



(160.8)	(52.2)	35.8	198.5	18.7
(74.0)	(118.6)	8.966.1	7.150.1	
(3,049.2)	(2,729.8)	(158.5)	(186.4)	394.7
(354.3)	(166.1)	(3,167.3)	(2,570.9)	
(117.5)	260.6	2,284.9	(962.8)	(2,615.1)
(2,898.6)	(2,609.7)	328.6	334.0	142.3
(13.6)	(10.6)			

Άρθρο του ΓΕΩΡΓΙΟΥ ΚΟΝΤΟΥ⁽¹⁾

Έσοδα και διαδικασία αναγνώρισής τους⁽²⁾

Η έννοια του εσόδου

Τα έσοδα είναι το πιο κρίσιμο μέγεθος για μια επιχείρηση, καθώς αποτελούν το επιστέγασμα των προσπαθειών της και την ανταμοιβή που λαμβάνει από την πώληση των προσφερόμενων από αυτή αγαθών και υπηρεσιών. Το επιχειρηματικό αποτέλεσμα (κέρδος ή ζημία) προκύπτει αν από τα έσοδα αφαιρεθούν τα πάσης φύσεως έξοδα στα οποία υποβλήθηκε η οικονομική μονάδα για χάρη της πραγματοποίησης των εσόδων.

Η έννοια καθώς και η διαδικασία αναγνώρισης, μέτρησης και παρουσίασης των εσόδων που πραγματοποίησε μια επιχείρηση σε μια συγκεκριμένη χρονική περίοδο αποτελεί αντικείμενο του IFRS 15-«Έσοδα από συμβάσεις με πελάτες», που είναι σε εφαρμογή από 1.1.2018. Το εν λόγω πρότυπο εκπονήθηκε από κοινή επιτροπή μεταξύ IASB και FASB, πράγμα που σημαίνει ότι οι κανόνες του ισχύουν σε παγκόσμιο επίπεδο αφού το αντίστοιχο αμερικανικό πρότυπο ASU 2014-09-«Έσοδα από συμβάσεις με πελάτες» (Topic 606) έχει το ίδιο περιεχόμενο με το IFRS 15. Πρόκειται για μια σημαντική και διαρκή προσπάθεια των δύο νομοθετικών σωμάτων σε θέματα λογιστικής για τη σύγκλισή τους και τη δημιουργία κανόνων που θα εφαρμόζονται ομοιόμορφα σε όλο τον κόσμο.

Από εννοιολογικής πλευράς, διακρίνουμε την έννοια του εισοδήματος και εκείνη του εσόδου.

Εισόδημα (Income) (IFRS 15, Appendix A)

Είναι οι αυξήσεις στα οικονομικά οφέλη κατά τη διάρκεια μιας λογιστικής περιόδου με τη μορφή εισροών ή αυξήσεων των στοιχείων ενεργητικού ή μειώσεων των στοιχείων υποχρεώσεων, που έχουν ως αποτέλεσμα την αύξηση της καθαρής θέσης, με εξαίρεση τις αυξήσεις (της καθαρής θέσης) που προέρχονται από εισφορές των εταίρων/μετόχων της επιχείρησης.

Έσοδα (Revenue) (IFRS 15, Appendix A)

Είναι το μέρος των εισοδημάτων που προέρχεται από τις συνήθεις δραστηριότητες της οντότητας.

(1) 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 Διευθύντης Οικονομικών Υπηρεσιών της Alpha Bank.

(2) 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.

Σχετικά με τις ανωτέρω έννοιες, το Λεξικό της Νέας Ελληνικής Γλώσσας του Γ.Μπαμπινιώτη δίνει τους ακόλουθους ορισμούς:

- Εισόδημα, το σύνολο των εσόδων κάποιου, και
- Έσοδα, το σύνολο των εισπράξεων επιχειρήσεως από την πώληση των προϊόντων της.

Ορισμοί τόσο για το εισόδημα-income όσο και για το έσοδο-revenue δίνονται και στο Πλαίσιο Αρχών (Conceptual Framework-CF) των προτύπων, παρέχοντας περισσότερες λεπτομέρειες και διευρύνοντας τα όρια των ορισμών.

CONCEPTUAL FRAMEWORK-CF

CF-4.29

Ο ορισμός του εισοδήματος (income) εμπεριέχει τόσο έσοδα-revenues όσο και κέρδη (gains). Τα έσοδα-revenues προκύπτουν στο πλαίσιο των συνήθων δραστηριοτήτων μιας (οικονομικής) οντότητας και είναι γνωστά με μια σειρά από διαφορετικά ονόματα, όπως πωλήσεις, αμοιβές και προμήθειες, τόκοι, μερίσματα, δικαιώματα και ενοίκια.

CF-4.30

Τα κέρδη αντιπροσωπεύουν άλλα στοιχεία που πληρούν τον ορισμό του εισοδήματος-income και μπορεί να αποτελούν ή να μην αποτελούν μέρος των συνήθων δραστηριοτήτων της (οικονομικής) οντότητας. Τα κέρδη αποτελούν αυξήσεις των οικονομικών ωφελειών και ως τέτοια δεν διαφέρουν από τα έσοδα-revenues. Ως εκ τούτου, δεν θεωρούνται ότι αποτελούν ξεχωριστό στοιχείο στο Πλαίσιο Αρχών.

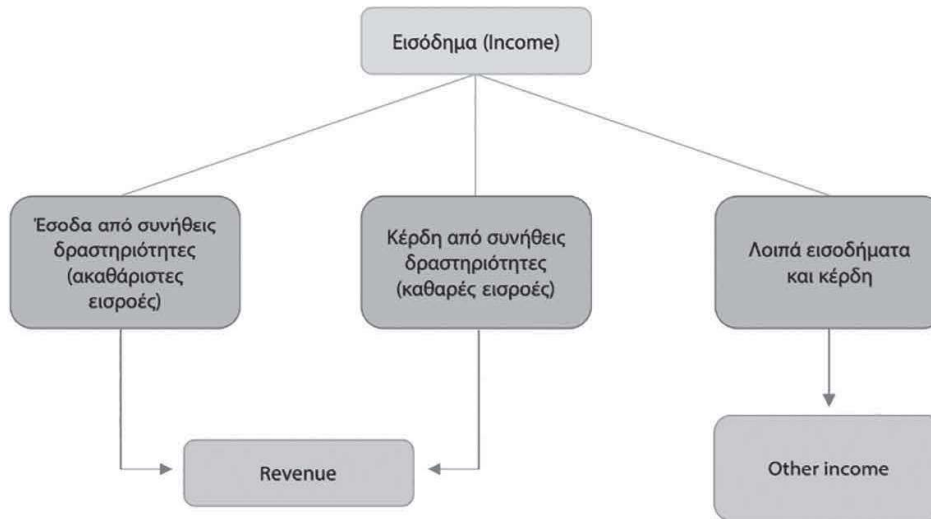
Έσοδα από συνήθη δραστηριότητα π.χ. για ένα ξενοδοχείο είναι τα έσοδα από διανυκτερεύσεις, από το εστιατόριο, το μπαρ κλπ.

Αν, όμως, ένα ξενοδοχείο, στα πλαίσια ανακαίνισής του, πουλήσει παλαιά έπιπλα και ιματισμό, τα έσοδα που θα πραγματοποιήσει από αυτή την πώληση δεν θεωρούνται ότι προέρχονται από συνήθη δραστηριότητα και, για τον λόγο αυτό, τιτλοφορούνται στις οικονομικές καταστάσεις ως «λοιπά εισοδήματα» (other income). Τους αναλυτές και επενδυτές δεν ενδιαφέρει αυτός ο τύπος των ευκαιριακών εσόδων, αλλά οτιδήποτε προέρχεται από το κύριο αντικείμενο δραστηριότητας της επιχείρησης.

Για να κάνουμε τη διάκριση σε συνήθεις και μη συνήθεις δραστηριότητες, πρέπει πρώτα να προσδιορίσουμε το κύριο αντικείμενο δραστηριότητας της επιχείρησης. Αν π.χ. αναφερόμαστε σε μια έκθεση αυτοκινήτων που πωλεί τόσο καινούργια όσο και μεταχειρισμένα αυτοκίνητα, η πώληση ενός μεταχειρισμένου αυτοκινήτου εντάσσεται στις συνήθεις δραστηριότητες της επιχείρησης. Αν, αντίθετα, πρόκειται για μια επιχείρηση τροφίμων η οποία πωλεί το αυτοκίνητο του γενικού διευθυντή, τα έσοδα από την πώληση αυτή δεν ανήκουν σε εκείνα από τις συνήθεις δραστηριότητες αλλά στα λοιπά εισοδήματα.

Το εισόδημα (income) έχει ευρύτερη έννοια από εκείνη του εσόδου (revenue), περιλαμβάνει δηλαδή και άλλα εισοδήματα πέραν εκείνων που προέρχονται από τις συνήθεις δραστηριότητες, σύμφωνα δε με το πρότυπο περιλαμβάνει επιπλέον και τα κέρδη. Έτσι, θα έχουμε:

$$\begin{aligned} \text{Εισόδημα (income)} \\ = \\ \text{Έσοδα και κέρδη από συνήθεις δραστηριότητες (revenue)} \\ + \\ \text{Λοιπά εισοδήματα και κέρδη (other income)} \end{aligned}$$



Χαρακτηριστικά των εσόδων από συνήθεις δραστηριότητες

Επιλέγοντας το IFRS 15 να κάνει μια ευρεία διατύπωση για το τι είναι έσοδο-revenue, παραλείπει να μας ορίσει για το τι εννοούμε όταν λέμε «συνήθεις δραστηριότητες». Αντίθετα, το αμερικάνικο πρότυπο (ASC 606-10-20) είναι πιο δηλωτικό, ορίζοντας ως έσοδο-revenue «τις εισροές ή άλλες αυξήσεις των στοιχείων ενεργητικού μιας (οικονομικής) οντότητας ή τις μειώσεις των στοιχείων υποχρεώσεων (ή έναν συνδυασμό και των δύο) που απορρέουν από την παράδοση ή παραγωγή αγαθών, την παροχή υπηρεσιών ή άλλες δραστηριότητες που αποτελούν τις επαναλαμβανόμενες μείζονες ή κεντρικής σημασίας ενασχολήσεις της.»

Πρόκειται, επομένως, για την παράδοση ή παραγωγή αγαθών και την παροχή υπηρεσιών και οτιδήποτε άλλο συνιστά μια όχι ευκαιριακή αλλά επαναλαμβανόμενη και σημαντική ή κεντρικής σημασίας δραστηριότητα της οικονομικής μονάδας.

Ένα άλλο χαρακτηριστικό γνώρισμα των εσόδων-revenues είναι ότι πρόκειται κυρίως για ακαθάριστες εισροές, επειδή περιέχουν και το κόστος των αντίστοιχων αγαθών και υπηρεσιών. Αν π.χ. μια εμπορική επιχείρηση αγοράσει μία ηλεκτρική συσκευή € 100 και την πουλήσει € 160, το ποσό των € 160 αποτελεί το έσοδο, την ακαθάριστη εισροή, η οποία εμπεριέχει και το κόστος αγοράς της ηλεκτρικής συσκευής € 100.

Η διάκριση των εσόδων-revenues ως ακαθάριστων εισροών, ενώ διατυπωνόταν ρητά στα προϊσχύσαντα πρότυπα, δεν επαναλαμβάνεται στο IFRS 15, καθώς μια τέτοια διάκριση δεν καλύπτει πλήρως όλες τις σχετικές περιπτώσεις. Πράγματι, σύμφωνα με το Πλαίσιο Αρχών (CF), παράγρ. 4.30, τα κέρδη

τα οποία, ως γνωστόν, δεν συνιστούν ακαθάριστες αλλά καθαρές εισροές μπορεί να προέρχονται και από τις συνήθεις δραστηριότητες, πράγμα που σημαίνει ότι οι συνήθεις δραστηριότητες μπορεί να συνίστανται τόσο από ακαθάριστες όσο και από καθαρές εισροές. Τα κέρδη π.χ. για μια τράπεζα από συναλλαγματικές διαφορές ή από την υπεραξία ομολόγων εντάσσονται στην κατηγορία των εσόδων-revenues, καθώς προέρχονται από τις κύριες δραστηριότητες μιας εμπορικής τραπεζικής επιχείρησης.

Οι ακαθάριστες εισροές, με απλά λόγια οι πωλήσεις προϊόντων και η παροχή υπηρεσιών από τις συνήθεις δραστηριότητες, παρότι δεν αντιπροσωπεύουν πλήρως τα έσοδα-revenues, αποτελούν το επίκεντρο μελέτης από τους αναλυτές και επενδυτές. Ο λόγος είναι ότι αυτού του είδους τα έσοδα είναι επαναλαμβανόμενα και μπορεί, έτσι, κάποιος, με βάση αυτά, να κάνει προεκτάσεις για το μέλλον και να λάβει, επομένως, έλλογες αποφάσεις όσον αφορά τις δυνατότητες και προοπτικές της επιχείρησης.

Το IFRS 15 εστιάζει, έτσι, την προσοχή του στα έσοδα-revenues, εξαιρώντας όμως από αυτά τα έσοδα από:

1. μισθωτήρια συμβόλαια (lease contracts) τα οποία καλύπτονται από το IFRS 16 (βλ. σχετικά το Κεφάλαιο 12)
 2. ασφαλιστήρια συμβόλαια, και
 3. χρηματοοικονομικά μέσα που καλύπτονται από το IFRS 9 (βλ. σχετικά τα Κεφάλαια 10 και 11.4).
- Εξαιρούνται, έτσι, εκτός από τους τόκους και τα κέρδη-revenues από συναλλαγματικές διαφορές, από ομόλογα, μετοχές κλπ.

(Συνεχίζεται στο επόμενο τεύχος)

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 εννοιών «Λογιστική εταιρειών», «Φορολογική λογιστική» και «Λογιστικές εργασίες τέλους χρήσεως».