



Άρθρο του ΓΕΩΡΓΙΟΥ ΚΟΝΤΟΥ*

Έσοδα και διαδικασία αναγνώρισής τους⁽¹⁾

(Συνέχεια από το προηγούμενο τεύχος και τέλος)

Τα 5 βήματα για την αναγνώριση των εσόδων (The 5 step model for revenue recognition)

Η όλη λογική που ακολουθεί το πρότυπο για την αναγνώριση των εσόδων στηρίζεται αποκλειστικά στην ύπαρξη συμβολαίων (contract based), γραπτών ή προφορικών, μεταξύ μιας επιχείρησης και των πελατών της. Κατά το πρότυπο (IFRS 15, Appendix A), ως συμβόλαιο ορίζεται κάθε συμφωνία δύο ή περισσότερων μερών που παράγει εκτελεστά από τον νόμο δικαιώματα και υποχρεώσεις. Η αναγνώριση ενός εσόδου αποτελεί συνέπεια της μεταφοράς αγαθών ή υπηρεσιών σε πελάτες, σε ποσό που αποτυπώνει την αμοιβή που δικαιούται η επιχείρηση σε αντάλλαγμα για την παροχή των συγκεκριμένων αγαθών ή υπηρεσιών.

ΠΑΡΑΤΗΡΗΣΗ

Τα μερίσματα, παρότι ανήκουν στα έσοδα-revenues, δεν αποτελούν αντικείμενο του προτύπου, καθώς η αναγνώριση του σχετικού εσόδου δεν σχετίζεται με την ύπαρξη συμβολαίου με πελάτες. Σύμφωνα με το άρθρο 117, παράγρ. 1ε, του ν. 4548/2018, το σχετικό δικαίωμα αναγνωρίζεται την ημερομηνία που η γενική συνέλευση των μετόχων αποφασίζει για τη διάθεση των ετήσιων κερδών.

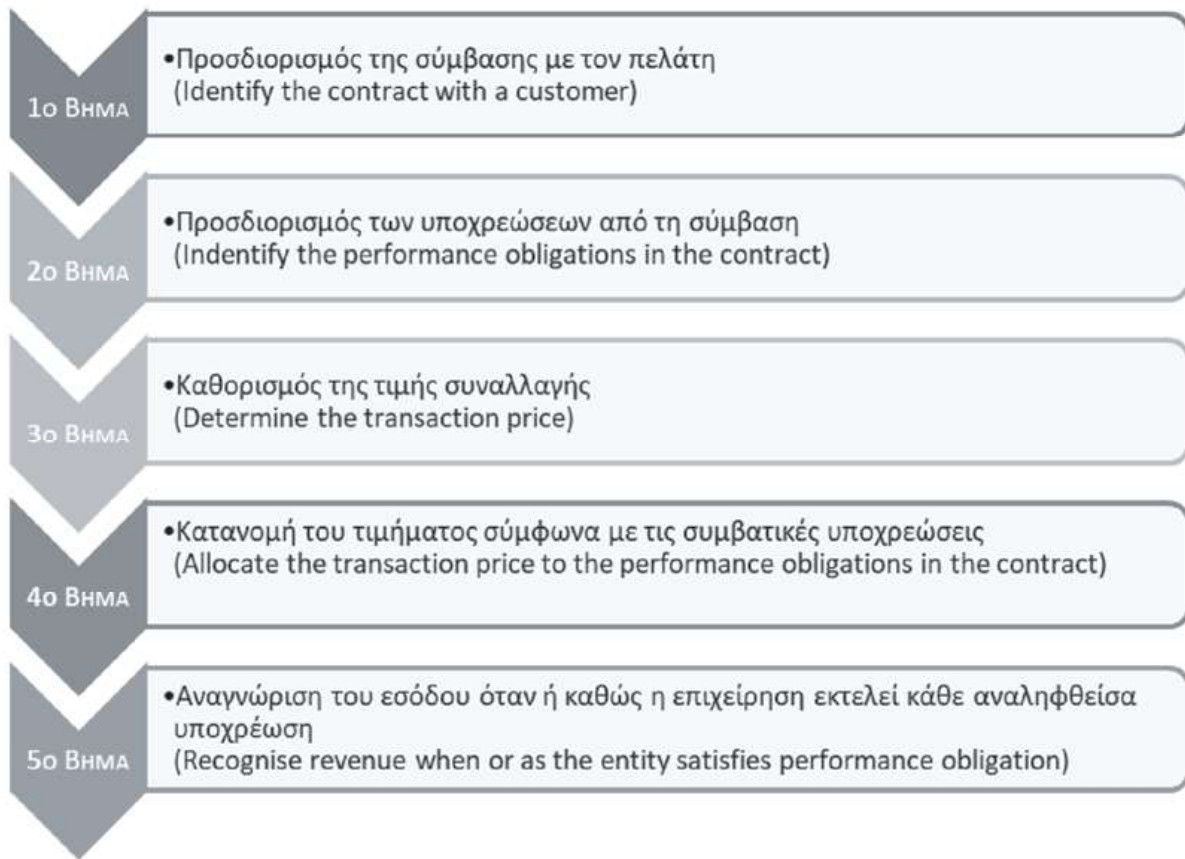
Προκειμένου το IASB να βοηθήσει τις επιχειρήσεις στο έργο αναγνώρισης των εσόδων, κατέγραψε τα ακόλουθα πέντε βήματα που πρέπει να ακολουθήσουν προς τον σκοπό αυτό.

(*) Ο κ. Γεώργιος Κόντος υπήρξε από το 2001 έως το 2016 επιστημονικός συνεργάτης του Πανεπιστημίου Πειραιώς. Διετέλεσε κατά το έτος 2013 Πρόεδρος του ΔΣ του Ταχυδρομικού Ταμιευτηρίου και από το 1996 έως το 2011 Σύμβουλος Διοίκησης και Διευθυντής Οικονομικών Υπηρεσιών της Alpha Bank.

(1) Το παρόν άρθρο αποτελεί απόσπασμα από το βιβλίο του Γεώργιου Κόντου «Χρηματοοικονομική Λογιστική» (σύμφωνα με τα Διεθνή και τα Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα) που μόλις κυκλοφόρησε σε 2η έκδοση από τις εκδόσεις Διπλογραφία.

**ΠΡΟΜΗΘΕΥΤΕΙΤΕ ΤΟΥΣ ΚΩΔΙΚΕΣ
ΤΟΥ ΕΚΔΟΤΙΚΟΥ ΟΙΚΟΥ «ΤΟΤΣΗ»**

ΑΝΑΝΕΩΣΤΕ ΤΗ ΣΥΝΔΡΟΜΗ ΣΑΣ ΣΤΟ ΠΕΡΙΟΔΙΚΟ «ΛΟΓΙΣΤΗΣ»



1ο ΒΗΜΑ Προσδιορισμός της σύμβασης με τον πελάτη

Η επιτυχής ολοκλήρωση του βήματος αυτού προϋποθέτει ότι:

- α) Τα συμβαλλόμενα μέρη έχουν εγκρίνει τη σύμβαση γραπτά ή προφορικά ή σύμφωνα με άλλες συνήθεις επιχειρηματικές πρακτικές και έχουν δεσμευτεί να εκτελέσουν τις σχετικές υποχρεώσεις
- β) τα δικαιώματα κάθε συμβαλλόμενου μέρους μπορούν να προσδιοριστούν
- γ) οι όροι πληρωμής είναι σαφώς προσδιορισμένοι
- δ) το συμβόλαιο έχει εμπορικής φύσεως περιεχόμενο, και
- ε) είναι πιθανό ότι το τίμημα από την πώληση των αγαθών ή την παροχή των υπηρεσιών θα εισπραχθεί.

Όσον αφορά το θέμα της εισπραξιμότητας του τιμήματος, σημειώνουμε τα εξής:

- Αν προτού γίνει η αναγνώριση του εσόδου κριθεί ότι ο πελάτης είναι σε αδυναμία εκπλήρωσης του συνόλου των συμβατικών του υποχρεώσεων, τότε το τίμημα πρέπει να μειωθεί ανάλογα.
- Αν, αντίθετα, μετά την αναγνώριση του συνόλου του εσόδου κριθεί ότι ο πελάτης, στον οποίο για μέρος ή το σύνολο του τιμήματος έχει χορηγηθεί πίστωση, βρίσκεται σε αδυναμία ή εμφανίζει απροθυμία εκπλήρωσης των συμβατικών του υποχρεώσεων, τότε κάνουμε λόγο για την πρόκληση ζημιών από την ανάληψη πιστωτικού κινδύνου, θέμα το οποίο αναπτύσσουμε στην παράγρ. 11.4.

2ο ΒΗΜΑ Προσδιορισμός των υποχρεώσεων από τη σύμβαση

Στο στάδιο αυτό οι οικονομικές μονάδες οφείλουν να διακρίνουν το κατά πόσο υποσχέθηκαν να παραδώσουν:

- αγαθά ή υπηρεσίες που είναι διακριτές (distinct) ή
- μια ακολουθία διακριτών αγαθών ή υπηρεσιών που πληρούν συγκεκριμένες προϋποθέσεις.

Η διαδικασία επακριβούς προσδιορισμού των υποχρεώσεων που έχει αναλάβει η οικονομική μονάδα αποτελεί το μέτρο, το κριτήριο, με βάση το οποίο η οντότητα θα προβεί στην αναγνώριση των αντίστοιχων εσόδων. Είναι, έτσι, κρίσιμο στην όλη διαδικασία να ορίσουμε το τι ακριβώς εννοούμε όταν κάνουμε λόγο για διακριτά αγαθά ή υπηρεσίες.

Ένα αγαθό ή μια υπηρεσία θεωρούνται, σύμφωνα με το IFRS 15, παράγρ. 27, ως διακριτά, ως ξεχωριστά και ανεξάρτητα αν ικανοποιούνται ταυτόχρονα οι ακόλουθες δύο προϋποθέσεις:

α) Ο πελάτης μπορεί να αποκομίσει όφελος από αυτό καθ' εαυτό το αγαθό ή την υπηρεσία ή σε συνδυασμό με άλλους πόρους που είναι άμεσα διαθέσιμοι στον πελάτη, και

β) Η υποχρέωση που ανέλαβε η οικονομική μονάδα απέναντι στον πελάτη για την παροχή του αγαθού ή της υπηρεσίας μπορεί να διακριθεί από άλλες υποχρεώσεις που περιλαμβάνονται στο συμβόλαιο.

Η διάκριση σε διακριτά ή μη διακριτά αγαθά και υπηρεσίες έχει μεγάλη σημασία κατά τη διαδικασία αναγνώρισης, καθώς αποτρέπει την πρόωρη αναγνώριση εσόδων στις περιπτώσεις που γίνονται σταδιακές παραδόσεις αγαθών και υπηρεσιών, οι οποίες όμως πραγματοποιούνται για την επίτευξη κάποιου ευρύτερου σκοπού που περιλαμβάνει μια ενότητα από αγαθά και υπηρεσίες μαζί, χάρη των οποίων υπογράφηκε το συμβόλαιο.

ΠΑΡΑΔΕΙΓΜΑ 1

Πρώτη επιλογή

Η Πλαίσιο ΑΕ συμφωνεί με την Alpha Bank να προμηθεύσει/παράσχει τα παρακάτω:

1) 1.000 laptops Lenovo ThinkPad X 390 τον Απρίλιο του 2021. Θα τα χρησιμοποιήσει ως τον Αύγουστο του 2021, εγκαθιστώντας το υπάρχον λειτουργικό σύστημα.

2) Εγκατάσταση νέου λειτουργικού συστήματος στα laptops τον Αύγουστο του 2021.

3) Παροχή υπηρεσιών υποστήριξης για την περίοδο Σεπτεμβρίου 2021 – Αυγούστου 2023.

Εξάγονται τα παρακάτω συμπεράσματα:

α) Τα laptops είναι λειτουργικά για την Alpha Bank ήδη από τον Απρίλιο, αλλιώς δεν θα αποδεχόταν την παράδοσή τους 4 μήνες πριν την εγκατάσταση του νέου λογισμικού. Η Πλαίσιο ΑΕ θα αναγνωρίσει άπαξ το αναλογούν έσοδο κατά τη μεταβίβαση των laptops. Είναι μια υποχρέωση που είναι διακριτή και διακριτά αναφερόμενη στη σύμβαση.

β) Θα αναγνωρίσει άπαξ το αναλογούν έσοδο κατά την εγκατάσταση του λογισμικού τον Αύγουστο. Είναι, επίσης, μια υποχρέωση που είναι διακριτή και διακριτά αναφερόμενη στη σύμβαση.

γ) Θα αναγνωρίζει σταδιακά το έσοδο από παροχή υπηρεσιών που αφορά την περίοδο Σεπτεμβρίου 2021 – Αυγούστου 2023. Είναι και αυτή μια υποχρέωση που είναι διακριτή και διακριτά αναφερόμενη στη σύμβαση.

Δεύτερη επιλογή

Η Πλαίσιο ΑΕ συμφωνεί με την Alpha Bank να προμηθεύσει/παράσχει τα παρακάτω:

1) 1.000 laptops Lenovo ThinkPad X 390 τον Απρίλιο του 2021. Τα laptops είναι μη λειτουργικά για την Alpha Bank μέχρι να εγκατασταθεί το λειτουργικό σύστημα. Αποδέχεται την πρόωμη μεταβίβαση, διευκολύνοντας την Πλαίσιο ΑΕ, η οποία έχει προσωρινή στενότητα αποθηκευτικού χώρου, διαπραγματευόμενη (η Alpha Bank) ένα χαμηλότερο τίμημα.

2) Εγκατάσταση του λειτουργικού συστήματος στα laptops τον Αύγουστο του 2021.

3) Παροχή υπηρεσιών υποστήριξης για την περίοδο Σεπτεμβρίου 2021 – Αυγούστου 2023.

Εξάγονται τα παρακάτω συμπεράσματα:

α) Η Πλαίσιο ΑΕ θα αναγνωρίσει άπαξ το αναλογούν έσοδο που αφορά τα laptops και το λειτουργικό σύστημα τον Αύγουστο 2021. Οι δύο συμβατικές υποχρεώσεις δεν είναι διακριτές μεταξύ τους.

β) Θα αναγνωρίζει σταδιακά το έσοδο από παροχή υπηρεσιών που αφορά την περίοδο Σεπτεμβρίου 2021 – Αυγούστου 2023. Όπως έχουμε δει ήδη, αυτή είναι μια υποχρέωση που είναι διακριτή και διακριτά αναφερόμενη στη σύμβαση.

3ο ΒΗΜΑ Καθορισμός της τιμής συναλλαγής

Πρόκειται για το ποσό που η οικονομική μονάδα δικαιούται να εισπράξει για την πώληση αγαθών ή την προσφορά υπηρεσιών σε έναν πελάτη της, εξαιρουμένων των ποσών που εισπράττονται για λογαριασμό τρίτων, όπως π.χ. ΦΠΑ, δημοτικά τέλη κλπ. Κατά τον καθορισμό της τιμής πώλησης η οικονομική μονάδα υποθέτει ότι τα αγαθά θα παραδοθούν και οι υπηρεσίες θα παρασχεθούν σύμφωνα με όσα ορίζει το συμβόλαιο και δεν λαμβάνει υπόψη της το ενδεχόμενο ότι το συμβόλαιο μπορεί να ακυρωθεί, ανανεωθεί ή τροποποιηθεί. Κατά τη διαδικασία προσδιορισμού της τιμής πώλησης η οικονομική μονάδα οφείλει να λάβει υπόψη της τις ακόλουθες παραμέτρους:

α) Τυχόν ποσά που είναι μεταβλητά

Πρόκειται για ποσά που προέρχονται από εκπτώσεις, δικαιώματα επιστροφής, παροχή κινήτρων, bonus καλής εκτέλεσης, ποινές και άλλα παρόμοια στοιχεία, τα οποία καταλήγουν σε μεταβλητά στοιχεία του όλου τιμήματος.

β) Σημαντικά ποσά που συνιστούν χρηματοδότηση

Αν προβλέπεται από το συμβόλαιο ότι το τίμημα θα εισπραχθεί σε βάθος χρόνου, π.χ. μετά από ένα ή δύο χρόνια, αυτό συνιστά μια έμμεση χρηματοδότηση προς τον πελάτη, πράγμα που σημαίνει ότι, εάν ο πελάτης πλήρωνε μετρητοίς, το τίμημα θα ήταν μειωμένο κατά το ποσό των τόκων που αναλογούν. Το πόσο τίμημα αντιστοιχεί για πληρωμή τοις μετρητοίς, το βρίσκουμε αν προεξοφλήσουμε το ονομαστικό ποσό με το επιτόκιο που επικρατεί στην αγορά σε ανάλογες περιπτώσεις.

Αν, για παράδειγμα, ένα ποσό € 20.000 προβλέπεται να πληρωθεί μετά από 2 χρόνια και τα τρέχοντα επιτόκια χρηματοδότησης ανάλογων πελατών είναι 8%, τότε η αξία μετρητοίς του τιμήματος ανέρχεται σε € 17.146,80 $(\frac{20.000}{1,08^2})$. Η διαφορά των € 2.853,20 (20.000 – 17.146,80) αποτελεί τους τόκους της έμμεσης χρηματοδότησης. Έτσι, αν υποθέσουμε με βάση το ανωτέρω παράδειγμα, ότι η πώληση γίνεται την 1.1.2021 και το τίμημα είναι καταβλητέο την 31.12.2022, οι λογιστικές εγγραφές που θα λάβουν χώρα έχουν ως εξής:

			1 / 1.1.2021		
X	30.01	Πελάτες/Χ		17.146,80	
Π	70.01	Πωλήσεις εμπορευμάτων			17.146,80
Αιτιολογία: Παρούσα αξία τιμολογίου μας υπ' αριθμ. Α 816/1.1.2021 ονομαστικής αξίας € 20.000.					
			2 / 31.12.2021		
X	30.01	Πελάτες/Χ		1.371,70	
Π	72.01	Πιστωτικοί τόκοι πωλήσεων			1.371,70
Αιτιολογία: Τόκοι που αναλογούν κατά το έτος 2021 στο τιμολόγιό μας Α 816/1.1.2021, που το τίμημα είναι καταβλητέο την 31.12.2022 (€ 17.146,80 × 8%).					
			3 / 31.12.2022		
X	30.01	Πελάτες/Χ		1.481,50	
Π	72.01	Πιστωτικοί τόκοι πωλήσεων			1.481,50

Αιτιολογία: Τόκοι που αναλογούν κατά το έτος 2022 στο τιμολόγιό μας Α 816/1.1.2021, που το τίμημα είναι καταβλητέο σήμερα, 31.12.2022 (€ 17.146,80 + € 1.371,70) × 8%.

			4 / 31.12.2022
X	38.01	Ταμείο	20.000,00
Π	30.01	Πελάτες/Χ	20.000,00

Αιτιολογία: Είσπραξη από τον πελάτη μας Χ αξίας τιμολογίου Α 816/1.1.2021 € 17.146,80 πλέον τόκων € 1.371,70 και € 1.481,50.

Στο ανωτέρω παράδειγμα η επιχείρηση ασκεί δυο διαφορετικές δραστηριότητες και αναγνωρίζει, αντίστοιχα, δυο διαφορετικές κατηγορίες εσόδων:

- έσοδα από την πώληση εμπορευμάτων, που αποτελεί εμπορική δραστηριότητα, και
- έσοδα από τόκους, που αποτελεί πιστωτική λειτουργία, καθώς παρέχεται στον πελάτη πίστωση, προκειμένου να τακτοποιήσει την οφειλή του.

Στην πρώτη περίπτωση η αναγνώριση του εσόδου γίνεται άμεσα στη δε δεύτερη σταδιακά.

γ) Αντίτιμο σε είδος (IFRS 15, παράγρ. 66-69) (Non-cash consideration)

Πολλές φορές συμφωνείται με τους πελάτες το αντίτιμο της πώλησης, εκτός από καταβολές σε μετρητά, να περιλαμβάνει και ποσά σε είδος. Στις περιπτώσεις αυτές, τα ποσά σε είδος (the non-cash consideration) θα πρέπει να αποτιμηθούν στην εύλογη τους αξία.

ΠΑΡΑΔΕΙΓΜΑ 2

Η εταιρεία έκθεσης αυτοκινήτων Ε πωλεί στον πελάτη της Π ένα αυτοκίνητο μάρκας BMW και συμφωνεί να λάβει από αυτόν ως αντίτιμο € 35.000 σε μετρητά, καθώς και το μεταχειρισμένο αυτοκίνητο μάρκας MERCEDES του πελάτη.

Στο ανωτέρω παράδειγμα, η Ε έλαβε ως αντίτιμο για την πώληση της BMW τόσο μετρητά όσο και το μεταχειρισμένο αυτοκίνητο (αντίτιμο σε είδος), το οποίο οφείλει να αποτιμήσει στην εύλογη του αξία, που έστω ότι υπολογίστηκε σε € 8.000. Η Ε οφείλει να αποτυπώσει την ανωτέρω συναλλαγή με την ακόλουθη λογιστική εγγραφή:

			1 / 1.1.2021
X	38.01	Ταμείο	35.000
X	20.02	Αγορές αυτοκινήτων/ΙΧ αυτοκίνητο MERCEDES	8.000
Π	70.01	Πωλήσεις αυτοκινήτων/BMW	43.000

Αιτιολογία: Πώληση ενός ΙΧ αυτοκινήτου BMW έναντι μετρητών και ταυτόχρονης λήψης ενός μεταχειρισμένου ΙΧ αυτοκινήτου MERCEDES.

Σημείωση

Σε συνέχεια της ανωτέρω εγγραφής θα πρέπει να γίνει και η εγγραφή καταλογισμού του κόστους του πωληθέντος ΙΧ αυτοκινήτου BMW. Βλ. σχετικά το Κεφάλαιο 7.

δ) Ποσά πληρωτέα στον πελάτη (IFRS 15, παράγρ. 70-72) (Consideration payable to a customer)

Η περίπτωση αυτή καλύπτει ποσά τοις μετρητοίς που μια οικονομική μονάδα καταβάλλει ή αναμένει να καταβάλλει στον πελάτη ή σε τρίτους που αγοράζουν από τον πελάτη προϊόντα της οικονομικής μονάδας. Αν οι ανωτέρω καταβολές δεν αφορούν την αγορά διακριτών-ανεξάρτητων αγαθών ή υπηρεσιών από τον πελάτη, λογίζονται ως μείωση του τιμήματος. Σε διαφορετική περίπτωση, αν δηλαδή αφορούν την αγορά προϊόντων που πωλεί ο πελάτης, αντιμετωπίζονται όπως και κάθε αγορά που γίνεται από προμηθευτές.

ΠΑΡΑΔΕΙΓΜΑ 3

Ο εκδοτικός οίκος ΔΙΠΛΟΓΡΑΦΙΑ συμφωνεί με το βιβλιοπωλείο ΠΟΛΙΤΕΙΑ να καταβάλει σε αυτό την αξία πολυτελών χαρτοκιβωτίων που το βιβλιοπωλείο θα προμηθευτεί το ίδιο και θα συσκευάζει σε αυτά τα βιβλία του εκδοτικού οίκου (διαστάσεων 21*29 και ύψους 5cm) που θα πωλεί σε πελάτες του. Συμφωνήθηκε να τυπωθούν αρχικά 1.000 τέτοια χαρτοκιβώτια αξίας € 1,80 το ένα ή συνολικά € 1.800.

Στο ανωτέρω παράδειγμα, κάθε φορά που θα τιμολογούνται βιβλία των συγκεκριμένων προδιαγραφών προς το βιβλιοπωλείο ΠΟΛΙΤΕΙΑ θα αφαιρείται για κάθε ένα από αυτά το ποσό των € 1,80.

Έστω, λοιπόν, ότι τιμολογήθηκαν τέτοια βιβλία ως εξής:

Λογιστική Τραπεζών	12	×	45,00	=	540,00
Χρηματοοικονομική Λογιστική	8	×	38,00	=	304,00
Κυβερνήσεις, χρηματαγορές και μακροοικονομία	<u>6</u>	×	62,00	=	372,00
	<u>26</u>	×	1,80	=	<u>(46,80)</u>
Υπόλοιπο					1.169,20
ΦΠΑ	1.169,20	×	6,50%	=	<u>76,00</u>
Σύνολο					<u>1.245,20</u>

Αντίθετα με τις ανωτέρω (έμμεσες) καταβολές που έγιναν και οι οποίες έχουν σχέση με βιβλία που εκδίδει ο εκδοτικός οίκος ΔΙΠΛΟΓΡΑΦΙΑ, αν ο εκδοτικός οίκος διαθέσει ποσά προκειμένου να αγοράσει από το βιβλιοπωλείο ΠΟΛΙΤΕΙΑ βιβλία άλλων εκδοτών (διακριτές αγορές), η αγορά αυτή θα αντιμετωπιστεί όπως κάθε άλλη αγορά βιβλίων.

4ο ΒΗΜΑ Κατανομή τιμήματος

Εάν σε ένα συμβόλαιο περιγράφονται περισσότερα του ενός έργα προς εκτέλεση, αυτό που συνήθως συμβαίνει είναι να καθορίζεται επακριβώς το τίμημα που αντιστοιχεί σε κάθε έργο. Στις περιπτώσεις αυτές, δεν υπάρχει κάποιο πρόβλημα όσον αφορά την κατανομή του τιμήματος. Πρόβλημα, επίσης, δεν υφίσταται όταν η επιχείρηση μπορεί να κάνει χρήση κάποιας διαθέσιμης τιμής (observable price) αναφοράς.

ΠΑΡΑΔΕΙΓΜΑ 4

Η Red Pear IKE είναι εταιρεία που αναλαμβάνει εκτυπώσεις βιβλίων. Ύστερα από σχετικό αίτημα της εκδοτικής επιχείρησης ΔΙΠΛΟΓΡΑΦΙΑ δήλωσε ότι επιθυμεί να αναλάβει την εκτύπωση τεσσάρων βιβλίων του εκδοτικού οίκου, διαφορετικών μεταξύ τους μεγεθών, άλλων μονόχρωμων, άλλων δίχρωμων και άλλων πολύχρωμων και σε διαφορετικό για το καθένα τιράζ, στη συνολική τιμή των € 20.800. Σε μια τέτοια περίπτωση, η εκτυπωτική εταιρεία Red Pear IKE δεν θα αντιμετωπίσει κανένα πρόβλημα κατανομής του ποσού των € 20.800 στα επιμέρους έργα που έχει αναλάβει, καθώς, ανάλογα με τις προδιαγραφές κάθε βιβλίου (τιράζ, διαστάσεις, χρώματα κλπ), γνωρίζει από προηγούμενες εργασίες την αξία κάθε έργου.

Εάν δεν υπάρχουν διαθέσιμες πηγές αναφοράς (observable prices), η επιχείρηση μπορεί να κάνει χρήση της προσέγγισης του κόστους κάθε έργου πλέον ένα μεικτό περιθώριο κέρδους (βλ. για περισσότερα το IFRS 15, παράγρ. 79).

5ο ΒΗΜΑ Αναγνώριση εσόδου

Σύμφωνα με το IFRS 15, παράγρ. 31, μια οικονομική μονάδα θα πρέπει να προβεί στην αναγνώριση ενός εσόδου όταν ή καθώς εκτελεί μια αναληφθείσα υποχρέωση, μεταφέροντας στον πελάτη τα αγαθά ή παρέχοντας σε αυτόν τις υπηρεσίες που υποσχέθηκε. Ένα αγαθό λογίζεται ότι μεταφέρθηκε ή μια υπηρεσία ότι παρασχέθηκε όταν ο πελάτης αποκτά τον έλεγχο των αντίστοιχων στοιχείων ενεργητικού.⁽¹⁾ Ο έλεγχος

αναφέρεται στην ικανότητα του πελάτη να κατευθύνει τη χρήση και να απολαμβάνει ουσιαστικά όλα τα εναπομένοντα οφέλη που απορρέουν από το στοιχείο. Αυτό στην πράξη σημαίνει, μεταξύ άλλων, ότι ο πελάτης μπορεί το στοιχείο ενεργητικού:

- να το χρησιμοποιήσει
- να το καταναλώσει
- να το υποθηκεύσει, κλπ.

Η μεταφορά του ελέγχου του στοιχείου ενεργητικού για το οποίο κάνουμε λόγο μπορεί να γίνει σε συγκεκριμένο χρόνο ή σε βάθος χρόνου.

Για το αν η αναγνώριση του εσόδου θα γίνει σε συγκεκριμένο χρόνο ή σε βάθος χρόνου, το πρότυπο (IFRS 15.35) ορίζει ότι μια οικονομική μονάδα μεταφέρει τον έλεγχο ενός προϊόντος ή μιας υπηρεσίας σε βάθος χρόνου, εφόσον ικανοποιείται ένα από τα ακόλουθα τρία κριτήρια:

- 1) Ο αντισυμβαλλόμενος-πελάτης, ταυτόχρονα, λαμβάνει και καταναλώνει-απολαμβάνει τα αγαθά ή τις υπηρεσίες που η οικονομική οντότητα παρέχει, στο πλαίσιο εκτέλεσης των συμβατικών της υποχρεώσεων.

Παραδείγματα:

- παροχή υπηρεσιών καθαριότητας
- παροχή νοσοκομειακών και ξενοδοχειακών υπηρεσιών

(η αναγνώριση του εσόδου πρέπει να γίνεται μετά από κάθε διανυκτέρευση και όχι με την αναχώρηση του ασθενούς ή πελάτη)

- 2) Η οντότητα δημιουργεί ή βελτιώνει ένα περιουσιακό στοιχείο το οποίο ο αντισυμβαλλόμενος-πελάτης ελέγχει όσο η οντότητα το δημιουργεί ή το βελτιώνει.

ΠΑΡΑΔΕΙΓΜΑ 5

Η κατασκευαστική εταιρεία ΗΛΙΟΣ ανέλαβε την 20.1.2021 την κατασκευή τετραόροφου ξενοδοχείου μέχρι 31.5.2023. Την 31.12.2021 η ΗΛΙΟΣ έχει ολοκληρώσει πλήρως τον α' όροφο, ο οποίος έχει αυτονομία στη λειτουργία του και μπορεί να χρησιμοποιηθεί από την ξενοδοχειακή μονάδα για τη διάθεσή του σε πελάτες. Σε μια τέτοια περίπτωση, η ΗΛΙΟΣ μπορεί να αναγνωρίσει το έσοδο που αντιστοιχεί στον α' όροφο και δεν είναι απαραίτητο να περιμένει την πλήρη ολοκλήρωση του έργου.

- 3) Το περιουσιακό στοιχείο που ανέλαβε να δημιουργήσει η οικονομική μονάδα δεν έχει γι' αυτήν άλλη εναλλακτική χρήση, και, για τον λόγο αυτό, δικαιούται αμοιβή για το παραγόμενο κάθε φορά έργο.

ΠΑΡΑΔΕΙΓΜΑ 6

Η PwC αναλαμβάνει τον Ιούνιο 2021 τον έλεγχο των οικονομικών καταστάσεων της ΒΙΟΧΑΛΚΟ ΑΕ για το έτος 2021, πράγμα που σημαίνει ότι η θητεία τους λήγει την 30.6.2022. Οι ώρες που αφιερώνει η PwC για τον έλεγχο των οικονομικών καταστάσεων αφορούν αποκλειστικά την ΒΙΟΧΑΛΚΟ και τα πορίσματα του ελέγχου δεν έχουν καμία άλλη εναλλακτική χρήση για την PwC.

Μπορεί, έτσι, η PwC να αναγνωρίζει σταδιακά το έσοδο που αναλογεί κάθε φορά με βάση τις ώρες απασχόλησης των στελεχών της, χωρίς να είναι απαραίτητο να περιμένει την πλήρη ολοκλήρωση του έργου.

Εφόσον κανένα από τα κριτήρια που αναφέραμε δεν ικανοποιείται, τότε η αναγνώριση του εσόδου θα πρέπει να γίνει άπαξ και σε συγκεκριμένο χρόνο.

Όσον αφορά τον υπολογισμό του συντελεσθέντος έργου, αυτός ακολουθεί μια από τις παρακάτω δύο μεθόδους:

(1) Κάθε αγαθό και υπηρεσία συνιστούν, έστω και στιγμιαία, στοιχεία ενεργητικού.

- τη μέθοδο του εκτελεσθέντος έργου (output method), όπου λαμβάνεται υπόψη η αξία του έργου που έχει ολοκληρωθεί σύμφωνα με τους όρους του συμβολαίου, και
- τη μέθοδο των πραγματοποιηθέντων εξόδων (input method), όπου καταγράφονται τα ποσά που έχει διαθέσει η επιχείρηση σε πρώτες ύλες, μισθούς κλπ μέχρι μια συγκεκριμένη ημερομηνία χάριν της ολοκλήρωσης του έργου.

Αναγνώριση εσόδου και τιμολόγηση

Όταν μια επιχείρηση πωλεί σε πελάτες της λιανικά, ο χρόνος αναγνώρισης του σχετικού εσόδου και ο χρόνος έκδοσης του συνδεδεμένου με την πώληση παραστατικού (απόδειξης λιανικής πώλησης, απόδειξης παροχής υπηρεσιών) συνήθως συμπίπτουν. Δεν συμβαίνει, όμως, απαραίτητα το ίδιο όταν η πώληση γίνεται σε άλλο επιτηδευματία, επιχείρηση κλπ.

Έστω π.χ. ότι ο Εκδοτικός Οίκος ΔΙΠΛΟΓΡΑΦΙΑ παρέδωσε μέχρι 31.12.2020 μέσω του προγράμματος ΕΥΔΟΞΟΣ και για λογαριασμό του υπουργείου Παιδείας εκπαιδευτικά συγγράμματα αξίας € 20.000. Το υπουργείο Παιδείας, όμως, για λόγους που αφορούν τον χρόνο διάθεσης σε αυτό από το υπουργείο Οικονομικών των αντίστοιχων κονδυλίων, μπορεί να ορίσει ότι θα δέχεται τιμολόγια για το ανωτέρω ποσό με ημερομηνία έκδοσης μετά την 20.5.2021. Στην περίπτωση αυτή, η αναγνώριση του εσόδου πρέπει να γίνει την 31.12.2020 και η έκδοση του σχετικού τιμολογίου την 20.5.2021.

Μπορεί, επίσης, σε άλλες περιπτώσεις τα συμβαλλόμενα μέρη να συμφωνήσουν προτιμολογήσεις, μεταχρονολογημένες τιμολογήσεις, σταδιακές τιμολογήσεις κλπ. Γενικά, ο χρόνος έκδοσης των τιμολογίων δεν πρέπει να επηρεάζει καθόλου τον χρόνο αναγνώρισης των εσόδων, κάτι που καθορίζεται αποκλειστικά σύμφωνα με αυτά που ορίζει το IFRS 15.

Μόλις κυκλοφόρησε

ΓΕΩΡΓΙΟΥ ΚΟΝΤΟΥ

Χρηματοοικονομική Λογιστική

Σύμφωνα με τα Διεθνή και τα Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα

ΕΚΔΟΣΗ 2η, ΔΙΠΛΟΓΡΑΦΙΑ, 2021

Πλήρης ανάλυση σύμφωνα με τα IFRS, με παράλληλη αναφορά των διαφορών με τα ΕΛΠ. Καλύπτονται μεταξύ άλλων τα εξής:

- Έσοδα από συμβάσεις με πελάτες – IFRS 15
- Αποθέματα – IAS 2
- Πάγια – IAS 16, IAS 40, IFRS 5
- Βιολογικά στοιχεία – IAS 41
- Χρηματοοικονομικά μέσα – IAS 32, IFRS 9, IFRS 13
- Μισθώσεις (Leasing – IFRS 16), Factoring, Repos
- Φορολογία – IAS 12
- Ταμειακές ροές – IAS 7
- Διορθώσεις λαθών, Λογιστικές πολιτικές – IAS 8
- Οψιγενή γεγονότα – IAS 10

Πλήρης κάλυψη των ενοτήτων «Λογιστική εταιρειών», «Φορολογική λογιστική» και «Λογιστικές εργασίες τέλους χρήσεως».