**Διεθνές Λογιστικό Πρότυπο 36**

**Απομείωση Αξίας Στοιχείων του ενεργητικού**

* **Τα στοιχεία του ενεργητικού δεν πρέπει να μεταφέρονται σε αξία μεγαλύτερη από το ανακτήσιμο ποσό**

**1. Ορισμοί**

* **Ανακτήσιμο ποσό**ενός στοιχείου του ενεργητικού ή μιας μονάδας δημιουργίας ταμιακών ροών, είναι η υψηλότερη αξία μεταξύ της εύλογης αξίας μειωμένης κατά το κόστος της πώλησης και της αξίας λόγω χρήσης του.
* **Ζημία απομείωσης**είναι το ποσό κατά το οποίο η λογιστική αξία ενός στοιχείου του ενεργητικού ή μιας μονάδας δημιουργίας ταμιακών ροών υπερβαίνει το ανακτήσιμο ποσό του.
* **Λογιστική αξία**είναι το ποσό στο οποίο ένα στοιχείο του ενεργητικού αναγνωρίζεται, μετά την αφαίρεση οποιωνδήποτε σωρευμένων αποσβέσεων και σωρευμένων ζημιών απομείωσης.
* Η **αξία λόγω χρήσης**είναι η παρούσα αξία των μελλοντικών ταμιακών ροών που αναμένεται να αντληθούν από στοιχείο του ενεργητικού ή μονάδα δημιουργίας ταμιακών ροών.
* **Εύλογη αξία απομειωμένη κατά το κόστος της πώλησης**είναι το ποσό που μπορεί να ληφθεί από την πώληση ενός στοιχείου του ενεργητικό ή μιας μονάδας δημιουργίας ταμιακών ροών, σε μια συναλλαγή σε καθαρά εμπορική βάση, μεταξύ δύο μερών που ενεργούν με τη θέλησή τους και με πλήρη γνώση των συνθηκών της αγοράς.
* **Κόστη διάθεσης**είναι τα διαφορικά κόστη που είναι καταλογιστέα άμεσα στην πώληση ενός στοιχείου του ενεργητικό ή μιας μονάδας δημιουργία ταμιακών ροών, μη συμπεριλαμβανομένων των χρηματοοικονομικών εξόδων και του φόρου εισοδήματος.
* **Μονάδα δημιουργίας ταμιακών ροών**είναι η μικρότερη αναγνωρίσιμη ομάδα στοιχείων του ενεργητικού που δημιουργεί ταμιακές εισροές οι οποίες είναι σε μεγάλο βαθμό ανεξάρτητες από τις ταμιακές εισροές άλλων στοιχείων του ενεργητικού ή ομάδων στοιχείων του ενεργητικού .
* Μία **ενεργός αγορά**είναι μία αγορά όπου όλες οι κατωτέρω προϋποθέσεις συντρέχουν:

(α) τα στοιχεία που είναι αντικείμενο εμπορίου μέσα στην αγορά είναι ομοιογενή,

(β) πρόθυμοι αγοραστές και πωλητές μπορεί κανονικά να βρεθούν οποιαδήποτε στιγμή και

(γ) οι τιμές είναι διαθέσιμες στο κοινό.

* Η ***ημερομηνία της συμφωνίας*** για μία συνένωση επιχειρήσεων είναι η ημερομηνία κατά την οποία επιτυγχάνεται μία ουσιαστική συμφωνία μεταξύ των συνενωμένων μερών και, στην περίπτωση των οικονομικών οντοτήτων των οποίων οι μετοχές διαπραγματεύονται δημόσια, η ημερομηνία που ανακοινώνεται στο κοινό. Σε περίπτωση επιθετικής εξαγοράς εταιρίας, η πρώτη ημερομηνία κατά την οποία επιτυγχάνεται ουσιαστική συμφωνία μεταξύ των συνενωμένων μερών είναι η ημερομηνία κατά την οποία επαρκής αριθμός των ιδιοκτητών του αποκτώμενου έχουν αποδεχθεί την προσφορά του αποκτώντος ώστε ο αποκτών να αποκτά των έλεγχο του αποκτώμενου.

**2. Στάδια ελέγχου απομείωσης**

1. Προσδιορισμός Αξίας λόγω χρήσης
2. Προσδιορισμός Εύλογης Αξίας μειωμένης κατά το κόστος πώλησης
3. Προσδιορισμός Ανακτήσιμου Ποσού
4. Προσδιορισμός Λογιστικής Αξίας
5. Αποτίμηση
	* Αν ΛΑ < Αν. Αξία 🡪 Αποτίμηση στη Λογιστική Αξία
	* Αν ΛΑ > Αν. Αξία 🡪 Αποτίμηση στη Ανακτήσιμη Αξία
6. Καταλογισμός Ζημίας από Απομείωση

Αν δεν είναι εφικτός ο έλεγχος για απομείωση ενός μεμονωμένου στοιχείου του ενεργητικού, αυτό εντάσσεται σε μία Μονάδα Δημιουργίας Ταμιακών Ροών (ΜΔΤΡ) και ελέγχουμε όλη την ΜΔΤΡ για απομείωση.

Τεχνικά Θέματα

* Υπάρχει ενεργός αγορά για το προϊόν που παράγεται από το στοιχείο του ενεργητικού ή την ΜΔΤΡ (ανεξάρτητα από πραγματικότητα);
* Υιοθέτηση της καλύτερης εκτίμησης της διοίκησης για τις μελλοντικές τιμές που θα μπορούσαν να επιτευχθούν σε μία συναλλαγή σε καθαρά εμπορική βάση κατά την εκτίμηση
* Οι μονάδες δημιουργίας ταμιακών ροών πρέπει να αναγνωρίζονται με συνέπεια από περίοδο σε περίοδο, για το ίδιο στοιχείο του ενεργητικού ή τύπους στοιχείων του ενεργητικού, εκτός εάν μία μεταβολή δικαιολογείται.

**3. Αναγνώριση ενός στοιχείου του ενεργητικό που μπορεί να έχει απομειωθεί**

* Έλεγχος σε κάθε ημερομηνία αναφοράς για την ύπαρξη ενδείξεων για απομείωση,
* Άϋλα στοιχεία του ενεργητικού με αόριστη ωφέλιμη ζωή θα ελέγχονται κάθε χρόνο για απομείωση (οποιαδήποτε στιγμή στο έτος αλλά συνέπεια)
* Άϋλα στοιχεία του ενεργητικού που δεν είναι ακόμα διαθέσιμα για χρήση θα ελέγχονται κάθε χρόνο για απομείωση (οποιαδήποτε στιγμή στο έτος αλλά συνέπεια)
* Άϋλα στοιχεία του ενεργητικού με αόριστη ωφέλιμη ζωή και άϋλα στοιχεία του ενεργητικού που δεν είναι ακόμα διαθέσιμα για χρήση τα οποία αναγνωρίσθηκαν στην τρέχουσα περίοδο θα ελέγχονται για απομείωση πριν από το τέλος της τρέχουσας περιόδου.
* Έλεγχος της υπεραξίας απόκτησης που αποκτήθηκε σε συνένωση επιχειρήσεων

*Η επιχείρηση μπορεί να εφαρμόζει την αρχή του ουσιώδους για τον έλεγχο ενδείξεων για απομείωση.*

**3.1 Ενδεικτικές εξωτερικές πηγές πληροφόρησης**

* Σημαντική μείωση της αγοραίας αξίας, μεγαλύτερη απ’ αυτή που αναμένεται λόγω μίας φυσιολογικής χρήσης ή απλώς λόγω της παρόδου του χρόνου
* μεταβολές στο τεχνολογικό, οικονομικό ή θεσμικό περιβάλλον
* αύξηση στα αγοραία επιτόκια
* ΛΑ Ιδίων Κεφαλαίων > Χρηματιστηριακή Αξία

**3.2 Ενδεικτικές εσωτερικές πηγές πληροφόρησης**

* Αποδείξεις για οικονομική απαξίωση ή φυσική ζημία
* Σημαντικές μεταβολές στην έκταση ή στον τρόπο χρησιμοποίησης *(π.χ. αδρανοποίηση, προγράμματα για διακοπή ή αναδιάρθρωση ή διάθεση, μείωση της ωφέλιμης ζωής)*
* Δυσμενείς αναφορές εσωτερικού ελέγχου *(π.χ. αυξημένο κόστος λειτουργίας / συντήρησης, μειωμένες καθαρές ταμειακές εισροές)*

**3.3 Μερίσματα από θυγατρική κοινοπραξία ή συγγενή εταιρεία**

Για μία επένδυση σε θυγατρική, κοινοπραξία ή συγγενή εταιρεία, η επενδύτρια εταιρεία αναγνωρίζει ένα μέρισμα από την επένδυσή της και υπάρχουν διαθέσιμα στοιχεία ότι:

* 1. Η λογιστική αξία της επένδυσης στις ατομικές καταστάσεις είναι μεγαλύτερη από την λογιστική αξία στις ενοποιημένες λογιστικές καταστάσεις, συμπεριλαμβανομένες και της συνδεδεμένης υπεραξίας απόκτησης, ή
	2. Το μέρισμα είναι μεγαλύτερο από το συνολικό εισόδημα της θυγατρικής, κοινοπραξίας ή συγγενούς εταιρείας για την περίοδο που ανακοινώθηκε

*Τα παραπάνω είναι ενδείξεις για ύπαρξη ζημίας απομείωσης*

**4 Η αναγνώριση και επιμέτρηση μιας ζημίας απομείωσης**

* Όταν και μόνο όταν, το ανακτήσιμο ποσό ενός στοιχείου του ενεργητικό είναι μικρότερο από τη λογιστική αξία του, η λογιστική αξία του αυτού του στοιχείου του ενεργητικού, θα μειώνεται στο ανακτήσιμο ποσό του. Αυτή η μείωση είναι μία ζημία απομείωσης.
* Μία ζημία απομείωσης θα αναγνωρίζεται
	1. είτε στα αποτελέσματα,
	2. είτε ως μία μείωση του πλεονάσματος αναπροσαρμογής.
* Αναπροσαρμογή αποσβέσεων σε μελλοντικές περιόδους

**4.1 Επιμέτρηση του Ανακτήσιμου Ποσού**

* Υπολογισμός Εύλογης αξίας μειωμένης κατά το κόστος πώλησης (εξαιρέσεις)
* Υπολογισμός αξίας λόγω χρήσης

**4.2 Υπολογισμός Εύλογης αξίας μειωμένης κατά το κόστος πώλησης**

* Δεσμευτική συμφωνία πώλησης είτε
* Ενεργός αγορά *(τιμή προσφοράς, τιμή πρόσφατης συναλλαγής)* είτε
* Καλύτερη δυνατή πληροφόρηση *(συγκριτικά στοιχεία)*
* Έκπτωση κόστους πώλησης, *(νομικά έξοδα, προμήθειες, φόροι συναλλαγών κλπ)*
* Έκπτωση λογιστικής αξίας αναγνωρισμένων υποχρεώσεων

**4.3 Υπολογισμός Αξίας λόγω χρήσης**

1. εκτίμηση των μελλοντικών ταμιακών ροών που η οικονομική οντότητα αναμένει να αντλήσει από το στοιχείο του ενεργητικού,
2. προσδοκίες σχετικά με πιθανές διακυμάνσεις του ποσού ή του χρονοδιαγράμματος εκείνων των μελλοντικών ταμιακών ροών,
3. η διαχρονική αξία του χρήματος, αντιπροσωπευόμενη από το τρέχον επιτόκιο ελεύθερο κινδύνου της αγοράς,
4. το κόστος αντιμετώπισης της αβεβαιότητας που είναι σύμφυτη στο στοιχείο του ενεργητικού και
5. άλλα στοιχεία, όπως η έλλειψη ρευστότητας που οι συμμετέχοντες στην αγορά θα ενσωμάτωναν στον καθορισμό των μελλοντικών ταμιακών ροών που η οικονομική οντότητα αναμένει να αντλήσει από το στοιχείο του ενεργητικού.

Τεχνικά Θέματα

* Προσαρμογή είτε των αναμενόμενων ταμειακών ροών είτε του προεξοφλητικού επιτοκίου στα (2), (4) & (5)
* Παραδοσιακή Μέθοδος vs. Μέθοδος Αναμενόμενων Ταμιακών Ροών
* Ανεξαρτησία χρηματοροών από άλλες χρηματοροές μέσα στην επιχείρηση
* Υιοθέτηση Εμπειρικών Προσεγγίσεων *(σε αδυναμία καλύτερης εναλλακτικής λόγω περιορισμένων πληροφοριών)*
* Περιορισμοί κόστους – οφέλους στην ανάπτυξη σεναρίων
* Πρόβλημα δημιουργεί η ύπαρξη ακραίων σεναρίων

**4.4 Βάση εκτιμήσεων μελλοντικών ταμιακών ροών**

* Λογικές και βάσιμες παραδοχές
* Μεγαλύτερο βάρος θα δίδεται σε εξωτερικές αποδείξεις.
* Χρησιμοποίηση των πιο πρόσφατων χρηματοοικονομικών Π/Υ
* Περίοδος πρόβλεψης έως 5 έτη
* Μία μεγαλύτερη περίοδος να δικαιολογείται.
* Προβλέψεις ταμιακών ροών χρησιμοποιώντας ένα σταθερό ή φθίνοντα συντελεστή ανάπτυξης για τα επόμενα έτη
* Ένας υψηλότερος συντελεστής πρέπει να δικαιολογείται.
* Ο συντελεστής ανάπτυξης να μην υπερβαίνει το μακροπρόθεσμο μέσο συντελεστή ανάπτυξης για τα προϊόντα, επιχειρηματικούς κλάδους χώρα ή χώρες στις οποίες η οικονομική οντότητα λειτουργεί ή για την αγορά στην οποία το στοιχείο του ενεργητικού χρησιμοποιείται, εκτός αν ένας μεγαλύτερος συντελεστής μπορεί να δικαιολογείται.

**4.5 Σύνθεση των εκτιμήσεων των μελλοντικών ταμιακών ροών**

* Πραγματικά ή ονομαστικά μεγέθη;
* Παραδοχές για πληθωρισμό και επιτόκια
* προβλέψεις ταμιακών εισροών από τη συνεχή χρήση του στοιχείου του ενεργητικού,
* προβλέψεις ταμιακών εκροών, που πραγματοποιούνται αναγκαστικά, για να δημιουργούν τις ταμιακές εισροές από συνεχή χρήση του στοιχείου του ενεργητικό (συμπεριλαμβάνοντας ταμιακές εκροές για να ετοιμαστεί το στοιχείο του ενεργητικού προς χρήση) και που μπορεί να αποδίδονται άμεσα ή να κατανέμονται σε μία λογική και συνεπή βάση στο στοιχείο του ενεργητικού (π.χ. έξοδα συντήρησης) και
* καθαρές ταμιακές ροές, αν υπάρχουν, που εισπράττονται (ή πληρώνονται) για τη διάθεση του στοιχείου του ενεργητικό κατά το τέλος της ωφέλιμης ζωής του.
* Οι μελλοντικές ταμιακές ροές θα εκτιμώνται για το στοιχείο του ενεργητικού στην τρέχουσα κατάσταση του.
* Οι εκτιμήσεις μελλοντικών ταμιακών ροών δεν θα περιλαμβάνουν εκτιμώμενες μελλοντικές ταμιακές εισροές ή εκροές που αναμένονται να προκύψουν από :

(α) μία μελλοντική αναδιάρθρωση για την οποία η οικονομική οντότητα δεν έχει ακόμη δεσμευθεί ή

(β) τη βελτίωση ή αναβάθμιση της επίδοσης του στοιχείου του ενεργητικό.

* Οι εκτιμήσεις μελλοντικών ταμιακών ροών δεν θα περιλαμβάνουν:

(α) ταμιακές εισροές ή εκροές από χρηματοδοτικές δραστηριότητες ή

(β) εισπράξεις ή πληρωμές φόρων εισοδήματος.

* Η εκτίμηση των καθαρών ταμιακών ροών που εισπράττονται (ή πληρώνονται) για τη διάθεση ενός στοιχείου του ενεργητικό στο τέλος της ωφέλιμης ζωής του, θα είναι το ποσό που η οικονομική οντότητα αναμένει να λάβει από τη διάθεση του στοιχείου του ενεργητικό, σε μία συναλλαγή σε καθαρά εμπορική βάση, μεταξύ δύο μερών που ενεργούν με τη θέληση τους και με πλήρη γνώση των συνθηκών της αγοράς, μετά την έκπτωση του εκτιμώμενου κόστους διάθεσης.

**4.6 Ταμιακές ροές σε ξένο νόμισμα**

Οι μελλοντικές ταμιακές ροές εκτιμώνται στο νόμισμα στο οποίο θα δημιουργηθούν και έπειτα προεξοφλούνται με τη χρησιμοποίηση ενός προεξοφλητικού επιτοκίου κατάλληλου για αυτό το νόμισμα. Η οικονομική οντότητα μετατρέπει την παρούσα αξία χρησιμοποιώντας την τρέχουσα συναλλαγματική ισοτιμία κατά την ημερομηνία του υπολογισμού της αξίας λόγω χρήσης.

**4.7 Προεξοφλητικό επιτόκιο**

Το προεξοφλητικό επιτόκιο (τα προεξοφλητικά επιτόκια) θα είναι προ φόρου επιτόκιο (επιτόκια) που αντανακλά (αντανακλούν) τις τρέχουσες εκτιμήσεις της αγοράς για:

(α) τη διαχρονική αξία του χρήματος και

(β) τους κινδύνους τους συναφείς για το στοιχείο του ενεργητικού, για τους οποίους οι μελλοντικές εκτιμήσεις ταμιακών ροών δεν έχουν προσαρμοστεί.

Τεχνικά Θέματα

* Επιτόκια Εκκίνησης:
	1. Μέσο Σταθμισμένο Κόστος Κεφαλαίου από CAPM ή άλλο υπόδειγμα
	2. Διαφορικό Επιτόκιο της Επιχείρησης
	3. Άλλα δανειστικά επιτόκια της αγοράς
* Προσαρμογή επιτοκίων για να ληφθούν υπόψη ή αποκλεισθούν ειδικοί κίνδυνοι *(κίνδυνος χώρας, συναλλαγματικός κίνδυνος, κίνδυνος τιμών κλπ)*
* Το προεξοφλητικό επιτόκιο θα είναι ανεξάρτητο της κεφαλαιακής δομής της οικονομικής οντότητας και του τρόπου που η οικονομική οντότητα χρηματοδότησε την αγορά του στοιχείου του ενεργητικό
* Η οικονομική οντότητα θα χρησιμοποιεί ένα μόνο προεξοφλητικό επιτόκιο για την εκτίμηση της αξίας λόγω χρήσης ενός στοιχείου του ενεργητικό.
* Η οικονομική οντότητα θα χρησιμοποιεί διαφορετικά προεξοφλητικά επιτόκια για διάφορες μελλοντικές περιόδους, όταν η αξία λόγω χρήσης, είναι ευαίσθητη σε μία διαφορά κινδύνων, για διάφορες περιόδους ή στη δομή των όρων των επιτοκίων.

Ενδεικτικές Σχέσεις







* ΙΚ, ΞΚ & ΣΚ: αγοραίες ή λογιστικές αξίες;
* ΞΚ: Μακροπρόθεσμα, βραχυπρόθεσμα ή Συνολικά;
* t = συντελεστής φορολογίας
* Εκτίμηση του ***β*** μίας μη εισηγμένης εταιρείας

**5. Μονάδες δημιουργίας ταμιακών ροών και υπεραξία απόκτησης**

**5.1 Αναγνώριση της μονάδας δημιουργίας ταμιακών ροών στην οποία ένα στοιχείο του ενεργητικού ανήκει**

* Εκτίμηση ανακτήσιμου ποσού του διακριτού στοιχείου του ενεργητικού
* Εκτίμηση ανακτήσιμου ποσού ΜΔΤΡ αν κατ’ ιδίαν εκτίμηση είναι ανέφικτη (Συνέπεια)
* Αν μία ενεργός αγορά υπάρχει για το προϊόν που παράγεται από ένα στοιχείο του ενεργητικού ή ομάδα στοιχείων του ενεργητικού, αυτό το στοιχείο του ενεργητικού ή ομάδα στοιχείων του ενεργητικού θα εξατομικεύεται ως μια ΜΔΤΡ, ακόμη και αν μέρος ή το σύνολο του προϊόντος χρησιμοποιείται εσωτερικά.
* Αν οι ταμιακές ροές που δημιουργούνται από οποιοδήποτε στοιχείο του ενεργητικού ή μονάδα δημιουργίας ταμιακών ροών επηρεάζονται από εσωτερικές τιμές μεταβίβασης, η οικονομική οντότητα θα χρησιμοποιεί την καλύτερη εκτίμηση της διοίκησης για τις μελλοντικές τιμές (ταμιακές εισροές και εκροές) που θα μπορούσαν να επιτευχθούν σε μία συναλλαγή σε καθαρά εμπορική βάση.

Τεχνικά Θέματα

1. Υπάρχει ενεργός αγορά για το προϊόν που παράγεται από το στοιχείο του ενεργητικού ή την ΜΔΤΡ (ανεξάρτητα από πραγματικότητα);
2. Υιοθέτηση της καλύτερης εκτίμησης της διοίκησης για τις μελλοντικές τιμές που θα μπορούσαν να επιτευχθούν σε μία συναλλαγή σε καθαρά εμπορική βάση κατά την εκτίμηση
* Οι μονάδες δημιουργίας ταμιακών ροών πρέπει να αναγνωρίζονται με συνέπεια από περίοδο σε περίοδο, για το ίδιο στοιχείο του ενεργητικού ή τύπους στοιχείων του ενεργητικού, εκτός εάν μία μεταβολή δικαιολογείται.

**5.2 Ανακτήσιμο ποσό και λογιστική αξία μιας μονάδας δημιουργίας ταμιακών ροών**

Η λογιστική αξία μιας μονάδας δημιουργίας ταμιακών ροών θα προσδιορίζεται σε βάση που είναι συνεπή προς τον τρόπο που το ανακτήσιμο ποσό της μονάδας δημιουργίας ταμιακών ροών προσδιορίζεται.

Η Λογιστική Αξία μίας ΜΔΤΡ:

(α) περιλαμβάνει όλα τα στοιχεία του ενεργητικού που μπορούν να συνδεθούν άμεσα ή να κατανεμηθούν με μία εύλογη και συνεπή βάση στη ΜΔΤΡ και τα οποία θα δημιουργήσουν τις μελλοντικές ταμιακές εισροές που θα χρησιμοποιηθούν στον προσδιορισμό της αξίας λόγω χρήσεως της ΜΔΤΡ

(β) δεν περιλαμβάνει υποχρεώσεις εκτός από την περίπτωση στην οποία το ανακτήσιμο ποσό μίας ΜΔΤΡ δεν μπορεί να προσδιορισθεί χωρίς να ληφθεί υπόψη η υποχρέωση.

**5.3 Υπεραξία Απόκτησης**

5.3.1 Ο επιμερισμός της υπεραξίας απόκτησης σε μονάδες δημιουργίας ταμιακών ροών

Για τους σκοπούς του ελέγχου για την απομείωση, η υπεραξία απόκτησης που προκύπτει σε συνένωση επιχειρήσεων θα επιμερίζεται από την ημερομηνία της απόκτησης σε κάθε μονάδα δημιουργίας ταμιακών ροών ή ομάδες μονάδων δημιουργίας ταμιακών ροών του αποκτώντος που αναμένεται να ωφεληθούν από τις συνέργειες της συνένωσης, ανεξάρτητα αν άλλα περιουσιακά στοιχεία ή υποχρεώσεις του αποκτώμενου αντιστοιχίζονται σε εκείνες τις μονάδες ή ομάδες μονάδων. Κάθε μονάδα ή ομάδα μονάδων στην οποία επιμερίζεται υπεραξία απόκτησης όπως προαναφέρθηκε θα πρέπει:

(α) να αντιπροσωπεύει το χαμηλότερο επίπεδο εντός της οικονομικής οντότητας στο οποίο παρακολουθείται η υπεραξία απόκτησης για τους σκοπούς της εσωτερικής διοίκησης και

(β) να μην υπερβαίνει το μέγεθος ενός λειτουργικού τομέα, όπως προσδιορίζεται στο ΔΠΧΑ 8 *Λειτουργικοί Τομείς.*

Αν ο αρχικός επιμερισμός της υπεραξίας απόκτησης που αποκτήθηκε σε συνένωση επιχειρήσεων δεν μπορεί να ολοκληρωθεί πριν το τέλος της ετήσιας περιόδου στην οποία πραγματοποιήθηκε η συνένωση επιχειρήσεων, εκείνος ο αρχικός επιμερισμός θα ολοκληρωθεί πριν το τέλος της πρώτης ετήσιας περιόδου που αρχίζει μετά την ημερομηνία της απόκτησης.

Αν η υπεραξία απόκτησης έχει επιμεριστεί σε μονάδα δημιουργίας ταμιακών ροών και η οικονομική οντότητα διαθέσει κάποια εκμετάλλευση της μονάδας αυτής, η υπεραξία απόκτησης που συσχετίζεται με την διατεθείσα εκμετάλλευση θα πρέπει:

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

(β) να επιμετράται βάσει των σχετικών αξιών της διατεθείσας εκμετάλλευσης και του παρακρατηθέντος τμήματος της μονάδας δημιουργίας ταμιακών ροών, εκτός αν η οικονομική οντότητα μπορεί να αποδείξει ότι κάποια άλλη μέθοδος αντικατοπτρίζει κατά καλύτερο τρόπο την υπεραξία απόκτησης που συσχετίζεται με τη διατεθείσα εκμετάλλευση.

* Αν η οικονομική οντότητα **αναδιοργανώσει** τη δομή του συστήματος αναφοράς της κατά τρόπο που μεταβάλλει τη σύνθεση ενός ή περισσότερων μονάδων δημιουργίας ταμιακών ροών στις οποίες έχει επιμεριστεί η υπεραξία, η υπεραξία θα επιμεριστεί εκ νέου στις μονάδες που επηρεάστηκαν.

**5.4 Έλεγχος μονάδων δημιουργίας ταμιακών ροών με υπεραξία απόκτησης για απομείωση**

Όταν, η υπεραξία απόκτησης συσχετίζεται με μονάδα δημιουργίας ταμιακών ροών αλλά δεν έχει επιμεριστεί στη μονάδα εκείνη, η μονάδα θα ελεγχθεί για απομείωση όποτε υπάρξει ένδειξη ότι η μονάδα μπορεί να έχει υποστεί απομείωση, συγκρίνοντας τη λογιστική αξία της μονάδας, εξαιρουμένης της υπεραξίας απόκτησης, με το ανακτήσιμο ποσό της. Κάθε ζημία απομείωσης θα αναγνωρίζεται.

Μία μονάδα δημιουργίας ταμιακών ροών στην οποία έχει επιμεριστεί υπεραξία απόκτησης θα ελέγχεται για απομείωση ετησίως και όποτε υπάρχει ένδειξη ότι η μονάδα μπορεί να έχει υποστεί απομείωση, συγκρίνοντας τη λογιστική αξία της μονάδας, συμπεριλαμβανομένης της υπεραξίας απόκτησης, με το ανακτήσιμο ποσό της μονάδας. Αν το ανακτήσιμο ποσό της μονάδας υπερβαίνει τη λογιστική αξία της, η μονάδα και η υπεραξία που έχει επιμεριστεί στη μονάδα εκείνη θα θεωρούνται ότι δεν έχουν υποστεί απομείωση. Αν η λογιστική αξία της μονάδας υπερβαίνει το ανακτήσιμο ποσό της, η οικονομική οντότητα θα αναγνωρίζει τη ζημία απομείωσης.

**5.5 Χρονοδιάγραμμα ελέγχων απομείωσης**

* Να τηρείται με συνέπεια
* Διαφορετικές ΜΔΤΡ μπορούν να ελέγχονται σε διαφορετικές χρονικές στιγμές
* Δυνατή η υιοθέτηση του ανακτήσιμου ποσού μίας ΜΔΤΡ από προηγούμενη περίοδο (με προϋποθέσεις)

**5.6 Ζημία απομείωσης για μία μονάδα δημιουργίας ταμιακών ροών**

1. Θα αναγνωρίζεται
2. Θα επιμερίζεται για να μειώνει τη λογιστική αξία των στοιχείων του ενεργητικού της ΜΔΤΡ, κατά την ακόλουθη σειρά:

(α) επιμερισμένη υπεραξία απόκτησης

(β) στα άλλα στοιχεία του ενεργητικού της ΜΔΤΡ

1. Ελάχιστη λογιστική αξία ενός στοιχείου του ενεργητικό θα είναι η υψηλότερη αξία μεταξύ:

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

(β) της αξίας λόγω χρήσης του (αν είναι προσδιοριστέα) και

(γ) του μηδέν.

1. Ανακατανομή αν απαιτείται
2. Αυθαίρετη κατανομή (τελική λύση)
3. Αν το ανακτήσιμο ποσό ενός κατ’ ιδίαν στοιχείου του ενεργητικού δεν μπορεί να προσδιοριστεί:

(α) μία ζημία απομείωσης αναγνωρίζεται για το στοιχείο του ενεργητικού, αν η λογιστική αξία του είναι μεγαλύτερη από το υψηλότερο ποσό μεταξύ της εύλογης αξίας απομειωμένης κατά το κόστος της πώλησης του και των αποτελεσμάτων των διαδικασιών κατανομής που περιγράφτηκαν προηγουμένως

(β) καμία ζημία απομείωσης δεν αναγνωρίζεται για το στοιχείο του ενεργητικού, αν η σχετική μονάδα δημιουργίας ταμιακών ροών δεν είναι απομειωμένη. Αυτό ισχύει ακόμη και αν η εύλογη αξία απομειωμένη κατά το κόστος της πώλησης του στοιχείου του ενεργητικό είναι μικρότερη από τη λογιστική αξία του.

* Ενδεχόμενη αναγνώριση μίας υποχρέωσης (αν και μόνον αν, αυτό απαιτείται από άλλο Πρότυπο).

**5.7 Αναστροφή μιας ζημίας απομείωσης**

Αν υπάρχουν ενδείξεις ότι μία ζημία απομείωσης, που αναγνωρίστηκε για ένα στοιχείο του ενεργητικού σε προηγούμενες περιόδους, εκτός από υπεραξία απόκτησης, μπορεί να μην υπάρχει πλέον ή μπορεί να έχει μειωθεί, η οικονομική οντότητα πρέπει να εκτιμά το ανακτήσιμο ποσό αυτού του στοιχείου του ενεργητικό.

5.7.1 Εξωτερικές πηγές πληροφόρησης

(α) η αγοραία αξία του στοιχείου του ενεργητικό έχει αυξηθεί σημαντικά κατά τη διάρκεια της περιόδου.

(β) σημαντικές μεταβολές έχουν λάβει χώρα ή θα λάβουν χώρα στο εγγύς μέλλον, στην τεχνολογία, την αγορά, το οικονομικό ή νομικό περιβάλλον, στο οποίο η οικονομική οντότητα λειτουργεί ή στην αγορά στην οποία το στοιχείο του ενεργητικού εντάσσεται.

(γ) Αγοραία επιτόκια ή άλλα αγοραία ποσοστά απόδοσης επενδύσεων, έχουν μειωθεί

5.7.2 Εσωτερικές πηγές πληροφόρησης

(δ) σημαντικές μεταβολές στην έκταση ή στον τρόπο που το στοιχείο του ενεργητικού χρησιμοποιείται ή αναμένεται να χρησιμοποιηθεί.

(ε) απόδειξη είναι διαθέσιμη, από εσωτερική αναφορά, που δείχνει ότι η οικονομική απόδοση του στοιχείου του ενεργητικό είναι ή θα είναι, καλύτερη από την αναμενόμενη.

Μία ζημία απομείωσης που αναγνωρίστηκε για ένα στοιχείο του ενεργητικού, εκτός από υπεραξία απόκτησης, σε προηγούμενες περιόδους θα αναστρέφεται αν και μόνον αν, έχει υπάρξει μία μεταβολή στις εκτιμήσεις που χρησιμοποιήθηκαν για να προσδιοριστεί το ανακτήσιμο ποσό του στοιχείου του ενεργητικό από την τελευταία ζημία απομείωσης που είχε αναγνωριστεί. Αν αυτό συμβαίνει, η λογιστική αξία του στοιχείου του ενεργητικό θα αυξάνεται στο ανακτήσιμο ποσό του (εξαιρέσεις). Αυτή η αύξηση είναι αναστροφή μιας ζημίας απομείωσης.

Μία ζημία απομείωσης δεν αναστρέφεται μόνο λόγω της παρόδου του χρόνου (μερικές φορές καλείται η «αναστροφή» της προεξόφλησης) ακόμη και αν το ανακτήσιμο ποσό του στοιχείου του ενεργητικό καθίσταται υψηλότερο από τη λογιστική αξία του.

**5.8 Αναστροφή ζημίας απομείωσης για ένα κατ’ ιδίαν στοιχείο του ενεργητικού**

Η αυξημένη λογιστική αξία ενός περιουσιακού, στοιχείου. εκτός υπεραξίας απόκτησης, που οφείλεται σε αναστροφή μιας ζημίας απομείωσης, δεν θα υπερβαίνει τη λογιστική αξία, που θα είχε προσδιορισθεί (καθαρή απόσβεσης), αν δεν είχε αναγνωριστεί καμία ζημία απομείωσης, στο στοιχείο του ενεργητικού, σε προηγούμενα έτη.

Μία αναστροφή ζημίας απομείωσης στοιχείου του ενεργητικό, εκτός υπεραξίας απόκτησης, θα αναγνωρίζεται άμεσα στα αποτελέσματα, εκτός αν το στοιχείο του ενεργητικού απεικονίζεται σε αναπροσαρμοσμένη αξία, σύμφωνα με ένα άλλο Πρότυπο (για παράδειγμα, σύμφωνα με τη μέθοδο αναπροσαρμογής του ΔΛΠ 16 *Ενσώματες Ακινητοποιήσεις*). Κάθε αναστροφή ζημίας απομείωσης αναπροσαρμοσμένου στοιχείου του ενεργητικό θα αντιμετωπίζεται ως μία αύξηση αναπροσαρμογής, σύμφωνα με εκείνο το Πρότυπο.

Αφού μία αναστροφή μιας ζημίας απομείωσης έχει αναγνωριστεί, η επιβάρυνση της απόσβεσης, για το στοιχείο του ενεργητικού, θα αναπροσαρμόζεται σε μελλοντικές περιόδους, για να επιμερίζεται η αναθεωρημένη λογιστική αξία του στοιχείου του ενεργητικό, απομειωμένη κατά την υπολειμματική αξία του (αν υπάρχει), σε μία συστηματική βάση, κατά τη διάρκεια της απομένουσας ωφέλιμης ζωής του.

**5.9 Αναστροφή μιας ζημίας απομείωσης για μία μονάδα δημιουργίας ταμιακών ροών**

Μία αναστροφή μιας ζημίας απομείωσης, για μία μονάδα δημιουργίας ταμιακών ροών, θα κατανέμεται στα στοιχεία του ενεργητικού της μονάδας, εκτός της υπεραξίας απόκτησης, κατ’αναλογία προς τις λογιστικές αξίες εκείνων των στοιχείων του ενεργητικού. Αυτές οι αυξήσεις στις λογιστικές αξίες, θα αντιμετωπίζονται ως αναστροφές ζημιών απομείωσης για κατ’ιδίαν στοιχεία του ενεργητικού και θα αναγνωρίζονται.

Κατά την κατανομή μίας αναστροφής ζημίας απομείωσης για μία μονάδα δημιουργίας ταμιακών ροών, η λογιστική αξία ενός στοιχείου του ενεργητικού, δεν θα αυξάνεται πάνω από τη χαμηλότερη αξία μεταξύ:

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

(β) της λογιστικής αξίας, που θα είχε προσδιοριστεί (καθαρή απόσβεσης), αν δεν είχε αναγνωριστεί καμία ζημία απομείωσης στο στοιχείο του ενεργητικού σε προηγούμενες περιόδους.

Το ποσό της ζημίας απομείωσης που θα είχε διαφορετικά επιμεριστεί στο στοιχείο του ενεργητικού, θα επιμερίζεται σε άλλα περιουσιακά στοιχεία της μονάδας, εκτός υπεραξίας, σε μία κατ’ αναλογία βάση.

**5.10 Αναστροφή μιας ζημίας απομείωσης για υπεραξία απόκτησης**

Ζημία απομείωσης που αναγνωρίζεται για υπεραξία απόκτησης δεν θα αντιστρέφεται σε επόμενες περιόδους.

* 1. **Εταιρικά στοιχεία του ενεργητικού** **(ΕΣΕ)**

Πρόκειται ομάδες στοιχείων του ενεργητικού ή στοιχεία του ενεργητικού διοικητικών τμημάτων μιας οικονομικής οντότητας, ( π.χ. το κτήριο της κεντρικής διοίκησης) ή ενός τμήματος της οικονομικής οντότητας, τον εξοπλισμό ηλεκτρονικών υπολογιστών ή ένα κέντρο έρευνας.

Δεν δημιουργούν ταμιακές εισροές, ανεξάρτητα από άλλα στοιχεία του ενεργητικού ή ομάδες στοιχείων του ενεργητικού και η λογιστική αξία τους δεν μπορεί να αποδίδεται πλήρως στην υπό εξέταση ΜΔΤΡ

Αδυναμία υπολογισμού του ανακτήσιμου ποσού ενός κατ’ ιδίαν ΕΣΕ (εκτός αν η διοίκηση έχει αποφασίσει να το πουλήσει).

Ο έλεγχος απομείωσης (αν υπάρχει ένδειξη) ενός ΕΣΕ γίνεται μέσα από τη ΜΔΤΡ στην οποία αυτό ανήκει.

Κάθε ζημία απομείωσης ενός ΕΣΕ θα αναγνωρίζεται.