

Αυτό το έγγραφο λογιστικής
πολιτικής βασίζεται στο ΔΛΠΔΤ 40
Συνδυασμοί δημόσιου τομέα, όπως
υιοθετήθηκε από το Γενικό
Λογιστήριο της Κυπριακής
Δημοκρατίας.

Συνδυασμοί Δημόσιου Τομέα

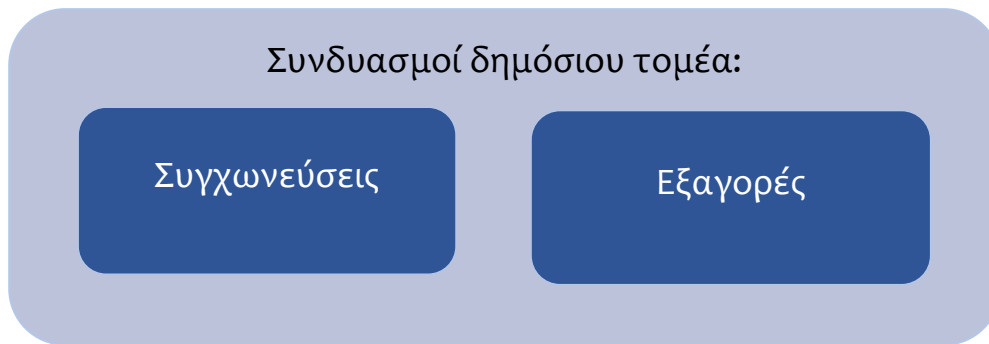
Ομάδα έργου ΔΛΠΔΤ
(από τη Χριστίνα Παραδεισιώτη)
Γενικό Λογιστήριο της Κυπριακής Δημοκρατίας
Ημερομηνία: 30 Απριλίου 2018

ΠΕΡΙΕΧΟΜΕΝΑ

1. ΕΙΣΑΓΩΓΗ.....	2
1.1 Επισκόπηση	2
1.2 Στόχοι	2
1.3 Πεδίο Εφαρμογής.....	3
1.4 Ορισμοί.....	3
2. ΣΥΝΔΥΑΣΜΟΣ ΔΗΜΟΣΙΟΥ ΤΟΜΕΑ	6
2.1 Προσδιορισμός Συνδυασμού Δημόσιου Τομέα	6
2.2 Κατάταξη των Συνδυασμών Δημοσίου Τομέα	7
2.2.1 Γενικά.....	7
2.2.2 Δείκτες ότι ο Συνδυασμός αποτελεί Συγχώνευση	8
3. ΛΟΓΙΣΤΙΚΗ ΑΠΟΤΥΠΩΣΗ ΣΥΓΧΩΝΕΥΣΕΩΝ.....	9
3.1 Τροποποιημένη Μέθοδος Συνάθροισης Συμφερόντων.....	9
3.1.1 Αναγνώριση και Επιμέτρηση των Αναγνωρίσιμων Περιουσιακών Στοιχείων που Αποκτήθηκαν, Υποχρεώσεων που Αναλήφθηκαν και οποιασδήποτε μη Ελεγχόμενης Συμμετοχής στις Συνεννοούμενες Δραστηριότητες	10
3.1.2 Αναγνώριση και Επιμέτρηση των Στοιχείων Καθάρων Περιουσιακών Στοιχείων / Ιδίων Κεφαλαίων που Προκύπτουν από μία Συγχώνευση.....	11
3.2 Παρουσίαση των Οικονομικών Καταστάσεων	11
4. ΛΟΓΙΣΤΙΚΗ ΑΠΟΤΥΠΩΣΗ ΓΙΑ ΕΞΑΓΟΡΕΣ	12
4.1 Λογιστική Μέθοδος Απόκτησης	12
4.1.1 Αναγνώριση και Επιμέτρηση των Αναγνωρίσιμων Περιουσιακών Στοιχείων που Αποκτήθηκαν, Υποχρεώσεων που Αναλήφθηκαν και οποιασδήποτε μη Ελεγχόμενης Συμμετοχής στην Αποκτηθείσα Δραστηριότητα.....	13
4.1.2 Αναγνώριση και Επιμέτρηση Υπεραξίας, Κέρδους ή Ζημιάς από Εξαγορά (ή Κέρδος Από Αγορά Ευκαιρίας)	15
5. ΓΝΩΣΤΟΠΟΙΗΣΗ	17
6. ΜΕΤΑΒΑΤΙΚΕΣ ΔΙΑΤΑΞΕΙΣ	23
7. ΗΜΕΡΟΜΗΝΙΑ ΕΝΑΡΞΗΣ ΙΣΧΥΟΣ.....	23
8. ΠΑΡΑΠΟΜΠΕΣ.....	24
9. ΠΑΡΑΡΤΗΜΑΤΑ	25
Παράρτημα 1: Παραδείγματα	25

1. ΕΙΣΑΓΩΓΗ

1.1 ΕΠΙΣΚΟΠΗΣΗ



1.2 ΣΤΟΧΟΙ

Ο στόχος αυτής της λογιστικής πολιτικής είναι να βελτιώσει τη συνάφεια, την πιστή απεικόνιση και τη συγκρισιμότητα των πληροφοριών που παρέχει μια αναφέρουσα οντότητα στις οικονομικές της καταστάσεις, σχετικά με ένα συνδυασμό δημόσιου τομέα και τα αποτελέσματά του. Για την επίτευξη του στόχου αυτή, η παρούσα λογιστική πολιτική καθορίζει αρχές και απαιτήσεις για τον τρόπο που:

- (α) Μια αναφέρουσα οντότητα ταξινομεί ένα συνδυασμό δημόσιου τομέα ως συγχώνευση ή εξαγορά,
- (β) Η προκύπτουσα οντότητα αναγνωρίζει και επιμετρά στις οικονομικές της καταστάσεις τα αναγνωρίσιμα περιουσιακά στοιχεία που έχουν αποκτηθεί, τις αναληφθείσες υποχρεώσεις και τυχόν μη ελεγχόμενη συμμετοχή σε μια συγχώνευση,
- (γ) Η προκύπτουσα οντότητα αναγνωρίζει και επιμετρά τα στοιχεία των καθαρών περιουσιακών στοιχείων / ιδίων κεφαλαίων και άλλων προσαρμογών που αναγνωρίζονται σε μια συγχώνευση,
- (δ) Ένας αποκτών αναγνωρίζει και επιμετρά στις οικονομικές του καταστάσεις τα αναγνωρίσιμα περιουσιακά στοιχεία που αποκτήθηκαν, τις υποχρεώσεις που αναλήφθηκαν και τυχόν μη ελεγχόμενη συμμετοχή στην αποκτηθείσα οντότητα,
- (ε) Ένας αποκτών αναγνωρίζει και επιμετρά την υπεραξία που αποκτήθηκε ή το κέρδος ή τη ζημία που προκύπτει από μια εξαγορά, και
- (στ) Μια αναφέρουσα οντότητα καθορίζει ποιες πληροφορίες πρέπει να γνωστοποιήσει, ώστε να επιτρέψει στους χρήστες των οικονομικών καταστάσεων να αξιολογήσουν τη φύση και τις οικονομικές επιπτώσεις ενός συνδυασμού δημόσιου τομέα.

Ο στόχος αυτής της πολιτικής είναι να παρέχει τεχνική, λογιστική καθοδήγηση για την ετοιμασία των οικονομικών καταστάσεων, ώστε αυτές να δίνουν μια αληθινή και δίκαιη εικόνα.

Η προαναφερθείσα πολιτική καταρτίζεται σύμφωνα με οδηγίες από όλα τα σχετικά Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα του Δημόσιου Τομέα (ΔΛΠΔΤ).

1.3 ΠΕΔΙΟ ΕΦΑΡΜΟΓΗΣ

Μια οντότητα που ετοιμάζει και παρουσιάζει οικονομικές καταστάσεις στη βάση των δεδουλευμένων, εφαρμόζει αυτή την πολιτική για το λογιστικό χειρισμό των συνδυασμών δημόσιου τομέα. Αυτή η λογιστική πολιτική ισχύει για μια συναλλαγή ή άλλο γεγονός που πληροί τον ορισμό ενός συνδυασμού δημόσιου τομέα.

Αυτή η λογιστική πολιτική **δεν** ισχύει για:

- (α) Τη λογιστικοποίηση της δημιουργίας από κοινού διευθέτησης στις οικονομικές καταστάσεις της ίδιας της κοινής διευθέτησης.
- (β) Την απόκτηση ή παραλαβή ενός περιουσιακού στοιχείου ή μιας ομάδας περιουσιακών στοιχείων (και τυχόν σχετικών υποχρεώσεων) που δεν αποτελούν ξεχωριστή δραστηριότητα. Σε τέτοιες περιπτώσεις, μια οικονομική οντότητα θα προσδιορίσει και θα αναγνωρίσει τα μεμονωμένα αναγνωρίσιμα περιουσιακά στοιχεία που αποκτήθηκαν ή λήφθηκαν (συμπεριλαμβανομένων των περιουσιακών στοιχείων που πληρούν τον ορισμό και τα κριτήρια αναγνώρισης για τα άυλα περιουσιακά στοιχεία, σύμφωνα με τη λογιστική πολιτική για τα «Άυλα Περιουσιακά Στοιχεία») και τις υποχρεώσεις που αναλαμβάνονται. Μια τέτοια συναλλαγή ή γεγονός δεν δημιουργεί υπεραξία.
- (γ) Την ανάληψη υποχρέωσης ή ομάδας υποχρεώσεων που δεν αποτελεί ξεχωριστή δραστηριότητα. Σε τέτοιες περιπτώσεις, η οικονομική οντότητα προσδιορίζει και αναγνωρίζει τις ατομικές υποχρεώσεις που αναλαμβάνονται.
- (δ) Την απόκτηση από μια επενδυτική οντότητα, όπως αυτή ορίζεται στη λογιστική πολιτική για τις «Ενοποιημένες Οικονομικές Καταστάσεις», μιας επένδυσης σε ελεγχόμενη οντότητα που πρέπει να επιμετρηθεί στην δίκαιη αξία μέσω πλεονάσματος ή ελλείμματος.

1.4 ΟΡΙΣΜΟΙ

Αποκτηθείσα δραστηριότητα είναι η δραστηριότητα στην οποία ο αποκτών σε μια εξαγορά αποκτά τον έλεγχο.

Αποκτών είναι η οντότητα η οποία αποκτά τον έλεγχο μιας ή περισσότερων δραστηριοτήτων σε μια εξαγορά.

Η εξαγορά είναι ένας συνδυασμός δημόσιου τομέα, στον οποίο ένα μέρος του συνδυασμού αποκτά τον έλεγχο μιας ή περισσότερων δραστηριοτήτων και υπάρχουν ενδείξεις ότι ο συνδυασμός δεν είναι συγχώνευση.

Η ημερομηνία εξαγοράς είναι η ημερομηνία κατά την οποία ο αποκτών αποκτά τον έλεγχο της αποκτηθείσας δραστηριότητας.

Μια **συγχώνευση** δημιουργεί μια προκύπτουσα οντότητα και είναι είτε:

- (α) Συνδυασμός δημόσιου τομέα στον οποίο κανένα μέρος του συνδυασμού δεν αποκτά τον έλεγχο μιας ή περισσότερων δραστηριοτήτων, ή
- (β) Ένας συνδυασμός δημόσιου τομέα στον οποίο ένα μέρος του συνδυασμού αποκτά τον έλεγχο μιας ή περισσότερων δραστηριοτήτων και στον οποίο υπάρχουν ενδείξεις ότι ο συνδυασμός έχει την οικονομική ουσία μιας συγχώνευσης.

Η ημερομηνία συγχώνευσης είναι η ημερομηνία κατά την οποία η προκύπτουσα οντότητα αποκτά τον έλεγχο των δραστηριοτήτων που έχουν συνδυαστεί.

Η συνεννοούμενη δραστηριότητα είναι μια δραστηριότητα που συνδυάζεται με μία ή περισσότερες άλλες δραστηριότητες για να σχηματίσει μια προκύπτουσα οντότητα σε μια συγχώνευση.

Η ενδεχόμενη αντιπαροχή είναι συνήθως μια υποχρέωση του αποκτώντα να μεταβιβάσει επιπρόσθετα περιουσιακά στοιχεία ή συμμετοχικούς τίτλους στους πρώην ιδιοκτήτες μιας αποκτηθείσας δραστηριότητας, ως μέρος της ανταλλαγής για τον έλεγχο της αποκτηθείσας δραστηριότητας, εάν προκύψουν συγκεκριμένα μελλοντικά γεγονότα ή πληρούνται προϋποθέσεις. Ωστόσο, εάν πληρούνται συγκεκριμένες προϋποθέσεις, η ενδεχόμενη αντιπαροχή μπορεί επίσης να δώσει στον αποκτώντα το δικαίωμα να του επιστραφεί αντάλλαγμα που μεταβιβάστηκε προγενέστερα.

Τα συμμετοχικά δικαιώματα, για τους σκοπούς αυτής της λογιστικής πολιτικής, χρησιμοποιούνται ευρέως για να περιγράψουν τα ιδιοκτησιακά δικαιώματα οντοτήτων που ανήκουν σε επενδυτές και τα δικαιώματα ιδιοκτητών, μελών ή συμμετεχόντων σε αμοιβαίες οντότητες.

Η υπεραξία είναι ένα περιουσιακό στοιχείο που αντιπροσωπεύει τα μελλοντικά οικονομικά οφέλη που προκύπτουν από άλλα περιουσιακά στοιχεία που αποκτήθηκαν σε μια εξαγορά και τα οποία όμως δεν είναι αναγνωρίσιμα και δεν επιμετρούνται ξεχωριστά.

Ένα περιουσιακό στοιχείο είναι **αναγνωρίσιμο** εάν είτε:

- (α) Είναι διαχωρίσιμο, δηλαδή, μπορεί να διαχωριστεί ή να διαιρεθεί από την οντότητα και να πωληθεί, μεταβιβαστεί, αδειοδοτηθεί, ενοικιαστεί ή ανταλλαχθεί, είτε μεμονωμένα είτε μαζί με σχετική δεσμευτική συμφωνία, αναγνωρίσιμο

περιουσιακό στοιχείο ή υποχρέωση, ανεξάρτητα από το εάν η οντότητα προτίθεται να το διαχωρίσει / διαιρέσει, ή

(β) Προκύπτει από δεσμευτικές συμφωνίες (συμπεριλαμβανομένων δικαιωμάτων από συμβάσεις ή άλλα νομικά δικαιώματα), ανεξάρτητα από το εάν αυτά τα δικαιώματα είναι μεταβιβάσιμα ή διαχωρίσιμα από την οντότητα ή από άλλα δικαιώματα και υποχρεώσεις.

Εισροή είναι οποιοσδήποτε οικονομικός πόρος δημιουργεί ή έχει τη δυνατότητα να δημιουργήσει εκροές, με την εφαρμογή σ' αυτόν μίας ή περισσότερων διαδικασιών.

Η αμοιβαία οντότητα είναι μια οντότητα, εκτός από οντότητα που ανήκει στον επενδυτή, η οποία παρέχει μερίσματα, χαμηλότερο κόστος ή άλλα οικονομικά οφέλη απευθείας στους ιδιοκτήτες, μέλη ή συμμετέχοντες. Για παράδειγμα, μια αμοιβαία ασφαλιστική εταιρεία, μια πιστωτική ένωση και μια συνεταιριστική οντότητα είναι όλες παραδείγματα αμοιβαίας οντότητας.

Η δραστηριότητα είναι ένα ολοκληρωμένο σύνολο δραστηριοτήτων και συναφών περιουσιακών στοιχείων και / ή υποχρεώσεων το οποίο μπορεί να καθοδηγείται και να διευθύνεται με σκοπό την επίτευξη των στόχων της οντότητας, παρέχοντας αγαθά ή / και υπηρεσίες. Μια δραστηριότητα αποτελείται από **εισροές** και **διαδικασίες** που εφαρμόζονται σε εκείνες τις εισροές και που έχουν τη δυνατότητα δημιουργίας **εκροών**.

Η **εκροή** είναι το αποτέλεσμα των εισροών και των διαδικασιών που εφαρμόζονται σε εκείνες τις εισροές και οι οποίες παρέχουν, ή έχουν τη δυνατότητα να παρέχουν, αγαθά ή / και υπηρεσίες.

Ο όρος **ιδιοκτήτες**, για τους σκοπούς αυτής της λογιστικής πολιτικής, χρησιμοποιείται ευρέως για να συμπεριλάβει οποιοδήποτε μέρος με ποσοτικοποιήσιμα ιδιοκτησιακά δικαιώματα σε μια δραστηριότητα. Ο όρος περιλαμβάνει, αλλά δεν περιορίζεται, τους κατόχους συμμετοχικών δικαιωμάτων οντοτήτων που κατέχονται από τον επενδυτή και τους ιδιοκτήτες ή μέλη ή μετέχοντες σε αμοιβαίες οντότητές.

Η **διαδικασία** είναι οποιοδήποτε σύστημα, πρότυπο, πρωτόκολλο, σύμβαση ή κανόνας που, όταν εφαρμόζεται σε μια εισροή ή εισροές, δημιουργεί, ή έχει τη δυνατότητα να δημιουργήσει, εκροές.

Ο **συνδυασμός δημόσιου τομέα** είναι η συγκέντρωση χωριστών δραστηριοτήτων σε μία οντότητα δημόσιου τομέα.

Ο **συνδυασμός δημόσιου τομέα υπό κοινό έλεγχο** είναι ένας συνδυασμός δημόσιου τομέα στον οποίο όλες οι εμπλεκόμενες οντότητες ή δραστηριότητες ελέγχονται τελικώς από την ίδια οντότητα, τόσο πριν όσο και μετά το συνδυασμό δημόσιου τομέα.

Η **προκύπτουσα οντότητα** είναι η οντότητα που είναι το αποτέλεσμα δύο ή περισσότερων δραστηριοτήτων που συνδυάζονται σε μια συγχώνευση. Η προκύπτουσα οντότητα δεν είναι αρχικά μέρος του συνδυασμού του δημόσιου τομέα.

Μια προκύπτουσα οντότητα μπορεί να έχει τη νομική μορφή μιας νέας οντότητας ή μπορεί να διατηρήσει τη νομική ταυτότητα μιας από τις συνεννοούμενες δραστηριότητες. Ωστόσο, μια προκύπτουσα οντότητα έχει συνήθως την οικονομική ουσία μιας νέας οντότητας. Σε έναν συνδυασμό, στον οποίο ένα από τα μέρη του συνδυασμού αποκτά τον έλεγχο μιας ή περισσότερων δραστηριοτήτων και στον οποίο η οικονομική ουσία είναι αυτή μιας συγχώνευσης, η φύση του συνδυασμού είναι συνήθως ότι η προκύπτουσα οντότητα έχει την ουσία μιας νέας οντότητας.

Οποιοσδήποτε άλλος όρος ορίζεται σε άλλες λογιστικές πολιτικές που έχουν υιοθετηθεί από την κυβέρνηση της Κυπριακής Δημοκρατίας, έχει την έννοια που παρουσιάζεται στις εν λόγω λογιστικές πολιτικές.

2. ΣΥΝΔΥΑΣΜΟΣ ΔΗΜΟΣΙΟΥ ΤΟΜΕΑ

2.1 ΠΡΟΣΔΙΟΡΙΣΜΟΣ ΣΥΝΔΥΑΣΜΟΥ ΔΗΜΟΣΙΟΥ ΤΟΜΕΑ

Η οικονομική οντότητα πρέπει να προσδιορίσει εάν μια συναλλαγή ή άλλο γεγονός αποτελεί συνδυασμό δημόσιου τομέα εφαρμόζοντας τους ορισμούς αυτής της λογιστικής πολιτικής, η οποία απαιτεί τα περιουσιακά στοιχεία και οι υποχρεώσεις να αποτελούν μία δραστηριότητα. Εάν τα περιουσιακά στοιχεία και οι υποχρεώσεις δεν αποτελούν δραστηριότητα, η οικονομική οντότητα θα λογοδοτεί για τη συναλλαγή ή άλλο γεγονός σύμφωνα με άλλες λογιστικές πολιτικές. Μια δραστηριότητα αποτελείται από εισροές και διαδικασίες που εφαρμόζονται σε εκείνες τις εισροές και που έχουν τη δυνατότητα δημιουργίας εκροών. Αν και οι δραστηριότητες έχουν συνήθως εκροές, η ύπαρξη εκροών δεν είναι προϋπόθεση για να χαρακτηριστεί ως δραστηριότητα ένα ολοκληρωμένο σύνολο δραστηριοτήτων και σχετικών περιουσιακών στοιχείων ή / και υποχρεώσεων. Για να προσδιοριστεί ως δραστηριότητα ένα συγκεκριμένο σύνολο δραστηριοτήτων και περιουσιακών στοιχείων και / ή υποχρεώσεων πρέπει το εν λόγω σύνολο να μπορεί να καθοδηγείται και να διευθύνεται ως δραστηριότητα από άλλη οντότητα. Ως εκ τούτου, κατά την αξιολόγηση του κατά πόσον ένα συγκεκριμένο σύνολο αποτελεί δραστηριότητα, δεν έχει σημασία εάν ο μεταβιβάζων λειτουργούσε το σύνολο ως δραστηριότητα ή αν ο αποκτών προτίθεται να λειτουργήσει το σύνολο ως δραστηριότητα.

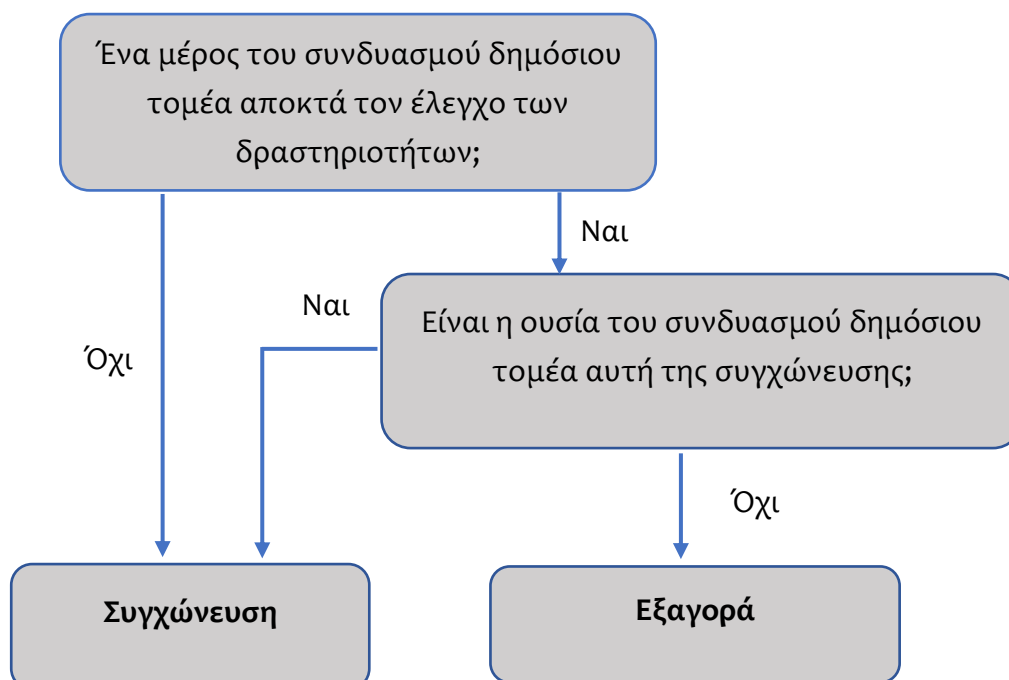
Ελλείψει αποδεικτικών στοιχείων για το αντίθετο, ένα συγκεκριμένο σύνολο λειτουργιών και περιουσιακών στοιχείων και / ή υποχρεώσεων, στα οποία υπάρχει

υπεραξία θεωρείται ότι αποτελεί δραστηριότητα. Ωστόσο, μια δραστηριότητα δεν χρειάζεται να έχει υπεραξία.

2.2 ΚΑΤΑΤΑΞΗ ΤΩΝ ΣΥΝΔΥΑΣΜΩΝ ΔΗΜΟΣΙΟΥ ΤΟΜΕΑ

2.2.1 ΓΕΝΙΚΑ

Εάν κανένα συμβαλλόμενο μέρος σε συνδυασμό δημόσιου τομέα δεν αποκτήσει τον έλεγχο μίας ή περισσότερων δραστηριοτήτων ως αποτέλεσμα του συνδυασμού, ο συνδυασμός πρέπει να ταξινομηθεί ως συγχώνευση. Εάν ένα μέρος σε συνδυασμό δημόσιου τομέα αποκτήσει τον έλεγχο μιας ή περισσότερων δραστηριοτήτων ως αποτέλεσμα του συνδυασμού, μια οικονομική οντότητα θα εξετάσει την οικονομική ουσία του συνδυασμού, ώστε να τον κατατάξει είτε ως συγχώνευση είτε ως εξαγορά. Αυτή η διαδικασία συνοψίζεται στο παρακάτω διάγραμμα:



(ΔΛΠΔΤ 40: Συνδυασμοί Δημόσιου Τομέα)

Κατά την κατάταξη του συνδυασμού δημόσιου τομέα, μια οικονομική οντότητα εξετάζει εάν η λογιστική μεταχείριση που προκύπτει για τον συνδυασμό παρέχει πληροφορίες που πληρούν τους στόχους της χρηματοοικονομικής αναφοράς και ικανοποιούν τα ποιοτικά χαρακτηριστικά της πληροφόρησης (όπως αυτά καθορίζονται στην παράγραφο 2.1.2 της λογιστικής πολιτικής για την «Παρουσίαση των Οικονομικών Καταστάσεων»). Για να αξιολογήσει την οικονομική ουσία του συνδυασμού, μια οικονομική οντότητα εξετάζει, μεμονωμένα ή σε συνδυασμό, τους δείκτες που σχετίζονται με τη διαβούλευση και τη διαδικασία λήψης αποφάσεων.

2.2.2 ΔΕΙΚΤΕΣ ΟΤΙ Ο ΣΥΝΔΥΑΣΜΟΣ ΑΠΟΤΕΛΕΙ ΣΥΓΧΩΝΕΥΣΗ

1. Δείκτες που λαμβάνονται υπόψη

Οι ακόλουθοι δείκτες παρέχουν ενδείξεις ότι ο συνδυασμός είναι μια συγχώνευση:

- (α) Πληρώνεται αντιπαροχή για λόγους άλλους από το να αποζημιωθούν, όσοι είχαν δικαίωμα στα καθαρά περιουσιακά στοιχεία μιας μεταβιβαζόμενης δραστηριότητας για την παραίτηση αυτού του δικαιώματος τους, για παράδειγμα εάν η πληρωμή αντιπαροχής προορίζεται να τους αποζημιώσει για τις δαπάνες που υπέστηκαν κατά την πραγματοποίηση του συνδυασμού του δημόσιου τομέα,
- (β) Δεν δίνεται αντιπαροχή σε άτομα με δικαίωμα επί των καθαρών περιουσιακών στοιχείων μιας μεταβιβαζόμενης δραστηριότητας, για παράδειγμα όταν ένα άτομο κληροδοτεί μια δραστηριότητα σε μια κρατική οντότητα, ή
- (γ) Δεν πληρώνεται αντιπαροχή, επειδή δεν υπάρχει κανένας (είτε άτομο, είτε οντότητα) με δικαίωμα στα καθαρά περιουσιακά στοιχεία μιας μεταβιβαζόμενης οντότητας, όπως για παράδειγμα ενός δήμου ή ορισμένων μη κερδοσκοπικών οργανισμών.

2. Δείκτες που σχετίζονται με τη διαδικασία λήψης αποφάσεων

Οι ακόλουθοι δείκτες παρέχουν ενδείξεις ότι ο συνδυασμός είναι μια συγχώνευση:

- (α) Ένας συνδυασμός δημόσιου τομέα επιβάλλεται από τρίτο μέρος χωρίς κανένα από τα συμβαλλόμενα μέρη του συνδυασμού να συμμετέχει στη διαδικασία λήψης της απόφασης. Για παράδειγμα, όταν τα συμβαλλόμενα μέρη σε έναν συνδυασμό καλούνται στο συνδυασμό από μια ρυθμιστική αρχή,
- (β) Ο συνδυασμός δημόσιου τομέα υπόκειται σε έγκριση από τους πολίτες κάθε μέρους μέσω δημοψηφισμάτων, ή
- (γ) Πραγματοποιείται ένας δημόσιος συνδυασμός δύο μερών που ήταν υπό κοινό έλεγχο, για παράδειγμα μια κυβέρνηση μπορεί να αποφασίσει να συνδυάσει δύο υπουργεία για διοικητικούς ή πολιτικούς λόγους, προσδιορίζοντας τους όρους του συνδυασμού.

3. ΛΟΓΙΣΤΙΚΗ ΑΠΟΤΥΠΩΣΗ ΣΥΓΧΩΝΕΥΣΕΩΝ

Μια προκύπτουσα οντότητα λογιστικοποιεί κάθε συγχώνευση εφαρμόζοντας τη «τροποποιημένη μέθοδο συνάθροισης συμφερόντων».

3.1 ΤΡΟΠΟΠΟΙΗΜΕΝΗ ΜΕΘΟΔΟΣ ΣΥΝΑΘΡΟΙΣΗΣ ΣΥΜΦΕΡΟΝΤΩΝ

I. Απαιτήσεις

Η εφαρμογή της τροποποιημένης μεθόδου συνάθροισης συμφερόντων απαιτεί:

- (α) Προσδιορισμό της προκύπτουσας οντότητας. Για κάθε συγχώνευση, προσδιορίζεται η προκύπτουσα οντότητα,
- (β) Προσδιορισμό της ημερομηνίας συγχώνευσης,
- (γ) Αναγνώριση και επιμέτρηση των αναγνωρίσιμων περιουσιακών στοιχείων που λήφθηκαν, των υποχρεώσεων που αναλήφθηκαν και τυχόν οποιασδήποτε μη ελεγχόμενης συμμετοχής στις συνεννοούμενες δραστηριότητες, σύμφωνα με τις απαιτήσεις των ΔΛΠΔΤ (βλέπε παράγραφο 3.1.1 παρακάτω), και
- (δ) Αναγνώριση και επιμέτρηση των στοιχείων των καθαρών περιουσιακών στοιχείων / ιδίων κεφαλαίων και άλλων προσαρμογών από μια συγχώνευση (βλέπε παράγραφο 3.1.2 παρακάτω).

II. Περίοδος επιμέτρησης

Εάν η αρχική λογιστικοποίηση μιας συγχώνευσης δεν έχει ολοκληρωθεί μέχρι το τέλος της περιόδου αναφοράς, κατά την οποία πραγματοποιείται η συγχώνευση, η προκύπτουσα οντότητα θα αναφέρει στις οικονομικές της καταστάσεις προσωρινά ποσά για τα στοιχεία για τα οποία η λογιστικοποίηση είναι ελλιπής. Κατά τη διάρκεια της περιόδου επιμέτρησης, η προκύπτουσα οντότητα θα προσαρμόσει αναδρομικά τα προσωρινά ποσά που αναγνωρίστηκαν κατά την ημερομηνία συγχώνευσης ή / και θα αναγνωρίσει πρόσθετα περιουσιακά στοιχεία και υποχρεώσεις, ώστε να ληφθούν υπόψη νέες πληροφορίες που λήφθηκαν, σχετικά με γεγονότα και περιστάσεις που υπήρχαν κατά την ημερομηνία συγχώνευσης, και που εάν ήταν γνωστές θα επηρέαζαν την επιμέτρηση ή / και την αναγνώριση των ποσών. Σε κάθε περίπτωση, η περίοδος επιμέτρησης δεν θα υπερβαίνει το ένα έτος από την ημερομηνία συγχώνευσης.

3.1.1 ΑΝΑΓΝΩΡΙΣΗ ΚΑΙ ΕΠΙΜΕΤΡΗΣΗ ΤΩΝ ΑΝΑΓΝΩΡΙΣΙΜΩΝ ΠΕΡΙΟΥΣΙΑΚΩΝ ΣΤΟΙΧΕΙΩΝ ΠΟΥ ΑΠΟΚΤΗΘΗΚΑΝ, ΥΠΟΧΡΕΩΣΕΩΝ ΠΟΥ ΑΝΑΛΗΦΘΗΚΑΝ ΚΑΙ ΟΠΟΙΑΣΔΗΠΟΤΕ ΜΗ ΕΛΕΓΧΟΜΕΝΗΣ ΣΥΜΜΕΤΟΧΗΣ ΣΤΙΣ ΣΥΝΕΝΝΟΟΥΜΕΝΕΣ ΔΡΑΣΤΗΡΙΟΤΗΤΕΣ

α) Αναγνώριση

Κατά την ημερομηνία της συγχώνευσης, η προκύπτουσα οντότητα θα αναγνωρίσει τα αναγνωρίσιμα περιουσιακά στοιχεία, τις υποχρεώσεις και τυχόν οποιαδήποτε μη ελεγχόμενη συμμετοχή αναγνωρίζεται στις οικονομικές καταστάσεις των συνεννοούμενων δραστηριοτήτων, κατά την ημερομηνία συγχώνευσης. Η αναγνώριση των αναγνωρίσιμων περιουσιακών στοιχείων και των υποχρεώσεων που λαμβάνονται υπόκειται σε απάλειψη των επιπτώσεων όλων των συναλλαγών μεταξύ των συνεννοούμενων δραστηριοτήτων, κατά την προετοιμασία των οικονομικών καταστάσεων της προκύπτουσας οντότητας.

Κατά την ημερομηνία συγχώνευσης, η προκύπτουσα οντότητα θα ταξινομήσει ή θα ορίσει τα περιουσιακά στοιχεία και τις υποχρεώσεις που λαμβάνονται σε μια συγχώνευση χρησιμοποιώντας τις ταξινομήσεις ή τους ορισμούς που εφαρμόστηκαν προηγουμένως από τις συνεννοούμενες δραστηριότητες. Η προκύπτουσα οντότητα δεν θα υιοθετήσει διαφορετικές ταξινομήσεις ή ορισμούς κατά την αρχική αναγνώριση, ακόμα κι αν αυτό επιτρέπεται από άλλες λογιστικές πολιτικές.

β) Επιμέτρηση

Η προκύπτουσα οντότητα θα επιμετρήσει τα αναγνωρίσιμα περιουσιακά στοιχεία και υποχρεώσεις των συνεννοούμενων δραστηριοτήτων στις λογιστικές τους αξίες, με βάση τις οικονομικές καταστάσεις των συνεννοούμενων δραστηριοτήτων, κατά την ημερομηνία συγχώνευσης, προσαρμόζοντας τις, όπου απαιτείται, για να συμμορφωθούν με τις λογιστικές πολιτικές της προκύπτουσας οντότητας.

γ) Εξαιρέσεις από τις αρχές αναγνώρισης ή / και επιμέτρησης

- i. Μια **άδεια** ή παρόμοιο δικαίωμα που είχε προηγουμένως χορηγηθεί από τη μία συνεννοούμενη δραστηριότητα σε άλλη, δεν απαλείφεται, αλλά αντί αυτού αναγνωρίζεται από την προκύπτουσα οντότητα ως άυλο περιουσιακό στοιχείο.
- ii. **Στοιχεία φορολογίας** (εάν υπάρχουν) που συγχωρούνται ως αποτέλεσμα των όρων μιας συγχώνευσης δεν θα αναγνωρίζονται από την προκύπτουσα οντότητα. Η προκύπτουσα οντότητα θα αναγνωρίσει και θα επιμετρήσει τυχόν υπόλοιπα φορολογικά στοιχεία που περιλαμβάνονται ή προκύπτουν από μια συγχώνευση, σύμφωνα με τη σχετική λογιστική πολιτική που ασχολείται με τους φόρους εισοδήματος.
- iii. Η προκύπτουσα οντότητα θα αναγνωρίσει και θα επιμετρήσει μια υποχρέωση (ή περιουσιακό στοιχείο, εάν υπάρχει) το οποίο σχετίζεται με τις ρυθμίσεις

ωφελημάτων προσωπικού των συνεννοούμενων δραστηριοτήτων, σύμφωνα με τη λογιστική πολιτική για τα «Ωφελήματα προσωπικού».

3.1.2 ΑΝΑΓΝΩΡΙΣΗ ΚΑΙ ΕΠΙΜΕΤΡΗΣΗ ΤΩΝ ΣΤΟΙΧΕΙΩΝ ΚΑΘΑΡΩΝ ΠΕΡΙΟΥΣΙΑΚΩΝ ΣΤΟΙΧΕΙΩΝ / ΙΔΙΩΝ ΚΕΦΑΛΑΙΩΝ ΠΟΥ ΠΡΟΚΥΠΤΟΥΝ ΑΠΟ ΜΙΑ ΣΥΓΧΩΝΕΥΣΗ

- (α) Η συγχώνευση δεν δημιουργεί υπεραξία.
- (β) Η προκύπτουσα οντότητα θα αναγνωρίσει εντός των καθαρών περιουσιακών στοιχείων / ιδίων κεφαλαίων ποσό ίσο και αντίθετο με τη λογιστική αξία των περιουσιακών στοιχείων, υποχρεώσεων και μη ελεγχόμενης συμμετοχής των συνεννοούμενων δραστηριοτήτων.
- (γ) Η προκύπτουσα οντότητα θα αναγνωρίσει στα καθαρά περιουσιακά στοιχεία / ίδια κεφάλαια τις αντίστοιχες προσαρμογές όσον αφορά:
 - i. Τις απαλείψεις των συναλλαγών μεταξύ των συνενωμένων επιχειρήσεων,
 - ii. Προσαρμογές στις λογιστικές αξίες των αναγνωρίσιμων περιουσιακών στοιχείων και υποχρεώσεων των συνεννοούμενων δραστηριοτήτων, όπου απαιτείται για τη συμμόρφωση με τις λογιστικές πολιτικές της προκύπτουσας οντότητας, και
 - iii. Προσαρμογές που έγιναν σε σχέση με τις εξαιρέσεις στις αρχές αναγνώρισης ή / και επιμέτρησης.
- (δ) Η προκύπτουσα οντότητα μπορεί να παρουσιάσει τα ποσά που αναγνωρίζονται στα καθαρά περιουσιακά στοιχεία / ίδια κεφάλαια σύμφωνα με τις παραγράφους 3.1.2 (β) και 3.1.2 (γ) παραπάνω ως είτε:
 - i. Ένα ενιαίο υπόλοιπο ανοίγματος, ή
 - ii. Ως ξεχωριστά στοιχεία των καθαρών περιουσιακών στοιχείων / ιδίων κεφαλαίων.

3.2 ΠΑΡΟΥΣΙΑΣΗ ΤΩΝ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ ΚΑΤΑΣΤΑΣΕΩΝ

Η προκύπτουσα οντότητα είναι μια νέα οντότητα

Όταν μια προκύπτουσα οντότητα είναι μια νέα οντότητα που προκύπτει μετά από συνδυασμό δημόσιου τομέα, οι πρώτες οικονομικές καταστάσεις μετά τη συγχώνευση περιλαμβάνουν:

- (α) Αρχική κατάσταση οικονομικής θέσης κατά την ημερομηνία συγχώνευσης,
- (β) Κατάσταση οικονομικής θέσης κατά την ημερομηνία αναφοράς,
- (γ) Κατάσταση χρηματοοικονομικής επίδοσης για την περίοδο από την ημερομηνία συγχώνευσης έως την ημερομηνία αναφοράς,
- (δ) Κατάσταση μεταβολών στα καθαρά περιουσιακά στοιχεία / ίδια κεφάλαια για την περίοδο από την ημερομηνία συγχώνευσης έως την ημερομηνία αναφοράς,
- (ε) Κατάσταση ταμειακών ροών για την περίοδο από την ημερομηνία συγχώνευσης έως την ημερομηνία αναφοράς,

- (στ) Σύγκριση του προϋπολογισμού και των πραγματικών ποσών, ως ξεχωριστή πρόσθετη οικονομική κατάσταση, για την περίοδο από την ημερομηνία συγχώνευσης έως την ημερομηνία αναφοράς, στην περίπτωση που η οικονομική οντότητα δημοσιοποιεί τον εγκεκριμένο προϋπολογισμό της, και
- (ζ) Σημειώσεις, που περιλαμβάνουν περίληψη των σημαντικών λογιστικών πολιτικών και άλλων επεξηγηματικών σημειώσεων.

Η προκύπτουσα οντότητα δεν είναι νέα οντότητα

Όταν η προκύπτουσα οντότητα ΔΕΝ είναι νέα οντότητα που προκύπτει μετά από συνδυασμό δημόσιου τομέα, η οντότητα γνωστοποιεί:

- (α) Τα ποσά που αναγνωρίζονται για κάθε σημαντική κατηγορία περιουσιακών στοιχείων και υποχρεώσεων και τα στοιχεία των καθαρών περιουσιακών στοιχείων / ιδίων κεφαλαίων από το συνδυασμό δραστηριοτήτων που περιλαμβάνονται στην προκύπτουσα οντότητα,
- (β) Τυχόν προσαρμογές που έγιναν σε στοιχεία των καθαρών περιουσιακών στοιχείων / ιδίων κεφαλαίων, όπου απαιτείται για τη συμμόρφωση των λογιστικών πολιτικών των συνεννοούμενων δραστηριοτήτων με εκείνες της προκύπτουσας οντότητας, και
- (γ) Τυχόν προσαρμογές που γίνονται για τις απαλείψεις συναλλαγών μεταξύ των συνεννοούμενων δραστηριοτήτων.

4. ΛΟΓΙΣΤΙΚΗ ΑΠΟΤΥΠΩΣΗ ΓΙΑ ΕΞΑΓΟΡΕΣ

Ένας αγοραστής λογιστικοποιεί κάθε εξαγορά εφαρμόζοντας τη λογιστική μέθοδο απόκτησης.

4.1 ΛΟΓΙΣΤΙΚΗ ΜΕΘΟΔΟΣ ΑΠΟΚΤΗΣΗΣ

I. Απαιτήσεις

Η εφαρμογή της λογιστικής μεθόδου απόκτησης απαιτεί:

- (α) Ταυτοποίηση του αποκτώντος. Για κάθε εξαγορά, το συμβαλλόμενο μέρος που αποκτά τον έλεγχο μιας ή περισσότερων δραστηριοτήτων θα αναγνωρίζεται ως αποκτών,
- (β) Προσδιορισμό της ημερομηνίας εξαγοράς. Ο αποκτών προσδιορίζει την ημερομηνία εξαγοράς, δηλαδή την ημερομηνία κατά την οποία αποκτά τον έλεγχο της αποκτηθείσας δραστηριότητας,

- (γ) Αναγνώριση και επιμέτρηση των αναγνωρίσιμων περιουσιακών στοιχείων που αποκτήθηκαν, των υποχρεώσεων που αναλήφθηκαν και τυχόν μη ελεγχόμενης συμμετοχής στην αποκτηθείσα δραστηριότητα. (βλέπε παράγραφο 4.1.1 παρακάτω), και
- (δ) Αναγνώριση και επιμέτρηση της υπεραξίας, κέρδους ή ζημίας από μια εξαγορά (βλ. παράγραφο 4.1.2 παρακάτω).

II. Περίοδος επιμέτρησης

Εάν η αρχική λογιστική αποτύπωση μιας εξαγοράς δεν έχει ολοκληρωθεί έως το τέλος της περιόδου αναφοράς κατά την οποία πραγματοποιείται η εξαγορά, ο αποκτών θα αναφέρει στις οικονομικές του καταστάσεις προσωρινά ποσά για τα στοιχεία για τα οποία η λογιστική αποτύπωση είναι ελλιπής. Κατά τη διάρκεια της περιόδου επιμέτρησης, ο αποκτών θα αναπροσαρμόσει αναδρομικά τα προσωρινά ποσά που αναγνωρίζονται κατά την ημερομηνία εξαγοράς ή / και θα αναγνωρίσει πρόσθετα περιουσιακά στοιχεία και υποχρεώσεις, ώστε να ληφθούν υπόψη νέες πληροφορίες που προέκυψαν σχετικά με γεγονότα και περιστάσεις, τα οποία υπήρχαν κατά την ημερομηνία εξαγοράς και τα οποία εάν ήταν γνωστά, θα είχαν επηρεάσει την επιμέτρηση ή / και την αναγνώριση των ποσών. Σε κάθε περίπτωση, η περίοδος επιμέτρησης δεν θα υπερβαίνει το ένα έτος από την ημερομηνία εξαγοράς.

4.1.1 ΑΝΑΓΝΩΡΙΣΗ ΚΑΙ ΕΠΙΜΕΤΡΗΣΗ ΤΩΝ ΑΝΑΓΝΩΡΙΣΙΜΩΝ ΠΕΡΙΟΥΣΙΑΚΩΝ ΣΤΟΙΧΕΙΩΝ ΠΟΥ ΑΠΟΚΤΗΘΗΚΑΝ, ΥΠΟΧΡΕΩΣΕΩΝ ΠΟΥ ΑΝΑΛΗΦΘΗΚΑΝ ΚΑΙ ΟΠΟΙΑΣΔΗΠΟΤΕ ΜΗ ΕΛΕΓΧΟΜΕΝΗΣ ΣΥΜΜΕΤΟΧΗΣ ΣΤΗΝ ΑΠΟΚΤΗΘΕΙΣΑ ΔΡΑΣΤΗΡΙΟΤΗΤΑ

α) Αναγνώριση

Κατά την ημερομηνία της εξαγοράς, ο αποκτών θα αναγνωρίσει, ξεχωριστά από οποιαδήποτε αναγνωρισμένη υπεραξία, τα αναγνωρίσιμα αποκτώμενα περιουσιακά στοιχεία, τις αναληφθείσες υποχρεώσεις και τυχόν οποιαδήποτε μη ελεγχόμενη συμμετοχή στην αποκτηθείσα δραστηριότητα. Η αναγνώριση των αποκτώμενων αναγνωρίσιμων περιουσιακών στοιχείων και των ανειλημμένων υποχρεώσεων υπόκεινται στις ακόλουθες προϋποθέσεις:

- i. Πρέπει να πληρούν τους ορισμούς των περιουσιακών στοιχείων και των υποχρεώσεων (περιλαμβάνονται στις σχετικές λογιστικές πολιτικές) κατά την ημερομηνία εξαγοράς και να είναι δυνατόν να επιμετρηθούν με τέτοιο τρόπο, ώστε να πληρούνται τα ποιοτικά χαρακτηριστικά της πληροφόρησης (όπως παρατίθενται στη λογιστική πολιτική «Παρουσίαση των οικονομικών καταστάσεων»).
- ii. Πρέπει να είναι μέρος αυτών που αντάλλαξαν ο αποκτών και η αποκτηθείσα δραστηριότητα (ή οι πρώην ιδιοκτήτες της) στη συναλλαγή εξαγοράς και όχι το αποτέλεσμα χωριστών συναλλαγών.

Κατά την ημερομηνία εξαγοράς, ο αποκτών θα ταξινομήσει ή θα ορίσει τα αναγνωρίσιμα αποκτώμενα περιουσιακά στοιχεία και τις αναληφθείσες υποχρεώσεις, όπως απαιτείται για τη μεταγενέστερη εφαρμογή άλλων λογιστικών πολιτικών. Ο αποκτών θα κάνει αυτές τις ταξινομήσεις ή ορισμούς, βάσει των όρων της δεσμευτικής συμφωνίας (συμπεριλαμβανομένων των συμβατικών όρων), καθώς επίσης και βάσει των οικονομικών και άλλων σχετικών όρων και των λειτουργικών ή λογιστικών πολιτικών που ίσχυαν κατά την ημερομηνία εξαγοράς.

β) Επιμέτρηση

Ο αποκτών θα επιμετρήσει τα αποκτηθέντα αναγνωρίσιμα περιουσιακά στοιχεία και τις αναληφθείσες υποχρεώσεις στις δίκαιες αξίες κατά την ημερομηνία εξαγοράς.

Ο αποκτών θα επιμετρήσει τη μη ελεγχόμενη συμμετοχή στην αποκτηθείσα δραστηριότητα, η οποία αντιπροσωπεύει ιδιοκτησιακά δικαιώματα, τα οποία παρέχουν στους κατόχους τους, σε περίπτωση διάλυσης της οντότητας, δικαίωμα στα καθαρά περιουσιακά στοιχεία της οντότητας, στη βάση των μεριδίων συμμετοχής τους στα καθαρά περιουσιακά στοιχεία της οντότητας.

γ) Εξαιρέσεις από τις αρχές αναγνώρισης ή / και επιμέτρησης

- i. Κατά τον προσδιορισμό των **ενδεχόμενων υποχρεώσεων** που θα πρέπει να αναγνωριστούν από την ημερομηνία εξαγοράς, ο αποκτών θα αναγνωρίσει ως ενδεχόμενες υποχρεώσεις που αναλήφθηκαν σε εξαγορά στην οποία δόθηκε αντάλλαγμα, όσες αποτελούν παρούσα υποχρέωση, η οποία έχει προκύψει από προηγούμενα γεγονότα και της οποίας η δίκαιη αξία μπορεί να επιμετρηθεί αξιόπιστα. Ο αποκτών θα αναγνωρίσει μια ενδεχόμενη υποχρέωση που αναλαμβάνεται σε μια εξαγορά, στην οποία δόθηκε αντάλλαγμα κατά την ημερομηνία εξαγοράς, ακόμη και αν δεν είναι πιθανό ότι θα απαιτηθεί εκροή πόρων που ενσωματώνουν οικονομικά οφέλη ή προσφερόμενες υπηρεσίες για τον διακανονισμό της υποχρέωσης.
- ii. **Στοιχεία φορολογίας** (εάν υπάρχουν) που συγχωρούνται ως αποτέλεσμα των όρων εξαγοράς δεν θα αναγνωρίζονται από τον αποκτώντα. Ο αποκτών θα αναγνωρίσει και θα επιμετρήσει τυχόν υπόλοιπα φορολογικά στοιχεία που περιλαμβάνονται ή προκύπτουν από μια εξαγορά, σύμφωνα με τη σχετική λογιστική πολιτική που ασχολείται με τους φόρους εισοδήματος.
- iii. Ο αποκτών θα αναγνωρίσει και θα επιμετρήσει μια υποχρέωση (ή περιουσιακό στοιχείο, εάν υπάρχει) που σχετίζεται με τις ρυθμίσεις **ωφελημάτων προσωπικού** της αποκτηθείσας δραστηριότητας σύμφωνα με την λογιστική πολιτική για τα «Ωφελήματα προσωπικού».
- iv. Ένα περιουσιακό στοιχείο αποζημίωσης προκύπτει στην περίπτωση κατά την οποία ο πωλητής σε μια εξαγορά αποζημιώνει συμβατικά τον αποκτώντα για το αποτέλεσμα ενός ενδεχομένου ή μιας αβεβαιότητας που σχετίζεται με το σύνολο

ή με μέρος ενός συγκεκριμένου περιουσιακού στοιχείου ή υποχρέωσης. Ο αποκτών θα αναγνωρίζει αποκτώμενο περιουσιακό στοιχείο αποζημίωσης, ταυτόχρονα με την αναγνώριση του στοιχείου αποζημίωσης και θα το επιμετρά στην ίδια βάση με το στοιχείο αποζημίωσης. Εάν η αποζημίωση σχετίζεται με ένα περιουσιακό στοιχείο ή μια υποχρέωση που αναγνωρίζεται κατά την ημερομηνία εξαγοράς και αποτιμάται στην δίκαιη αξία της ημερομηνίας εξαγοράς, ο αποκτών θα αναγνωρίσει το περιουσιακό στοιχείο αποζημίωσης στην δίκαιη του αξία κατά την ημερομηνίας εξαγοράς.

- v. Ο αποκτών θα επιμετρήσει την αξία ενός **επαναποκτηθέντος δικαιώματος** που αναγνωρίζεται ως άυλο περιουσιακό στοιχείο με βάση τον υπόλοιπο όρο της σχετικής δεσμευτικής συμφωνίας, ασχέτως εάν τα μέλη της αγοράς θα εξέταζαν εν δυνάμει συμβατικές ανανεώσεις για την επιμέτρηση της δίκαιης αξίας του.
- vi. Ο αποκτών θα επιμετρήσει μια υποχρέωση ή ένα συμμετοχικό τίτλο σχετικό με **παροχές που εξαρτώνται από την αξία των μετοχών** της αποκτηθείσας δραστηριότητας ή με την αντικατάσταση των παροχών που εξαρτώνται από την αξία των μετοχών του αποκτώμενου με τις παροχές που εξαρτώνται από την αξία των μετοχών του αποκτώντος, σύμφωνα με τη λογιστική πολιτική για τις παροχές που εξαρτώνται από την αξία των μετοχών.

4.1.2 ΑΝΑΓΝΩΡΙΣΗ ΚΑΙ ΕΠΙΜΕΤΡΗΣΗ ΥΠΕΡΑΞΙΑΣ, ΚΕΡΔΟΥΣ Ή ΖΗΜΙΑΣ ΑΠΟ ΕΞΑΓΟΡΑ (Ή ΚΕΡΔΟΣ ΑΠΟ ΑΓΟΡΑ ΕΥΚΑΙΡΙΑΣ)

(α) Ο αποκτών θα αναγνωρίσει την υπεραξία από την ημερομηνία εξαγοράς επιμετρώμενη ως το υπερβάλλον του (i) επί του (ii) πιο κάτω, με την επιφύλαξη των απαιτήσεων της παραγράφου 4.1.2 (β) αυτής της λογιστικής πολιτικής, όπου (i) ορίζεται ως:

- i. Το άθροισμα:
 - Του ανταλλάγματος που μεταβιβάστηκε, το οποίο επιμετρείται σύμφωνα με την παρούσα λογιστική πολιτική, η οποία κατά κανόνα απαιτεί τη δίκαιη αξία κατά την ημερομηνία εξαγοράς,
 - Του ποσού τυχόν μη ελεγχόμενης συμμετοχής στην αποκτώμενη δραστηριότητα που επιμετρείται σύμφωνα με την παρούσα λογιστική πολιτική,
 - Σε μια απόκτηση που ολοκληρώνεται σε στάδια, το άθροισμα της δίκαιης αξίας, κατά την ημερομηνία εξαγοράς, των συμμετοχικών δικαιωμάτων που κατείχε προηγουμένως ο αποκτών στην αποκτώμενη δραστηριότητα.

και το (ii) ορίζεται ως:

- ii. Το καθαρό ποσό, κατά την ημερομηνία εξαγοράς, των αναγνωρίσιμων αποκτηθέντων περιουσιακών στοιχείων και των ανειλημμένων

υποχρεώσεων, επιμετρημένων σύμφωνα με την παρούσα λογιστική πολιτική.

(β) Ο αποκτών θα αναγνωρίσει την υπεραξία μόνο στο βαθμό που η εξαγορά θα έχει ως αποτέλεσμα:

- i. Τη δημιουργία ταμειακών εισροών (όπως η απόκτηση μιας λειτουργίας δημιουργίας μετρητών) και / ή
- ii. Μείωση των καθαρών ταμειακών ροών του αποκτώντος.

Ένας αποκτών θα αναγνωρίσει οποιαδήποτε περαιτέρω υπέρβαση του (i) πάνω από το (ii) της παραγράφου 4.1.2 (α) παραπάνω ως ζημία στο πλεόνασμα ή έλλειμμα. Συγκεκριμένα, ο αποκτών θα αναγνωρίσει την υπεραξία μόνο στο βαθμό που εκτιμά ότι θα υπάρξουν ευνοϊκές αλλαγές στις καθарές ταμειακές ροές του, είτε από αυξημένες ταμειακές εισροές είτε από μειωμένες ταμειακές εκροές. Ένας αγοραστής δεν θα αναγνωρίσει υπεραξία που σχετίζεται με άλλες προσφερόμενες υπηρεσίες εκτός ταμειακών ροών.

(γ) Περιστασιακά σε συνδυασμό δημόσιου τομέα που ταξινομείται ως εξαγορά, ένας αποκτών θα πραγματοποιήσει μια αγορά ευκαιρίας, η οποία είναι μια εξαγορά κατά την οποία το ποσό της παραγράφου 4.1.2 (α) (ii) υπερβαίνει το σύνολο των ποσών που ορίζονται στην παράγραφο 4.1.2 (α) (i). Ο αποκτών θα αναγνωρίσει το προκύπτον κέρδος στο πλεόνασμα ή το έλλειμμα κατά την ημερομηνία εξαγοράς, αποδίδοντας το κέρδος στον αποκτώντα, στην περίπτωση που αυτό το πλεόνασμα παραμένει μετά την εφαρμογή των απαιτήσεων που αναφέρονται παρακάτω:

- i. Ο αποκτών θα επανεκτιμήσει εάν έχει προσδιορίσει σωστά όλα τα αποκτώμενα περιουσιακά στοιχεία και όλες τις αναληφθείσες υποχρεώσεις και θα αναγνωρίσει τυχόν πρόσθετα περιουσιακά στοιχεία ή υποχρεώσεις που προσδιορίζονται κατά την εν λόγω επανεξέταση.
- ii. Ο αγοραστής θα επανεξετάσει τις διαδικασίες που χρησιμοποιούνται για την επιμέτρηση των ποσών που η παρούσα λογιστική πολιτική απαιτεί όπως αναγνωριστούν κατά την ημερομηνία εξαγοράς για όλα τα ακόλουθα:
 - τα αναγνωρίσιμα αποκτώμενα περιουσιακά στοιχεία και τις αναληφθείσες υποχρεώσεις,
 - τη μη ελεγχόμενη συμμετοχή στην αποκτηθείσα επιχείρηση, εάν υπάρχει,
 - για μια απόκτηση που ολοκληρώνεται σε στάδια, το προηγούμενο μετοχικό κεφάλαιο που ο αποκτών είχε στην κατοχή του στην αποκτειθήσα επιχείρηση, και
 - το αντάλλαγμα που μεταφέρθηκε.

5. ΓΝΩΣΤΟΠΟΙΗΣΗ

I. ΣΥΧΩΝΕΥΣΕΙΣ

1. Η προκύπτουσα οντότητα γνωστοποιεί πληροφορίες που επιτρέπουν στους χρήστες των οικονομικών καταστάσεων να αξιολογήσουν τη φύση και την οικονομική επίδραση μιας συγχώνευσης. Συγκεκριμένα, η προκύπτουσα οντότητα θα γνωστοποιήσει τις ακόλουθες πληροφορίες:
 - (α) Το όνομα και την περιγραφή κάθε συνεννοούμενης δραστηριότητας.
 - (β) Την ημερομηνία συγχώνευσης.
 - (γ) Τους πρωταρχικούς λόγους για τη συγχώνευση, συμπεριλαμβανομένης, κατά περίπτωση, της νομικής βάσης για τη συγχώνευση.
 - (δ) Τα ποσά που αναγνωρίζονται από την ημερομηνία συγχώνευσης για κάθε κύρια κατηγορία περιουσιακών στοιχείων και υποχρεώσεων που μεταφέρθηκαν.
 - (ε) Τις προσαρμογές που έγιναν στις λογιστικές αξίες των περιουσιακών στοιχείων και υποχρεώσεων που καταγράφηκαν από κάθε συνεννοούμενη δραστηριότητα, από την ημερομηνία συγχώνευσης, για να απαλειφθεί η επίδραση των συναλλαγών μεταξύ των συνεννοούμενων δραστηριοτήτων και για να συμμορφωθούν με τις λογιστικές πολιτικές της προκύπτουσας οντότητας.
 - (στ) Την ανάλυση των καθαρών περιουσιακών στοιχείων / ιδίων κεφαλαίων, συμπεριλαμβανομένων τυχόν στοιχείων που παρουσιάζονται ξεχωριστά και τυχόν σημαντικές προσαρμογές, όπως πλεόνασμα επανεκτίμησης ή ελλείμματα, που αναγνωρίζονται σύμφωνα με τις παραγράφους 3.1.2 (β) και 3.1.2 (γ) αυτής της λογιστικής πολιτικής.
 - (ζ) Εάν η προκύπτουσα οντότητα επιλέξει να παρουσιάσει οικονομικές καταστάσεις για περιόδους πριν από την ημερομηνία συγχώνευσης, η προκύπτουσα οντότητα θα γνωστοποιήσει τις ακόλουθες πληροφορίες για κάθε συνεννοούμενη δραστηριότητα:
 - i. Κατάσταση οικονομικής θέσης στο τέλος των προηγούμενων περιόδων,
 - ii. Κατάσταση χρηματοοικονομικής επίδοσης για τις προηγούμενες περιόδους,
 - iii. Κατάσταση μεταβολών καθαρών περιουσιακών στοιχείων / ιδίων κεφαλαίων για τις προηγούμενες περιόδους,
 - iv. Κατάσταση ταμειακών ροών για τις προηγούμενες περιόδους, και
 - v. Σημειώσεις, που περιλαμβάνουν περίληψη των σημαντικών λογιστικών πολιτικών και άλλων επεξηγηματικών σημειώσεων.
 - η) Εάν, κατά την έγκριση για έκδοση των οικονομικών καταστάσεων της προκύπτουσας οντότητας, η τελευταία ημερομηνία αναφοράς οποιασδήποτε από τις συνεννοούμενες δραστηριότητες δεν προηγείται αμέσως της ημερομηνίας συγχώνευσης, η προκύπτουσα οντότητα, υπό την προϋπόθεση

- ότι δεν έχει επιλέξει να εφαρμόσει την παράγραφο 5 (1) (ζ) παραπάνω, γνωστοποιεί τα ακόλουθα:
- i. Τα ποσά εσόδων και εξόδων, καθώς και το πλεόνασμα ή το έλλειμμα κάθε συνεννοούμενης δραστηριότητας από την τελευταία ημερομηνία αναφοράς των συνεννοούμενων δραστηριοτήτων έως την ημερομηνία συγχώνευσης,
 - ii. Τα ποσά που αναφέρονται από κάθε συνεννοούμενη δραστηριότητα αμέσως πριν από την ημερομηνία συγχώνευσης για κάθε κύρια κατηγορία περιουσιακών στοιχείων και υποχρεώσεων,
 - iii. Τα ποσά που αναφέρονται από κάθε συνεννοούμενη δραστηριότητα αμέσως πριν από την ημερομηνία συγχώνευσης στα καθαρά περιουσιακά στοιχεία / ίδια κεφάλαια.
2. Η προκύπτουσα οντότητα γνωστοποιεί πληροφορίες που επιτρέπουν στους χρήστες των οικονομικών καταστάσεων να αξιολογήσουν τις οικονομικές επιπτώσεις των προσαρμογών που έχουν αναγνωριστεί κατά την τρέχουσα περίοδο αναφοράς και σχετίζονται με συγχωνεύσεις που πραγματοποιήθηκαν την περίοδο ή σε προηγούμενες περιόδους αναφοράς. Συγκεκριμένα, η προκύπτουσα οντότητα θα γνωστοποιεί τις ακόλουθες πληροφορίες:
- α) Εάν η αρχική λογιστική αποτύπωση για μια συγχώνευση είναι ελλιπής (σύμφωνα με την παράγραφο 3.1 (II) αυτής της λογιστικής πολιτικής) για συγκεκριμένα περιουσιακά στοιχεία ή υποχρεώσεις και τα ποσά που αναγνωρίζονται στις οικονομικές καταστάσεις για τη συγχώνευση έχουν καθοριστεί μόνο προσωρινά θα γνωστοποιούνται:
 - i. Οι λόγοι για τους οποίους η αρχική λογιστική αποτύπωση για τη συγχώνευση είναι ελλιπής,
 - ii. Τα περιουσιακά στοιχεία ή οι υποχρεώσεις για τα οποία η αρχική λογιστική αποτύπωση είναι ελλιπής, και
 - iii. Η φύση και το ποσό τυχόν προσαρμογών της περιόδου επιμέτρησης που αναγνωρίστηκαν κατά την περίοδο αναφοράς.
 - β) Εάν τα ποσά του οφειλόμενου φόρου παραγραφούν ως αποτέλεσμα των όρων της συγχώνευσης (βλέπε παράγραφο 3.1.1 (γ) (ii) αυτής της λογιστικής πολιτικής) θα γνωστοποιείται:
 - i. Το ποσό του οφειλόμενου φόρου που παραγράφηκε, και
 - ii. Όπου η προκύπτουσα οντότητα είναι η φορολογική αρχή, λεπτομέρειες της προσαρμογής που έγιναν στο φορολογικό εισπρακτέο.

II. ΕΞΑΓΟΡΕΣ

1. Ο αποκτών γνωστοποιεί πληροφορίες που επιτρέπουν στους χρήστες των οικονομικών καταστάσεων να αξιολογήσουν τη φύση και την οικονομική επίδραση μιας απόκτησης που πραγματοποιείται είτε:

- (α) Κατά την τρέχουσα περίοδο, ή
- (β) Μετά το τέλος της περιόδου αναφοράς, αλλά πριν εγκριθούν οι οικονομικές καταστάσεις για έκδοση.

Συγκεκριμένα, ο αποκτών θα γνωστοποιήσει τις ακόλουθες πληροφορίες:

- (α) Το όνομα και μια περιγραφή της αποκτηθείσας δραστηριότητας.
- (β) Την ημερομηνία εξαγοράς.
- (γ) Το ποσοστό συμμετοχικών δικαιωμάτων ψήφου ή ισοδύναμο που αποκτήθηκε.
- (δ) Τους πρωταρχικούς λόγους για την εξαγορά και περιγραφή του τρόπου με τον οποίο ο αποκτών απέκτησε τον έλεγχο της αποκτηθείσας οντότητας, συμπεριλαμβανομένης, κατά περίπτωση, της νομικής βάσης για την εξαγορά,
- (ε) Ποιοτική περιγραφή των παραγόντων που συνθέτουν την υπεραξία που αναγνωρίζεται, όπως αναμενόμενες συνέργειες από το συνδυασμό των δραστηριοτήτων της αποκτηθείσας οντότητας και του αποκτώντος, άυλα περιουσιακά στοιχεία που δεν πληρούν τις προϋποθέσεις για ξεχωριστή αναγνώριση ή άλλους παράγοντες,
- (στ) Τη δίκαιη αξία την ημερομηνία εξαγοράς του συνολικού ανταλλάγματος που μεταφέρθηκε και τη δίκαιη αξία κατά την ημερομηνία εξαγοράς κάθε μείζονος κατηγορίας ανταλλάγματος, όπως:
 - i. Μετρητά,
 - ii. Άλλα ενσώματα ή άυλα περιουσιακά στοιχεία, συμπεριλαμβανομένης μιας λειτουργίας ή ελεγχόμενης οντότητας του αποκτώντος,
 - iii. Υποχρεώσεις που προκύπτουν, για παράδειγμα, μια υποχρέωση για ενδεχόμενη αντιπαροχή, και
 - iv. Συμμετοχικά δικαιώματα του αποκτώντος, συμπεριλαμβανομένου του αριθμού των μέσων ή των δικαιωμάτων που εκδόθηκαν ή πρόκειται να εκδοθούν και τη μέθοδο επιμέτρησης της δίκαιης αξίας αυτών των μέσων ή δικαιωμάτων.
- (ζ) Για ρυθμίσεις ενδεχόμενης αντιπαροχής και περιουσιακά στοιχεία αποζημίωσης:
 - i. Το ποσό που αναγνωρίζεται από την ημερομηνία εξαγοράς,
 - ii. Περιγραφή του διακανονισμού και τη βάση για τον καθορισμό του ποσού της πληρωμής, και
 - iii. Μια εκτίμηση του εύρους των αποτελεσμάτων (χωρίς προεξόφληση) ή, εάν δεν μπορεί να εκτιμηθεί ένα εύρος, το γεγονός αυτό και τους λόγους για τους οποίους δεν μπορεί να εκτιμηθεί ένα εύρος. Εάν το μέγιστο ποσό

πληρωμής είναι απεριόριστο, ο αποκτών θα γνωστοποιήσει αυτό το γεγονός.

(η) Για αποκτηθέντα εισπραττόμενα:

(α) Τη δίκαιη αξία των εισπραττόμενων,

(β) Τα ακαθάριστα εισπρακτέα ποσά σύμφωνα με δεσμευτική συμφωνία, και

(γ) Τη βέλτιστη εκτίμηση, κατά την ημερομηνία εξαγοράς, των ταμειακών ροών σύμφωνα με μια δεσμευτική συμφωνία που δεν αναμένονται να εισπραχθούν.

Οι γνωστοποιήσεις θα παρέχονται ανά μείζονα κατηγορία ή εισπρακτέο, όπως δάνεια, άμεσες χρηματοδοτικές μισθώσεις και οποιαδήποτε άλλη κατηγορία εισπρακτέων.

(θ) Τα ποσά που αναγνωρίστηκαν κατά την ημερομηνία εξαγοράς για κάθε σημαντική κατηγορία περιουσιακών στοιχείων που αποκτήθηκαν και υποχρεώσεων που αναλήφθηκαν.

(ι) Για κάθε ενδεχόμενη υποχρέωση που αναγνωρίζεται σύμφωνα με την παράγραφο 4.1.1 (γ) (i) αυτής της λογιστικής πολιτικής, τις πληροφορίες που απαιτούνται στην παράγραφο 5.2 της λογιστικής πολιτικής για τις «Προβλέψεις, Ενδεχόμενες Υποχρεώσεις και Ενδεχόμενα Περιουσιακά Στοιχεία». Εάν μια ενδεχόμενη υποχρέωση δεν αναγνωρίζεται επειδή η δίκαιη αξία της δεν μπορεί να επιμετρηθεί αξιόπιστα, ο αποκτών θα γνωστοποιεί:

i. Τις πληροφορίες που απαιτούνται από την παράγραφο 5.3 της λογιστικής πολιτικής για «Προβλέψεις, Ενδεχόμενες Υποχρεώσεις και Ενδεχόμενα Περιουσιακά Στοιχεία», και

ii. Τους λόγους για τους οποίους η υποχρέωση δεν μπορεί να επιμετρηθεί αξιόπιστα.

(ια) Το συνολικό ποσό της υπεραξίας που αναμένεται να αφαιρεθεί για φορολογικούς σκοπούς.

(ιβ) Για συναλλαγές που αναγνωρίζονται ξεχωριστά από την απόκτηση περιουσιακών στοιχείων και την ανάληψη υποχρεώσεων κατά την εξαγορά:

i. Περιγραφή κάθε συναλλαγής,

ii. Πώς ο αποκτών λογιστικοποίησε κάθε συναλλαγή,

iii. Τα ποσά που αναγνωρίστηκαν για κάθε συναλλαγή και το οικονομικό στοιχείο στις οικονομικές καταστάσεις όπου αναγνωρίζεται κάθε ποσό, και

iv. Εάν η συναλλαγή αποτελεί στην ουσία τον διακανονισμό μιας προϋπάρχουσας σχέσης, τη μέθοδο που χρησιμοποιείται για τον προσδιορισμό του ποσού διακανονισμού.

(ιγ) Η γνωστοποίηση των ξεχωριστά αναγνωρισμένων συναλλαγών που απαιτούνται από το (ιβ) θα περιλαμβάνει το ποσό των δαπανών που

σχετίζονται με την εξαγορά και ξεχωριστά το ποσό των δαπανών που αναγνωρίζεται ως έξοδο και το στοιχείο ή τα στοιχεία, στην κατάσταση χρηματοοικονομικής επίδοσης, όπου αναγνωρίζεται αυτό το έξοδο. Θα γνωστοποιείται επίσης το ποσό τυχόν εξόδων έκδοσης τίτλων που δεν αναγνωρίζονται ως έξοδα και ο τρόπος αναγνώρισης τους.

(ιδ) Σε μια εξαγορά στην οποία μια ζημία αναγνωρίζεται σε πλεόνασμα ή έλλειμμα:

- i. Το ποσό της ζημίας που αναγνωρίζεται σύμφωνα με την παράγραφο 4.1.2 (β) και το στοιχείο στην κατάσταση χρηματοοικονομικής επίδοσης όπου αναγνωρίζεται η ζημία, και
- ii. Περιγραφή των λόγων για τους οποίους η συναλλαγή είχε ως αποτέλεσμα ζημιά.

(ιε) Σε αγορά ευκαιρίας:

- i. Το ποσό οποιουδήποτε κέρδους αναγνωρίζεται και το στοιχείο στην κατάσταση χρηματοοικονομικής επίδοσης όπου αναγνωρίζεται το κέρδος, και
- ii. Μια περιγραφή των λόγων για τους οποίους η συναλλαγή είχε ως αποτέλεσμα κέρδος.

(ιστ) Για κάθε εξαγορά στην οποία ο αποκτών κατέχει λιγότερο από το 100% των ποσοτικοποιήσιμων ιδιοκτησιακών δικαιωμάτων ή ισοδύναμο στην αποκτειθήσα οντότητα κατά την ημερομηνία εξαγοράς, το ποσό της μη ελεγχόμενης συμμετοχής στην αποκτηθείσα οντότητα που αναγνωρίστηκε κατά την ημερομηνία εξαγοράς και τη βάση επιμέτρησης του,

(ιζ) Σε μια εξαγορά που ολοκληρώνεται σε στάδια:

- i. Τη δίκαιη αξία κατά την ημερομηνία εξαγοράς των συμμετοχικών δικαιωμάτων που κατείχε ο αποκτών στον αποκτώμενο αμέσως πριν από την ημερομηνία εξαγοράς, και
- ii. Το ποσό οποιουδήποτε κέρδους ή ζημίας αναγνωρίζεται ως αποτέλεσμα της αναπροσαρμογής στη δίκαιη αξία των συμμετοχικών δικαιωμάτων που κατείχε ο αποκτών στον αποκτώμενο, πριν από την εξαγορά και το στοιχείο στην κατάσταση χρηματοοικονομικής επίδοσης στην οποία αναγνωρίζεται το κέρδος ή η ζημία.

(ιη) Τις ακόλουθες πληροφορίες:

- i. Τα ποσά εσόδων και εξόδων, καθώς και το πλεόνασμα ή το έλλειμμα της αποκτηθείσας επιχείρησης από την ημερομηνία της εξαγοράς, τα οποία περιλαμβάνονται στην ενοποιημένη κατάσταση χρηματοοικονομικής επίδοσης για την περίοδο αναφοράς, και
- ii. Τα έσοδα και τα έξοδα, καθώς και το πλεόνασμα ή έλλειμμα της συνδυασμένης οντότητας για την τρέχουσα περίοδο αναφοράς, ως αν η

ημερομηνία εξαγοράς για όλες τις εξαγορές που πραγματοποιήθηκαν κατά τη διάρκεια του έτους να ήταν στην αρχή της ετήσιας περιόδου αναφοράς.

2. Ο αγοραστής γνωστοποιεί πληροφορίες που επιτρέπουν στους χρήστες των οικονομικών του καταστάσεων να αξιολογήσουν τις οικονομικές επιπτώσεις των προσαρμογών που αναγνωρίστηκαν στην τρέχουσα περίοδο αναφοράς και οι οποίες σχετίζονται με εξαγορές που πραγματοποιήθηκαν κατά την περίοδο ή προηγούμενες περιόδους αναφοράς. Συγκεκριμένα, η προκύπτουσα οντότητα θα γνωστοποιεί τις ακόλουθες πληροφορίες για κάθε σημαντική εξαγορά ή συνολικά για ατομικά επουσιώδεις εξαγορές που όμως είναι σημαντικές συλλογικά:

(α) Εάν η αρχική λογιστική αποτύπωση μιας εξαγοράς είναι ελλιπής (όπως αναφέρεται στην παράγραφο 4.1(II) σε αυτή τη λογιστική πολιτική) για συγκεκριμένα περιουσιακά στοιχεία, υποχρεώσεις, μη ελεγχόμενες συμμετοχές ή στοιχεία ανταλλάγματος και τα ποσά που αναγνωρίζονται στις οικονομικές καταστάσεις για την απόκτηση έχουν προσδιοριστεί μόνο προσωρινά:

- i. Τους λόγους για τους οποίους η αρχική λογιστική αποτύπωση για την εξαγορά είναι ελλιπής,
- ii. Τα περιουσιακά στοιχεία, τις υποχρεώσεις, τα ποσοτικοποιησιμα ιδιοκτησιακά δικαιώματα (ή ισοδύναμα) ή τα στοιχεία ανταλλάγματος για τα οποία η αρχική λογιστική αποτύπωση είναι ελλιπής, και
- iii. Τη φύση και το ποσό τυχόν προσαρμογών της περιόδου επιμέτρησης που αναγνωρίστηκαν κατά την περίοδο αναφοράς.

(β) Για κάθε περίοδο αναφοράς, μετά την ημερομηνία εξαγοράς και μέχρις ότου η οικονομική οντότητα συλλέξει, πωλήσει ή χάσει με άλλο τρόπο το δικαίωμα σε ενδεχόμενο περιουσιακό στοιχείο αντιπαροχής ή έως ότου η οικονομική οντότητα διευθετήσει μια ενδεχόμενη υποχρέωση αντιπαροχής ή η υποχρέωση ακυρωθεί ή λήξει:

- i. Τυχόν αλλαγές στα αναγνωρισμένα ποσά, συμπεριλαμβανομένων τυχόν διαφορών που προκύπτουν κατά τον διακανονισμό,
- ii. Τυχόν αλλαγές στο εύρος των αποτελεσμάτων (χωρίς προεξόφληση) και τους λόγους αυτών των αλλαγών, και
- iii. Τις τεχνικές αποτίμησης και τις βασικές παραμέτρους του μοντέλου που χρησιμοποιούνται για τη μέτρηση ενδεχόμενης αντιπαροχής.

(γ) Για ενδεχόμενες υποχρεώσεις που αναγνωρίζονται σε μια εξαγορά, ο αποκτών θα γνωστοποιεί τις πληροφορίες που απαιτούνται από τις παραγράφους 5.1 και 5.2 της λογιστικής πολιτικής για «Προβλέψεις, Ενδεχόμενες Υποχρεώσεις και Ενδεχόμενα Στοιχεία» για κάθε κατηγορία προβλέψεων.

(δ) Συμφιλίωση της λογιστικής αξίας της υπεραξίας στην αρχή και στο τέλος της περιόδου αναφοράς που να δείχνει ξεχωριστά:

- I. Το ακαθάριστο ποσό και τις συσσωρευμένες ζημίες απομείωσης στην αρχή της περιόδου αναφοράς,
 - II. Πρόσθετη υπεραξία που αναγνωρίστηκε κατά την περίοδο αναφοράς,
 - III. Προσαρμογές που προέκυψαν από την επακόλουθη αναγνώριση ποσών κατά την περίοδο αναφοράς, σύμφωνα με τη σχετική λογιστική πολιτική που αφορά τους φόρους εισοδήματος,
 - IV. Η υπεραξία που διαγράφηκε κατά την περίοδο αναφοράς,
 - V. Ζημίες απομείωσης που αναγνωρίστηκαν, κατά την περίοδο αναφοράς, σύμφωνα με τη λογιστική πολιτική Απομείωσης,
 - VI. Καθαρές συναλλαγματικές διαφορές που προκύπτουν, κατά την περίοδο αναφοράς, σύμφωνα με τη λογιστική πολιτική για τις «Επιπτώσεις των μεταβολών στις συναλλαγματικές ισοτιμίες»,
 - VII. Τυχόν άλλες αλλαγές στη λογιστική αξία κατά την περίοδο αναφοράς,
 - VIII. Το ακαθάριστο ποσό και τις συσσωρευμένες ζημίες απομείωσης στο τέλος της περιόδου αναφοράς.
- (ε) Το ποσό και μια εξήγηση για τυχόν κέρδος ή ζημία που αναγνωρίστηκε στην τρέχουσα περίοδο αναφοράς και που:
- I. Αφορά τα αναγνωρίσιμα περιουσιακά στοιχεία που αποκτήθηκαν ή τις υποχρεώσεις που αναλήφθηκαν σε μια εξαγορά που πραγματοποιήθηκε κατά την τρέχουσα ή προηγούμενη περίοδο αναφοράς **και**
 - II. Έχει τέτοιο μέγεθος, φύση ή επίπτωση που η γνωστοποίηση του είναι σχετική για την κατανόηση των οικονομικών καταστάσεων της συνδυασμένης οντότητας.
- (στ) Εάν τα ποσά του οφειλόμενου φόρου παραγραφούν ως αποτέλεσμα των όρων της εξαγοράς (βλέπε παράγραφο 4.1.1 (γ) (ii) αυτής της λογιστικής πολιτικής):
- I. Το ποσό του οφειλόμενου φόρου που παραγράφηκε, και
 - II. Όπου ο αποκτών είναι η φορολογική αρχή, λεπτομέρειες της προσαρμογής που πραγματοποιήθηκε στο φορολογικό εισπρακτέο.

6. ΜΕΤΑΒΑΤΙΚΕΣ ΔΙΑΤΑΞΕΙΣ

Δεν παρέχονται μεταβατικές εξαιρέσεις κατά την υιοθέτηση του ΔΛΠΔΤ 40 «Συνδυασμοί δημόσιου τομέα».

7. ΗΜΕΡΟΜΗΝΙΑ ΕΝΑΡΞΗΣ ΙΣΧΥΟΣ

Η παρούσα λογιστική πολιτική θα ισχύει για τις ετήσιες οικονομικές καταστάσεις που καλύπτουν περιόδους που ξεκινούν την ή μετά την 1^η Ιανουαρίου 2024.

8. ΠΑΡΑΠΟΜΠΕΣ

Αυτή η λογιστική πολιτική βασίζεται στα ακόλουθα πρότυπα ΔΛΠΔΤ:

ΔΛΠΔΤ 33 Πρώτη εφαρμογή των ΔΛΠΔΤ στη βάση των δεδουλευμένων

ΔΛΠΔΤ 40 Συνδυασμοί Δημόσιου Τομέα

9. ΠΑΡΑΡΤΗΜΑΤΑ

ΠΑΡΑΡΤΗΜΑ 1: ΠΑΡΑΔΕΙΓΜΑΤΑ

1. Αναδιοργάνωση της τοπικής αυτοδιοίκησης συνδυάζοντας δήμους σε μια νέα νομική οντότητα

Ένας νέος δήμος δημιουργείται συνδυάζοντας όλες τις λειτουργίες δύο υπάρχοντων δήμων σε μια νέα νομική οντότητα.



Σε αυτό το παράδειγμα, προκύπτει ένας συνδυασμός δημόσιου τομέα στον οποίο ο Δήμος Γ σχηματίζεται για να συνδυάσει τις λειτουργίες (και τα σχετικά περιουσιακά στοιχεία, υποχρεώσεις και στοιχεία των καθαρών περιουσιακών στοιχείων / ιδίων κεφαλαίων) του Δήμου Α και της Πόλης Β. Πριν από το συνδυασμό, ο Δήμος Α και η Πόλη Β δεν βρίσκονται υπό κοινό έλεγχο. Ο συνδυασμός επιβάλλεται από την επαρχιακή κυβέρνηση (τρίτο μέρος) μέσω νομοθεσίας. Η επαρχιακή κυβέρνηση έχει τη νομική εξουσία να κατευθύνει τις δύο οντότητες να συνενωθούν, μέσω νομοθεσίας, παρόλο που δεν τις ελέγχει.

(α) Η νομοθεσία που δημιουργεί το Δήμο Γ προβλέπει τη δημιουργία ενός νέου διοικητικού φορέα που δε συνδέεται με το Δήμο Α ή την Πόλη Β. Ο Δήμος Α και η Πόλη Β δεν έχουν κανένα ρόλο στον καθορισμό των όρων του συνδυασμού. Μετά τον συνδυασμό, ο Δήμος Α και η Πόλη Β παύουν να υφίστανται.

- ❖ Η δημιουργία του Δήμου Γ είναι ένας συνδυασμός δημόσιου τομέα. Για να προσδιοριστεί εάν ο συνδυασμός θα πρέπει να ταξινομηθεί ως συγχώνευση ή εξαγορά, το πρώτο ερώτημα που πρέπει να εξεταστεί είναι κατά πόσο ένα από τα μέρη του συνδυασμού **έχει αποκτήσει τον έλεγχο των δραστηριοτήτων** ως αποτέλεσμα του συνδυασμού.

Ο Δήμος Γ έχει ένα νεοσυσταθέν διοικητικό όργανο, που δεν σχετίζεται με τα διοικητικά όργανα του Δήμου Α και της Πόλης Β. Ούτε ο Δήμος Α, ούτε η Πόλη Β έχουν εξουσία επί του Δήμου Γ ή έκθεση ή δικαιώματα σε κυμαινόμενα οφέλη από οποιαδήποτε συμμετοχή στο Δήμο Γ.

Ούτε ο Δήμος Α, ούτε η Πόλη Β έχουν αποκτήσει τον έλεγχο του Δήμου Γ ως αποτέλεσμα του συνδυασμού δημόσιου τομέα. Κατά συνέπεια, ο συνδυασμός ταξινομείται ως συγχώνευση.

(β) Η νομοθεσία που δημιουργεί το Δήμο Γ προβλέπει ότι το διοικητικό όργανο του Δήμου Α θα γίνει το διοικητικό όργανο του Δήμου Γ.

❖ Αυτό υποδηλώνει ότι ως μέρος του συνδυασμού δημόσιου τομέα που δημιουργεί το Δήμο Γ, ο Δήμος Α αποκτά τον έλεγχο των δραστηριοτήτων της Πόλης Β. Ωστόσο, η εκτίμηση του κατά πόσον ο Δήμος Α αποκτά τον έλεγχο βασίζεται στην οικονομική ουσία του συνδυασμού και όχι στη νομική του μορφή. Κατά τη σύνταξη των πρώτων οικονομικών του καταστάσεων, ο Δήμος Γ λαμβάνει υπόψη την παράγραφο 2.2 αυτής της λογιστικής πολιτικής. Σε αυτό το παράδειγμα θεωρείται ότι η νομοθεσία που προβλέπει ότι το διοικητικό όργανο του Δήμου Α θα καταστεί το διοικητικό όργανο του Δήμου Γ έχει ως αποτέλεσμα ο Δήμος Α να αποκτήσει:

- I. Εξουσία επί των δραστηριοτήτων της πόλης Β,
- II. Έκθεση ή δικαιώματα σε κυμαινόμενα οφέλη από τη συμμετοχή του σε αυτές τις δραστηριότητες, και
- III. Την ικανότητα να χρησιμοποιεί τη εξουσία του σε αυτές τις δραστηριότητες για να επηρεάσει τη φύση ή το ποσό των οφελών από τη συμμετοχή του σε αυτές τις δραστηριότητες.

Ο Δήμος Γ καταλήγει στο συμπέρασμα ότι, ως αποτέλεσμα του συνδυασμού του δημόσιου τομέα, ο Δήμος Α έχει αποκτήσει τον έλεγχο της Πόλης Β. Ο Δήμος Γ εξετάζει την παράγραφο 2.2 αυτής της λογιστικής πολιτικής για να προσδιορίσει εάν η οικονομική ουσία του συνδυασμού είναι αυτή μιας συγχώνευσης.

Εξετάζοντας την **οικονομική ουσία** του συνδυασμού δημόσιου τομέα, ο Δήμος Γ σημειώνει ότι ο συνδυασμός δεν οδηγεί σε σχέση ελέγχουσας / ελεγχόμενης οντότητας μεταξύ Δήμου Α και Πόλης Β. Αυτό συνάδει τόσο με συγχώνευση όσο και με εξαγορά. Ο Δήμος Γ σημειώνει επίσης ότι ο Δήμος Α αποκτά πρόσβαση σε οικονομικά οφέλη ή προσφερόμενες υπηρεσίες παρόμοια με εκείνα που θα μπορούσαν να αποκτηθούν με από κοινού συμφωνία. Αυτό μπορεί να υποδηλώνει ότι η οικονομική ουσία του συνδυασμού είναι αυτή μιας εξαγοράς, αλλά δεν οδηγεί σε κάποιο συμπέρασμα.

Κατά την εξέταση των δεικτών που σχετίζονται με την **αντιπαροχή**, ο Δήμος Γ σημειώνει ότι ο συνδυασμός δημόσιου τομέα δεν περιλαμβάνει την πληρωμή ανταλλάγματος, διότι δεν υπάρχει συμβαλλόμενο μέρος με δικαίωμα επί των καθαρών περιουσιακών στοιχείων της Πόλης Β (δηλαδή δεν υπάρχουν πρώην ιδιοκτήτες της Πόλης Β με ποσοτικοποιήσιμα ιδιοκτησιακά δικαιώματα). Αυτό

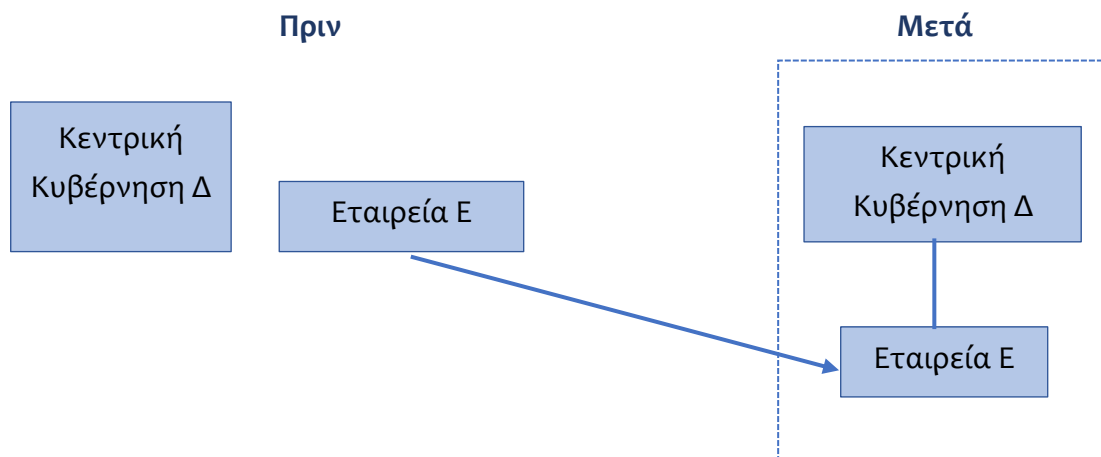
υποδηλώνει ότι η οικονομική ουσία του συνδυασμού είναι αυτή μιας συγχώνευσης.

Εξετάζοντας τους δείκτες που σχετίζονται με τη **διαδικασία λήψης αποφάσεων**, ο Δήμος Γ σημειώνει ότι ο συνδυασμός δημόσιου τομέα επιβλήθηκε από την επαρχιακή κυβέρνηση (τρίτο μέρος) και ότι ο Δήμος Α και η Πόλη Β δεν είχαν κανένα ρόλο στον καθορισμό των όρων του συνδυασμού. Αυτό μπορεί να υποδηλώνει ότι η οικονομική ουσία του συνδυασμού είναι αυτή μιας συγχώνευσης.

Λαμβάνοντας υπόψη αυτούς τους παράγοντες, ο Δήμος Γ θεωρεί ότι ο συνδυασμός του δημόσιου τομέα πρέπει να ταξινομηθεί ως συγχώνευση. Καταλήγοντας σε αυτήν την απόφαση, ο Δήμος Γ θεωρεί την απουσία αντιπαροχής, διότι δεν υπάρχει συμβαλλόμενο μέρος με δικαίωμα επί των καθαρών περιουσιακών στοιχείων μιας δραστηριότητας, ως το σημαντικότερο παράγοντα για τον προσδιορισμό της οικονομικής ουσίας του συνδυασμού.

2. Εθνικοποίηση οντότητας του ιδιωτικού τομέα – διάσωση (“bailout”)

Φορέας του ιδιωτικού τομέα εθνικοποιείται από οντότητα του δημόσιου τομέα μέσω διάσωσης (“bail out”).



Σε αυτό το παράδειγμα, η Κεντρική Κυβέρνηση Δ εθνικοποιεί την Εταιρεία Ε μέσω νομοθεσίας ως αποτέλεσμα διάσωσης (“bail out”). Πριν από την εθνικοποίηση, η εταιρεία Ε βρισκόταν σε οικονομική δυσχέρεια. Η Κεντρική Κυβέρνηση Δ δεν αποδίδει κανένα τίμημα στους μετόχους της Εταιρείας Ε, αλλά αναλαμβάνει τις καθарές υποχρεώσεις της εταιρείας Ε. Μετά την αγορά, η Εταιρεία Ε διευθύνεται ως αυτόνομη οντότητα.

- ❖ Η εθνικοποίηση της εταιρείας Ε είναι ένας συνδυασμός δημόσιου τομέα. Για να προσδιοριστεί εάν αυτός θα πρέπει να χαρακτηριστεί ως συγχώνευση ή εξαγορά,

το πρώτο ερώτημα που εξετάζει η Κεντρική Κυβέρνηση Δ είναι αν έχει αποκτήσει τον έλεγχο των δραστηριοτήτων ως αποτέλεσμα του συνδυασμού. Σε αυτό το παράδειγμα, η Κεντρική Κυβέρνηση Δ αποκτά:

- i. Εξουσία στην Εταιρεία Ε,
- ii. Έκθεση ή δικαιώματα σε κυμαινόμενα οφέλη από τη συμμετοχή της με την Εταιρεία Ε,
- iii. Την ικανότητα χρήσης εξουσίας της έναντι της εταιρείας Ε για να επηρεάσει τη φύση ή το ποσό των οφελών από τη συμμετοχή της με την εταιρεία Ε.

Η Κεντρική κυβέρνηση Δ καταλήγει στο συμπέρασμα ότι, ως αποτέλεσμα του συνδυασμού του δημόσιου τομέα, έχει αποκτήσει τον έλεγχο της εταιρείας Ε. Η Κεντρική κυβέρνηση Δ λαμβάνει υπόψη τις οδηγίες στην παράγραφο 2.2 αυτής της λογιστικής πολιτικής για τον προσδιορισμό του κατά πόσον η οικονομική ουσία του συνδυασμού είναι αυτή μιας συγχώνευσης.

Κατά την εξέταση της **οικονομικής ουσίας** του συνδυασμού δημόσιου τομέα, η Κεντρική Κυβέρνηση Δ σημειώνει ότι ο συνδυασμός έχει ως αποτέλεσμα τη δημιουργία σχέσης ελέγχουσας / ελεγχόμενης οντότητας μεταξύ της Κεντρικής Κυβέρνησης Δ και της Εταιρείας Ε. Αυτό δεν συμβαδίζει με την οικονομική ουσία μιας συγχώνευσης. Η Κεντρική Κυβέρνηση Δ σημειώνει επίσης ότι, αναλαμβάνοντας τις καθαρές υποχρεώσεις της Εταιρείας Ε, ο συνδυασμός έχει εμπορική ουσία, η οποία υποδηλώνει μια εξαγορά.

Κατά την εξέταση των δεικτών που σχετίζονται με την **αντιπαροχή**, η Κεντρική Κυβέρνηση Δ σημειώνει ότι ο συνδυασμός δημόσιου τομέα δεν περιλαμβάνει την πληρωμή ανταλλάγματος που αποσκοπεί στην αποζημίωση του πωλητή για την παραίτηση από το δικαίωμά του στα καθαρά περιουσιακά στοιχεία μιας δραστηριότητας. Ωστόσο, η Εταιρεία Ε έχει καθαρές υποχρεώσεις τις οποίες αναλαμβάνει η Κεντρική Κυβέρνηση Δ ως μέρος της αποζημίωσης. Η απουσία αντιπαροχής αντικατοπτρίζει τη δίκαιη αξία της Εταιρείας Ε και δεν υποδηλώνει ότι η οικονομική ουσία του συνδυασμού είναι αυτή μιας συγχώνευσης. Η Κεντρική Κυβέρνηση Δ καταλήγει στο συμπέρασμα ότι οι δείκτες που σχετίζονται με την αντιπαροχή δεν υποδεικνύουν ότι η οικονομική ουσία του συνδυασμού είναι αυτή της συγχώνευσης.

Κατά την εξέταση των δεικτών που σχετίζονται με τη **διαδικασία λήψης αποφάσεων**, η Κεντρική Κυβέρνηση Δ σημειώνει ότι η Εταιρεία Ε δεν ενεργεί εθελοντικά. Το γεγονός ότι η Κεντρική Κυβέρνηση Δ (συμβαλλόμενο μέρος του συνδυασμού) είναι σε θέση να επιβάλει το συνδυασμό δημόσιου τομέα στην Εταιρεία Ε παρέχει αποδεικτικά στοιχεία ότι η οικονομική ουσία του συνδυασμού είναι αυτή μιας εξαγοράς.

Λαμβάνοντας υπόψη αυτούς τους παράγοντες, η Κεντρική Κυβέρνηση Δ καταλήγει στο συμπέρασμα ότι δεν υπάρχει ένδειξη ότι η οικονομική ουσία του συνδυασμού είναι αυτή μιας συγχώνευσης και ως εκ τούτου, ο συνδυασμός του δημόσιου τομέα πρέπει να χαρακτηριστεί ως εξαγορά.