

ΚΑΝΟΝΙΣΜΟΣ (ΕΚ) αριθ. 707/2004 ΤΗΣ ΕΠΙΤΡΟΠΗΣ
της 6ης Απριλίου 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

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) Στις 29 Σεπτεμβρίου 2003 η Επιτροπή εξέδωσε τον κανονισμό (ΕΚ) αριθ. 1725/2003⁽²⁾, ο οποίος υιοθετεί τις διερμηνείες που ενέκρινε η μόνιμη επιτροπή διερμηνειών (ΜΕΔ). Μια από τις διερμηνείες αυτές είναι η ΜΕΔ-8 «Πρώτη εφαρμογή των ΔΛΠ ως βασικό λογιστικό πλαίσιο». Σύμφωνα με τη διερμηνεία αυτή, όταν τα διεθνή λογιστικά πρότυπα (ΔΛΠ) εφαρμόζονται πλήρως για πρώτη φορά ως βασικό λογιστικό πλαίσιο, η επιχείρηση πρέπει να καταρτίζει και να παρουσιάζει τις οικονομικές καταστάσεις της ως εάν αυτές είχαν πάντοτε καταρτιστεί σύμφωνα με τα πρότυπα και τις διερμηνείες που ισχύουν κατά το χρόνο της πρώτης εφαρμογής. Συνεπώς, η αναδρομική εφαρμογή τους απαιτείται στους περισσότερους τομείς της λογιστικής.

(2) Για να διευκολύνει τη μετάβαση στα διεθνή λογιστικά πρότυπα και τα διεθνή πρότυπα χρηματοοικονομικής πληροφόρησης (ΔΛΠ/ΔΠΧΠ), το συμβούλιο διεθνών λογιστικών προτύπων [International Accounting Standards Board (IASB)] αποφάσισε στις 19 Ιουνίου 2003 να αντικαταστήσει τη ΜΕΔ-8 με το ΔΠΧΠ 1: Πρώτη εφαρμογή των προτύπων διεθνούς χρηματοοικονομικής πληροφόρησης (IFRS 1: First-time adoption of International Financial Reporting Standards). Σύμφωνα με το ΔΠΧΠ 1, κάθε επιχείρηση που εφαρμόζει για πρώτη φορά τα ΔΛΠ πρέπει να συμμορφώνεται με καθένα από τα διεθνή λογιστικά πρότυπα και με καθεμία από τις διερμηνείες που ισχύουν κατά το χρόνο της πρώτης εφαρμογής. Συνεπώς, όπως και η ΜΕΔ-8, το ΔΠΧΠ 1 απαιτεί αναδρομική εφαρμογή στους περισσότερους τομείς της λογιστικής. Ωστόσο, σε ειδικούς τομείς το ΔΠΧΠ 1 επιτρέπει περιορισμένες εξαιρέσεις από την απαίτηση αυτή για πρακτικούς λόγους ή εάν είναι πιθανό ότι το κόστος συμμόρφωσης θα υπερβεί τα οφέλη για τους χρήστες των οικονομικών καταστάσεων.

(3) Το ΔΠΧΠ 1 θα επιτρέψει τόσο τη διαχρονική συγκρισιμότητα οικονομικών καταστάσεων που έχουν καταρτιστεί βάσει των ΔΠΧΠ από μια επιχείρηση που τα εφαρμόζει για πρώτη φορά, όσο και τη συγκρισιμότητα οικονομικών καταστάσεων διαφορετικών επιχειρήσεων που εφαρμόζουν τα ΔΠΧΠ για πρώτη φορά σε συγκεκριμένη ημερομηνία: πράγματι, τόσο τα τρέχοντα όσο και τα συγκριτικά ποσά βασίζονται στο ίδιο σύνολο προτύπων που ισχύουν κατά το χρόνο της πρώτης εφαρμογής των ΔΛΠ. Ωστόσο, η συγκρισιμότητα μεταξύ των επιχειρήσεων που εφαρμόζουν για πρώτη φορά τα ΔΠΧ/ΔΠΧΠ και εκείνων που τα έχουν ήδη υιοθετήσει αποτελεί δευτερεύοντα στόχο, δεδομένου ότι ο αριθμός των επιχειρήσεων που θα εφαρμόσουν για πρώτη φορά τα ΔΛΠ/ΔΠΧΠ το 2005 θα υπερβεί κατά πολύ τις 200 ή 300 επιχειρήσεις της ΕΕ που εφαρμόζουν ήδη τα πρότυπα αυτά.

(4) Οι διαβουλεύσεις με τους τεχνικούς εμπειρογνώμονες του τομέα επιβεβαίωσαν ότι το εν λόγω διεθνές πρότυπο χρηματοοικονομικής πληροφόρησης πληροί τα κριτήρια υιοθέτησης που προβλέπονται στο άρθρο 3 του κανονισμού (ΕΚ) αριθ. 1606/2002, και ιδίως την απαίτηση για την προαγωγή του ευρωπαϊκού δημόσιου συμφέροντος.

(5) Ο κανονισμός (ΕΚ) αριθ. 1725/2003 πρέπει συνεπώς να τροποποιηθεί αναλόγως.

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

ΕΞΕΔΩΣΕ ΤΟΝ ΠΑΡΟΝΤΑ ΚΑΝΟΝΙΣΜΟ:

Άρθρο 1

Στο παράρτημα του κανονισμού (ΕΚ) αριθ. 1725/2002, η ΜΕΔ-8: Πρώτη εφαρμογή των διεθνών λογιστικών προτύπων ως βασικό λογιστικό πλαίσιο αντικαθίσταται από το κείμενο που περιλαμβάνεται στο παράρτημα του παρόντος κανονισμού.

Άρθρο 2

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

⁽¹⁾ ΕΕ L 243 της 11.9.2002, σ. 1.

⁽²⁾ ΕΕ L 261 της 13.10.2003, σ. 1.

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

Βρυξέλλες, 6 Απριλίου 2004.

Για την Επιτροπή
Frederik BOLKESTEIN
Μέλος της Επιτροπής

ΠΑΡΑΡΤΗΜΑ

«ΔΠΧΠ 1 — Πρώτη εφαρμογή των διεθνών προτύπων χρηματοοικονομικής πληροφόρησης

Το Διεθνές Πρότυπο Χρηματοοικονομικής Πληροφόρησης 1 Πρώτη Υιοθέτηση των Διεθνών Προτύπων Χρηματοοικονομικής Πληροφόρησης (ΔΠΧΠ 1) παρατίθεται στις παραγράφους 1-47 και τα προσαρτήματα Α έως Γ. Όλες οι παράγραφοι έχουν ίση ισχύ. Οι παράγραφοι που έχουν τυπωθεί με **έντονα γράμματα** δηλώνουν τις κύριες αρχές. Οι όροι που ορίζονται στο προσάρτημα Α τυπώνονται με πλάγιαστικά γράμματα κατά την αρχική εμφάνισή τους στο πρότυπο. Οι ορισμοί άλλων όρων παρατίθενται στο γλωσσάριο των διεθνών προτύπων χρηματοοικονομικής πληροφόρησης. Το ΔΠΧΠ 1 θα πρέπει να αναγνωστεί στο πλαίσιο του σκοπού του και της Βάσης για τα Συμπεράσματα, της Εισαγωγής των Διεθνών Προτύπων Χρηματοοικονομικής Πληροφόρησης και του Πλαισίου για την Κατάρτιση και Παρουσίαση των Οικονομικών Καταστάσεων. Τα προαναφερόμενα παρέχουν μία βάση για την επιλογή και την εφαρμογή λογιστικών πολιτικών εν απουσία ρητών οδηγιών.

ΕΙΣΑΓΩΓΗ

Οι λόγοι έκδοσης του ΔΠΧΠ

ΕΙΣ1 Το ΔΠΧΠ αντικαθιστά τη Διερμηνεία ΜΕΔ 8 Πρώτη Εφαρμογή των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων ως βασικό λογιστικό πλαίσιο. Το Συμβούλιο ανέπτυξε το ΔΠΧΠ για να αντιμετωπίσει ζητήματα όπως:

- α) ορισμένες απαιτήσεις της ΜΕΔ 8 για πλήρη αναδρομική εφαρμογή που δημιουργούσαν κόστη τα οποία υπερέβαιναν τα πιθανά οφέλη των χρηστών των οικονομικών καταστάσεων. Περαιτέρω, αν και η ΜΕΔ 8 δεν απαιτούσε αναδρομική εφαρμογή σε περιπτώσεις όπου αυτό θα ήταν μη πρακτικό, δεν διευκρίνιζε αν ένας υιοθετών για πρώτη φορά έπρεπε να ερμηνεύσει το μη πρακτικό της εφαρμογής ως εμπόδιο μικρής ή μεγάλης σημασίας και δεν παρέδιδε κάποιο συγκεκριμένο χειρισμό σε τέτοιες περιπτώσεις·
- β) η ΜΕΔ 8 μπορούσε να απαιτήσει ένας υιοθετών για πρώτη φορά να εφαρμόσει δύο διαφορετικές εκδόσεις ενός προτύπου στην περίπτωση που εκδιδόταν νέα έκδοση κατά τη διάρκεια των περιόδων που καλύπτονταν από τις πρώτες οικονομικές καταστάσεις που καταρτίστηκαν σύμφωνα με ΔΛΠ και η νέα έκδοση απαγόρευε την αναδρομική εφαρμογή·
- γ) η ΜΕΔ 8 δε διευκρίνιζε αν αποφάσεις περί αναδρομικής επιμέτρησης από τον υιοθετούντα για πρώτη φορά έπρεπε να βασίζονται σε αποκτηθείσα εκ των υστέρων γνώση·
- δ) υπήρχαν κάποιες αμφιβολίες σχετικά με την αλληλεπίδραση της ΜΕΔ 8 με συγκεκριμένες μεταβατικές διατάξεις άλλων προτύπων.

Κύρια χαρακτηριστικά του ΔΠΧΠ

ΕΙΣ2 Το ΔΠΧΠ εφαρμόζεται όταν μία οικονομική μονάδα υιοθετεί τα ΔΠΧΠ για πρώτη φορά με τη διατύπωση ρητής και ανεπιφύλακτης δήλωσης συμμόρφωσης προς αυτά.

ΕΙΣ3 Γενικά, το ΔΠΧΠ απαιτεί μία οικονομική μονάδα να συμμορφώνεται με κάθε ΔΠΧΠ που ισχύει κατά την ημερομηνία αναφοράς των πρώτων οικονομικών καταστάσεων καταρτισμένων σύμφωνα με τα ΔΠΧΠ. Ειδικότερα, το ΔΠΧΠ απαιτεί στον ισολογισμό έναρξης που καταρτίζει μία οικονομική μονάδα ως σημείο εκκίνησης της λογιστικής της σύμφωνα τα ΔΠΧΠ να:

- α) αναγνωρίζει όλα τα περιουσιακά στοιχεία και τις υποχρεώσεις που η αναγνώρισή τους απαιτείται από τα ΔΠΧΠ·
- β) μην αναγνωρίζει ως περιουσιακά στοιχεία και υποχρεώσεις στοιχεία που η αναγνώρισή τους δεν επιτρέπεται από τα ΔΠΧΠ·
- γ) επαναξινομεί στοιχεία τα οποία αναγνωρίστηκαν, με βάση τα προηγούμενα ΓΠΑΠ, ως συγκεκριμένης κατηγορίας περιουσιακά στοιχεία, υποχρεώσεις ή συστατικά στοιχεία των ιδίων κεφαλαίων, σε διαφορετική κατηγορία περιουσιακών στοιχείων, υποχρεώσεων ή συστατικών στοιχείων των ιδίων κεφαλαίων σύμφωνα με τα ΔΠΧΠ, και
- δ) να εφαρμόζει τα ΔΠΧΠ στην επιμέτρηση όλων των αναγνωρισμένων περιουσιακών στοιχείων και υποχρεώσεων.

ΕΙΣ4 Το ΔΠΧΠ παρέχει περιορισμένες εξαιρέσεις από τις απαιτήσεις αυτές σε συγκεκριμένους τομείς όπου το κόστος της συμμόρφωσης πιθανόν να υπερέβαινε τα οφέλη των χρηστών των οικονομικών καταστάσεων. Το ΔΠΧΠ επίσης απαγορεύει την αναδρομική εφαρμογή των ΔΠΧΠ σε κάποιους τομείς, ιδίως στις περιπτώσεις όπου η αναδρομική εφαρμογή θα απαιτούσε κρίσεις της διοίκησης σχετικά με συνθήκες του παρελθόντος όταν η έκβαση μιας συγκεκριμένης συναλλαγής είναι ήδη γνωστή.

ΕΙΣ5 Το ΔΠΧΠ απαιτεί γνωστοποιήσεις που εξηγούν τον τρόπο με τον οποίο η μετάβαση από τα προηγούμενα ΓΠΑΠ στα ΔΠΧΠ, επηρέασε τη δημοσιοποιηθείσα οικονομική θέση, τη χρηματοοικονομική επίδοση και τις ταμιακές ροές της οικονομικής μονάδας.

ΕΙΣ6 Απαιτείται μία οικονομική μονάδα να εφαρμόσει το ΔΠΧΠ εάν οι πρώτες οικονομικές καταστάσεις καταρτισμένες σύμφωνα με τα ΔΠΧΠ αφορούν περίοδο που ξεκινά την ή μετά την 1η Ιανουαρίου 2004. Ενθαρρύνεται η ενωρίτερη εφαρμογή.

Μεταβολές από τις προηγούμενες απαιτήσεις

ΕΙΣ7 Όπως η ΜΕΔ 8, το ΔΠΧΠ απαιτεί αναδρομική εφαρμογή στους περισσότερους τομείς. Σε αντίθεση με τη ΜΕΔ 8, το ΔΠΧΠ:

- α) περιλαμβάνει καθορισμένες εξαιρέσεις με σκοπό την αποφυγή του κόστους που πιθανόν να υπερέβαινε τα οφέλη των χρηστών των οικονομικών καταστάσεων και έναν μικρό αριθμό άλλων εξαιρέσεων για πρακτικούς λόγους·
- β) αποσαφηνίζει ότι μία οικονομική μονάδα εφαρμόζει την τελευταία έκδοση των ΔΠΧΠ·
- γ) διευκρινίζει πώς οι εκτιμήσεις ενός υιοθετούντος για πρώτη φορά σύμφωνα με τα ΔΠΧΠ συσχετίζονται με τις εκτιμήσεις που είχαν γίνει για την ίδια ημερομηνία σύμφωνα με τα προηγούμενα ΓΠΑΠ·
- δ) καθορίζει ότι οι μεταβατικές διατάξεις άλλων ΔΠΧΠ δεν ισχύουν για τον υιοθετούντα για πρώτη φορά·
- ε) απαιτεί διευρυμένες γνωστοποιήσεις σχετικά με τη μετάβαση στα ΔΠΧΠ.

ΔΙΕΘΝΕΣ ΠΡΟΤΥΠΟ ΧΡΗΜΑΤΟΟΙΚΟΝΟΜΙΚΗΣ ΠΛΗΡΟΦΟΡΗΣΗΣ 1**Πρώτη εφαρμογή των Διεθνών Προτύπων Χρηματοοικονομικής Πληροφόρησης****ΣΚΟΠΟΣ**

1. Ο σκοπός αυτού του ΔΠΧΠ είναι να εξασφαλίσει ότι οι πρώτες οικονομικές καταστάσεις καταρτισμένες σύμφωνα με τα ΔΠΧΠ και οι ενδιάμεσες οικονομικές καταστάσεις για μέρος της περιόδου που αφορά τις προαναφερόμενες οικονομικές καταστάσεις, περιέχουν υψηλής ποιότητας πληροφόρηση που:
 - α) είναι διάφανη για τους χρήστες και συγκρίσιμη για όλες τις περιόδους που παρουσιάζονται·
 - β) παρέχει ένα κατάλληλο σημείο εκκίνησης για τη λογιστική σύμφωνα με τα Διεθνή Πρότυπα Χρηματοοικονομικής Πληροφόρησης (ΔΠΧΠ) και
 - γ) μπορεί να παραχθεί με κόστος το οποίο δεν υπερβαίνει τα οφέλη για τους χρήστες.

ΠΕΔΙΟ ΕΦΑΡΜΟΓΗΣ

2. Μία οικονομική μονάδα εφαρμόζει το ΔΠΧΠ αυτό:
 - α) στις πρώτες οικονομικές καταστάσεις καταρτισμένες σύμφωνα με τα ΔΠΧΠ και
 - β) σε κάθε ενδιάμεση οικονομική κατάσταση που παρουσιάζει σύμφωνα με το ΔΛΠ 34 *Ενδιάμεση Χρηματοοικονομική Πληροφόρηση* για τμήμα της περιόδου που καλύπτεται από τις πρώτες οικονομικές καταστάσεις της καταρτισμένες σύμφωνα με τα ΔΠΧΠ.
3. Οι πρώτες οικονομικές καταστάσεις μιας οικονομικής μονάδας καταρτισμένες σύμφωνα με τα ΔΠΧΠ είναι οι πρώτες ετήσιες οικονομικές καταστάσεις στις οποίες η οικονομική μονάδα υιοθετεί τα ΔΠΧΠ με ρητή και χωρίς επιφυλάξεις δήλωσή της σε αυτές για τη συμμόρφωσή της με αυτά. Οικονομικές καταστάσεις καταρτισμένες σύμφωνα με τα ΔΠΧΠ συνιστούν τις πρώτες οικονομικές καταστάσεις καταρτισμένες σύμφωνα με τα ΔΠΧΠ μιας οικονομικής μονάδας, αν, για παράδειγμα, η οικονομική μονάδα:
 - α) παρουσίασε τις πιο πρόσφατες προηγούμενες οικονομικές καταστάσεις της:
 - i) σύμφωνα με εθνικές απαιτήσεις οι οποίες δεν συμφωνούν από κάθε άποψη με τα ΔΠΧΠ,
 - ii) σύμφωνα με τα ΔΠΧΠ από κάθε άποψη, με μόνη εξαίρεση ότι στις καταστάσεις δεν περιείχεται ρητή και χωρίς επιφυλάξεις δήλωση συμμόρφωσης προς τα ΔΠΧΠ,
 - iii) στις οποίες περιείχεται ρητή δήλωση για *συμμόρφωση* με κάποια, αλλά όχι με όλα τα ΔΠΧΠ,
 - iv) σύμφωνα με εθνικές απαιτήσεις οι οποίες δεν είναι συνεπείς προς τα ΔΠΧΠ με την εφαρμογή ορισμένων ΔΠΧΠ για τη λογιστικοποίηση στοιχείων για τα οποία δεν υφίστατο εθνική διάταξη ή
 - v) σύμφωνα με εθνικές απαιτήσεις με συμφωνία ορισμένων επιμέρους ποσών με τα αντίστοιχα ποσά που προκύπτουν με την εφαρμογή των ΔΠΧΠ·
 - β) κατάρτισε οικονομικές καταστάσεις σύμφωνα με τα ΔΠΧΠ αποκλειστικά για εσωτερική χρήση, χωρίς να τεθούν στη διάθεση των ιδιοκτητών της οικονομικής μονάδας ή άλλων χρηστών εκτός της οικονομικής μονάδας·

- γ) κατάρτισε δέσμη πληροφοριακών καταστάσεων σύμφωνα με τα ΔΠΧΠ για σκοπούς ενοποίησης, χωρίς να κατάρτισε πλήρεις οικονομικές καταστάσεις όπως ορίζεται στο ΔΛΠ 1 *Παρουσίαση των Οικονομικών Καταστάσεων* ή
- δ) δεν παρουσίασε οικονομικές καταστάσεις για τις προηγούμενες περιόδους.
4. Το παρόν ΔΠΧΠ εφαρμόζεται όταν η οικονομική μονάδα υιοθετεί τα ΔΠΧΠ για πρώτη φορά. Δεν εφαρμόζεται όταν, για παράδειγμα, μία οικονομική μονάδα:
- α) παύει να παρουσιάζει οικονομικές καταστάσεις σύμφωνα με τις εθνικές απαιτήσεις, έχοντας προηγουμένως παρουσιάσει αυτές αλλά και άλλες οικονομικές καταστάσεις που περιείχαν ρητή και χωρίς επιφυλάξεις δήλωση για συμμόρφωση προς τα ΔΠΧΠ·
- β) παρουσίασε οικονομικές καταστάσεις το προηγούμενο έτος σύμφωνα με τις εθνικές απαιτήσεις και οι οικονομικές καταστάσεις αυτές περιείχαν ρητή και χωρίς επιφυλάξεις δήλωση για συμμόρφωση προς τα ΔΠΧΠ ή
- γ) παρουσίασε οικονομικές καταστάσεις κατά το προηγούμενο έτος που περιείχαν ρητή και χωρίς επιφυλάξεις δήλωση για συμμόρφωση προς τα ΔΠΧΠ έστω και αν οι ελεγκτές διετύπωσαν παρατήρηση στην έκθεση του ελέγχου τους για αυτές τις οικονομικές καταστάσεις.
5. Το παρόν ΔΠΧΠ δεν εφαρμόζεται σε περιπτώσεις μεταβολής λογιστικών πολιτικών που έγιναν από οικονομική μονάδα που ήδη εφαρμόζει τα ΔΠΧΠ. Οι μεταβολές αυτές αποτελούν αντικείμενο:
- α) των απαιτήσεων σχετικά με μεταβολές επί των λογιστικών πολιτικών του ΔΛΠ 8 *Καθαρό Κέρδος ή Ζημία Περιόδου, Βασικά Λάθη και Μεταβολές στις Λογιστικές Αρχές* και
- β) των συγκεκριμένων μεταβατικών διατάξεων που περιέχονται σε άλλα ΔΠΧΠ.

ΑΝΑΓΝΩΡΙΣΗ ΚΑΙ ΕΠΙΜΕΤΡΗΣΗ

Ισολογισμός έναρξης σύμφωνα με τα ΔΠΧΠ

6. Μία οικονομική μονάδα θα κατάρτισε έναν ισολογισμό έναρξης σύμφωνα με τα ΔΠΧΠ κατά την ημερομηνία μετάβασης στα ΔΠΧΠ. Αυτό αποτελεί το σημείο εκκίνησης της λογιστικής της οικονομική μονάδα σύμφωνα με τα ΔΠΧΠ. Δεν απαιτείται η παρουσίαση του ισολογισμού έναρξης σύμφωνα με τα ΔΠΧΠ στις πρώτες οικονομικές καταστάσεις καταρτισμένες σύμφωνα με τα ΔΠΧΠ.

Λογιστικές πολιτικές

7. **Μία οικονομική μονάδα θα εφαρμόζει τις ίδιες λογιστικές πολιτικές στον ισολογισμό έναρξης σύμφωνα με τα ΔΠΧΠ και για όλες τις περιόδους που παρουσιάζονται στις πρώτες οικονομικές καταστάσεις της καταρτισμένες σύμφωνα με τα ΔΠΧΠ. Οι λογιστικές πολιτικές αυτές θα συμμορφώνονται με κάθε ΔΠΧΠ που ισχύει κατά την ημερομηνία αναφοράς για τις πρώτες οικονομικές καταστάσεις καταρτισμένες σύμφωνα με τα ΔΠΧΠ με εξαίρεση τα καθοριζόμενα στις παραγράφους 13 έως 34.**
8. Μία οικονομική μονάδα δε θα εφαρμόζει διαφορετικές εκδόσεις των ΔΠΧΠ που ίσχυαν σε προγενέστερες ημερομηνίες. Μία οικονομική μονάδα μπορεί να εφαρμόσει νέο ΔΠΧΠ το οποίο δεν είναι ακόμη υποχρεωτικής εφαρμογής αν επιτρέπεται η ενωρίτερη εφαρμογή του.

Παράδειγμα: Συνεπής εφαρμογή της τελευταίας έκδοσης των ΔΠΧΠ

ΙΣΤΟΡΙΚΟ

Η ημερομηνία αναφοράς της οικονομικής μονάδας Α των πρώτων οικονομικών καταστάσεων καταρτισμένων σύμφωνα με τα ΔΠΧΠ είναι η 31η Δεκεμβρίου 2005. Η οικονομική μονάδα Α αποφασίζει να παρουσιάσει συγκριτική πληροφόρηση για ένα μόνο έτος στις οικονομικές καταστάσεις αυτές (βλέπε παράγραφο 36). Κατά συνέπεια, η ημερομηνία μετάβασης στα ΔΠΧΠ είναι η 1η Ιανουαρίου 2004 (ή ισοδύναμα το κλείσιμο των εργασιών την 31η Δεκεμβρίου 2003). Η Οικονομική Μονάδα Α παρουσίαζε οικονομικές καταστάσεις σύμφωνα με τα προηγούμενα ΓΠΑΠ σε ετήσια βάση έως την 31η Δεκεμβρίου κάθε έτους, έως και την 31η Δεκεμβρίου 2004.

ΕΦΑΡΜΟΓΗ ΤΩΝ ΑΠΑΙΤΗΣΕΩΝ

Η οικονομική μονάδα Α απαιτείται να εφαρμόσει τα ΔΠΧΠ τα οποία ισχύουν για τις περιόδους που λήγουν την 31η Δεκεμβρίου 2005 στην:

- α) κατάρτιση του ισολογισμού έναρξης σύμφωνα με τα ΔΠΧΠ την 1η Ιανουαρίου 2004 και
- β) κατάρτιση και παρουσίαση του ισολογισμού της στις 31 Δεκεμβρίου 2005 (συμπεριλαμβανομένων των συγκριτικών ποσών του 2004), της κατάστασης λογαριασμού αποτελεσμάτων, της κατάστασης μεταβολών των ιδίων κεφαλαίων και της κατάσταση ταμιακών ροών για το έτος που λήγει την 31η Δεκεμβρίου 2005) και των γνωστοποιήσεων (συμπεριλαμβανομένων της συγκριτικής πληροφόρησης του 2004).

Εφόσον νέο ΔΠΧΠ δεν είναι ακόμη υποχρεωτικό αλλά επιτρέπει την ενωρίτερη εφαρμογή του, η οικονομική μονάδα Α επιτρέπεται αλλά δεν υποχρεούται να εφαρμόσει αυτό το ΔΠΧΠ στις πρώτες οικονομικές της καταστάσεις καταρτισμένες σύμφωνα με τα ΔΠΧΠ.

9. Οι μεταβατικές διατάξεις άλλων ΔΠΧΠ αφορούν μεταβολές στις λογιστικές πολιτικές μιας οικονομικής μονάδας που χρησιμοποιεί ήδη τα ΔΠΧΠ Δεν εφαρμόζονται από τους υιοθετούντες για πρώτη φορά τα ΔΠΧΠ κατά τη μετάβασή τους σε αυτά, με εξαίρεση τα καθοριζόμενα στις παραγράφους 27 έως 30.
10. Με εξαίρεση τα καθοριζόμενα στις παραγράφους 13 έως 34, στον ισολογισμό έναρξης σύμφωνα με τα ΔΠΧΠ που θα καταρτίσει μία οικονομική μονάδα:
- α) θα αναγνωρίσει όλα τα περιουσιακά στοιχεία και τις υποχρεώσεις των οποίων η αναγνώριση απαιτείται από τα ΔΠΧΠ·
 - β) δεν θα αναγνωρίσει ως περιουσιακά στοιχεία ή υποχρεώσεις τέτοια των οποίων η αναγνώριση δεν επιτρέπεται από τα ΔΠΧΠ·
 - γ) θα επαναταξινομήσει περιουσιακά στοιχεία, υποχρεώσεις ή συστατικά στοιχεία των ιδίων κεφαλαίων που αναγνώρισε ως ενός τύπου τέτοια, σύμφωνα με τα προηγούμενα ΓΠΑΠ, στο διαφορετικό τύπο που απαιτείται με βάση τα ΔΠΧΠ και
 - δ) θα εφαρμόσει τα ΔΠΧΠ στην επιμέτρηση όλων των αναγνωρισμένων περιουσιακών στοιχείων και υποχρεώσεων.
11. Οι λογιστικές πολιτικές που χρησιμοποιεί μία οικονομική μονάδα στον ισολογισμό έναρξης σύμφωνα με τα ΔΠΧΠ μπορεί να διαφέρουν από εκείνες που χρησιμοποίησε κατά την ίδια ημερομηνία εφαρμόζοντας τα προηγούμενα ΓΠΑΠ. Οι προκύπτουσες διαφορές απορρέουν από γεγονότα και συναλλαγές πριν από την ημερομηνία μετάβασης στα ΔΠΧΠ. Συνεπώς, η οικονομική μονάδα θα αναγνωρίζει τις διαφορές αυτές απευθείας στα κέρδη εις νέον (ή αν αρμόζει, σε άλλη κατηγορία των ιδίων κεφαλαίων) κατά την ημερομηνία μετάβασης στα ΔΠΧΠ.
12. Το παρόν ΔΠΧΠ καθιερώνει δύο κατηγορίες εξαιρέσεων στην αρχή ότι ο ισολογισμός έναρξης μιας οικονομικής μονάδας σύμφωνα με τα ΔΠΧΠ θα συμμορφώνεται προς κάθε ΔΠΧΠ.
- α) οι παράγραφοι 13 έως 25 παρέχουν εξαιρέσεις από κάποιες απαιτήσεις άλλων ΔΠΧΠ·
 - β) οι παράγραφοι 26 έως 34 απαγορεύουν την αναδρομική εφαρμογή κάποιων από τα αναφερόμενα σε άλλα ΔΠΧΠ.

Εξαιρέσεις από άλλα ΔΠΧΠ

13. Μία οικονομική μονάδα μπορεί να επιλέξει να χρησιμοποιήσει μία ή περισσότερες από τις ακόλουθες εξαιρέσεις:
- α) ενοποιήσεις επιχειρήσεων (παράγραφος 15)·
 - β) εύλογη αξία ή αναπροσαρμογή ως τεκμαιρόμενο κόστος (παράγραφοι 16 έως 19)·
 - γ) παροχές σε εργαζόμενους (παράγραφος 20)·
 - δ) σωρευμένες διαφορές μετατροπής (παράγραφοι 21 και 22)·
 - ε) σύνθετα χρηματοοικονομικά μέσα (παράγραφος 23) και
- στ) περιουσιακά στοιχεία και υποχρεώσεις θυγατρικών, συγγενών επιχειρήσεων και επιχειρήσεων κοινού ενδιαφέροντος (παράγραφοι 24 και 25).
- Μία οικονομική μονάδα δε θα κάνει αναλογική εφαρμογή αυτών των εξαιρέσεων σε άλλα θέματα.
14. Ορισμένες από τις εξαιρέσεις που ακολουθούν αναφέρονται στην εύλογη αξία. Το ΔΛΠ 22 Ενοποιήσεις Επιχειρήσεων εξηγεί πως πρέπει να καθορίζονται οι εύλογες αξίες συγκεκριμένων περιουσιακών στοιχείων και υποχρεώσεων που αποκτήθηκαν σε μία ενοποίηση επιχειρήσεων. Μία οικονομική μονάδα θα εφαρμόσει τις επεξηγήσεις αυτές για τον προσδιορισμό εύλογων αξιών σύμφωνα με το παρόν ΔΠΧΠ εκτός αν ένα άλλο ΔΠΧΠ περιέχει πιο συγκεκριμένη καθοδήγηση σχετικά με τον προσδιορισμό των εύλογων αξιών του συγκεκριμένου περιουσιακού στοιχείου ή υποχρέωσης. Οι εύλογες αξίες αυτές θα αντικατοπτρίζουν τις συνθήκες που επικρατούσαν την ημερομηνία για την οποία προσδιορίστηκαν.

Ενοποιήσεις επιχειρήσεων

15. Μία οικονομική μονάδα θα εφαρμόσει τις απαιτήσεις του προσαρτήματος Β για τις ενοποιήσεις επιχειρήσεων που αναγνώρισε πριν από την ημερομηνία μετάβασης στα ΔΠΧΠ.

Εύλογη αξία ή αναπροσαρμογή ως τεκμαιρόμενο κόστος

16. Μία οικονομική μονάδα μπορεί να επιλέξει να επιμετρήσει στοιχείο των ενσώματων παγίων στην εύλογη αξία του κατά την ημερομηνία μετάβασης στα ΔΠΧΠ και να χρησιμοποιήσει αυτήν την εύλογη αξία ως το τεκμαιρόμενο κόστος του κατά την ημερομηνία εκείνη.
17. Ένας υιοθετών για πρώτη φορά μπορεί να επιλέξει να χρησιμοποιήσει ως τεκμαιρόμενο κόστος για ένα στοιχείο ενσώματων παγίων, την αξία αναπροσαρμογής που έγινε με βάση προηγούμενα ΓΠΑΠ κατά ή πριν από την ημερομηνία μετάβασης στα ΔΠΧΠ εφόσον κατά την ημερομηνία της αναπροσαρμογής, ή αξία αναπροσαρμογής ήταν γενικά συγκρίσιμη με:
- α) την εύλογη αξία ή
 - β) το κόστος ή το αποβέσιμο κόστος σύμφωνα με τα ΔΠΧΠ προσαρμοσμένο ώστε να αντικατοπτρίζει για παράδειγμα, τις μεταβολές σε γενικό ή συγκεκριμένο δείκτη τιμών.
18. Οι επιλογές των παραγράφων 16 και 17 εφαρμόζονται και σε:
- α) επενδύσεις σε ακίνητα, αν μία οικονομική μονάδα επιλέξει να χρησιμοποιήσει τη μέθοδο του κόστους του ΔΛΠ 40 Επενδύσεις σε Ακίνητα και

β) άλλα περιουσιακά στοιχεία που ικανοποιούν:

- i) τα κριτήρια αναγνώρισης του ΔΛΠ 38 Άλλα Περιουσιακά Στοιχεία (συμπεριλαμβανομένης της αξιόπιστης επιμέτρησης του αρχικού κόστους) και
- ii) τα κριτήρια που παρατίθενται στο ΔΛΠ 38 για την αναπροσαρμογή (συμπεριλαμβανομένου του κριτηρίου της ύπαρξης μιας ενεργού αγοράς).

Μία οικονομική μονάδα δε θα εφαρμόσει τις επιλογές αυτές σε άλλα περιουσιακά στοιχεία ή υποχρεώσεις.

19. Ένας υιοθετών για πρώτη φορά μπορεί να έχει καθορίσει τεκμαίρομο κόστος με βάση προηγούμενα ΓΠΛΠ για κάποια ή όλα τα περιουσιακά στοιχεία και υποχρεώσεις της οικονομικής μονάδας, επιμετρώντας αυτά στην εύλογη αξία τους σε μία συγκεκριμένη ημερομηνία λόγω κάποιου γεγονότος όπως μία ιδιωτικοποίηση ή αρχική δημόσια προσφορά. Μπορεί να χρησιμοποιήσει τέτοιες επιμετρήσεις, που καθορίζονται από γεγονότα, της εύλογης αξίας κατά την ημερομηνία επιμέτρησης, ως τεκμαίρομο κόστος για τους σκοπούς εφαρμογής των ΔΠΧΠ.

Παροχές σε εργαζομένους

20. Σύμφωνα με το ΔΛΠ 19 Παροχές σε Εργαζομένους, μία οικονομική μονάδα μπορεί να επιλέξει την προσεγγιστική μέθοδο που αφήνει ένα "περιθώριο" για τη μη αναγνώριση κάποιων από τα αναλογιστικά κέρδη και ζημιές. Η αναδρομική εφαρμογή της μεθόδου αυτής απαιτεί μία οικονομική μονάδα να υποδιαιρέσει τα σωρευμένα αναλογιστικά κέρδη και ζημιές από την έναρξη του προγράμματος παροχής μέχρι την ημερομηνία μετάβασης στα ΔΠΧΠ στο αναγνωρισμένο και μη αναγνωρισμένο τμήμα τους. Ωστόσο, ένας υιοθετών για πρώτη φορά μπορεί να επιλέξει να αναγνωρίσει όλα τα σωρευμένα αναλογιστικά κέρδη και ζημιές κατά την ημερομηνία μετάβασης στα ΔΠΧΠ, ακόμη και αν επιλέξει να εφαρμόσει την προσεγγιστική μέθοδο για μεταγενέστερα αναλογιστικά κέρδη και ζημιές. Εφόσον ένας υιοθετών για πρώτη φορά κάνει χρήση της επιλογής αυτής θα τη χρησιμοποιήσει για όλα τα προγράμματα παροχών.

Σωρευμένες διαφορές μετατροπής

21. Το ΔΛΠ 21 Οι Επιδράσεις των Μεταβολών στις τιμές Συναλλάγματος απαιτεί μία οικονομική μονάδα:
- a) να κατηγοριοποιήσει ορισμένες διαφορές μετατροπής ως ιδιαίτερο συστατικό στοιχείο των ιδίων κεφαλαίων, και
 - β) κατά τη διάθεση μιας εκμετάλλευσης στο εξωτερικό να μεταφέρει τις σωρευμένες διαφορές μετατροπής που αφορούν την εν λόγω εκμετάλλευση (συμπεριλαμβανομένων, αν συντρέχουν, των κερδών και ζημιών από τα σχετικά στοιχεία αντιστάθμισης κινδύνου) στην κατάσταση λογαριασμού αποτελεσμάτων ως τμήμα του κέρδους ή της ζημίας από τη διάθεση αυτής της εκμετάλλευσης.
22. Ωστόσο, ένας υιοθετών για πρώτη φορά δεν απαιτείται να συμμορφωθεί με τις απαιτήσεις αυτές για τις σωρευμένες διαφορές μετατροπής που υπήρχαν κατά την ημερομηνία της μετάβασης στα ΔΠΧΠ. Εφόσον ένας υιοθετών για πρώτη φορά κάνει χρήση της εξαίρεσης αυτής:
- a) οι σωρευμένες διαφορές μετατροπής για όλες τις εκμεταλλεύσεις στο εξωτερικό θεωρούνται ότι είναι μηδενικές κατά την ημερομηνία μετάβασης στα ΔΠΧΠ και
 - β) στο κέρδος ή τη ζημία μεταγενέστερης διάθεσης οποιασδήποτε εκμετάλλευσης στο εξωτερικό δεν θα περιλαμβάνονται διαφορές μετατροπής που προέκυψαν πριν από την ημερομηνία μετάβασης στα ΔΠΧΠ και θα περιλαμβάνονται μεταγενέστερες διαφορές μετατροπής.

Σύνθετα χρηματοπιστωτικά μέσα

23. Το ΔΛΠ 32 Χρηματοπιστωτικά Μέσα: Γνωστοποίηση και Παρουσίαση απαιτεί μία οικονομική μονάδα να διαχωρίσει ένα σύνθετο χρηματοπιστωτικό μέσο κατά τη σύναψη της συναλλαγής στις ξεχωριστές συνιστώσες του της υποχρέωσης και των ιδίων κεφαλαίων. Αν το στοιχείο της υποχρέωσης δεν υπάρχει πλέον η αναδρομική εφαρμογή του ΔΛΠ 32 συνίσταται στο διαχωρισμό δύο τμημάτων στα ίδια κεφάλαια. Το πρώτο τμήμα περιλαμβάνεται στα κέρδη εις νέον και αντιπροσωπεύει τους σωρευμένους δεδουλευμένους τόκους επί της συνιστώσας της υποχρέωσης. Το άλλο τμήμα αντιπροσωπεύει το αρχικά καθορισμένο τμήμα των ιδίων κεφαλαίων. Ωστόσο, σύμφωνα με το παρόν ΔΠΧΠ δεν απαιτείται ο υιοθετών για πρώτη φορά να διαχωρίσει τα δύο αυτά μέρη εφόσον το στοιχείο της υποχρέωσης δεν υπάρχει πλέον κατά την ημερομηνία μετάβασης στα ΔΠΧΠ.

Απαιτήσεις και υποχρεώσεις θυγατρικών επιχειρήσεων συγγενών επιχειρήσεων και επιχειρήσεων κοινού συμφέροντος

24. Αν μία θυγατρική γίνει υιοθετούσα για πρώτη φορά σε χρόνο μεταγενέστερο από αυτόν της μητρικής της, η θυγατρική, στις εξατομικευμένες οικονομικές καταστάσεις της, θα επιμετρήσει τα περιουσιακά στοιχεία και υποχρεώσεις της:
- a) είτε στα ποσά που θα περιλαμβάνονταν στις ενοποιημένες οικονομικές καταστάσεις της μητρικής, με αναφορά την ημερομηνία μετάβασης στα ΔΠΧΠ της μητρικής, ως εάν δεν είχαν γίνει οι προσαρμογές για σκοπούς σύνταξης ενοποιημένων καταστάσεων και για σκοπούς ενοποίησης των επιχειρήσεων που συντελέστηκε με την απόκτηση της θυγατρικής από τη μητρική, ή
 - β) είτε στα ποσά που προσδιορίζονται κατά τις λοιπές απαιτήσεις του παρόντος ΔΠΧΠ με αναφορά στην ημερομηνία μετάβασης στα ΔΠΧΠ της θυγατρικής. Τα ποσά αυτά θα μπορούσαν να διαφέρουν από τα προσδιοριζόμενα κατά τα παραπάνω με στοιχείο α)
 - i) όταν οι εξαίρεσεις του παρόντος ΔΠΧΠ οδηγούν σε επιμετρήσεις που εξαρτώνται από την ημερομηνία μετάβασης στα ΔΠΧΠ,

ii) όταν οι λογιστικές πολιτικές που χρησιμοποιούνται για τις οικονομικές καταστάσεις της θυγατρικής διαφέρουν από αυτές των ενοποιημένων οικονομικών καταστάσεων. Για παράδειγμα η θυγατρική μπορεί να χρησιμοποιεί το βασικό χειρισμό του ΔΛΠ 16 Ενσώματα Πάγια, ενώ ο όμιλος μπορεί να χρησιμοποιεί τον εναλλακτικό χειρισμό.

25. Πάντως, αν μία οικονομική μονάδα γίνει υιοθετούσα για πρώτη φορά μεταγενέστερα από τη θυγατρική της (ή τη συγγενή οικονομική μονάδα ή την κοινού ενδιαφέροντος οικονομική μονάδα) η οικονομική μονάδα αυτή, στις ενοποιημένες οικονομικές καταστάσεις, θα επιμετρήσει τα περιουσιακά στοιχεία και τις υποχρεώσεις της θυγατρικής (ή της συγγενούς ή της κοινού ενδιαφέροντος οικονομικής μονάδας) στα ποσά των εξατομικευμένων οικονομικών καταστάσεων της θυγατρικής (ή της συγγενούς ή της κοινού ενδιαφέροντος οικονομικής μονάδας) μετά τις προσαρμογές για σκοπούς σύνταξης ενοποιημένων οικονομικών καταστάσεων, εφαρμογής της μεθόδου της καθαρής θέσης και τις προσαρμογές για τις επιδράσεις από την ενοποίηση επιχειρήσεων που συντελέστηκε με την απόκτηση της θυγατρικής. Ομοίως, εάν μία μητρική γίνει υιοθετούσα για πρώτη φορά, για τις εξατομικευμένες οικονομικές καταστάσεις της, ενωρίτερα ή αργότερα από ό,τι για τις ενοποιημένες οικονομικές καταστάσεις της, θα επιμετρήσει τα περιουσιακά στοιχεία και τις υποχρεώσεις της στα ίδια ποσά και για τα δύο είδη των οικονομικών καταστάσεων με εξαίρεση τις προσαρμογές για σκοπούς συντάξεως ενοποιημένων οικονομικών καταστάσεων.

Εξαιρέσεις στην αναδρομική εφαρμογή άλλων ΔΠΧΠ

26. Το παρόν ΔΠΧΠ απαγορεύει την αναδρομική εφαρμογή κάποιων θεμάτων που αναφέρονται σε άλλα ΔΠΧΠ σχετικά με:

- α) την ανάκληση της αναγνώρισης χρηματοοικονομικών περιουσιακών στοιχείων και χρηματοοικονομικών υποχρεώσεων (παράγραφος 27)·
- β) τη λογιστική αντιστάθμιση κινδύνου (παράγραφοι 28 έως 30) και
- γ) τις εκτιμήσεις (παράγραφοι 31 έως 34).

Ανάκληση της αναγνώρισης χρηματοοικονομικών περιουσιακών στοιχείων και χρηματοοικονομικών υποχρεώσεων

27. Ο υιοθετών για πρώτη φορά θα εφαρμόσει εφεξής τις απαιτήσεις περί ανάκλησης της αναγνώρισης του ΔΛΠ 39 Χρηματοπιστωτικά Μέσα: Αναγνώριση και Αποτίμηση από την ημερομηνία έναρξης ισχύος του ΔΛΠ 39. Με άλλα λόγια, εάν ένας υιοθετών για πρώτη φορά ανεκάλεσε την αναγνώριση χρηματοοικονομικών περιουσιακών στοιχείων ή χρηματοοικονομικών υποχρεώσεων σύμφωνα με τα προηγούμενα ΓΠΑΠ σε οικονομικό έτος που ξεκίνησε πριν από την 1η Ιανουαρίου 2001, δεν θα αναγνωρίζει τα περιουσιακά στοιχεία και τις υποχρεώσεις αυτές σύμφωνα με τα ΔΠΧΠ (εκτός εάν η αναγνώρισή τους δικαιολογείται από μεταγενέστερη συναλλαγή ή γεγονός). Σε κάθε περίπτωση, ο υιοθετών για πρώτη φορά θα:

- α) αναγνωρίζει κάθε παράγωγο και άλλο οικονομικό ενδιαφέρον, όπως άσκηση δικαιωμάτων και εκπλήρωση υποχρεώσεων, που διατηρήθηκαν μετά τη συναλλαγή που οδήγησε στην ανάκληση της αναγνώρισης και συνεχίζουν να υπάρχουν κατά την ημερομηνία μετάβασης στα ΔΠΧΠ, και
- β) περιλάβει στις ενοποιημένες οικονομικές καταστάσεις κάθε οικονομική μονάδα ειδικού σκοπού (ΟΕΣ) που ελέγχει κατά την ημερομηνία μετάβασης στα ΔΠΧΠ, ακόμη και στην περίπτωση που οι ΟΕΣ υπήρχαν πριν από την ημερομηνία μετάβασης στα ΔΠΧΠ ή έχουν χρηματοοικονομικά περιουσιακά στοιχεία ή χρηματοοικονομικές υποχρεώσεις που σύμφωνα με τα προηγούμενα ΓΠΑΠ ανακλήθηκε η αναγνώρισή τους.

Λογιστική αντιστάθμιση κινδύνου

28. Σύμφωνα με τις απαιτήσεις του ΔΛΠ 39 Χρηματοπιστωτικά Μέσα: Αναγνώριση και Αποτίμηση, κατά την ημερομηνία μετάβασης στα ΔΠΧΠ, μια οικονομική μονάδα:

- α) θα επιμετρήσει κάθε παράγωγο στην εύλογη αξία και
- β) θα απαλείψει όλα τα αναβαλλόμενα κέρδη και ζημιές που προκύπτουν από παράγωγα που απεικονίζονταν, σύμφωνα με τα προηγούμενα ΓΠΑΠ, ως περιουσιακά στοιχεία ή υποχρεώσεις.

29. Μία οικονομική μονάδα δε θα απεικονίσει στον ισολογισμό έναρξης σύμφωνα με τα ΔΠΧΠ σχέση αντιστάθμισης κινδύνου οποιουδήποτε τύπου η οποία δεν πληροί τις προϋποθέσεις εφαρμογής της λογιστικής αντιστάθμισης κινδύνου σύμφωνα με το ΔΛΠ 39 (για παράδειγμα, πολλές σχέσεις αντιστάθμισης κινδύνου όπου το μέσο αντιστάθμισης έχει τη φύση ενός ταμειακού διαθέσιμου ή δικαιώματος προαίρεσης· όπου το αντισταθμιζόμενο στοιχείο είναι μία καθαρή θέση ή όπου η αντιστάθμιση κινδύνου καλύπτει κίνδυνο επιτοκίου σε επένδυση που διακρατείται έως τη λήξη της). Ωστόσο, αν μια οικονομική μονάδα έχει επιλέξει μια καθαρή θέση ως αντισταθμιζόμενο στοιχείο σύμφωνα με προηγούμενα ΓΠΑΠ, μπορεί να επιλέξει, σύμφωνα με τα ΔΠΧΠ, ένα συστατικό στοιχείο αυτής της καθαρής θέσης ως αντισταθμιζόμενο στοιχείο, εφόσον αυτό γίνει έως την ημερομηνία μετάβασης στα ΔΠΧΠ.

30. Μία οικονομική μονάδα θα εφαρμόσει τις μεταβατικές διατάξεις του ΔΛΠ 39 σε όλες τις άλλες σχέσεις αντιστάθμισης κινδύνου που υφίστατο κατά την ημερομηνία μετάβασης στα ΔΠΧΠ.

Εκτιμήσεις

31. Οι εκτιμήσεις μιας οικονομικής μονάδας σύμφωνα με τα ΔΠΧΠ κατά την ημερομηνία μετάβασης σε αυτά θα είναι συνεπείς με τις εκτιμήσεις που έγιναν για την ίδια ημερομηνία σύμφωνα με προηγούμενα ΓΠΑΠ (μετά τις προσαρμογές για την απεικόνιση οποιωνδήποτε διαφορών στις λογιστικές πολιτικές, εκτός αν υπάρχουν αντικειμενικές αποδείξεις ότι οι εκτιμήσεις αυτές ήταν λανθασμένες).
32. Μία οικονομική μονάδα μπορεί να λάβει πληροφορίες σχετικά με τις εκτιμήσεις που έγιναν σύμφωνα με προηγούμενα ΓΠΑΠ μετά την ημερομηνία μετάβασης στα ΔΠΧΠ. Σύμφωνα με την παράγραφο 31, η οικονομική μονάδα θα αντιμετωπίσει τη λήψη των πληροφοριών αυτών με τον ίδιο τρόπο όπως για τα γεγονότα μετά την ημερομηνία του ισολογισμού του ΔΛΠ 10 Γεγονότα μετά την Ημερομηνία του Ισολογισμού για τα οποία δεν απαιτείται οποιαδήποτε προσαρμογή. Για παράδειγμα, αν υποτεθεί ότι η ημερομηνία μετάβασης μιας οικονομικής μονάδας στα ΔΠΧΠ είναι η 1η Ιανουαρίου 2004 και νέες πληροφορίες στις 15 Ιουλίου 2004 απαιτούν την αναθεώρηση μιας εκτίμησης που έγινε σύμφωνα με προηγούμενα ΓΠΑΠ στις 31 Δεκεμβρίου 2003. Η οικονομική μονάδα δεν θα απεικονίσει τις νέες πληροφορίες στον ισολογισμό έναρξης σύμφωνα με τα ΔΠΧΠ (εκτός αν οι εκτιμήσεις απαιτούν προσαρμογή για οποιοδήποτε διαφορές στις λογιστικές πολιτικές ή υπάρχουν αντικειμενικές αποδείξεις ότι οι εκτιμήσεις ήταν λανθασμένες). Όμως, η οικονομική μονάδα θα παρουσιάσει τη νέα πληροφόρηση στην κατάσταση λογαριασμού αποτελεσμάτων της (ή, αν αρμόζει, ως άλλη μεταβολή των ιδίων κεφαλαίων) για το έτος που έληξε στις 31 Δεκεμβρίου 2004.
33. Μία οικονομική μονάδα μπορεί να απαιτείται να κάνει εκτιμήσεις σύμφωνα με τα ΔΠΧΠ κατά την ημερομηνία μετάβασης στα ΔΠΧΠ, οι οποίες δεν απαιτούνταν να γίνουν κατά την ημερομηνία αυτή σύμφωνα με τα προηγούμενα ΓΠΑΠ. Προκειμένου να υπάρξει συνέπεια με το ΔΛΠ 10, οι εκτιμήσεις αυτές, σύμφωνα με τα ΔΠΧΠ, θα απεικονίζουν τις συνθήκες που επικρατούσαν κατά την ημερομηνία μετάβασης στα ΔΠΧΠ. Ειδικότερα, οι εκτιμήσεις, κατά την ημερομηνία μετάβασης στα ΔΠΧΠ, τρεχουσών τιμών της αγοράς, τιμών επιτοκίων ή τιμών συναλλαγματος, θα απεικονίζουν τις συνθήκες της αγοράς κατά την ημερομηνία εκείνη.
34. Οι παράγραφοι 31 έως 33 εφαρμόζονται για τον ισολογισμό έναρξης σύμφωνα με τα ΔΠΧΠ. Εφαρμόζονται επίσης για την περίοδο που παρέχεται συγκριτική πληροφόρηση στις πρώτες οικονομικές καταστάσεις καταρτισμένες σύμφωνα με τα ΔΠΧΠ μιας οικονομικής μονάδας, στην οποία περίπτωση η αναφορά στην ημερομηνία μετάβασης στα ΔΠΧΠ αντικαθίσταται με αναφορά στο τέλος της περιόδου για την οποία παρέχεται συγκριτική πληροφόρηση.

ΠΑΡΟΥΣΙΑΣΗ ΚΑΙ ΓΝΩΣΤΟΠΟΙΗΣΗ

35. Το παρόν ΔΠΧΠ δεν παρέχει εξαιρέσεις από τις απαιτήσεις άλλων ΔΠΧΠ σε θέματα παρουσίασης και γνωστοποιήσεων.

Συγκριτική πληροφόρηση

36. Με σκοπό τη συμμόρφωση με το ΔΛΠ 1 Παρουσίαση των Οικονομικών Καταστάσεων, οι πρώτες οικονομικές καταστάσεις καταρτισμένες σύμφωνα με τα ΔΠΧΠ μιας οικονομικής μονάδας θα περιέχουν συγκριτική πληροφόρηση σύμφωνα με τα ΔΠΧΠ, για ένα τουλάχιστον έτος.
37. Μερικές επιχειρήσεις παρουσιάζουν συνοπτικά ιστορικά δεδομένα για περιόδους πριν από την πρώτη περίοδο κατά την οποία παρουσιάζουν πλήρη συγκριτική πληροφόρηση σύμφωνα με τα ΔΠΧΠ. Το παρόν ΔΠΧΠ δεν απαιτεί τα δεδομένα αυτά να είναι σύμφωνα με τις απαιτήσεις των ΔΠΧΠ που αναφέρονται στην επιμέτρηση και αναγνώριση στοιχείων. Επιπρόσθετα, ορισμένες οικονομικές μονάδες παρουσιάζουν συγκριτική πληροφόρηση σύμφωνα με προηγούμενα ΓΠΑΠ καθώς και τη συγκριτική πληροφόρηση που απαιτείται από το ΔΛΠ 1. Σε οποιοδήποτε οικονομικές καταστάσεις περιλαμβάνουν περιλήψεις ιστορικών δεδομένων ή συγκριτική πληροφόρηση σύμφωνα με τα προηγούμενα ΓΠΑΠ, μία οικονομική μονάδα:
- α) θα επισημαίνει με τον πλέον εμφανή τρόπο ότι η πληροφόρηση σύμφωνα με προηγούμενα ΓΠΑΠ δεν έχει καταρτισθεί σύμφωνα με τα ΔΠΧΠ, και
 - β) θα γνωστοποιήσει τη φύση των βασικών προσαρμογών που θα απαιτούντο για τη συμμόρφωση προς τα ΔΠΧΠ. Δεν είναι αναγκαίο μία οικονομική μονάδα να ποσοτικοποιήσει τις προσαρμογές αυτές.

Επεξηγήσεις σχετικές με τη μετάβαση στα ΔΠΧΠ

38. Μία οικονομική μονάδα θα επεξηγήσει τον τρόπο με τον οποίο η μετάβαση από τα προηγούμενα ΓΠΑΠ στα ΔΠΧΠ επηρέασε τη δημοσιοποιημένη οικονομική θέση, χρηματοοικονομική επίδοση και τις ταμιακές ροές της.

Συμφωνίες

39. Για τη συμμόρφωση με τα οριζόμενα στην παράγραφο 38, οι πρώτες οικονομικές καταστάσεις καταρτισμένες σύμφωνα με τα ΔΠΧΠ μιας οικονομικής μονάδας θα περιλαμβάνουν:
- α) συμφωνίες των κονδυλίων των ιδίων κεφαλαίων που δημοσιοποιήθηκαν σύμφωνα με προηγούμενα ΓΠΑΠ με αυτά που προσδιορίστηκαν σύμφωνα με τα ΔΠΧΠ στις ακόλουθες ημερομηνίες:
 - i) την ημερομηνία μετάβασης στα ΔΠΧΠ, και
 - ii) τη λήξη της τελευταίας περιόδου που δημοσιοποιήθηκαν οι πιο πρόσφατες ετήσιες οικονομικές καταστάσεις της οικονομικής μονάδας που καταρτίστηκαν σύμφωνα με τα προηγούμενα ΓΠΑΠ.
 - β) συμφωνία του κέρδους ή της ζημίας σύμφωνα με τα προηγούμενα ΓΠΑΠ που δημοσιοποιήθηκε για την τελευταία περίοδο των πιο πρόσφατων ετήσιων οικονομικών καταστάσεων της οικονομικής μονάδας με αυτά που προσδιορίστηκαν σύμφωνα με τα ΔΠΧΠ για την ίδια περίοδο, και
 - γ) εάν η οικονομική μονάδα ανεγνώρισε ή αντέστρεψε την αναγνώριση οποιασδήποτε ζημίας απομείωσης για πρώτη φορά κατά την κατάρτιση του ισολογισμού έναρξης σύμφωνα με τα ΔΠΧΠ, τις γνωστοποιήσεις που θα απαιτούσε το ΔΛΠ 36 Απομείωση Αξίας Περιουσιακών Στοιχείων, εάν η οικονομική μονάδα είχε αναγνώρισε τις εν λόγω ζημίες απομείωσης ή είχε αναστρέψει την αναγνώρισή τους κατά την περίοδο που αρχίζει την ημερομηνία μετάβασης στα ΔΠΧΠ.

40. Οι συμφωνίες που απαιτούνται από την παράγραφο 39 στοιχεία α) και β) θα παρέχουν επαρκείς λεπτομέρειες ώστε να καταστήσουν τους χρήστες ικανούς να κατανοήσουν τις σημαντικές προσαρμογές στον ισολογισμό και την κατάσταση λογαριασμού αποτελεσμάτων. Εάν μία οικονομική μονάδα παρουσίασε κατάσταση ταμιακών ροών σύμφωνα με τα προηγούμενα ΓΠΑΠ της, θα παράσχει επίσης επεξηγήσεις για τις προσαρμογές στην κατάσταση ταμιακών ροών.
41. Εφόσον μία οικονομική μονάδα λάβει γνώση λαθών που έγιναν σύμφωνα με προηγούμενα ΓΠΑΠ, στις συμφωνίες που απαιτούνται από την παράγραφο 39 στοιχεία α) και β) θα γίνεται διάκριση μεταξύ της διόρθωσης αυτών των λαθών και την μεταβολή σε λογιστική πολιτική.
42. Το ΔΛΠ 8 Καθαρό Κέρδος ή Ζημία Περιόδου, Βασικά Λάθη και Μεταβολές στις Λογιστικές Αρχές δεν έχει ως αντικείμενο τις αλλαγές στις λογιστικές πολιτικές που υπάρχουν όταν μία οικονομική μονάδα υιοθετεί τα ΔΠΧΠ για πρώτη φορά. Συνεπώς, οι απαιτήσεις του ΔΛΠ 8 για γνωστοποιήσεις των μεταβολών στις λογιστικές πολιτικές δεν εφαρμόζονται στις πρώτες οικονομικές καταστάσεις που μία οικονομική μονάδα καταρτίζει σύμφωνα με τα ΔΠΧΠ.
43. Εάν μία οικονομική μονάδα δεν δημοσιοποίησε οικονομικές καταστάσεις για προηγούμενες περιόδους, οι πρώτες οικονομικές καταστάσεις της καταρτισμένες σύμφωνα με ΔΠΧΠ θα γνωστοποιούν το γεγονός αυτό.

Η χρήση της εύλογης αξίας ως τεκμαιρόμενου κόστους

44. Εάν μία οικονομική μονάδα χρησιμοποιεί την εύλογη αξία ως τεκμαιρόμενο κόστος στον ισολογισμό έναρξης σύμφωνα με τα ΔΠΧΠ, για στοιχείο των ενσώματων παγίων, επένδυση σε ακίνητα ή άυλο περιουσιακό στοιχείο (βλέπε παραγράφους 16 και 18), για κάθε κονδύλι του ισολογισμού έναρξης σύμφωνα με ΔΠΧΠ, στις πρώτες οικονομικές καταστάσεις της οικονομικής μονάδας καταρτισμένες σύμφωνα με τα ΔΠΧΠ θα γνωστοποιούνται:
- α) το σύνολο των εύλογων αξιών αυτών και
- β) η συνολική προσαρμογή στις λογιστικές αξίες που δημοσιοποιήθηκαν σύμφωνα με προηγούμενα ΓΠΑΠ.

Ενδιάμεσες οικονομικές καταστάσεις

45. Εφόσον μία οικονομική μονάδα παρουσιάσει μια ενδιάμεση οικονομική κατάσταση σύμφωνα με το ΔΛΠ 34 Ενδιάμεση Χρηματοοικονομική Πληροφόρηση για μέρος της περιόδου που καλύφθηκε από τις πρώτες οικονομικές καταστάσεις της καταρτισμένες σύμφωνα με τα ΔΠΧΠ προκειμένου να συμμορφωθεί με τα οριζόμενα στην παράγραφο 38, θα πρέπει πέραν των απαιτήσεων του ΔΛΠ 34 να συμμορφωθεί και με τα επόμενα:
- α) Εφόσον μία οικονομική μονάδα παρουσίασε ενδιάμεση οικονομική κατάσταση για τη συγκρίσιμη ενδιάμεση περίοδο του αμέσως προηγούμενου οικονομικού έτους, κάθε τέτοια ενδιάμεση οικονομική κατάσταση θα πρέπει να περιλαμβάνει τις ακόλουθες συμφωνίες:
- i) των ιδίων κεφαλαίων της σύμφωνα με τα προηγούμενα ΓΠΑΠ στη λήξη της εν λόγω συγκρίσιμης ενδιάμεσης περιόδου με τα ίδια κεφάλαιά της σύμφωνα με τα ΔΠΧΠ, της ημερομηνίας εκείνης, και
- ii) του κέρδους ή της ζημίας σύμφωνα με τα προηγούμενα ΓΠΑΠ για εκείνη τη συγκρίσιμη ενδιάμεση περίοδο (της περιόδου και σωρευτικά έως το τέλος της περιόδου) με το κέρδος ή τη ζημία σύμφωνα με τα ΔΠΧΠ για την περίοδο εκείνη.
- β) Εκτός των συμφωνιών που απαιτούνται από το στοιχείο α), η πρώτη ενδιάμεση οικονομική κατάσταση μιας οικονομικής μονάδας σύμφωνα με το ΔΛΠ 34 για μέρος της περιόδου που καλύπτεται από τις πρώτες οικονομικές καταστάσεις της καταρτισμένες σύμφωνα με τα ΔΠΧΠ, θα περιέχει τις συμφωνίες που περιγράφονται στην παράγραφο 39 στοιχεία α) και β) (συμπληρωμένες με τις λεπτομέρειες που απαιτούνται από τις παραγράφους 40 και 41) ή μια παραπομπή σε άλλο δημοσιοποιημένο έγγραφο το οποίο περιέχει τις συμφωνίες αυτές.
46. Το ΔΛΠ 34 απαιτεί το ελάχιστο των γνωστοποιήσεων, με βάση την παραδοχή ότι οι χρήστες των ενδιάμεσων οικονομικών καταστάσεων έχουν πρόσβαση και στις πιο πρόσφατες ετήσιες οικονομικές καταστάσεις. Όμως, το ΔΛΠ 34 απαιτεί επίσης η οικονομική μονάδα να γνωστοποιεί "κάθε γεγονός ή συναλλαγή που είναι ουσιώδης για μία κατανόηση της τρέχουσας ενδιάμεσης περιόδου". Συνεπώς, αν ένας υιοθετών για πρώτη φορά δεν γνωστοποίησε πληροφορίες που είναι ουσιώδεις για την κατανόηση της τρέχουσας ενδιάμεσης περιόδου, στις πιο πρόσφατες ετήσιες οικονομικές καταστάσεις καταρτισμένες σύμφωνα με τα προηγούμενα ΓΠΑΠ, στην ενδιάμεση οικονομική κατάσταση θα γνωστοποιούνται οι πληροφορίες αυτές ή θα περιλαμβάνεται μία παραπομπή σε άλλο δημοσιοποιημένο έγγραφο που περιέχει τις πληροφορίες αυτές.

ΗΜΕΡΟΜΗΝΙΑ ΕΝΑΡΞΗΣ ΙΣΧΥΟΣ

47. Μία οικονομική μονάδα θα εφαρμόσει το παρόν ΔΠΧΠ εάν οι πρώτες οικονομικές καταστάσεις της καταρτισμένες σύμφωνα με τα ΔΠΧΠ αφορούν περίοδο που ξεκίνησε από την 1η Ιανουαρίου 2004. Η ενωρίτερη εφαρμογή ενθαρρύνεται. Εάν οι πρώτες οικονομικές καταστάσεις καταρτισμένες σύμφωνα με τα ΔΠΧΠ μιας οικονομικής μονάδας αφορούν περίοδο που ξεκίνησε πριν την 1η Ιανουαρίου 2004 και η οικονομική μονάδα εφαρμόσει το παρόν ΔΠΧΠ αντί της ΜΕΔ 8 Πρώτη Εφαρμογή των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων ως Βασικό Λογιστικό Πλαίσιο, θα γνωστοποιήσει το γεγονός αυτό.

Προσάρτημα Α

Καθορισμένοι όροι

Το παρόν προσάρτημα αποτελεί αναπόσπαστο τμήμα του ΔΠΧΠ.	
Ημερομηνία μετάβασης στα ΔΠΧΠ	Η αρχή της παλαιότερης περιόδου για την οποία μία οικονομική μονάδα παρουσιάζει πλήρη συγκριτική πληροφόρηση σύμφωνα με τα ΔΠΧΠ στις πρώτες οικονομικές καταστάσεις καταρτισμένες σύμφωνα με τα ΔΠΧΠ.
Τεκμαιρόμενο κόστος	Ποσό το οποίο χρησιμοποιείται ως υποκατάστατο καθορισμού του κόστους ή του αποσβέσιμου κόστους σε μία δεδομένη ημερομηνία. Η μεταγενέστερη απόσβεση βασίζεται στην υπόθεση ότι η οικονομική μονάδα είχε αρχικά αναγνωρίσει το περιουσιακό στοιχείο ή την υποχρέωση στη δεδομένη ημερομηνία και ότι το κόστος τους ήταν ίσο με το τεκμαιρόμενο κόστος.
Εύλογη αξία	Το ποσό για το οποίο ένα περιουσιακό στοιχείο θα μπορούσε να ανταλλαγεί ή μία υποχρέωση να διακανονιστεί στα πλαίσια μια συναλλαγής μεταξύ δύο μερών που ενεργούν με τη θέλησή τους και με πλήρη γνώση των συνθηκών αγοράς ώστε η παροχή του ενός να είναι ισοδύναμη της αντιπαροχής του άλλου και αντιστρόφως.
Πρώτες οικονομικές καταστάσεις καταρτισμένες σύμφωνα με τα ΔΠΧΠ	Οι πρώτες οικονομικές καταστάσεις στις οποίες μία οικονομική μονάδα υιοθετεί τα Διεθνή Πρότυπα Χρηματοοικονομικής Πληροφόρησης (ΔΠΧΠ), με μία ρητή και ανεπιφύλακτα δήλωση συμμόρφωσης προς τα ΔΠΧΠ.
Ο υιοθετών για πρώτη φορά	Μία οικονομική μονάδα που παρουσιάζει τις πρώτες οικονομικές καταστάσεις της καταρτισμένες σύμφωνα με τα ΔΠΧΠ.
Διεθνή Πρότυπα Χρηματοοικονομικής Πληροφόρησης (ΔΠΧΠ)	Πρότυπα και Διερμηνείες που έχουν υιοθετηθεί από το Συμβούλιο των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων (ΣΔΛΠ). Περιλαμβάνουν: α) Διεθνή Πρότυπα Χρηματοοικονομικής Πληροφόρησης β) Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα, και γ) Διερμηνείες που εκπονήθηκαν από την Επιτροπή Διερμηνειών των Διεθνών Προτύπων Χρηματοοικονομικής Πληροφόρησης (ΕΔΔΠΧΑ), ή την πρώην Μόνιμη Επιτροπή Διερμηνειών (ΜΕΔ) και που υιοθετήθηκαν από το ΣΔΛΠ.
Ισολογισμός έναρξης σύμφωνα με τα ΔΠΧΠ	Ο ισολογισμός μιας οικονομικής μονάδας (δημοσιοποιημένος ή μη) κατά την ημερομηνία μετάβασης στα ΔΠΧΠ.
Προηγούμενα ΓΠΑΠ	Η λογιστική βάση που ο υιοθετών για πρώτη φορά χρησιμοποιούσε αμέσως πριν υιοθετήσει τα ΔΠΧΠ.
Ημερομηνία αναφοράς	Η λήξη της τελευταίας περιόδου που καλύφθηκε από οικονομικές καταστάσεις ή από ενδιάμεση οικονομική κατάσταση.

Προσάρτημα Β

Ενοποιήσεις Επιχειρήσεων

Το παρόν προσάρτημα αποτελεί αναπόσπαστο τμήμα του ΔΠΧΠ.

B1 Ο υιοθετών για πρώτη φορά μπορεί να επιλέξει να μην εφαρμόσει αναδρομικά το ΔΛΠ 22 Ενοποιήσεις Επιχειρήσεων σε παρελθούσες ενοποιήσεις επιχειρήσεων (ενοποιήσεις επιχειρήσεων που έγιναν πριν την ημερομηνία μετάβασης στα ΔΠΧΠ). Ωστόσο, εάν ένας υιοθετών για πρώτη φορά επαναπροσδιορίζει οποιαδήποτε ενοποίηση επιχειρήσεων ώστε να εφαρμοσθούν τα οριζόμενα στο ΔΛΠ 22, θα επαναπροσδιορίζει όλες τις μεταγενέστερες ενοποιήσεις επιχειρήσεων. Για παράδειγμα, αν ένας υιοθετών για πρώτη φορά επιλέξει να επαναπροσδιορίζει μία ενοποίηση επιχειρήσεων που έγινε στις 30 Ιουνίου 2002, θα επαναπροσδιορίζει και όλες τις ενοποιήσεις επιχειρήσεων που έγιναν μεταξύ της 30ης Ιουνίου και της ημερομηνίας μετάβασης προς τα ΔΠΧΠ.

B2 Εάν ένας υιοθετών για πρώτη φορά δεν εφαρμόσει αναδρομικά το ΔΛΠ 22 σε παρελθούσα ενοποίηση επιχειρήσεων, τούτο θα συνεπάγεται τα ακόλουθα:

α) Ο υιοθετών για πρώτη φορά θα διατηρήσει τον ίδιο τύπο ενοποίησης επιχειρήσεων (ως απόκτηση από τον κατά νόμο αποκτώντα, αντιστροφή απόκτηση από την κατά νόμο αποκτούμενη ή συνένωση συμφερόντων), με αυτόν που απεικονίστηκε η ενοποίηση στις οικονομικές καταστάσεις που καταρτίστηκαν σύμφωνα με τα προηγούμενα ΓΠΛΠ.

β) Ο υιοθετών για πρώτη φορά θα αναγνωρίσει κατά την ημερομηνία μετάβασης στα ΔΠΧΠ όλα τα περιουσιακά στοιχεία και τις υποχρεώσεις του που αποκτήθηκαν ή αναλήφθηκαν σε κάποια παρελθούσα ενοποίηση επιχειρήσεων με εξαίρεση:

i) ορισμένα χρηματοοικονομικά περιουσιακά στοιχεία και υποχρεώσεις που η αναγνώρισή τους ανακλήθηκε σύμφωνα με τα προηγούμενα ΓΠΛΠ (βλέπε παράγραφο 27), και

ii) περιουσιακά στοιχεία, συμπεριλαμβανομένης και της τυχόν υπεραξίας, και υποχρεώσεις που δεν είχαν αναγνωρισθεί στον ενοποιημένο ισολογισμό του αποκτώντα τον καταρτισμένο σύμφωνα με τα προηγούμενα ΓΠΛΠ και που επίσης δεν θα ικανοποιούσαν τα κριτήρια για την αναγνώρισή τους σύμφωνα με τα ΔΠΧΠ στον εξατομικευμένο ισολογισμό της αποκτώμενης επιχείρησης [βλέπε παράγραφο B2 στοιχεία στ) έως θ)].

Ο υιοθετών για πρώτη φορά θα αναγνωρίσει κάθε προκύπτουσα μεταβολή αναπροσαρμόζοντας τα κέρδη εις νέον (ή άλλο κατάλληλο συστατικό στοιχείο των ιδίων κεφαλαίων), εκτός αν η μεταβολή είναι αποτέλεσμα της αναγνώρισης ενός άυλου περιουσιακού στοιχείου που είχε προηγουμένως συναθροισθεί στο κονδύλιο της υπεραξίας [βλέπε παράγραφο B2 στοιχείο ζ) σημείο i)].

γ) Ο υιοθετών για πρώτη φορά δεν θα περιλάβει στον ισολογισμό έναρξης σύμφωνα με τα ΔΠΧΠ κάθε στοιχείο που είχε αναγνωρισθεί σύμφωνα με τα προηγούμενα ΓΠΛΠ και που δεν ικανοποιεί τα κριτήρια για αναγνώριση ως περιουσιακό στοιχείο ή υποχρέωση, σύμφωνα με τα ΔΠΧΠ Ο υιοθετών για πρώτη φορά θα λογιστικοποιήσει την προκύπτουσα μεταβολή ως ακολούθως:

i) Ο υιοθετών για πρώτη φορά μπορεί να είχε κατηγοριοποιήσει μία παρελθούσα ενοποίηση επιχειρήσεων ως απόκτηση και να είχε αναγνωρίσει ως άυλο περιουσιακό στοιχείο ένα στοιχείο που δεν πληροί τις προϋποθέσεις για αναγνώριση ως περιουσιακό στοιχείο σύμφωνα με το ΔΛΠ 38 Άυλα Περιουσιακά Στοιχεία. Θα πρέπει να επαναταξινομήσει το στοιχείο αυτό (και αν υπάρχουν, τον αντιστοιχούντα αναβαλλόμενο φόρο και τα δικαιώματα μειοψηφίας) ως μέρος της υπεραξίας (εκτός αν αφαιρέσει το κονδύλι της υπεραξίας απευθείας από το κονδύλι των ιδίων κεφαλαίων σύμφωνα με τα προηγούμενα ΓΠΛΠ, [βλέπε παράγραφο B2 στοιχείο ζ) σημείο i) και B2 στοιχείο θ)].

ii) Ο υιοθετών για πρώτη φορά θα αναγνωρίζει κάθε άλλη προκύπτουσα μεταβολή στα κέρδη εις νέον (*).

δ) Τα ΔΠΧΠ απαιτούν μεταγενέστερη επιμέτρηση ορισμένων περιουσιακών στοιχείων και υποχρεώσεων σε βάση διαφορετική από αυτήν που στηρίζεται στο αρχικό κόστος, όπως είναι η εύλογη αξία. Ο υιοθετών για πρώτη φορά θα επιμετρήσει, στον ισολογισμό έναρξης σύμφωνα με τα ΔΠΧΠ, τα περιουσιακά στοιχεία και τις υποχρεώσεις αυτές σε αυτή την άλλη βάση, έστω και αν η απόκτηση ή ανάληψή τους έγινε σε παρελθούσα ενοποίηση επιχειρήσεων. Θα αναγνωρίσει οποιαδήποτε μεταβολή προκύψει στη λογιστική αξία τους αναμορφώνοντας τα κέρδη εις νέον (ή άλλο στοιχείο των ιδίων κεφαλαίων, αν τούτο κρίνεται σκόπιμο) αντί στο κονδύλιο της υπεραξίας.

ε) Αμέσως μετά την ενοποίηση επιχειρήσεων, η λογιστική αξία των περιουσιακών στοιχείων που αποκτήθηκαν και των υποχρεώσεων που αναλήφθηκαν σε αυτή σύμφωνα με τα προηγούμενα ΓΠΛΠ θα είναι το τεκμαιρόμενο κόστος σύμφωνα με τα ΔΠΧΠ τη συγκεκριμένη ημερομηνία. Αν τα ΔΠΧΠ απαιτούν σε μεταγενέστερη ημερομηνία, την επιμέτρηση των περιουσιακών στοιχείων και των υποχρεώσεων αυτών με βάση το κόστος, αυτό το τεκμαιρόμενο κόστος θα αποτελέσει τη βάση για τη βασισμένη στο κόστος απόσβεση από την ημερομηνία της ενοποίησης επιχειρήσεων.

(*) Οι μεταβολές αυτές περιλαμβάνουν και επαναταξινομήσεις από ή σε κονδύλια άυλων περιουσιακών στοιχείων εάν η υπεραξία δεν είχε αναγνωρισθεί, σύμφωνα με τα προηγούμενα ΓΠΛΠ ως περιουσιακό στοιχείο. Αυτό συμβαίνει αν σύμφωνα με τα προηγούμενα ΓΠΛΠ, η οικονομική μονάδα α) αφαιρέσει την υπεραξία απευθείας από τα ίδια κεφάλαια ή β) δε χειρίστηκε την ενοποίηση επιχειρήσεων ως απόκτηση.

- στ) Αν περιουσιακό στοιχείο που αποκτήθηκε ή υποχρέωση που αναλήφθηκε σε παρελθούσα ενοποίηση επιχειρήσεων δεν είχε αναγνωρισθεί σύμφωνα με τα προηγούμενα ΓΠΑΠ, το τεκμαιρόμενο κόστος στον ισολογισμό έναρξης, σύμφωνα με τα ΔΠΧΠ δεν είναι μηδενικό. Αντίθετα, ο αποκτών θα τα αναγνωρίσει και θα τα επιμετρήσει στον ενοποιημένο ισολογισμό του στη βάση που θα απαιτούσαν τα ΔΠΧΠ στον εξατομικευμένο ισολογισμό του αποκτώμενου. Παράδειγμα: Αν ο αποκτών σύμφωνα με τα προηγούμενα ΓΠΑΠ δεν είχε κεφαλαιοποιήσει χρηματοδοτικές μισθώσεις που αποκτήθηκαν σε παρελθούσα ενοποίηση επιχειρήσεων, θα κεφαλαιοποιήσει τις μισθώσεις αυτές στις ενοποιημένες οικονομικές καταστάσεις του, όπως το ΔΛΠ 17 Μισθώσεις θα απαιτούσε να κάνει ο αποκτώμενος στον εξατομικευμένο ισολογισμό του καταρτισμένο σύμφωνα με τα ΔΠΧΠ. Αντιστρόφως, αν σύμφωνα με τα προηγούμενα ΓΠΑΠ, ένα περιουσιακό στοιχείο ή μία υποχρέωση είχε συναθροισθεί στο κονδύλιο της υπεραξίας αλλά σύμφωνα με το ΔΛΠ 22 θα αναγνωριζόταν ως ξεχωριστό στοιχείο, το περιουσιακό στοιχείο ή η υποχρέωση παραμένει ως συστατικό στοιχείο της υπεραξίας εκτός αν τα ΔΠΧΠ θα απαιτούσαν διακεκριμένη αναγνώρισή τους στις ιδιαίτερες οικονομικές καταστάσεις του αποκτώμενου.
- ζ) Η λογιστική αξία της υπεραξίας, στον ισολογισμό έναρξης σύμφωνα με τα ΔΠΧΠ θα είναι η λογιστική αξία που υπολογίζεται με την εφαρμογή των προηγούμενων ΓΠΑΠ, κατά την ημερομηνία μετάβασης στα ΔΠΧΠ, αφού γίνουν οι ακόλουθες τρεις προσαρμογές:
- i) Αν απαιτείται από την εφαρμογή της παραπάνω παραγράφου Β2 στοιχείο γ) σημείο i), ο υιοθετών για πρώτη φορά θα αυξήσει τη λογιστική αξία του κονδυλίου της υπεραξίας όταν επαναταξινομεί ένα στοιχείο που, με την εφαρμογή των προηγούμενων ΓΠΑΠ, αναγνώρισε ως άυλο περιουσιακό στοιχείο. Ομοίως αν από την εφαρμογή της παραγράφου Β2 στοιχείο στ) ο υιοθετών για πρώτη φορά είναι υποχρεωμένος να αναγνωρίσει ένα άυλο περιουσιακό στοιχείο που, σύμφωνα με τα προηγούμενα ΓΠΑΠ συναθροίζετο στο κονδύλιο της υπεραξίας, αυτός θα μειώσει αναλόγως τη λογιστική αξία της υπεραξίας (και, αν χρειάζεται, θα προσαρμόσει τα κονδύλια του αναβαλλόμενου φόρου και των δικαιωμάτων μειοψηφίας).
 - ii) Ένα ενδεχόμενο γεγονός που επηρεάζει το τίμημα σε μια προγενέστερη ενοποίηση επιχειρήσεων μπορεί να έχει επέλθει πριν από την ημερομηνία μετάβασης στα ΔΠΧΠ. Αν μπορεί να γίνει μία αξιόπιστη εκτίμηση του ποσού της ενδεχομένης προσαρμογής και η συναφής καταβολή του ποσού αυτού είναι πιθανή, ο υιοθετών για πρώτη φορά θα προσαρμόσει τη λογιστική αξία της υπεραξίας με το ποσό αυτό. Ομοίως, ο υιοθετών για πρώτη φορά θα προσαρμόσει τη λογιστική αξία της υπεραξίας στην περίπτωση που έχει γίνει η αναγνώριση της ενδεχομένης προσαρμογής αλλά το ποσό της δεν μπορεί πλέον αν επιμετρηθεί με αξιόπιστο τρόπο ή η καταβολή του συναφούς ποσού δεν είναι πιθανή.
 - iii) Ανεξάρτητα από την ύπαρξη κάποιας ένδειξης ότι η υπεραξία μπορεί να έχει απομειωθεί, ο υιοθετών για πρώτη φορά θα εφαρμόσει το ΔΛΠ 36 Απομείωση της αξίας περιουσιακών στοιχείων για να ελέγξει την απομείωση της υπεραξίας την ημερομηνία μετάβασης στα ΔΠΧΠ και αναγνωρίσει τυχόν ζημία που προκύπτει από την απομείωση, στα κέρδη εις νέο (ή αν απαιτείται από το ΔΛΠ 36 στο πλεόνασμα της αναπροσαρμογής). Ο έλεγχος για την απομείωση θα γίνει βασισμένος στις συνθήκες που υπάρχουν κατά την ημερομηνία μετάβασης στα ΔΠΧΠ.
- η) Δεν θα γίνει καμιά άλλη προσαρμογή στη λογιστική αξία της υπεραξίας κατά την ημερομηνία μετάβασης στα ΔΠΧΠ. Για παράδειγμα, ο υιοθετών για πρώτη φορά δεν θα αναθεωρήσει τη λογιστική αξία της υπεραξίας:
- i) για να μη συμπεριλάβει έξοδα ερευνών και ανάπτυξης σε εξέλιξη που αποκτήθηκαν σε αυτή την ενοποίηση επιχειρήσεων (εκτός αν το σχετικό άυλο περιουσιακό στοιχείο θα πληρούσε τα κριτήρια αναγνώρισης του σύμφωνα με το ΔΛΠ 38 στις εξατομικευμένες οικονομικές καταστάσεις του αποκτώμενου,
 - ii) για να αναπροσαρμόσει αποσβέσεις της υπεραξίας,
 - iii) για να αναστρέψει προσαρμογές στην υπεραξία που δεν επιτρέπονται από το ΔΛΠ 22 αλλά έγιναν με βάση τα προηγούμενα ΓΠΑΠ, μεταξύ της ημερομηνίας της ενοποίησης επιχειρήσεων και της ημερομηνίας μετάβασης στα ΔΠΧΠ, ως αποτέλεσμα προσαρμογών στα περιουσιακά στοιχεία και υποχρεώσεις.
- θ) Εάν ο υιοθετών για πρώτη φορά αναγνώρισε, σύμφωνα με τα προηγούμενα ΓΠΑΠ, την υπεραξία ως μειωτικό στοιχείο των ιδίων κεφαλαίων:
- i) δεν θα αναγνωρίσει αυτήν την υπεραξία στον ισολογισμό έναρξης σύμφωνα με τα ΔΠΧΠ. Επίσης δεν θα μεταφέρει αυτή την υπεραξία στο λογαριασμό αποτελεσμάτων στην περίπτωση που διαθέσει τη θυγατρική ή στην περίπτωση που απομειωθεί η αξία της επένδυσης στη θυγατρική,
 - ii) προσαρμογές που προέρχονται από τη μεταγενέστερη επέλευση ενδεχόμενων γεγονότων και επηρεάζουν το τίμημα θα αναγνωρίζονται στα ίδια κεφάλαια.
- ι) Ο υιοθετών για πρώτη φορά μπορεί να μην είχε περιλάβει στις ενοποιημένες οικονομικές καταστάσεις, που είχε συντάξει σύμφωνα με τα προηγούμενα ΓΠΑΠ, μία θυγατρική που αποκτήθηκε σε μία παρελθούσα ενοποίηση επιχειρήσεων (για παράδειγμα, επειδή η μητρική δεν θεωρούσε, σύμφωνα με τα προηγούμενα ΓΠΑΠ, την άλλη ως θυγατρική ή επειδή δεν συντάσσει ενοποιημένες οικονομικές καταστάσεις). Ο υιοθετών για πρώτη φορά θα προσαρμόσει τις λογιστικές αξίες των περιουσιακών στοιχείων και υποχρεώσεων της θυγατρικής στα ποσά που θα απαιτούσε η εφαρμογή των ΔΠΧΠ για τη σύνταξη του ισολογισμού της θυγατρικής. Η τεκμαιρόμενη υπεραξία ισούται με τη διαφορά, την ημερομηνία μετάβασης στα ΔΠΧΠ μεταξύ:
- i) του ποσοστού συμμετοχής της μητρικής σε αυτές τις προσαρμοσμένες λογιστικές αξίες και
 - ii) του κόστους της επένδυσης στη θυγατρική που απεικονίζεται στις εξατομικευμένες οικονομικές καταστάσεις της μητρικής.
- ια) Η επιμέτρηση των δικαιωμάτων μειοψηφίας και του αναβαλλόμενου φόρου είναι επακόλουθο της επιμέτρησης των λοιπών περιουσιακών στοιχείων και υποχρεώσεων. Κατά συνέπεια, οι ανωτέρω προσαρμογές στα αναγνωρισμένα περιουσιακά στοιχεία και υποχρεώσεις έχουν επίδραση στα δικαιώματα μειοψηφίας και τον αναβαλλόμενο φόρο.

- B3 Οι εξαιρέσεις που αναφέρονται σε παρελθούσες ενοποιήσεις επιχειρήσεων εφαρμόζονται και στις περιπτώσεις παρελθουσών αποκτήσεων συμμετοχών σε συγγενείς επιχειρήσεις και σε επιχειρήσεις κοινού ενδιαφέροντος.
- B4 Επιπρόσθετα, η επιλεγείσα ημερομηνία για τους σκοπούς εφαρμογής της παραγράφου B1 εφαρμόζεται εξίσου για όλες αυτές τις αποκτήσεις συμμετοχών.
-

Προσάρτημα Γ

Διορθώσεις σε άλλα ΔΠΧΠ

Οι μεταβολές σε αυτό το προσάρτημα αποκτούν ισχύ για ετήσιες οικονομικές καταστάσεις που καλύπτουν περιόδους με έναρξη την ή μετά την 1 Ιανουαρίου 2004. Αν μία οικονομική μονάδα εφαρμόζει αυτό το ΔΠΧΠ για μια προγενέστερη περίοδο, αυτές οι διορθώσεις έχουν ισχύ και για αυτήν την προγενέστερη περίοδο.

Γ1 Αυτό το ΔΠΧΠ αντικαθιστά την ΜΕΔ-8 Πρώτη Εφαρμογή των Δ.Λ.Π. ως Βασικό Λογιστικό Πλαίσιο.

Γ2 Αυτό το ΔΠΧΠ τροποποιεί την παράγραφο 172 στοιχείο η) του ΔΛΠ 39 Χρηματοπιστωτικά μέσα: Καταχώριση και Αποτίμηση ως εξής:

“η) αν μια τιτλοποίηση, μεταβίβαση, ή άλλη συναλλαγή αντιστροφής μη αναγνώρισης έγινε πριν από την έναρξη του οικονομικού έτους στο οποίο αυτό το πρότυπο εφαρμόζεται αρχικά, η λογιστική αντιμετώπιση για αυτή τη συναλλαγή δεν πρέπει να αλλάξει αναδρομικά για να συμμορφωθεί με τις απαιτήσεις αυτού του προτύπου. Πάντως, αυτό δεν εξαιρεί έναν μεταβιβάζοντα από το να συμμορφωθεί στις απαιτήσεις:

i) να αναγνωρίζει όλα τα παράγωγα ή άλλα οικονομικά συμφέροντα όπως άσκηση δικαιωμάτων ή εκπλήρωση υποχρεώσεων εξυπηρέτησης που διατηρήθηκαν μετά τη συναλλαγή αυτή τα οποία πληρούν τα χαρακτηριστικά αναγνώρισης σύμφωνα με αυτό το πρότυπο ή άλλα ΔΠΧΠ, και

ii) να συμπεριλάβει στις ενοποιημένες οικονομικές καταστάσεις όλες τις οικονομικές μονάδες ειδικού σκοπού που ελέγχονται από το μεταβιβάζοντα (βλέπε ΜΕΔ-12 Ενοποίηση — Οικονομικές Μονάδες Ειδικού Σκοπού).”»