαίτηση του ενός μέρους και οικονομική υποχρέωση του άλλου μέρους, εκτός αν κάποια αντίστοιχη πληρωμή αναβάλλεται πέραν από την ημερομηνία μεταβίβασης των φυσικών περιουσιακών στοιχείων. Αυτό συμβαίνει με την αγορά ή πώληση αγαθών επί πιστώσει.

OE22. Μερικά συμβόλαια συνδέονται με αγαθά, αλλά δεν συνεπάγονται διακανονισμό μέσω φυσικής παραλαβής ή παράδοσης του αγαθού. Αυτά ορίζουν το διακανονισμό μέσω καταβολές μετρητών, που προσδιορίζονται σύμφωνα με μαθηματικό τύπο στο συμβόλαιο και όχι μέσω πληρωμής καθορισμένων ποσών. Για παράδειγμα, η αξία ενός ομολόγου μπορεί να υπολογιστεί με εφαρμογή της τρέχουσας τιμής του πετρελαίου, που επικρατεί κατά τη λήξη του ομολόγου για ορισμένη ποσότητα πετρελαίου. Η αξία βασίζεται στην τιμή ενός αγαθού, αλλά διακανονίζεται μόνο τοις μετρητοίς. Ένα τέτοιο συμβόλαιο αποτελεί χρηματοοικονομικό μέσο.

OE23. Ο ορισμός του χρηματοοικονομικού μέσου ενσωματώνει επίσης τη σύμβαση που δημιουργεί ένα μη χρηματοοικονομικό περιουσιακό στοιχείο ή μη χρηματοοικονομική υποχρέωση επιπροσθέτως προς ένα χρηματοοικονομικό περιουσιακό στοιχείο ή χρηματοοικονομική υποχρέωση. Τέτοια χρηματοοικονομικά μέσα συχνά δίδουν στο ένα μέρος το δικαίωμα προαίρεσης να ανταλλάξει ένα χρηματοοικονομικό περιουσιακό στοιχείο με ένα μη χρηματοοικονομικό περιουσιακό στοιχείο. Για παράδειγμα, μια ομολογία σχετιζόμενη με πετρέλαιο, μπορεί να δώσει στον κάτοχο το δικαίωμα να εισπράξει μια σειρά συγκεκριμένων περιοδικών πληρωμών τόκων και ένα συγκεκριμένο ποσό μετρητών κατά τη λήξη, με το δικαίωμα προαίρεσης να ανταλλάξει την αξία της με ορισμένη ποσότητα πετρελαίου. Η επιθυμία άσκησης αυτού του δικαιώματος θα ποικίλει από καιρό σε καιρό, ανάλογα με την εύλογη αξία του πετρελαίου, που είναι σχετική με τη σχέση ανταλλαγής μετρητών προς πετρέλαιο (τιμή ανταλλαγής) που εμπερικλείεται στο ομολόγο. Οι προθέσεις του κατόχου του ομολόγου σχετικά με την άσκηση του δικαιώματος προαίρεσης, δεν επηρεάζουν την ουσία των επί μέρους περιουσιακών στοιχείων. Η χρηματοοικονομική απαίτηση του κατόχου και η χρηματοοικονομική υποχρέωση του εκδότη καθιστούν το ομολόγο ένα χρηματοοικονομικό μέσο, ανεξαρτήτως των άλλων μορφών των περιουσιακών στοιχείων και υποχρεώσεων που επίσης δημιουργούνται.

OE24. Μολονότι το Πρότυπο δεν αναπτύχθηκε για εφαρμογή σε συμβόλαια αγαθών και λοιπών στοιχείων, που δεν ανταποκρίνονται στον ορισμό του χρηματοοικονομικού μέσου, οι οντότητες μπορούν να εξετάζουν αν είναι σκόπιμη η εφαρμογή των περί της γνωστοποίησης μερών του Προτύπου σε αυτά τα συμβόλαια.

Υποχρεώσεις και ίδια κεφάλαια (παράγραφοι 15-27)

Καμία συμβατική υποχρέωση παράδοσης μετρητών ή άλλου χρηματοοικονομικού στοιχείου (παράγραφοι 17-20)

OE25. Οι προνομιούχες μετοχές μπορεί να εκδίδονται με διάφορα δικαιώματα. Κατά τον προσδιορισμό αν μία προνομιούχος μετοχή είναι χρηματοοικονομική υποχρέωση ή συμμετοχικός τίτλος, ο εκδότης εκτιμά τα ειδικά δικαιώματα που ακολουθούν τη μετοχή για να προσδιορίζει, αν αυτή παρουσιάζει τα θεμελιώδη χαρακτηριστικά μιας χρηματοοικονομικής υποχρέωσης. Για παράδειγμα, μια προνομιούχος μετοχή που προβλέπει εξόφληση σε συγκεκριμένη ημερομηνία ή σύμφωνα με το δικαίωμα προαίρεσης του κατόχου, περιέχει μία χρηματοοικονομική υποχρέωση, επειδή ο εκδότης έχει την υποχρέωση να μεταβιβάσει χρηματοοικονομικά περιουσιακά στοιχεία στον κάτοχο της μετοχής. Η δυνητική αδυναμία ενός εκδότη να ικανοποιήσει την υποχρέωση εξόφλησης μιας προνομιούχου μετοχής, όταν συμβατικά απαιτείται η εξόφληση, λόγω έλλειψης κεφαλαίων, καταστατικού περιορισμού ή ανεπαρκών κερδών ή αποθεματικών, δεν αναιρεί την υποχρέωση. Το διακριτικό δικαίωμα του εκδότη να εξοφλήσει τις μετοχές με μετρητά δεν ανταποκρίνεται στον ορισμό της χρηματοοικονομικής υποχρέωσης, γιατί ο εκδότης δεν έχει μια παρούσα υποχρέωση να μεταβιβάσει χρηματοοικονομικά περιουσιακά στοιχεία στους μετόχους. Στην περίπτωση αυτή, η εξόφληση των μετοχών είναι στην αποκλειστική ευχέρεια του εκδότη. Ωστόσο, μπορεί να προκύψει μία υποχρέωση, όταν ο εκδότης των μετοχών ασκήσει το δικαίωμά προαίρεσής του, συνήθως αναγγέλλοντας επίσημα στους μετόχους την πρόθεση να εξοφλήσει τις μετοχές.

OE26. Όταν οι προνομιούχες μετοχές δεν είναι εξοφλήσιμες, η κατάλληλη κατάταξή τους προσδιορίζεται από τα άλλα δικαιώματα, που μπορεί να ακολουθούν τις μετοχές. Η κατάταξη βασίζεται στην αξιολόγηση της ουσίας των συμβατικών διακανονισμών και στους ορισμούς της χρηματοοικονομικής υποχρέωσης και του συμμετοχικού τίτλου. Όταν οι διανομές στους κατόχους των προνομιούχων μετοχών, σωρευτικές ή μη σωρευτικές, εναπόκεινται στη διακριτική ευχέρεια του εκδότη, οι μετοχές αποτελούν συμμετοχικούς τίτλους. Για παράδειγμα, η κατάταξη μιας προνομιούχου μετοχής ως συμμετοχικός τίτλος ή χρηματοοικονομική υποχρέωση δεν επηρεάζεται από:

- (α) ένα παρελθόν διανομών,
 - (β) την πρόθεση να γίνουν διανομές στο μέλλον,
 - (γ) μία πιθανή αρνητική επίδραση στην τιμή των κοινών μετοχών του εκδότη αν δεν γίνουν διανομές (λόγω περιορισμών στην καταβολή μερισμάτων των κοινών μετοχών αν δεν καταβληθούν μερίσματα επί των προνομιούχων μετοχών),
 - (δ) το ύψος του αποθεματικού του εκδότη,
 - (ε) τα αναμενόμενα κέρδη ή ζημιές για κάποια περίοδο
- ή
- (στ) την ευχέρεια ή τη δυσχέρεια του εκδότη να επηρεάσει το ύψος των κερδών ή των ζημιών για την περίοδο.

Διακανονισμός με τους συμμετοχικούς τίτλους της ίδιας της οντότητας (παράγραφοι 21-24))

OE27. Τα ακόλουθα παραδείγματα επεξηγούν πως πρέπει να κατατάσσονται συμβάσεις διαφόρων τύπων επί των ιδίων συμμετοχικών τίτλων της οντότητας:

- (α) Σύμβαση που θα διακανονιστεί από την οντότητα με την παραλαβή ή την παράδοση συγκεκριμένου αριθμού των ιδίων της συμμετοχικών τίτλων έναντι συγκεκριμένου ποσού μετρητών ή άλλου χρηματοοικονομικού περιουσιακού στοιχείου είναι συμμετοχικός τίτλος. Συνεπώς, κάθε αντάλλαγμα που εισπράττεται ή καταβάλλεται για τέτοια σύμβαση προστίθεται ή αφαιρείται απευθείας από την καθαρή θέση. Ένα παράδειγμα είναι το εκδοθέν δικαίωμα προαίρεσης αγοράς μετοχών που παρέχει στον αντισυμβαλλόμενο το δικαίωμα να αγοράσει ένα συγκεκριμένο αριθμό των μετοχών της οντότητας έναντι συγκεκριμένου ποσού μετρητών. Όμως, αν το συμβόλαιο απαιτεί η οντότητα να αγοράσει (εξοφλήσει) τις ίδιες τις μετοχές έναντι μετρητών ή άλλου χρηματοοικονομικού στοιχείου σε καθορισμένη ή προσδιορίσιμη ημερομηνία ή κατ'απαίτηση, η οντότητα αναγνωρίζει επίσης μία χρηματοοικονομική υποχρέωση για την παρούσα αξία του ποσού της εξόφλησης. Ένα παράδειγμα είναι η υποχρέωση της οντότητας σύμφωνα με προθεσμιακό συμβόλαιο να αγοράσει έναντι καθορισμένου ποσού μετρητών καθορισμένο αριθμό των ιδίων της τους συμμετοχικών τίτλους.

IAS 32

- (β) Η υποχρέωση της οντότητας να αγοράσει τις ίδιες της τις μετοχές έναντι μετρητών δημιουργεί μία χρηματοοικονομική υποχρέωση για την παρούσα αξία του ποσού της εξόφλησης έστω και αν ο αριθμός των μετοχών που η οντότητα υποχρεούται να αγοράσει δεν είναι καθορισμένος ή αν η υποχρέωση δεν προϋποθέτει άσκηση του δικαιώματος εξόφλησης από τον αντισυμβαλλόμενο. Ένα παράδειγμα μιας υποθετικής υποχρέωσης είναι ένα εκδοθέν δικαίωμα προαίρεσης που απαιτεί η οντότητα να επαναγοράσει τις ίδιες της τις μετοχές έναντι μετρητών, αν ο αντισυμβαλλόμενος ασκήσει το δικαίωμα.
- (γ) Σύμβαση που θα διακανονιστεί τοις μετρητοίς ή με άλλο χρηματοοικονομικό περιουσιακό στοιχείο ή χρηματοοικονομική υποχρέωση έστω και αν το ποσό των μετρητών ή του άλλου χρηματοοικονομικού στοιχείου που θα ληφθεί ή θα παραδοθεί βασίζεται στις μεταβολές της αγοραίας τιμής των συμμετοχικών τίτλων της οντότητας. Ένα παράδειγμα αποτελεί το μετοχικό δικαίωμα προαίρεσης που διακανονίζεται συμψηφιστικά τοις μετρητοίς.
- (δ) Συμβόλαιο που θα διακανονιστεί με μεταβλητό αριθμό των ίδιων μετοχών της οντότητας των οποίων η αξία ισούται με σταθερό ποσό ή με ποσό που βασίζεται στις μεταβολές κάποιας υποκείμενης μεταβλητής (π.χ., την τιμή ενός αγαθού) είναι χρηματοοικονομικό περιουσιακό στοιχείο ή χρηματοοικονομική υποχρέωση. Ένα παράδειγμα είναι ένα πωληθέν δικαίωμα προαίρεσης αγοράς χρυσού που, αν ασκηθεί, διακανονίζεται συμψηφιστικά με τους ίδιους συμμετοχικούς τίτλους της οντότητας και την παράδοση από την οντότητα τόσων μέσων όσων ισούνται με την αξία της σύμβασης. Τέτοια σύμβαση είναι χρηματοοικονομικό περιουσιακό στοιχείο ή χρηματοοικονομική υποχρέωση έστω και αν η υποκείμενη μεταβλητή είναι η τιμή της μετοχής της ίδιας της οντότητας και όχι ο χρυσός. Ομοίως, συμβόλαιο που θα διακανονιστεί με σταθερό αριθμό των ίδιων μετοχών της οντότητας, αλλά τα δικαιώματα που θα συνοδεύουν τα δικαιώματα αυτά θα είναι διαφορετικά ώστε η αξία διακανονισμού να ισούται με ένα σταθερό ποσό ή με ποσό που βασίζεται στις μεταβολές κάποιας υποκείμενης μεταβλητής είναι χρηματοοικονομικό περιουσιακό στοιχείο ή χρηματοοικονομική υποχρέωση.

Όροι ενδεχόμενου διακανονισμού (παράγραφος 25)

ΟΕ28. Η παράγραφος 25 προβλέπει ότι αν μέρος των όρων ενδεχόμενου διακανονισμού που θα μπορούσε να απαιτεί διακανονισμό τοις μετρητοίς ή με άλλο χρηματοοικονομικό περιουσιακό στοιχείο (ή με άλλο τρόπο που θα καθιστούσε το μέσο χρηματοοικονομική υποχρέωση) δεν είναι αυθεντικό, η πρόβλεψη του διακανονισμού δεν επηρεάζει την κατάταξη του χρηματοοικονομικού μέσου. Συνεπώς, ένα συμβόλαιο που απαιτεί διακανονισμό τοις μετρητοίς ή με μεταβλητό αριθμό των ίδιων μετοχών της οντότητας μόνο σε περίπτωση επέλευσης κάποιου εξαιρετικά σπάνιου, πολύ ασυνήθιστου και καθόλου πιθανού γεγονότος, είναι συμμετοχικός τίτλος. Ομοίως, ο διακανονισμός με σταθερό αριθμό των ίδιων μετοχών της οντότητας μπορεί να αποκλειστεί συμβατικά σε περιπτώσεις που είναι εκτός του ελέγχου της οντότητας, αλλά αν οι περιπτώσεις αυτές δεν έχουν αληθινή πιθανότητα να συμβούν, είναι κατάλληλη η κατάταξη ως συμμετοχικός τίτλος.

Χειρισμός σε ενοποιημένες οικονομικές καταστάσεις

ΟΕ29. Στις ενοποιημένες οικονομικές καταστάσεις, η οντότητα παρουσιάζει τα δικαιώματα της μειοψηφίας - ήτοι τα δικαιώματα άλλων μερών στα ίδια κεφάλαια και στα αποτελέσματα των θυγατρικών της, σύμφωνα με το ΔΛΠ 1 *Παρουσίαση των Οικονομικών Καταστάσεων* και το ΔΛΠ 27 *Ενοποιημένες και Ιδιαίτερες Οικονομικές Καταστάσεις*. Κατά τη κατάταξη ενός χρηματοοικονομικού μέσου (ή κάποιου συνθετικού μέρους του) στις ενοποιημένες οικονομικές καταστάσεις, η οντότητα εξετάζει όλους τους όρους και τις προϋποθέσεις που έχουν συμφωνηθεί μεταξύ των μελών του ομίλου και των κατόχων του μέσου, ώστε να προσδιορίσει αν ο όμιλος ως σύνολο έχει υποχρέωση να παραδώσει μετρητά ή άλλο χρηματοοικονομικό στοιχείο σε σχέση με το μέσο ή να το διακανονίσει κατά τρόπο που θα συνεπάγεται την κατάταξή του ως υποχρέωση. Όταν μία θυγατρική ενός ομίλου εκδίδει χρηματοοικονομικό μέσο και η μητρική εταιρία ή άλλη οντότητα του ομίλου συμφωνεί επιπρόσθετους όρους απευθείας με τους κατόχους του μέσου (π.χ., μία εγγύηση), οι διανομές ή η εξόφληση μπορεί να μην είναι στη διακριτική ευχέρεια του ομίλου. Αν και η θυγατρική μπορεί να κατατάξει το μέσο όπως αρμόζει, χωρίς να συμπεριλάβει τους επιπρόσθετους όρους στις μεμονωμένες της οικονομικές καταστάσεις, η επίδραση των άλλων συμφωνιών μεταξύ των μελών του ομίλου λαμβάνεται υπόψη ώστε να διασφαλιστεί ότι οι ενοποιημένες οικονομικές καταστάσεις αντανακλούν τα συμβόλαια και τις συναλλαγές που έχει συνάψει ο όμιλος ως σύνολο. Στη έκταση που υπάρχει τέτοια υποχρέωση ή πρόβλεψη διακανονισμού, το μέσο (ή το συνθετικό μέρος του που αποτελεί το αντικείμενο της υποχρέωσης) κατατάσσεται ως χρηματοοικονομική υποχρέωση στις ενοποιημένες οικονομικές καταστάσεις.

Σύνθετα χρηματοοικονομικά μέσα (παράγραφοι 28-32)

ΟΕ30. Η παράγραφος 28 εφαρμόζεται μόνο σε εκδότες μη παράγωγων σύνθετων χρηματοοικονομικών μέσων. Η παράγραφος 28 δεν ασχολείται με τα σύνθετα χρηματοοικονομικά μέσα από πλευράς των κατόχων. Το ΔΛΠ 39 ασχολείται με το διαχωρισμό των ενσωματωμένων παραγώγων από πλευράς των κατόχων σύνθετων χρηματοοικονομικών μέσων που περιέχουν χαρακτηριστικά χρεωστικών και συμμετοχικών τίτλων.

OE31. Ένας κοινός τύπος σύνθετου χρηματοοικονομικού μέσου είναι ένας χρεωστικός τίτλος με ενσωματωμένο δικαίωμα μετατροπής, όπως μία ομολογία μετατρέψιμη σε κοινές μετοχές του εκδότη και χωρίς οποιοδήποτε άλλο χαρακτηριστικό ενσωματωμένου παραγώγου. Η παράγραφος 28 απαιτεί από τον εκδότη τέτοιου χρηματοοικονομικού μέσου να παρουσιάζει το στοιχείο της υποχρέωσης και το στοιχείο της συμμετοχής στα κεφάλαιά του διακεκριμένα στον ισολογισμό, όπως ακολουθεί:

- (α) Η υποχρέωση του εκδότη να διενεργεί προκαθορισμένες πληρωμές τόκου και κεφαλαίου συνιστά μια χρηματοοικονομική υποχρέωση, που υπάρχει όσο το χρηματοοικονομικό μέσο δεν μετατρέπεται. Κατά την αρχική αναγνώριση, η εύλογη αξία του στοιχείου της υποχρέωσης είναι η παρούσα αξία της συμβατικώς οριζόμενης σειράς μελλοντικών ταμιακών ροών, προεξοφλημένων με επιτόκιο που εφαρμόζεται από την αγορά κατά το χρόνο εκείνο, σε χρηματοοικονομικά μέσα συγκρίσιμης πιστωτικής υπόστασης και τα οποία παρέχουν στην ουσία τις ίδιες ταμιακές ροές, με τους ίδιους όρους, αλλά χωρίς το δικαίωμα μετατροπής.
- (β) Ο συμμετοχικός τίτλος είναι ένα ενσωματωμένο δικαίωμα μετατροπής της υποχρέωσης σε ίδια κεφάλαια του εκδότη. Η εύλογη αξία του δικαιώματος συντίθεται από τη χρονική αξία του και οποιασδήποτε εσωτερικής αξίας του. Το δικαίωμα αυτό έχει αξία κατά την αρχική αναγνώριση έστω και όταν δεν είναι μέσα στα χρήματα.

OE32. Κατά τη μετατροπή του μετατρέψιμου μέσου στη λήξη, η οντότητα διαγράφει το στοιχείο της υποχρέωσης και το αναγνωρίζει στα ίδια κεφάλαια. Το αρχικό στοιχείο των ιδίων κεφαλαίων παραμένει στα ίδια κεφάλαια (αν και μπορεί να μεταφερθεί από ένα συγκεκριμένο κονδύλι στο άλλο). Δεν υφίσταται κέρδος ή ζημία κατά τη μετατροπή στη λήξη.

OE33. Όταν η οντότητα εξαλείφει ένα μετατρέψιμο μέσο πριν τη λήξη μέσω της πρόωρης εξόφλησης ή της επαναγοράς όπου τα αρχικά προνόμια της μετατροπής παραμένουν αμετάβλητα, η οντότητα κατανέμει το αντάλλαγμα που κατέβαλε και οποιαδήποτε κόσμη συναλλαγών για την επαναγορά ή την εξόφληση στα στοιχεία της υποχρέωσης και των ιδίων κεφαλαίων του μέσου κατά την ημερομηνία της συναλλαγής. Η μέθοδος που χρησιμοποιείται για την κατανομή του καταβληθέντος ανταλλάγματος και του κόστους της συναλλαγής στα διακεκριμένα στοιχεία είναι συνεπής με τη μέθοδο που χρησιμοποιήθηκε στην αρχική κατανομή στα διακεκριμένα στοιχεία των προσόδων που έλαβε η οντότητα όταν το μετατρέψιμο μέσο εκδόθηκε, σύμφωνα με τις παραγράφους 28-32.

OE34. Όταν η κατανομή του ανταλλάγματος ολοκληρωθεί, κάθε προκύπτον κέρδος ή ζημία αντιμετωπίζεται σύμφωνα με τις λογιστικές αρχές που εφαρμόζονται στο σχετικό στοιχείο, όπως ακολουθεί:

- (α) το ποσό του κέρδους ή της ζημίας που σχετίζεται με το στοιχείο της υποχρέωσης αναγνωρίζεται στα αποτελέσματα

και

- (β) το ποσό του ανταλλάγματος που σχετίζεται με το στοιχείο των ιδίων κεφαλαίων αναγνωρίζεται στα ίδια κεφάλαια.

OE35. Η οντότητα δύναται να τροποποιήσει τους όρους ενός μετατρέψιμου μέσου ώστε να προκαλέσει την πρόωρη μετατροπή, για παράδειγμα προσφέροντας έναν περισσότερο ευνοϊκό συντελεστή μετατροπής στην περίπτωση της μετατροπής πριν την καθορισμένη ημερομηνία. Η διαφορά, την ημερομηνία που τροποποιούνται οι όροι, μεταξύ της εύλογης αξίας του ανταλλάγματος που λαμβάνει ο κάτοχος κατά τη μετατροπή του μέσου σύμφωνα με τους αναθεωρημένους όρους και της εύλογης αξίας του ανταλλάγματος που θα λάμβανε ο κάτοχος σύμφωνα με τους αρχικούς όρους αναγνωρίζεται ως ζημία στα αποτελέσματα.

Ίδιες μετοχές (παράγραφοι 33-34)

OE36. Οι ίδιοι συμμετοχικοί τίτλοι μιας οντότητας δεν αναγνωρίζονται ως χρηματοοικονομικό περιουσιακό στοιχείο ασχέτως από το λόγο για τον οποίο επαναποκτήθηκαν. Η παράγραφος 33 απαιτεί η οντότητα που επαναποκτά τους ίδιους της συμμετοχικούς τίτλους να αφαιρεί τους συμμετοχικούς τίτλους αυτούς από τα ίδια κεφάλαια. Όμως, όταν η οντότητα κατέχει τους ίδιους της συμμετοχικούς τίτλους για λογαριασμό άλλων, π.χ., όταν ένα χρηματοπιστωτικό ίδρυμα κατέχει τους ίδιους του συμμετοχικούς τίτλους για λογαριασμό πελάτη, πρόκειται για πρακτόρευση και κατόπιν τούτου, οι συμμετοχές αυτές δεν περιλαμβάνονται στον ισολογισμό της οντότητας.

IAS 32

Τόκοι, μερίσματα, ζημίες και κέρδη (παράγραφοι 35-41)

OE37. Το ακόλουθο παράδειγμα απεικονίζει την εφαρμογή της παραγράφου 35 σε ένα σύνθετο χρηματοοικονομικό μέσο. Υποθέστε ότι μία προνομιούχος μετοχή μη σωρευτικού μερίσματος είναι υποχρεωτικά εξαγοράσιμη έναντι μετρητών σε πέντε έτη, αλλά ότι τα μερίσματα καταβάλλονται σύμφωνα με τη διακριτική ευχέρεια της οντότητας πριν την ημερομηνία της εξαγοράς. Ένα τέτοιο μέσο είναι σύνθετο χρηματοοικονομικό μέσο του οποίου το στοιχείο της υποχρέωσης είναι η παρούσα αξία του ποσού της εξόφλησης. Η αναστροφή της προεξόφλησης στο στοιχείο αυτό αναγνωρίζεται στα αποτελέσματα και κατατάσσεται ως έξοδο τόκων. Κάθε μέρισμα που καταβάλλεται σχετίζεται με το στοιχείο των ιδίων κεφαλαίων και, κατά συνέπεια, κατατάσσεται ως διανομή στα αποτελέσματα. Παρόμοιος χειρισμός θα εφαρμοζόταν αν η εξόφληση ήταν υποχρεωτική αλλά στη διακριτική ευχέρεια του κατόχου ή αν η μετοχή ήταν υποχρεωτικά μετατρέψιμη σε μεταβλητό αριθμό κοινών μετοχών υπολογιζόμενων ώστε να ισούνται με σταθερό ποσό ή ποσό που βασίζεται στις μεταβολές μιας υποκείμενης μεταβλητής (π.χ., ενός αγαθού). Όμως, αν προστίθενται μερίσματα που δεν έχουν καταβληθεί στο ποσό της εξόφλησης, ολόκληρο το μέσο είναι υποχρέωση. Σε τέτοια περίπτωση, όλα τα μερίδια κατατάσσονται ως έξοδο τόκων.

Συμψηφισμός χρηματοοικονομικών περιουσιακών στοιχείων και υποχρεώσεων (παράγραφοι 42-50)

OE38. Προκειμένου να συμψηφίσει ένα χρηματοοικονομικό περιουσιακό στοιχείο με μία χρηματοοικονομική υποχρέωση, η οντότητα πρέπει επί του παρόντος να έχει ένα νομικά ισχυρό δικαίωμα να συμψηφίσει τα αναγνωρισμένα ποσά. Η οντότητα μπορεί να έχει εξαρτώμενο δικαίωμα να συμψηφίσει τα αναγνωρισμένα ποσά, όπως στην περίπτωση κύριας συμφωνίας συμψηφισμού ή κάποιων μορφών χρεών χωρίς δικαίωμα αναγωγής, αλλά τα δικαιώματα αυτά είναι ασκήσιμα μόνο στην περίπτωση επέλευσης κάποιου μελλοντικού γεγονότος, συνήθως την αθέτηση από την πλευρά του συμβαλλόμενου. Έτσι, μία τέτοια συμφωνία δεν ανταποκρίνεται στους όρους για τον συμψηφισμό.

OE39. Το Πρότυπο δεν προβλέπει ειδική αντιμετώπιση για τα ούτω καλούμενα «συνθετικά χρηματοοικονομικά μέσα», τα οποία αποτελούν ομαδοποιήσεις χωριστών χρηματοοικονομικών μέσων που αποκτήθηκαν και κατέχονται για αναπλήρωση των χαρακτηριστικών άλλου μέσου. Για παράδειγμα, ένα μεταβλητού επιτοκίου μακροπρόθεσμο χρέος, συνδυαζόμενο με μια ανταλλαγή επιτοκίου, με αποτέλεσμα την είσπραξη κυμαινόμενων ποσών και τη διενέργεια σταθερών πληρωμών, συνδέεται ένα σταθερού επιτοκίου μακροπρόθεσμο χρέος. Κάθε ένα από τα μεμονωμένα χρηματοοικονομικά μέσα που συνδέονται το «συνθετικό χρηματοοικονομικό μέσο» αντιπροσωπεύει ένα συμβατικό δικαίωμα ή υποχρέωση, με τους δικούς του όρους και προϋποθέσεις, και το κάθε ένα μπορεί να μεταβιβαστεί ή να διακανονιστεί ιδιαίτερος. Κάθε χρηματοοικονομικό μέσο εκτίθεται σε κινδύνους, που μπορεί να διαφέρουν από τους κινδύνους στους οποίους εκτίθενται άλλα χρηματοοικονομικά μέσα. Κατά συνέπεια, όταν ένα χρηματοοικονομικό μέσο ενός «συνθετικού χρηματοοικονομικού μέσου» είναι περιουσιακό στοιχείο και ένα άλλο είναι υποχρέωση, δεν συμψηφίζονται ώστε να παρουσιαστούν στον ισολογισμό της οντότητας σε καθαρή βάση εκτός αν πληρούν τα κριτήρια για τον συμψηφισμό της παραγράφου 42. Παρέχονται γνωστοποιήσεις σχετικά με τους σημαντικούς όρους και τις προϋποθέσεις που διέπουν κάθε χρηματοοικονομικό μέσο, αν και η οντότητα μπορεί να υποδείξει και τη φύση της σχέσης μεταξύ των μεμονωμένων μέσων (βλέπε παράγραφο 65).

Γνωστοποίηση

Χρηματοοικονομικά περιουσιακά στοιχεία και υποχρεώσεις αποτιμώμενες στην εύλογη αξία μέσω των αποτελεσμάτων (παράγραφος 94 (στ))

OE40. Αν η οντότητα προσδιορίζει μία χρηματοοικονομική υποχρέωση στην εύλογη αξία μέσω των αποτελεσμάτων, απαιτείται να γνωστοποιεί το ύψος της μεταβολής στην εύλογη αξία της υποχρέωσης που δεν επιρρίπτεται σε αλλαγές του επιτοκίου αναφοράς (π.χ., LIBOR). Για υποχρέωση της οποίας η εύλογη αξία προσδιορίζεται βάση μιας τρέχουσας αγοραίας τιμής, το ποσό αυτό μπορεί να υπολογιστεί όπως ακολουθεί:

- (α) Αρχικά, η οντότητα υπολογίζει τον εσωτερικό συντελεστή απόδοσης της υποχρέωσης στην αρχή της περιόδου χρησιμοποιώντας την τρέχουσα αγοραία τιμή της υποχρέωσης και τις συμβατικές ταμιακές ροές της υποχρέωσης στην αρχή της περιόδου. Αφαιρεί από αυτόν τον συντελεστή απόδοσης το επιτόκιο αναφοράς στην αρχή της περιόδου, ώστε να καταλήξει στο συνθετικό στοιχείο του εσωτερικού συντελεστή απόδοσης που αφορά το συγκεκριμένο μέσο.
- (β) Στη συνέχεια, η οντότητα υπολογίζει την παρούσα αξία της υποχρέωσης χρησιμοποιώντας τις συμβατικές ταμιακές ροές της υποχρέωσης στην αρχή της περιόδου και ένα προεξοφλητικό επιτόκιο που ισούται με το άθροισμα του επιτοκίου αναφοράς στο τέλος της περιόδου και του συνθετικού στοιχείου του εσωτερικού συντελεστή απόδοσης που αφορά το συγκεκριμένο μέσο στην αρχή της περιόδου, όπως προσδιορίστηκε στην (α).

- (γ) Το ποσό που προσδιορίστηκε στη (β) στη συνέχεια μειώνεται ανάλογα με οποιαδήποτε μετρητά καταβλήθηκαν για την υποχρέωση κατά τη διάρκεια της περιόδου και αυξάνεται ώστε να αντισταθμίσει την αύξηση της εύλογης αξίας που ανακύπτει επειδή οι συμβατικές ταμιακές ροές πλησιάζουν κατά μία περίοδο την ημερομηνία λήξης.
- (δ) Η διαφορά ανάμεσα στην τρέχουσα αγοραία τιμή της υποχρέωσης στο τέλος της περιόδου και του ποσού που προσδιορίστηκε στο (γ) είναι η μεταβολή στην εύλογη αξία που δεν επιρρίπτεται σε αλλαγές του επιτοκίου αναφοράς. Αυτό είναι το ποσό που γνωστοποιείται.
-

IFRIC 1

ΔΙΕΡΜΗΝΕΙΑ Ε.Δ.Δ.Π.Χ.Π 1

Μεταβολές σε Υφιστάμενες Υποχρεώσεις Θέσης εκτός Λειτουργίας, Αποκατάστασης και Συναφείς Υποχρεώσεις

ΠΑΡΑΠΟΜΠΕΣ:

ΔΛΠ 1	Παρουσίαση των Οικονομικών Καταστάσεων (όπως αναθεωρήθηκε το 2003).
ΔΛΠ 8	Λογιστικές Πολιτικές, Μεταβολές των Λογιστικών Εκτιμήσεων και Λάθη
ΔΛΠ 16	Ενσώματες Ακίνητοποιήσεις (όπως αναθεωρήθηκε το 2003).
ΔΛΠ 23	Κόστος Δανεισμού
ΔΛΠ 36	Απομείωση Αξίας Περιουσιακών Στοιχείων (όπως αναθεωρήθηκε το 2004).
ΔΛΠ 37	Προβλέψεις, Ενδεχόμενες Υποχρεώσεις και Ενδεχόμενες Απαιτήσεις

ΙΣΤΟΡΙΚΟ

- 1 Πολλές οντότητες έχουν την υποχρέωση να αποσυναρμολογήσουν και να αποκαταστήσουν στοιχεία των ενσώματων ακίνητοποιήσεων. Στην παρούσα Διερμηνεία, οι υποχρεώσεις αυτές αναφέρονται ως «θέση εκτός λειτουργίας, αποκατάσταση και συναφείς υποχρεώσεις.» Σύμφωνα με το ΔΛΠ 16, στο κόστος ενός παγίου περιουσιακού στοιχείου περιλαμβάνεται η αρχική εκτίμηση του κόστους αποσυναρμολόγησης και απομάκρυνσης του στοιχείου και αποκατάστασης του χώρου όπου έχει τοποθετηθεί, δέσμευση που αναλαμβάνει η οντότητα είτε κατά την απόκτηση του στοιχείου είτε ως συνέπεια της χρήσης του στοιχείου για συγκεκριμένη περίοδο για λόγους εκτός της παραγωγής αποθεμάτων, κατά την περίοδο εκείνη. Το ΔΛΠ 37 περιέχει απαιτήσεις σχετικά με την επιμέτρηση της θέσης εκτός λειτουργίας, της αποκατάστασης και των συναφών υποχρεώσεων. Η παρούσα Διερμηνεία παρέχει καθοδήγηση για τη λογιστική αντιμετώπιση της επίδρασης των μεταβολών στην επιμέτρηση των υφιστάμενων υποχρεώσεων θέσης εκτός λειτουργίας, αποκατάστασης και των συναφών υποχρεώσεων.

ΠΕΔΙΟ ΕΦΑΡΜΟΓΗΣ

- 2 Η Διερμηνεία αυτή εφαρμόζεται σε μεταβολές στην επιμέτρηση κάθε υφιστάμενης υποχρέωσης θέσης εκτός λειτουργίας, αποκατάστασης ή συναφούς υποχρέωσης που:

(α) αναγνωρίζεται ως μέρος του κόστους ενός στοιχείου των ενσώματων ακίνητοποιήσεων σύμφωνα με το ΔΛΠ 16

και

(β) αναγνωρίζεται ως υποχρέωση σύμφωνα με το ΔΛΠ 37.

Για παράδειγμα μία υποχρέωση θέσης εκτός λειτουργίας, αποκατάστασης ή συναφούς υποχρέωσης μπορεί να υφίσταται για τη θέση εκτός λειτουργίας ενός εργοστασίου, την αποκατάσταση περιβαλλοντικών ζημιών σε εξορυκτικές βιομηχανίες ή την μετακίνηση εξοπλισμού.

ΘΕΜΑ

- 3 Η παρούσα Διερμηνεία ασχολείται με την λογιστική αντιμετώπιση της επίδρασης των ακόλουθων γεγονότων που μεταβάλλουν την επιμέτρηση υποχρέωσης θέσης εκτός λειτουργίας, αποκατάστασης ή συναφούς υποχρέωσης:

(α) μία μεταβολή στην εκτιμώμενη εκροή πόρων, που ενσωματώνουν οικονομικά οφέλη (π.χ., ταμιακές ροές), που απαιτείται για το διακανονισμό της υποχρέωσης,

- (β) μία μεταβολή στο τρέχον προεξοφλητικό επιτόκιο της αγοράς, καθώς ορίζεται στην παράγραφο 47 του ΔΛΠ 37 (περιλαμβάνει τις μεταβολές στη διαχρονική αξία του χρήματος και τους κινδύνους που αφορούν ειδικά την οντότητα)

και

- (γ) μία αύξηση που αντικατοπτρίζει την πάροδο του χρόνου (αναφέρεται και ως αναστροφή της προεξόφλησης).

ΟΜΟΦΩΝΗ ΑΠΟΔΟΧΗ

- 4 Οι μεταβολές στην επιμέτρηση υφιστάμενων υποχρεώσεων θέσης εκτός λειτουργίας, αποκατάστασης ή συναφών υποχρεώσεων που ανακύπτουν από μεταβολές στο εκτιμώμενο χρονοδιάγραμμα ή το μέγεθος της εκροής των πόρων που ενσωματώνουν οικονομικά οφέλη τα οποία απαιτούνται για τον διακανονισμό της υποχρέωσης ή μία μεταβολή του προεξοφλητικού επιτοκίου, θα αντιμετωπίζονται λογιστικά σύμφωνα με τις παραγράφους 5-7 κατωτέρω.
- 5 Αν το σχετιζόμενο περιουσιακό στοιχείο επιμετράται με τη μέθοδο του κόστους:
- (α) υποκείμενες στη (β), οι μεταβολές στην υποχρέωση θα πρέπει να προστίθενται ή να αφαιρούνται από το κόστος του σχετιζόμενου περιουσιακού στοιχείου στην τρέχουσα περίοδο.
- (β) το ποσό που αφαιρείται από το κόστος του περιουσιακού στοιχείου δε θα υπερβαίνει τη λογιστική αξία του. Αν μία μείωση της υποχρέωσης υπερβαίνει τη λογιστική αξία του περιουσιακού στοιχείου, η υπέρβαση θα αναγνωρίζεται αμέσως στα αποτελέσματα.
- (γ) αν η προσαρμογή καταλήγει σε αύξηση του κόστους ενός περιουσιακού στοιχείου, η οντότητα θα εξετάζει αν αυτό αποτελεί ένδειξη ότι η νέα λογιστική αξία του περιουσιακού στοιχείου μπορεί να μην είναι πλήρως ανακτήσιμη. Αν υπάρχει τέτοια ένδειξη, η οντότητα θα ελέγχει το περιουσιακό στοιχείο για απομείωση αξίας εκτιμώντας το ανακτήσιμο ποσό του και θα αντιμετωπίζει λογιστικά κάθε ζημία απομείωσης σύμφωνα με το ΔΛΠ 36.
- 6 Αν το σχετιζόμενο περιουσιακό στοιχείο επιμετράται με τη μέθοδο της αναπροσαρμογής:
- (α) οι μεταβολές της υποχρέωσης μεταβάλλουν την υπεραξία ή την αρνητική υπεραξία αναπροσαρμογής που είχε αναγνωριστεί προηγουμένως για το περιουσιακό στοιχείο, ώστε:
- (i) μία μείωση της υποχρέωσης (υποκείμενη στη (β)) να πιστώνεται απευθείας στην υπεραξία αναπροσαρμογής που περιλαμβάνεται στα ίδια κεφάλαια, με τη διαφορά ότι θα αναγνωρίζεται στα αποτελέσματα κατά την έκταση που αναστρέφει αρνητική υπεραξία αναπροσαρμογής του περιουσιακού στοιχείου που προηγουμένως είχε αναγνωριστεί στα αποτελέσματα,
- (ii) μία αύξηση της υποχρέωσης θα αναγνωρίζεται στα αποτελέσματα, με τη διαφορά ότι θα χρεώνεται απευθείας στην υπεραξία αναπροσαρμογής που περιλαμβάνεται στα ίδια κεφάλαια κατά την έκταση που υπάρχει πιστωτικό υπόλοιπο για το περιουσιακό στοιχείο εκείνο στην υπεραξία αναπροσαρμογής.
- (β) στην περίπτωση που μία μείωση της υποχρέωσης υπερβαίνει τη λογιστική αξία που θα είχε αναγνωριστεί αν το περιουσιακό στοιχείο τηρείτο λογιστικά σύμφωνα με τη μέθοδο του κόστους, η υπέρβαση θα αναγνωρίζεται αμέσως στα αποτελέσματα.
- (γ) μία μεταβολή της υποχρέωσης αποτελεί ένδειξη ότι το περιουσιακό στοιχείο πρέπει να αναπροσαρμοστεί ώστε η λογιστική αξία να μη διαφέρει ουσιωδώς από εκείνη που θα προσδιοριζόταν χρησιμοποιώντας την εύλογη αξία κατά την ημερομηνία του ισολογισμού. Κάθε τέτοια αναπροσαρμογή θα λαμβάνεται υπόψη κατά τον προσδιορισμό των ποσών που μεταφέρονται στα αποτελέσματα και τα ίδια κεφάλαια βάσει της (α). Αν απαιτείται αναπροσαρμογή, όλα τα περιουσιακά στοιχεία εκείνης της κατηγορίας θα αναπροσαρμόζονται.
- (δ) Το ΔΛΠ 1 απαιτεί γνωστοποίηση της κατάστασης μεταβολών των ιδίων κεφαλαίων κάθε στοιχείου των εσόδων ή των δαπανών που αναγνωρίζεται απευθείας στα ίδια κεφάλαια. Κατά τη συμμόρφωση με την απαίτηση αυτή, η μεταβολή του πλεονάσματος αναπροσαρμογής που ανακύπτει από τη μεταβολή της υποχρέωσης θα εξατομικεύεται και θα γνωστοποιείται αναλόγως.

IFRIC 1

- 7 Το προσαρμοσμένο αποσβέσιμο ποσό του περιουσιακού στοιχείου αποσβένεται καθ'όλη τη διάρκεια της ωφέλιμης ζωής του. Συνεπώς, όταν το σχετιζόμενο περιουσιακό στοιχείο φθάσει στο τέλος της ωφέλιμης ζωής του, κάθε μεταγενέστερη μεταβολή στην υποχρέωση θα αναγνωρίζεται στα αποτελέσματα όταν πραγματοποιείται. Αυτό εφαρμόζεται είτε με τη μέθοδο του κόστους είτε με τη μέθοδο της αναπροσαρμογής.
- 8 Η περιοδική αναστροφή της προεξόφλησης θα αναγνωρίζεται στα αποτελέσματα ως χρηματοοικονομικό κόστος όταν πραγματοποιείται. Ο επιτρεπόμενος εναλλακτικός χειρισμός της κεφαλαιοποίησης του ΔΛΠ 23 δεν επιτρέπεται.

ΗΜΕΡΟΜΗΝΙΑ ΞΕΝΩΣΗΣ ΙΣΧΥΟΣ

- 9 Η οντότητα θα εφαρμόσει την παρούσα Διερμηνεία για ετήσιες λογιστικές περιόδους που ξεκινούν την ή μετά την 1^η Σεπτεμβρίου 2004. Η νωρίτερη εφαρμογή ενθαρρύνεται. Αν η οντότητα εφαρμόσει τη Διερμηνεία για λογιστικές περιόδους που αρχίζουν πριν την 1^η Σεπτεμβρίου 2004, αυτό το γεγονός πρέπει να γνωστοποιείται.

ΜΕΤΑΒΑΣΗ

- 10 Οι μεταβολές των λογιστικών πολιτικών θα αντιμετωπίζονται λογιστικά σύμφωνα με τις απαιτήσεις του ΔΛΠ 8 *Λογιστικές Πολιτικές, Μεταβολές των Λογιστικών Εκτιμήσεων και Λάθη*. (*)

(*) Αν η οντότητα εφαρμόσει τη Διερμηνεία αυτή για περίοδο που αρχίζει πριν την 1^η Ιανουαρίου 2005, θα ακολουθεί τις απαιτήσεις της προηγούμενης έκδοσης του ΔΛΠ 8, που είχε τίτλο *Καθαρό Κέρδος ή Ζημία Περιόδου, Θεμελιώδη Λάθη και Μεταβολές στις Λογιστικές Πολιτικές*, εκτός αν η οντότητα εφαρμόζει την αναθεωρημένη έκδοση του Προτύπου για εκείνη την προγενέστερη περίοδο.

ΠΡΟΣΑΡΤΗΜΑ

IFRIC 1

Τροποποιήσεις στο Δ.Π.Χ.Π. 1 Πρώτη Υιοθέτηση των Διεθνών Προτύπων Χρηματοοικονομικής Πληροφόρησης

Οι τροποποιήσεις αυτού του προσαρτήματος θα εφαρμόζονται σε ετήσιες λογιστικές περιόδους που αρχίζουν την ή μετά από την 1^η Σεπτεμβρίου 2004. Αν η οντότητα εφαρμόσει τη Διερμηνεία αυτή για προγενέστερη περίοδο, οι τροποποιήσεις αυτές θα εφαρμόζονται για εκείνη την προγενέστερη περίοδο.

- A1 Το Δ.Π.Χ.Π. 1 Πρώτη Υιοθέτηση των Διεθνών Προτύπων Χρηματοοικονομικής Πληροφόρησης και τα συνοδευτικά του έγγραφα τροποποιούνται όπως περιγράφεται κατωτέρω:

Στην παράγραφο 12, η παραπομπή στις παραγράφους 13-25Δ τροποποιείται σε 13 – 25E.

Οι υποπαράγραφοι 13(η) και (θ) τροποποιούνται και προστίθεται νέα υποπαράγραφος (ι), όπως ακολουθεί:

(η) πράξεις πληρωμής που βασίζονται στην αξία των μετοχών (παράγραφοι 25B και 25Γ),

(θ) ασφαλιστήρια συμβόλαια (παράγραφος 25Δ)

και

(ι) υποχρεώσεις θέσης εκτός λειτουργίας που περιλαμβάνονται στο κόστος των ενσώματων ακινητοποιήσεων (παράγραφος 25E).

Στο Δ.Π.Χ.Π. προστίθενται νέοι τίτλοι και η παράγραφος 25E, ως εξής:

Μεταβολές στις υπάρχουσες υποχρεώσεις θέσης εκτός λειτουργίας, αποκατάστασης και συναφείς υποχρεώσεις που περιλαμβάνονται στο κόστος των ενσώματων ακινητοποιήσεων

- 25E Η Διερμηνεία Ε.Δ.Δ.Π.Χ.Π 1 Μεταβολές σε Υπάρχουσες Υποχρεώσεις Θέσης εκτός Λειτουργίας, Αποκατάστασης και Συναφείς Υποχρεώσεις απαιτεί συγκεκριμένες μεταβολές σε υποχρέωση θέσης εκτός λειτουργίας, αποκατάστασης ή σε συναφείς υποχρεώσεις που προστίθενται ή αφαιρούνται από το κόστος του περιουσιακού στοιχείου με το οποίο σχετίζονται. Το προσαρμοσμένο αποσβέσιμο ποσό του περιουσιακού στοιχείου εν συνεχεία αποσβένεται μελλοντικά καθ'όλη τη διάρκεια της εναπομένουσας ωφέλιμης ζωής του. Ο υιοθετών για πρώτη φορά δεν απαιτείται να συμμορφωθεί με τις απαιτήσεις αυτές για τις μεταβολές σε τέτοιες υποχρεώσεις που συνέβησαν πριν την ημερομηνία της μετάβασης στα Δ.Π.Χ.Π. Εφόσον ο υιοθετών για πρώτη φορά χρησιμοποιήσει την εξαίρεση αυτή:

(α) επιμετρά την υποχρέωση κατά την ημερομηνία μετάβασης στα Δ.Π.Χ.Π. σύμφωνα με το ΔΛΠ 37,

(β) στο βαθμό που η υποχρέωση εμπίπτει στο πεδίο εφαρμογής της διερμηνείας Ε.Δ.Δ.Π.Χ.Π 1, θα υπολογίζει το ποσό που θα είχε συμπεριληφθεί στο κόστος του σχετιζόμενου περιουσιακού στοιχείου όταν ανέκυψε για πρώτη φορά η υποχρέωση, προεξοφλώντας την υποχρέωση στην ημερομηνία εκείνη με την καλύτερη εκτίμηση του ιστορικού προεξοφλητικού επιτοκίου, προσαρμοσμένου για κινδύνους, που θα είχε εφαρμοστεί για εκείνη την υποχρέωση κατά την ενδιάμεση περίοδο

και

(γ) θα υπολογίζει τη σωρευμένη απόσβεση επί του ποσού αυτού, κατά την ημερομηνία μετάβασης στα Δ.Π.Χ.Π., βάσει της τρέχουσας εκτίμησης της ωφέλιμης ζωής του περιουσιακού στοιχείου, χρησιμοποιώντας την πολιτική απόσβεσης που υιοθετήθηκε από την οντότητα σύμφωνα με τα Δ.Π.Χ.Π.