



**ΣΧΟΛΗ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ ΕΠΙΣΤΗΜΩΝ ΚΑΙ ΔΙΟΙΚΗΣΗΣ
ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΕΩΝ**

ΤΜΗΜΑ ΔΙΟΙΚΗΣΗΣ ΤΟΥΡΙΣΜΟΥ

(πρώην Τμήμα Λογιστικής & Χρηματοοικονομικής – Μεσολόγγι)

ΠΤΥΧΙΑΚΗ ΕΡΓΑΣΙΑ

**ΑΝΑΛΥΣΗ ΤΟΥ ΔΠΧΑ 15 ΕΣΟΔΑ ΑΠΟ
ΣΥΜΒΑΣΕΙΣ ΜΕ ΠΕΛΑΤΕΣ ΚΑΙ ΕΠΙΔΡΑΣΗ
ΣΤΙΣ ΧΡΗΜΑΤΟΟΙΚΟΝΟΜΙΚΕΣ ΚΑΤΑΣΤΑΣΕΙΣ
ΤΩΝ ΒΙΟΜΗΧΑΝΙΚΩΝ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΕΩΝ**

ΔΠΧΑ 15

ΣΠΟΥΔΑΣΤΕΣ:

ΓΕΩΡΓΙΟΥ ΦΩΤΕΙΝΗ, ΑΜ 16535

ΚΛΑΜΠΑΝΑΣ ΔΗΜΗΤΡΗΣ, ΑΜ 14561

ΕΠΟΠΤΗΣ ΚΑΘΗΓΗΤΗΣ:

ΣΜΑΡΑΙΔΟΣ ΒΑΣΙΛΕΙΟΣ

ΜΕΣΟΛΟΓΓΙ, 2020



ΠΡΟΛΟΓΟΣ

Στην παρούσα πτυχιακή εργασία θα ασχοληθούμε με το Διεθνές Πρότυπο Χρηματοοικονομικής Αναφοράς 15

Μέσα από την μελέτη ποικίλης βιβλιογραφίας, επιστημονικών άρθρων και περιοδικών θα προσπαθήσουμε όσο πιο κατανοητά γίνεται να προσεγγίσουμε το θέμα αυτό και να παρουσιάσουμε όλες τις πτυχές εφαρμογής του από τις ελληνικές επιχειρήσεις.

Θα μπορούσαμε προλογίζοντας τα διεθνή λογιστικά πρότυπα να τα περιγράψουμε ως ένα σύνολο από κανόνες και αρχές που ως στόχο έχουν την ορθή απεικόνιση της χρηματοοικονομικής θέσης και του αποτελέσματος των οικονομικών οντοτήτων στις χρηματοοικονομικές καταστάσεις που συντάσσονται στο τέλος της οικονομικής χρήσης.

Τόσο τα διεθνή λογιστικά πρότυπα γενικότερα όσο και το ΔΠΧΑ 15 ειδικότερα είναι απαραίτητα προκειμένου να δημιουργηθεί ένα λογιστικό σύστημα το οποίο θα βοηθήσει στην συγκρισιμότητα των καταστάσεων των εταιρειών.

Επίσης με το ΔΠΧΑ 15 θα αναπτυχθούν κοινές απαιτήσεις σχετικά με τις αρχές αναγνώρισης των εσόδων και έτσι θα βελτιωθεί η συγκρισιμότητα μεταξύ των εταιρειών που δραστηριοποιούνται είτε στον ίδιο είτε σε διαφορετικούς κλάδους.

ΕΥΧΑΡΙΣΤΙΕΣ

Στο σημείο αυτό θα θέλαμε να ευχαριστήσουμε τον επόπτη της εργασίας αυτής, κο Σμαράιδο για την βοήθεια που μας παρείχε.

Επίσης θα θέλαμε να ευχαριστήσουμε τις οικογένειές μας για όλη την υποστήριξη και την αγάπη που μας παρείχαν καθόλη την διάρκεια των σπουδών μας.

ΠΕΡΙΛΗΨΗ

Στην παρούσα εργασία ασχοληθήκαμε με το ΔΠΧΑ 15.

Στο ξεκίνημα της εργασίας υπάρχει μία μικρή εισαγωγή επί του θέματος , ενώ στο πρώτο κεφάλαιο δίνεται η έννοια και η λειτουργία των διεθνών λογιστικών προτύπων.

Στο δεύτερο κεφάλαιο περιγράφεται η έννοια των εσόδων ενώ στο τρίτο κεφάλαιο αναλύεται το ΔΠΧΑ 15

Στο τέταρτο κεφάλαιο περιγράφονται τα πρότυπα που αντικαταστάθηκαν από το ΔΠΧΑ 15 ενώ στο πέμπτο κεφάλαιο περιγράφονται οι οικονομικές καταστάσεις.

Τέλος στο έκτο κεφάλαιο παρουσιάζονται οι οικονομικές καταστάσεις βιομηχανικής επιχείρησης που εφαρμόζει το ΔΠΧΑ 15.

ABSTRACT

In the present work we dealt with IFRS 15.

At the beginning of the work there is a small introduction on the subject, while the first chapter gives the meaning and operation of international accounting standards.

The second chapter describes the concept of revenue while the third chapter analyzes IFRS 15

The fourth chapter describes the standards replaced by IFRS 15 while the fifth chapter describes the financial statements.

Finally, the sixth chapter presents the financial statements of an industrial enterprise applied by IFRS 15.

ΠΕΡΙΕΧΟΜΕΝΑ

ΕΙΣΑΓΩΓΗ	1
ΚΕΦΑΛΑΙΟ 1 ^ο Η ΕΝΝΟΙΑ ΚΑΙ Η ΛΕΙΤΟΥΡΓΙΑ ΤΩΝ ΔΛΠ/ΔΠΧΑ – ΓΕΝΙΚΑ ΣΤΟΙΧΕΙΑ	3
1.1 ΓΕΝΙΚΑ ΣΤΟΙΧΕΙΑ	3
1.2 ΤΑ ΧΑΡΑΚΤΗΡΙΣΤΙΚΑ ΤΩΝ ΔΙΕΘΝΩΝ ΠΡΟΤΥΠΩΝ ΧΡΗΜΑΤΟΟΙΚΟΝΟΜΙΚΗΣ ΑΝΑΦΟΡΑΣ	5
1.3 ΤΟ ΠΛΑΙΣΙΟ ΕΦΑΡΜΟΓΗΣ ΤΩΝ ΔΛΠ/ΔΠΧΑ	6
ΚΕΦΑΛΑΙΟ 2 ^ο Η ΕΝΝΟΙΑ ΤΩΝ ΕΣΟΔΩΝ ΜΕ ΒΑΣΗ ΤΑ ΕΛΛΗΝΙΚΑ ΛΟΓΙΣΤΙΚΑ ΠΡΟΤΥΠΑ (ΕΛΠ)	9
2.1 Η ΕΝΝΟΙΑ ΤΩΝ ΕΣΟΔΩΝ	9
2.2 ΟΙ ΔΙΑΚΡΙΣΕΙΣ ΤΩΝ ΕΣΟΔΩΝ	9
ΚΕΦΑΛΑΙΟ 3 ^ο ΤΟ ΔΙΕΘΝΕΣ ΠΡΟΤΥΠΟ ΧΡΗΜΑΤΟΟΙΚΟΝΟΜΙΚΗΣ ΑΝΑΦΟΡΑΣ 15 « ΕΣΟΔΑ ΑΠΟ ΣΥΜΒΑΣΕΙΣ ΜΕ ΠΕΛΑΤΕΣ	11
3.1 ΕΙΣΑΓΩΓΙΚΑ ΣΤΟΧΕΙΑ	11
3.2 Ο ΣΚΟΠΟΣ ΤΟΥ ΔΠΧΑ 15	12
3.3 ΤΟ ΠΕΔΙΟ ΕΦΑΡΜΟΓΗΣ ΤΟΥ ΔΠΧΑ 15	13
3.4 ΑΝΑΓΝΩΡΙΣΗ	14
3.5 ΟΙ ΜΕΘΟΔΟΙ ΕΠΙΜΕΤΡΗΣΗΣ ΤΗΣ ΠΡΟΟΔΟΥ	23
3.6 ΕΠΙΜΕΤΡΗΣΗ	24
3.7 ΤΟ ΚΟΣΤΟΣ ΤΩΝ ΣΥΜΒΑΣΕΩΝ	30
3.8 Η ΛΟΓΙΣΤΙΚΗ ΑΠΕΙΚΟΝΙΣΗ	33
3.9 ΓΝΩΣΤΟΠΟΙΗΣΗ	35
ΚΕΦΑΛΑΙΟ 4 ^ο ΤΑ ΔΛΠ ΠΟΥ ΑΝΤΙΚΑΘΙΣΤΑΤΑΙ ΑΠΟ ΤΟ ΔΠΧΑ – ΓΕΝΙΚΑ ΣΤΟΙΧΕΙΑ ΓΙΑ ΤΑ ΔΛΠ 11 ΚΑΙ ΔΛΠ 18	36
4.1 ΤΟ ΔΙΕΘΝΕΣ ΛΟΓΙΣΤΙΚΟ ΠΡΟΤΥΠΟ 11 «ΣΥΜΒΑΣΕΙΣ ΑΠΟ ΚΑΤΑΣΚΕΥΕΣ»	36

4.1.2 Ο ΣΚΟΠΟΣ ΤΟΥ ΔΛΠ 11	36
4.1.3 ΟΡΙΣΜΟΙ	37
4.1.4 ΟΜΑΔΟΠΟΙΗΜΕΝΕΣ ΚΑΙ ΔΙΕΣΠΑΣΜΕΝΕΣ ΣΥΜΒΑΣΕΙΣ ΚΑΤΑΣΚΕΥΗΣ	37
4.1.5 ΤΟ ΕΣΟΔΟ ΤΩΝ ΣΥΜΒΑΣΕΩΝ	38
4.1.6 ΚΟΣΤΟΣ ΣΥΜΒΑΣΕΩΝ	40
4.1.7 ΑΝΑΓΝΩΡΙΣΗ ΕΣΟΔΩΝ ΚΑΙ ΕΞΟΔΩΝ ΣΥΜΒΑΣΕΩΝ	42
4.1.8 ΑΝΑΓΝΩΡΙΣΗ ΑΝΑΜΕΝΟΜΕΝΩΝ ΖΗΜΙΩΝ	44
4.1.9 ΓΝΩΣΤΟΠΟΙΗΣΕΙΣ	44
4.2 ΔΛΠ 18 ΕΣΟΔΑ	46
4.2.1 Ο ΣΚΟΠΟΣ ΤΟΥ ΔΛΠ 18	46
4.2.2 ΠΕΔΙΟ ΕΦΑΡΜΟΓΗΣ	46
4.2.3 ΟΡΙΣΜΟΙ	47
4.2.4 Η ΑΠΟΤΙΜΗΣΗ ΤΟΥ ΕΣΟΔΟΥ	47
4.2.5 ΠΩΛΗΣΗ ΑΓΑΘΩΝ	48
4.2.7 ΠΑΡΟΧΗ ΥΠΗΡΕΣΙΩΝ	49
4.2.8 ΤΟΚΟΙ, ΔΙΚΑΙΩΜΑΤΑ ΕΚΜΕΤΑΛΛΕΥΣΗΣ ΚΑΙ ΜΕΡΙΣΜΑΤΑ	50
4.2.9 ΓΝΩΣΤΟΠΟΙΗΣΕΙΣ	50
ΚΕΦΑΛΑΙΟ 5 ^ο ΟΙ ΧΡΗΜΑΤΟΟΙΚΟΝΟΜΙΚΕΣ ΚΑΤΑΣΤΑΣΕΙΣ ΜΕ ΒΑΣΗ ΤΑ ΔΛΠ/ΔΠΧΑ	52
5.1 Η ΕΝΝΟΙΑ ΤΩΝ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ ΚΑΤΑΣΤΑΣΕΩΝ	52
5.2 ΤΟ ΠΕΡΙΕΧΟΜΕΝΟ ΤΩΝ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ ΚΑΤΑΣΤΑΣΕΩΝ	53
5.3 ΟΙ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΕΣ ΚΑΤΑΣΤΑΣΕΙΣ	53
ΚΕΦΑΛΑΙΟ 6 ^ο Η ΕΦΑΡΜΟΓΗ ΤΟΥ ΔΠΧΑ 15 ΣΕ ΒΙΟΜΗΧΑΝΙΚΗ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΗ	57
6.1 ΤΑ ΚΡΙΤΗΡΙΑ ΑΞΙΟΛΟΓΗΣΗΣ	57
6.2 ΤΑ ΒΗΜΑΤΑ ΤΗΣ ΕΦΑΡΜΟΓΗΣ ΤΟΥ ΔΠΧΑ 15	59
6.3 ΕΦΑΡΜΟΓΗ ΤΟΥ ΔΠΧΑ 15 ΣΤΗΝ ΒΙΟΜΗΧΑΝΙΚΗ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΗ ALUMINCO	60
ΣΥΜΠΕΡΑΣΜΑΤΑ	68

ΕΙΣΑΓΩΓΗ

Τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα εδώ και μία δεκαετία έχουν εισέλθει στην οικονομική ζωή της χώρας αλλά και στην οικονομική ζωή λοιπών ευρωπαϊκών χωρών.

Θα μπορούσαμε να χαρακτηρίσουμε τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα ως μία από τις πιο θεμελιώδεις ενέργειες που σκοπό είχαν την προσαρμογή αλλά και την εξάλειψη τυχόν ανομοιογενειών όσον αφορά τις οικονομικές καταστάσεις των επιχειρήσεων αλλά και την γενικότερη λειτουργία.

Τα διεθνή λογιστικά πρότυπα είναι ένα πλαίσιο λογιστικών αρχών, το οποίο σε παγκόσμιο επίπεδο δύναται να συγκεντρώσει λογιστική γνώση και εμπειρία για τους κλάδους αλλά και τις μορφές δραστηριότητας μιας εταιρείας.

Τα διεθνή λογιστικά πρότυπα είναι ένα άκρως σημαντικό εργαλείο που βοηθάει την ορθή οικονομική ανάλυση των επιχειρήσεων, και έτσι βοηθάει και τους χρήστες των οικονομικών αυτών καταστάσεων να έχουν μία καλή εικόνα των επιδόσεων της οικονομικής οντότητας.

Τα Διεθνή Πρότυπα Χρηματοοικονομικής Αναφοράς στην Ελλάδα πρωτοεφαρμόστηκαν με βάση την κοινοτική οδηγία 1606/2002 σε όλες τις επιχειρήσεις που είναι εισηγμένες στο χρηματιστήριο.

Βέβαια υπήρξαν και άλλες νομοθετικές ρυθμίσεις κυρίως του νόμου 2190/1920 , οι οποίες σταδιακά εφαρμόστηκαν και σε συγκεκριμένες εταιρείες δημοσίου συμφέροντος.

Στην εργασία αυτή θα ασχοληθούμε με το ΔΠΧΑ 15 «Έσοδα από συμβάσεις με πελάτες».

Τα έσοδα για κάθε οικονομική οντότητα αποτελούν ένα ιδιαίτερα σημαντικό μέγεθος ιδιαίτερα για τους χρήστες των οικονομικών καταστάσεων.

Τα δύο βασικά ΔΛΠ που αφορούσαν τα έσοδα ήταν το ΔΛΠ 18 «ΕΣΟΔΑ» και το ΔΛΠ 11 « ΚΑΤΑΣΚΕΥΑΣΤΙΚΕΣ ΣΥΒΜΑΣΕΙΣ». Τα ΔΛΠ αυτά σε πολλές περιπτώσεις είχαν περιορισμένη εφαρμογή και ελλιπή καθοδήγηση.

Η έκδοση του νέου προτύπου ΔΠΧΑ 15 είχε ως βασικό σκοπό την αποσαφήνιση των βασικών αρχών για την αναγνώριση των εσόδων αλλά επίσης και τους εξής στόχους:

- Την παροχή ενός πιο καθορισμένου πλαισίου για την αντιμετώπιση ειδικών θεμάτων σχετικών με τα έσοδα
- Την εξάλειψη τυχόν ασυνεπειών που υπήρχαν με βάση τις προηγούμενες απαιτήσεις αναγνώρισης των εσόδων.
- Την παροχή των κατάλληλων και χρήσιμων πληροφοριών προς τους χρήστες των οικονομικών καταστάσεων
- Τη επίτευξη της συγκρισιμότητας στις πρακτικές αναγνώρισης των εσόδων μεταξύ των οικονομικών οντοτήτων και των αγορών κεφαλαίου.

Όπως θα δούμε πιο αναλυτικά και στην συνέχεια της μελέτης αυτής, το ΔΠΧΑ 15 έλαβε έγκριση τον Σεπτέμβριο του 2016. Η εφαρμογή του ξεκίνησε για τις ετήσιες περιόδους που ξεκινούν μετά την 01/01/2018, με την προγενέστερη όμως εφαρμογή να επιτρέπεται.

Μέσω του νέου αυτού προτύπου προσεγγίζεται μία νέα λογική σχετικά με την αναγνώριση και την επιμέτρηση του εσόδου.

Έχει εφαρμογή σε όλες τις οικονομικές οντότητες και δεν επηρεάζει η φύση του εσόδου, δηλαδή το έσοδο μπορεί να προέρχεται είτε από την πώληση αγαθών είτε από παροχή υπηρεσιών είτε ακόμη και από έσοδα από κατασκευαστικό έργο.

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 1^Ο Η ΕΝΝΟΙΑ ΚΑΙ Η ΛΕΙΤΟΥΡΓΙΑ ΤΩΝ ΔΛΠ/ΔΠΧΑ – ΓΕΝΙΚΑ ΣΤΟΙΧΕΙΑ

1.2 ΓΕΝΙΚΑ ΣΤΟΙΧΕΙΑ

Τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα (IFRS, IAS), διαμορφώθηκαν από το συμβούλιο των Διεθνών Λογιστικών Πρότυπων (International Accounting Standards Board, IASB).

Η επιτροπή (International Accounting Standards Committee, IASC), συστήθηκε για πρώτη φορά το έτος 1973 και είχε ως σκοπό των εργασιών του την βελτίωση και την εναρμόνιση των οικονομικών καταστάσεων¹.

Τον Απρίλιο του 2001 δημιουργήθηκαν τα Διεθνή Πρότυπα Χρηματοοικονομικής Αναφοράς. Σκοπός τους ήταν η σαφής και ακριβής απεικόνιση των οικονομικών στοιχείων των οντοτήτων. Δηλαδή απώτερος σκοπός της δημιουργίας των ΔΠΧΑ ήταν η αξιοπιστία αλλά και η συγκρισιμότητα των οικονομικών καταστάσεων των επιχειρήσεων ώστε αυτές να είναι συγκρίσιμες τόσο για το εσωτερικό της χώρας μας αλλά όσο και σε παγκόσμιο επίπεδο.

Σημαντικές αλλαγές στις ισχύουσες λογιστικές αρχές θα επέλθουν με την χρήση των ΔΠΧΑ.

Η κατάρτιση των οικονομικών καταστάσεων των επιχειρήσεων θα βασίζεται στην φιλοσοφία της παρουσίασης της πραγματικής εικόνας της χρηματοοικονομικής κατάστασης της επιχείρησης αλλά και την πραγματικής εικόνας των αποτελεσμάτων χρήσης και των ταμειακών ροών της κάθε επιχείρησης. Με τον τρόπο αυτό θα δύναται να εκτιμηθεί η δυνατότητα της κάθε οικονομικής μονάδας να συνεχίσει της επιχειρηματικής της δραστηριότητα ως ενεργή οικονομική μονάδα και να μπορεί να εξυπηρετεί τις ανάγκες των χρηστών για πληροφόρηση

Αν θέλαμε με λίγα λόγια να περιγράψουμε τα ΔΛΠ θα λέγαμε ότι είναι στην ουσία κανόνες διεθνούς αναγνώρισης και παραδοχής που προδιαγράφουν τα στοιχεία και τις

¹ ΦΙΛΟΣ Ι., ΔΙΕΘΝΗ ΛΟΓΙΣΤΙΚΑ ΠΡΟΤΥΠΑ – ΘΕΩΡΗΤΙΚΗ ΠΡΟΣΕΓΓΙΣΗ ΚΑΙ ΕΦΑΡΜΟΓΕΣ ΜΕΤΑΤΡΟΠΗΣ, ΕΚΔΟΣΕΙΣ ΚΛΕΙΔΑΡΙΘΜΟΣ, ΑΘΗΝΑ 2011

πληροφορίες που θα πρέπει να παρατίθενται στις δημοσιευμένες οικονομικές καταστάσεις της επιχείρησης.

Τα ΔΛΠ καθορίζουν τους κανόνες της αποτίμησης των επιμέρους περιουσιακών στοιχείων και υποχρεώσεων της επιχείρησης με βάση τους οποίους υπολογίζονται τα έσοδα και τα έξοδα της επιχείρησης και έτσι εξευρίσκεται η καθαρή της περιουσία.

Οι οικονομικές καταστάσεις της επιχείρησης που περιέχουν τα οικονομικά στοιχεία της επιχείρησης είναι οι εξής²:

- Κατάσταση αποτελεσμάτων χρήσης (λογαριασμός κερδών – ζημιών): παρατίθενται σε ομάδες τα έσοδα και τα έξοδα της επιχείρησης πάντα όμως όπως αυτά υπάρχουν στο τέλος της χρήσης
- Κατάσταση μεταβολών της χρηματοοικονομικής θέσης: παρουσιάζονται οι αυξήσεις και μειώσεις των ιδίων κεφαλαίων. Έτσι λοιπόν φαίνονται οι μεταβολές που πραγματοποιήθηκαν πάνω στην καθαρή θέση της επιχείρησης αλλά και στην πραγματική της περιουσία στο τέλος της χρήσης.
- Κατάσταση των ταμειακών ροών: φαίνονται όλες οι εισπράξεις και οι πληρωμές της επιχείρησης καθ' όλη την διάρκεια της διαχειριστικής περιόδου.
- Ισολογισμός: παρουσιάζονται ομαδοποιημένες όλες οι αξίες της επιχείρησης που αφορά τα περιουσιακά στοιχεία αλλά και τις υποχρεώσεις της επιχείρησης πάντα στο τέλος της χρήσης.
- Προσάρτημα: στην κατάσταση αυτή εμπεριέχονται όλες οι επεξηγηματικές σημειώσεις, τυχόν προσθετικοί πίνακες, στοιχεία και πληροφορίες. Μπορεί επίσης να περιέχει γνωστοποιήσεις σχετικά με κινδύνους και αβεβαιότητες που επηρεάζουν την επιχείρηση αλλά επίσης και οικονομικούς πόρους ή υποχρεώσεις που όμως δεν παρουσιάζονται στον Ισολογισμό.

² ΦΙΛΟΣ Ι., ΔΙΕΘΝΗ ΛΟΓΙΣΤΙΚΑ ΠΡΟΤΥΠΑ – ΘΕΩΡΗΤΙΚΗ ΠΡΟΣΕΓΓΙΣΗ ΚΑΙ ΕΦΑΡΜΟΓΕΣ ΜΕΤΑΤΡΟΠΗΣ, ΕΚΔΟΣΕΙΣ ΚΛΕΙΔΑΡΙΘΜΟΣ, ΑΘΗΝΑ 2011

1.2 ΤΑ ΧΑΡΑΚΤΗΡΙΣΤΙΚΑ ΤΩΝ ΔΙΕΘΝΩΝ ΠΡΟΤΥΠΩΝ ΧΡΗΜΑΤΟΟΙΚΟΝΟΜΙΚΗΣ ΑΝΑΦΟΡΑΣ

Τα ΔΠΧΑ περιέχουν όλες τις θεμελιώδεις παραδοχές που θα πρέπει να χαρακτηρίζουν τις οικονομικές καταστάσεις.

Οι παραδοχές αυτές είναι οι εξής:

- η αρχή της αυτοτέλειας των οικονομικών χρήσεων: αυτό σημαίνει ότι οικονομικές καταστάσεις θα πρέπει να απεικονίζουν την εύλογη αξία των περιουσιακών στοιχείων , των απαιτήσεων και των υποχρεώσεων , αλλά επίσης και τα έξοδα και έσοδα, τις ταμειακές εκροές και εισροές αλλά ακόμα και όλες τις μεταβολές που υπεισέρχονται στα ίδια και ξένα κεφάλαια για την συγκεκριμένη χρήση που φαίνεται στις οικονομικές καταστάσεις.
- η αρχή της συνεχιζόμενης δραστηριότητας: αυτή η παραδοχή σημαίνει ότι θεωρείται δεδομένη η επ' αόριστον συνέχιση της λειτουργίας της επιχείρησης. Ακόμη όμως και να μην ισχύει η υπόθεση αυτή θα πρέπει να υπάρχει ειδική γνωστοποίηση , οπότε και θα υπάρχει και διαφορετικός τρόπος που θα παρουσιαστούν οι οικονομικές καταστάσεις.
- η παραδοχή της κατανοητότητας: με βάση της παραδοχή αυτή ορίζεται η ορθή και συνεπής παρουσίαση των οικονομικών πληροφοριών , εφόσον τα στοιχεία των οικονομικών καταστάσεων θα έχουν κατηγοριοποιηθεί και χαρακτηριστεί αλλά και αποτιμηθεί ορθά.
- η παραδοχή της συνέπειας: για να χρησιμοποιηθεί σωστά η χρηματοοικονομική πληροφόρηση από τους χρήστες των οικονομικών καταστάσεων , θα πρέπει αυτή να έχει προστιθέμενη αξία στη λήψη μίας επενδυτικής απόφασης είτε παρέχοντας εκτιμήσεις για το μέλλον είτε επιβεβαιώνοντας τις ήδη υπάρχουσες αξίες.

- η παραδοχή της αξιοπιστίας: θα πρέπει οι οικονομικές καταστάσεις να χαρακτηρίζονται από αξιοπιστία ώστε να δύναται η πληροφόρηση που παρέχεται να είναι αξιοποιήσιμη.
- η συγκρισιμότητα: θα πρέπει οι πληροφορίες που παρέχονται από τις οικονομικές καταστάσεις να είναι εύκολα συγκρίσιμες με τις αντίστοιχες πληροφορίες άλλων επιχειρήσεων αλλά επίσης και με την αντίστοιχη πληροφορία της ίδιας επιχείρησης προηγούμενων οικονομικών χρήσεων.
- η παραδοχή της έγκαιρης πληροφόρησης: μπορεί η χρησιμότητα της κάθε πληροφόρησης που παρέχεται προς όλους τους ενδιαφερόμενους να επηρεαστεί από την χρονική στιγμή της δημοσιοποίησής της.
- η παραδοχή της σπουδαιότητας: η παραδοχή αυτή στηρίζεται στην φύση και την σχετικότητα της πληροφόρησης και της οντότητας³.

1.3 ΤΟ ΠΛΑΙΣΙΟ ΕΦΑΡΜΟΓΗΣ ΤΩΝ ΔΛΠ/ΔΠΧΑ

Το πλαίσιο εφαρμογής των ΔΛΠ περιγράφει κατά κύριο λόγο τις βασικές έννοιες σχετικά με την κατάρτιση και την παρουσίαση των οικονομικών καταστάσεων στους εξωτερικούς χρήστες.

Το πλαίσιο αυτό είναι ένα βοηθητικό εργαλείο για τους εργαζομένους των οντοτήτων και καθοδηγεί και τα Διοικητικά Συμβούλια για την αντιμετώπισή τους σε νέα ΔΠΧΑ καθώς επίσης και για θέματα τα οποία δεν αναλύονται σε κάποιο συγκεκριμένο ΔΠΧΑ/ΔΛΠ.

Έτσι λοιπόν η διοίκηση θα πρέπει να επιλέξει με βάση την κρίση της την κατάλληλη λογιστική πολιτική που θα ακολουθήσει , προκειμένου να ικανοποιούνται όλες οι απαραίτητες προϋποθέσεις των ΔΠΧΑ/ΔΛΠ.

³ ΦΙΛΟΣ Ι., ΔΙΕΘΝΗ ΛΟΓΙΣΤΙΚΑ ΠΡΟΤΥΠΑ – ΘΕΩΡΗΤΙΚΗ ΠΡΟΣΕΓΓΙΣΗ ΚΑΙ ΕΦΑΡΜΟΓΕΣ ΜΕΤΑΤΡΟΠΗΣ, ΕΚΔΟΣΕΙΣ ΚΛΕΙΔΑΡΙΘΜΟΣ, ΑΘΗΝΑ 2011

Για να επιλεγεί λοιπόν η καταλληλότερη μέθοδος το ΔΛΠ 8 , έχει με γενικό τρόπο αναφερθεί σε αυτές τις ειδικές περιπτώσεις.

Βέβαια να αναφέρουμε ότι στην χώρα μας υπάρχει και η λειτουργία του Συμβουλίου Λογιστικής Τυποποίησης της Επιτροπής Λογιστικής Τυποποίησης και Ελέγχων.

Με βάση λοιπόν το πλαίσιο του συμβουλίου αυτού οι χρήστες των οικονομικών καταστάσεων οι οποίοι είναι κυρίως οι τωρινοί και οι μελλοντικοί επενδυτές, οι δανειστές αλλά και οι λοιποί πιστωτές, θα πρέπει να μπορούν να αξιοποιούν την πληροφόρηση που τους παρέχεται σχετικά με τους διαθέσιμους πόρους της επιχείρησης, προκειμένου να αξιολογούν τις προοπτικές της οικονομικής οντότητας για την αποδοτικότητά της επιχείρησης, την αποτελεσματικότητα της διοίκησης αλλά και τις μελλοντικές ταμειακές ροές⁴.

Οι περισσότεροι χρήστες των οικονομικών καταστάσεων μιας επιχείρησης εστιάζουν κατά βάση σε πληροφορίες σχετικά με την μορφή αλλά και την αξία των οικονομικών μεγεθών και παράλληλα δύναται να εξετάζουν και τα πλεονεκτήματα και τις αδυναμίες της επιχείρησης.

Οι επενδυτές σχετικά την εκτίμηση των μελλοντικών ταμειακών ροών επιλέγουν να μελετήσουν πληροφορίες σχετικά με τις απαιτήσεις, υποχρεώσεις, δάνεια της επιχείρησης.

Προκειμένου να υπάρξει η κατάλληλη πληροφόρηση των χρηστών αυτών θα πρέπει να παρουσιάζονται και όλες οι μεταβολές των οικονομικών στοιχείων. Μλεσω της παρουσίασης των μεταβολών αυτών ο αναγνώστης δύναται να αντιληφθεί και να κατανοήσει την δυνατότητα της επιχείρησης να πληρώνει τις υποχρεώσεις της αλλά και να εισπράττει τις απαιτήσεις της, αλλά επίσης μπορεί και να αντλήσει ο αναγνώστης πληροφορίες σχετικά με τον δανεισμό της επιχείρησης, την αποπληρωμή του χρέους αλλά και την διανομή ή μη μερισμάτων στους μετόχους.

⁴ ΠΡΩΤΟΨΑΛΤΗΣ Ν., ΔΙΕΘΝΗ ΛΟΓΙΣΤΙΚΑ ΠΡΟΤΥΠΑ, ΔΙΕΘΝΗ ΠΡΟΤΥΠΑ ΧΡΗΜΑΤΟΟΙΚΟΝΟΜΙΚΗΣ ΠΛΗΡΟΦΟΡΗΣΗΣ, ΠΑΡΑΔΕΙΓΜΑΤΑ ΕΦΑΡΜΟΓΗΣ, Α ΤΟΜΟΣ, ΕΚΔΟΣΕΙΣ ΣΤΑΜΟΥΛΗ, ΑΘΗΝΑ 2009

Επίσης προκειμένου να ολοκληρωθεί η εικόνα της συνολικής μεταβολής της αξίας της επιχείρησης θα πρέπει να είναι διαθέσιμες και πληροφορίες σχετικά με τις μεταβολές στους οικονομικούς πόρους της επιχείρησης οι οποίοι δεν απεικονίζονται στις οικονομικές επιδόσεις όπως για παράδειγμα η έκδοση συμμετοχικών τίτλων ή η διανομή μετρητών ή άλλων περιουσιακών στοιχείων στους μετόχους.

Υπάρχουν συγκεκριμένα χαρακτηριστικά για την ποιότητα της πληροφόρησης που θα παρέχεται στους χρήστες των οικονομικών καταστάσεων που είναι τα εξής κάτωθι:

- Συγκρισιμότητα
- Συνάφεια
- Πιστή αναπαράσταση
- Επαληθευσιμότητα
- Επικαιρότητα
- Κατανοητότητα των πληροφοριών.

Βέβαια είναι σαφές ότι σε κάθε περίπτωση και ανεξάρτητα από την ικανοποίηση ή μη όλων ή των περισσότερων για τα ποιοτικά χαρακτηριστικά της πληροφόρησης, το κόστος είναι ένας σημαντικός περιορισμός.

Για τον λόγο αυτό το σύνολο της πληροφόρησης που θα παρέχεται θα πρέπει να περιγράφεται αναλυτικότερα στις γνωστοποιήσεις του κάθε προτύπου και να επανεκτιμάται αλλά και να επανελέγχεται σε τακτά χρονικά διαστήματα από το Συμβούλιο Διεθνών Λογιστικών Προτύπων. Το Συμβούλιο αυτό αξιολογεί το κόστος και τα οφέλη σε σχέση με την χρηματοοικονομική πληροφόρηση γενικά και όχι μόνο για τις μεμονωμένες επιχειρήσεις.

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 2^Ο Η ΕΝΝΟΙΑ ΤΩΝ ΕΣΟΔΩΝ ΜΕ ΒΑΣΗ ΤΑ ΕΛΛΗΝΙΚΑ ΛΟΓΙΣΤΙΚΑ ΠΡΟΤΥΠΑ (ΕΛΠ)

2.1 Η ΕΝΝΟΙΑ ΤΩΝ ΕΣΟΔΩΝ

Ως έσοδο θεωρείται η κάθε αξία ή η κάθε απαίτηση που οι επιχειρήσεις αποκτούν από την συνήθη δραστηριότητά τους. Πιο συγκεκριμένα το έσοδο αυτό θα πρέπει να προέρχεται από την πώληση ή την εκμετάλλευση αγαθών, υπηρεσιών ή δικαιωμάτων.

Παραδείγματα τέτοιων εσόδων είναι:

- Η πώληση έτοιμων προϊόντων
- Η πώληση ημιτελών προϊόντων
- Η παροχή υπηρεσιών
- Οι επιχορηγήσεις των πωλήσεων
- Τα έσοδα κεφαλαίων, πιστωτικοί τόκοι, έσοδα από συμμετοχές , έσοδα από μερίσματα
- Οι πιστωτικές συναλλαγματικές διαφορές
- Τα έσοδα παρεπομένων ασχολιών πχ προμήθειες, ενοίκια.

2.2 ΟΙ ΔΙΑΚΡΙΣΕΙΣ ΤΩΝ ΕΣΟΔΩΝ

Τα έσοδα μπορούν να διακριθούν σε διάφορες κατηγορίες. Οι κατηγορίες αυτές είναι οι εξής⁵:

- Ανάλογα με την προέλευσή τους σε:

Α) Οργανικά. Αυτά τα έσοδα είναι τα ομαλά έσοδα , αυτά δηλαδή που προέρχονται από την συνήθη δραστηριότητα της επιχείρησης. Συνήθης δραστηριότητα θεωρούνται πχ οι πωλήσεις εμπορευμάτων ή η παροχή υπηρεσιών.

⁵ ΠΡΩΤΟΨΑΛΤΗΣ Ν., ΔΙΕΘΝΗ ΛΟΓΙΣΤΙΚΑ ΠΡΟΤΥΠΑ, ΔΙΕΘΝΗ ΠΡΟΤΥΠΑ ΧΡΗΜΑΤΟΟΙΚΟΝΟΜΙΚΗΣ ΠΛΗΡΟΦΟΡΗΣΗΣ, ΠΑΡΑΔΕΙΓΜΑΤΑ ΕΦΑΡΜΟΓΗΣ, Α ΤΟΜΟΣ, ΕΚΔΟΣΕΙΣ ΣΤΑΜΟΥΛΗ, ΑΘΗΝΑ 2009

Τα έσοδα αυτής της φύσεως θα συσχετιστούν με τα οργανικά, ομαλά έξοδα προκειμένου να εξέλθει το οργανικό αποτέλεσμα της διαχειριστικής χρήσης.

B) Ανόργανα. Τα έσοδα αυτά δεν προέρχονται από την ομαλή δραστηριότητα της επιχείρησης αλλά προέρχονται από τυχαίες και συμπτωματικές συναλλαγές ή δραστηριότητες της επιχείρησης. Τα ανόργανα έσοδα μπορεί να είναι και έκτακτα, δηλαδή έσοδα που να προέρχονται από έκτακτες δραστηριότητες της επιχείρησης, από έκτακτα γεγονότα και περιστατικά , όπως για παράδειγμα συναλλαγματικές διαφορές.

-Ανάλογα με την ομαλότητά τους μπορεί να διακριθούν στα εξής έσοδα:

A) Ομαλά. Δηλαδή προέρχονται από την κανονική και ομαλή λειτουργία της επιχείρησης

B) Ανώμαλα. Δηλαδή είναι αυτά που προέρχονται από τις μεταβολές της οικονομικής συγκυρίας. Μπορεί αν είναι έκτακτα γεγονότα και κατά βάση η χρονική τους διάρκεια είναι περιορισμένη.

- ανάλογα με το αν αφορούν ή όχι την διαχειριστική χρήση μπορεί να διακριθούν ως εξής:

A) Δουλευμένα , αυτά που δηλαδή που έχουν πραγματοποιηθεί για χάρη της χρήσης, ανεξάρτητα με το αν έχουν εισπραχθεί ή όχι.

B) Μη δουλευμένα , τα οποία και δεν αφορούν την συγκεκριμένη διαχειριστική χρήση αλλά την επόμενη χρήση και έχουν προεισπραχθεί.

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 3^ο ΤΟ ΔΙΕΘΝΕΣ ΠΡΟΤΥΠΟ **ΧΡΗΜΑΤΟΟΙΚΟΝΟΜΙΚΗΣ ΑΝΑΦΟΡΑΣ 15 « ΕΣΟΔΑ** **ΑΠΟ ΣΥΜΒΑΣΕΙΣ ΜΕ ΠΕΛΑΤΕΣ**

3.1 ΕΙΣΑΓΩΓΙΚΑ ΣΤΟΧΕΙΑ

Το ΔΠΧΑ 15 στην ουσία είναι το αποτέλεσμα μίας κοινής προσπάθειας.

Της προσπάθειας που έγινε μεταξύ του Συμβουλίου των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων (IASB) και του Αμερικάνικου Συμβουλίου των Χρηματοοικονομικών Λογιστικών Προτύπων (FASB). Η προσπάθεια αυτή αφορά στην ανάπτυξη κοινών απαιτήσεων σχετικά με τις αρχές αναγνώρισης εσόδων , με τέτοιο τρόπο που να οδηγήσει στην βελτίωση της συγκρισιμότητας μεταξύ των ομοειδών εταιρειών αλλά και επίσης μεταξύ των εταιρειών που ναι μόν δραστηριοποιούνται στον ίδιο κλάδο αλλά επίσης και συντάσσουν τις οικονομικές τους καταστάσεις με διαφορετικά λογιστικά πρότυπα⁶.

Το ΔΠΧΑ 15 τέθηκε σε εφαρμογή την 1/1/2017. Το ΔΠΧΑ αυτό ηρθε να αντικαταστήσει το ΔΛΠ 18 «ΕΣΟΔΑ», το ΔΛΠ 11 «ΣΥΜΒΑΣΕΙΣ ΚΑΤΑΣΚΕΥΗΣ» αλλά επίσης και τις Διερμηνείες ΕΔΔΠΧΑ 13» ΠΡΟΓΡΑΜΜΑΤΑ ΠΙΣΤΟΤΗΤΑΣ ΠΕΛΑΤΩΝ», ΕΔΔΠΧΑ 15 ‘ΣΥΜΒΑΣΕΙΣ ΓΙΑ ΤΗΝ ΚΑΤΑΣΚΕΥΗ ΑΚΙΝΗΤΩΝ», ΕΔΔΠΧΑ 18 «ΜΕΤΑΒΙΒΑΣΕΙΣ ΠΕΡΙΟΥΣΙΑΚΩΝ ΣΤΟΙΧΕΙΩΝ ΑΠΟ ΠΕΛΑΤΕΣ», ΜΕΔ 31 «ΠΡΑΞΕΙΣ ΑΝΤΑΛΛΑΓΗΣ ΠΟΥ ΑΦΟΡΟΥΝ ΥΠΗΡΕΣΙΕΣ ΔΙΑΦΗΜΙΣΗΣ»

⁶ www.e-forologia.gr/cms/viewContents.aspx?id=207585

3.2 Ο ΣΚΟΠΟΣ ΤΟΥ ΔΠΧΑ 15

Ο σκοπός του ΔΠΧΑ 15 είναι ο καθορισμός των λογιστικών αρχών τις οποίες η κάθε οντότητα θα μπορεί να εφαρμόζει σε σχέση με την χρηματοοικονομική αναφορά χρήσιμων πληροφοριών προς τους χρήστες των οικονομικών καταστάσεων, όσον αφορά την φύση, το ποσό, το χρονοδιάγραμμα αλλά και την όποια αβεβαιότητα των εσόδων και των ταμειακών ροών που θα προκύψουν από μία σύμβαση με πελάτη.

Βέβαια θα πρέπει πάντα να λαμβάνεται υπόψιν η βασική αρχή του ΔΠΧΑ αυτού , με βάση την οποία η κάθε οντότητα αναγνωρίζει τα έσοδα που σχετίζονται με την μεταβίβαση των αγαθών ή των υπηρεσιών προς τους πελάτες και σε τιμή η οποία θα αντιπροσωπεύει το τίμημα που η συγκεκριμένη οντότητα προσδοκά ότι θα δικαιούται για την ανταλλαγή των αγαθών και των υπηρεσιών.

Το πρότυπο αυτό προσδιορίζει στην ουσία τον λογιστικό χειρισμό της ατομικής σύμβασης με τον πελάτη . Στην πράξη η μία οντότητα θα πρέπει να εφαρμόσει το ΔΠΧΑ 15 σε ένα χαρτοφυλάκιο συμβάσεων ή υποχρεώσεων απόδοσης με παρόμοια χαρακτηριστικά, εφόσον η οντότητα περιμένει ότι οι επιδράσεις στις οικονομικές καταστάσεις από την εφαρμογή των διατάξεων του ΔΠΧΑ αυτού στο χαρτοφυλάκιο των συμβάσεων δεν θα διαφέρει ουσιαστικά εάν το ΔΠΧΑ 15 εφαρμοζόταν σε κάθε μία ατομική σύμβαση χωριστά.

Σχετικά με τον λογιστικό χειρισμό των χαρτοφυλακίων συμβάσεων, η οντότητα θα πρέπει να χρησιμοποιεί τις εκτιμήσεις και τις παραδοχές που αντικατοπτρίζουν του μέγεθος και την σύνθεση του χαρτοφυλακίου.

3.3 ΤΟ ΠΕΔΙΟ ΕΦΑΡΜΟΓΗΣ ΤΟΥ ΔΠΧΑ 15

το πρότυπο αυτό δύναται να εφαρμοστεί σε όλες τις συμβάσεις που μία επιχείρηση έχει με τους πελάτες εκτός όμως από τις εξής περιπτώσεις⁷:

- συμβάσεις μισθώσεων οι οποίες και εμπίπτουν στο πεδίο εφαρμογής του προτύπου 17 «ΜΙΣΘΩΣΕΙΣ».
- ασφαλιστήρια συμβόλαια που εμπίπτουν στο πεδίο εφαρμογής του ΔΠΧΑ4 «ΑΣΦΑΛΙΣΤΗΡΙΑ ΣΥΜΒΟΛΑΙΑ»
- μη χρηματικές ανταλλαγές μεταξύ των οντοτήτων οι οποίες δραστηριοποιούνται στο ίδιο αντικείμενο με στόχο την διευκόλυνση των πωλήσεων σε πελάτες.
- χρηματοοικονομικά μέσα και λοιπά συμβατικά δικαιώματα ή υποχρεώσεις που ανήκουν όμως στο ΔΠΧΑ 9, ΔΠΧΑ 10, ΔΠΧΑ 11, ΔΛΠ 27 και ΔΛΠ 28.

Το πρότυπο αυτό θα εφαρμοστεί σε μία σύμβαση μόνο εάν υπάρχει ως αντισυμβαλλόμενος ο πελάτης.

Ο πελάτης λοιπόν είναι αυτός ο οποίος έχει συνάψει σύμβαση με την επιχείρηση για την απόκτηση αγαθών ή λήψη υπηρεσιών έναντι οικονομικών ανταλλαγμάτων.

⁷ www.taxheaven.gr/circulars/24849

3.4 ΑΝΑΓΝΩΡΙΣΗ

- Προσδιορισμός της σύμβασης

Μια οικονομική οντότητα λογιστικοποιεί μια σύμβαση με πελάτη η οποία εμπίπτει στο πεδίο εφαρμογής του παρόντος Προτύπου μόνο όταν πληρούνται όλα τα παρακάτω κριτήρια⁸:

α) τα μέρη της σύμβασης έχουν εγκρίνει τη σύμβαση (γραπτώς, προφορικώς ή σύμφωνα με άλλες συνήθειες επιχειρηματικές πρακτικές) και έχουν δεσμευτεί να εκτελέσουν τις αντίστοιχες υποχρεώσεις τους

β) η οικονομική οντότητα μπορεί να προσδιορίσει τα δικαιώματα κάθε μέρους αναφορικά με τα αγαθά ή τις υπηρεσίες που πρόκειται να μεταβιβαστούν

γ) η οικονομική οντότητα μπορεί να προσδιορίσει τους όρους πληρωμής για τα αγαθά ή τις υπηρεσίες που πρόκειται να μεταβιβαστούν

δ) η σύμβαση έχει εμπορική υπόσταση (ήτοι ο κίνδυνος, ο χρόνος ή το ποσό των μελλοντικών ταμειακών ροών της οικονομικής οντότητας αναμένεται να μεταβληθούν ως αποτέλεσμα της σύμβασης) και

ε) είναι πιθανό η οικονομική οντότητα να εισπράξει το αντάλλαγμα που δικαιούται έναντι των αγαθών και υπηρεσιών που θα μεταβιβαστούν στον πελάτη. Προκειμένου να εκτιμήσει πόσο πιθανό είναι να εισπραχθεί ένα ποσό ανταλλάγματος, η οικονομική οντότητα εξετάζει μόνο την ικανότητα και την πρόθεση του πελάτη να καταβάλει το ποσό του ανταλλάγματος όταν αυτό καταστεί απαιτητό. Το ποσό του ανταλλάγματος που δικαιούται η οικονομική οντότητα ενδέχεται να είναι μικρότερο από την τιμή που αναφέρεται στη σύμβαση εάν το αντάλλαγμα είναι μεταβλητό, επειδή η οικονομική οντότητα δύναται να προσφέρει στον πελάτη έκπτωση επί της τιμής .

⁸ www.e-forologia.gr/cms/viewContents.aspx?id=207585

Σύμβαση είναι μια συμφωνία μεταξύ δύο ή περισσότερων μερών από την οποία απορρέουν εκτελεστά δικαιώματα και υποχρεώσεις. Η εκτελεστότητα των δικαιωμάτων και των υποχρεώσεων που απορρέουν από μια σύμβαση υπόκειται στον νόμο. Οι συμβάσεις δύνανται να είναι γραπτές, προφορικές ή τεκμαρτές βάσει των συνήθων επιχειρηματικών πρακτικών μιας οικονομικής οντότητας. Οι πρακτικές και οι διαδικασίες σύναψης συμβάσεων με πελάτες διαφέρουν ανάλογα με τη δικαιοδοσία, τον κλάδο και την οικονομική οντότητα. Επίσης, ενδέχεται να διαφέρουν και εντός της ίδιας οικονομικής οντότητας (για παράδειγμα, δύνανται να διαφέρουν ανάλογα με την κατηγορία πελάτη ή τη φύση των υποσχόμενων αγαθών ή υπηρεσιών). Προκειμένου να καθορίσει εάν και πότε μια συμφωνία με πελάτη συνεπάγεται εκτελεστά δικαιώματα και υποχρεώσεις, η οικονομική οντότητα εξετάζει τις εν λόγω πρακτικές και διαδικασίες.

Ορισμένες συμβάσεις με πελάτες ενδέχεται να μην έχουν προκαθορισμένη διάρκεια και μπορούν να καταγγελθούν ή να τροποποιηθούν από οποιοδήποτε μέρος ανά πάσα στιγμή. Άλλες συμβάσεις ενδέχεται να ανανεώνονται αυτόματα σε περιοδική βάση που προσδιορίζεται στη σύμβαση. Μια οικονομική οντότητα εφαρμόζει το παρόν Πρότυπο στη διάρκεια της σύμβασης (ήτοι στη συμβατική περίοδο) κατά την οποία τα μέρη της σύμβασης έχουν άμεσα εκτελεστά δικαιώματα και υποχρεώσεις.

Για τον σκοπό της εφαρμογής του παρόντος Προτύπου, δεν υφίσταται σύμβαση εάν κάθε μέρος της σύμβασης διατηρεί το μονομερώς εκτελεστό δικαίωμα να καταγγείλει μια πλήρως ανεκτέλεστη σύμβαση χωρίς να αποζημιώσει το άλλο μέρος (ή μέρη). Μια σύμβαση θεωρείται πλήρως ανεκτέλεστη εάν πληρούνται αμφότερα τα ακόλουθα κριτήρια:

α) η οικονομική οντότητα δεν έχει μεταβιβάσει ακόμη κανένα υποσχόμενο αγαθό ή υπηρεσία στον πελάτη και

β) η οικονομική οντότητα δεν έχει λάβει ακόμη, και δεν δικαιούται να λάβει ακόμη, οποιοδήποτε αντάλλαγμα έναντι υποσχόμενων αγαθών ή υπηρεσιών.

Εάν μια σύμβαση με πελάτη πληροί τα κριτήρια της παραγράφου 9 κατά την έναρξη ισχύος της σύμβασης, η οικονομική οντότητα δεν επαναξιολογεί τα εν λόγω κριτήρια, παρά μόνο εάν υπάρχουν ενδείξεις σημαντικής μεταβολής στα γεγονότα και τις

περιστάσεις. Για παράδειγμα, εάν η ικανότητα ενός πελάτη να καταβάλει το αντάλλαγμα επιδεινωθεί σημαντικά, η οικονομική οντότητα θα επαναξιολογήσει κατά πόσο είναι πιθανό να εισπράξει το αντάλλαγμα που δικαιούται έναντι των υπολειπόμενων αγαθών ή υπηρεσιών που θα μεταβιβαστούν στον πελάτη.

Όταν μια σύμβαση με πελάτη δεν πληροί τα κριτήρια και η οικονομική οντότητα λάβει αντάλλαγμα από τον πελάτη, αναγνωρίζει το αντάλλαγμα που έλαβε ως έσοδο μόνο εφόσον ισχύει ένα από τα ακόλουθα γεγονότα:

α) δεν εκκρεμούν υποχρεώσεις από πλευράς της οικονομικής οντότητας για μεταβίβαση αγαθών ή υπηρεσιών στον πελάτη και το σύνολο, ή κατ' ουσίαν το σύνολο, του ανταλλάγματος που έχει υποσχεθεί ο πελάτης έχει ληφθεί από την οικονομική οντότητα και δεν είναι επιστρεπτέο ή

β) η σύμβαση έχει καταγγελθεί και το αντάλλαγμα που έχει ληφθεί από τον πελάτη δεν είναι επιστρεπτέο.

- Συνδυασμός συμβάσεων

Μια οικονομική οντότητα συνδυάζει δύο ή περισσότερες συμβάσεις τις οποίες έχει συνάψει την ίδια ή σχεδόν την ίδια χρονική στιγμή με τον ίδιο πελάτη (ή με μέρη συνδεδεμένα με τον πελάτη) και αντιμετωπίζει λογιστικά τις συμβάσεις ως μία ενιαία σύμβαση εφόσον πληρούνται ένα ή περισσότερα από τα ακόλουθα κριτήρια:

α) η διαπραγμάτευση των συμβάσεων γίνεται σε συνολική βάση με κοινό εμπορικό στόχο

β) το ποσό του ανταλλάγματος που πρόκειται να καταβληθεί στο πλαίσιο μιας σύμβασης εξαρτάται από την τιμή ή την απόδοση της άλλης σύμβασης ή
γ) τα υποσχόμενα αγαθά ή υπηρεσίες που ορίζονται στις συμβάσεις (ή ορισμένα από τα υποσχόμενα αγαθά ή υπηρεσίες που ορίζονται σε καθεμιά από τις συμβάσεις) συνιστούν ενιαία υποχρέωση εκτέλεσης .

- Τροποποιήσεις συμβάσεων

Ως τροποποίηση σύμβασης ορίζεται η μεταβολή στο πεδίο εφαρμογής ή την τιμή (ή και τα δύο) μιας σύμβασης η οποία έχει εγκριθεί από τα μέρη της σύμβασης. Σε ορισμένους κλάδους και δικαιοδοσίες, η τροποποίηση σύμβασης ενδέχεται να περιγράφεται ως εντολή μεταβολής, διαφοροποίηση ή διόρθωση. Τροποποίηση σύμβασης υφίσταται όταν τα μέρη της σύμβασης εγκρίνουν μια τροποποίηση η οποία είτε δημιουργεί νέα είτε μεταβάλλει τα υφιστάμενα εκτελεστά δικαιώματα και τις υποχρεώσεις των μερών της σύμβασης. Η τροποποίηση της σύμβασης μπορεί να εγκριθεί γραπτώς, προφορικώς ή με τεκμαρτό τρόπο βάσει των συνήθων επιχειρηματικών πρακτικών. Εάν τα μέρη της σύμβασης δεν έχουν εγκρίνει μια τροποποίηση της σύμβασης, η οικονομική οντότητα εξακολουθεί να εφαρμόζει το παρόν Πρότυπο στην υφιστάμενη σύμβαση μέχρις ότου εγκριθεί η τροποποίηση της σύμβασης.

Τροποποίηση σύμβασης δύναται να υφίσταται ακόμη και εάν τα μέρη της σύμβασης διαφωνούν σχετικά με το πεδίο εφαρμογής ή την τιμή (ή και τα δύο) της τροποποίησης ή εάν τα μέρη έχουν εγκρίνει τη μεταβολή στο πεδίο εφαρμογής της σύμβασης χωρίς να έχουν ακόμη προσδιορίσει την αντίστοιχη μεταβολή στην τιμή. Προκειμένου να προσδιορίσει κατά πόσο είναι εκτελεστά τα δικαιώματα ή οι υποχρεώσεις που δημιουργούνται ή μεταβάλλονται λόγω της τροποποίησης, η οικονομική οντότητα εξετάζει όλα τα σχετικά γεγονότα και τις περιστάσεις, συμπεριλαμβανομένων των όρων της σύμβασης και άλλων υποστηρικτικών στοιχείων. Εάν τα μέρη της σύμβασης έχουν εγκρίνει μια μεταβολή στο πεδίο εφαρμογής της σύμβασης χωρίς να έχουν ακόμη προσδιορίσει την αντίστοιχη μεταβολή στην τιμή, η οικονομική οντότητα θα εκτιμήσει τη μεταβολή στην τιμή συναλλαγής που απορρέει από την τροποποίηση σύμφωνα με τις παραγράφους 50–54 σχετικά με την εκτίμηση του μεταβλητού ανταλλάγματος και τις παραγράφους 56–58 σχετικά με τις εκτιμήσεις μεταβλητού ανταλλάγματος που υπόκεινται σε περιορισμούς.

Η οικονομική οντότητα αντιμετωπίζει λογιστικά μια τροποποίηση σύμβασης ως χωριστή σύμβαση εφόσον ισχύουν αμφότερες οι ακόλουθες προϋποθέσεις: α) το πεδίο εφαρμογής της σύμβασης διευρύνεται λόγω της προσθήκης υποσχόμενων αγαθών ή υπηρεσιών που είναι διακριτά (σύμφωνα με τις παραγράφους 26–30) και

β) η τιμή της σύμβασης αυξάνεται κατά ένα ποσό ανταλλάγματος το οποίο αντανakλά τις αυτοτελείς τιμές πώλησης των πρόσθετων υποσχόμενων αγαθών ή υπηρεσιών και τυχόν ενδεικνυόμενες προσαρμογές στην εν λόγω τιμή προκειμένου να αντανakλώνται οι συνθήκες της συγκεκριμένης σύμβασης. Για παράδειγμα, η οικονομική οντότητα δύναται να προσαρμόσει την αυτοτελή τιμή πώλησης ενός πρόσθετου αγαθού ή υπηρεσίας κατά ένα ποσό έκπτωσης που λαμβάνει ο πελάτης, επειδή η οικονομική οντότητα δεν χρειάζεται να επιβαρυνθεί με τις δαπάνες που σχετίζονται με την πώληση και με τις οποίες θα επιβαρυνόταν κατά την πώληση παρεμφερούς αγαθού ή υπηρεσίας σε νέο πελάτη.

Εάν μια τροποποίηση σύμβασης δεν αντιμετωπίζεται λογιστικά ως χωριστή σύμβαση σύμφωνα με την παράγραφο 20, η οικονομική οντότητα αντιμετωπίζει λογιστικά τα υποσχόμενα αγαθά ή τις υπηρεσίες που δεν έχουν ακόμη μεταβιβαστεί κατά την ημερομηνία τροποποίησης της σύμβασης (ήτοι τα υπολειπόμενα αγαθά ή υπηρεσίες) με όποιον από τους ακόλουθους τρόπους ισχύει κατά περίπτωση:

α) Η οικονομική οντότητα αντιμετωπίζει λογιστικά την τροποποίηση της σύμβασης ως αυτή να συνιστά καταγγελία της υφιστάμενης σύμβασης και δημιουργία νέας σύμβασης, εφόσον τα υπολειπόμενα αγαθά ή υπηρεσίες είναι διακριτά από τα αγαθά ή τις υπηρεσίες που έχουν μεταβιβαστεί κατά την ημερομηνία τροποποίησης της σύμβασης ή πριν από αυτή. Το ποσό του ανταλλάγματος που επιμερίζεται στις υπολειπόμενες υποχρεώσεις εκτέλεση ισούται με το άθροισμα:

i) του ανταλλάγματος που έχει υποσχεθεί ο πελάτης (συμπεριλαμβανομένων των ποσών που έχουν ήδη ληφθεί από τον πελάτη), το οποίο έχει συμπεριληφθεί στην εκτίμηση της τιμής συναλλαγής αλλά δεν έχει αναγνωριστεί ως έσοδο και

ii) του υποσχόμενου ανταλλάγματος στο πλαίσιο της τροποποίησης της σύμβασης.

β) Η οικονομική οντότητα αντιμετωπίζει λογιστικά την τροποποίηση της σύμβασης σαν να αποτελούσε τμήμα της υφιστάμενης σύμβασης, εάν τα υπολειπόμενα αγαθά ή υπηρεσίες δεν είναι διακριτά και, κατά συνέπεια, αποτελούν τμήμα μιας ενιαίας υποχρέωσης εκτέλεσης η οποία έχει εκπληρωθεί μερικώς κατά την ημερομηνία τροποποίησης της σύμβασης. Η επίδραση που έχει η τροποποίηση της σύμβασης

στην τιμή συναλλαγής και στην επιμέτρηση, από την οικονομική οντότητα, της προόδου προς την πλήρη εκπλήρωση της υποχρέωσης εκτέλεσης, αναγνωρίζεται ως προσαρμογή στα έσοδα (είτε ως αύξηση είτε ως μείωση των εσόδων) κατά την ημερομηνία τροποποίησης της σύμβασης (δηλαδή η προσαρμογή των εσόδων πραγματοποιείται σε βάση σωρευτικής αναπλήρωσης)⁹.

γ) Εάν τα υπολειπόμενα αγαθά ή υπηρεσίες αποτελούν συνδυασμό των στοιχείων α) και β), η οικονομική οντότητα αντιμετωπίζει λογιστικά τις επιδράσεις της τροποποίησης στις μη εκπληρωθείσες (ή μερικώς μη εκπληρωθείσες) υποχρεώσεις εκτέλεσης στην τροποποιημένη σύμβαση με τρόπο που συνάδει με τους στόχους της παρούσας παραγράφου.

- Προσδιορισμός των υποχρεώσεων εκτέλεσης

Κατά την έναρξη ισχύος της σύμβασης, η οικονομική οντότητα αξιολογεί τα υποσχόμενα αγαθά ή υπηρεσίες μιας σύμβασης με πελάτη και προσδιορίζει ως υποχρέωση εκτέλεσης κάθε υπόσχεση μεταβίβασης στον πελάτη είτε:

- α) ενός αγαθού ή μιας υπηρεσίας (ή δέσμης αγαθών ή υπηρεσιών) που είναι διακριτό/ή ή
- β) μιας σειράς διακριτών αγαθών ή υπηρεσιών που είναι κατ' ουσίαν τα ίδια και μεταβιβάζονται με τον ίδιο τρόπο στον πελάτη (βλέπε παράγραφο 23).

Μια σειρά διακριτών αγαθών ή υπηρεσιών μεταβιβάζονται με τον ίδιο τρόπο στον πελάτη εφόσον πληρούνται αμφότερα τα ακόλουθα κριτήρια:

- α) κάθε διακριτό αγαθό ή υπηρεσία της σειράς που η οικονομική οντότητα υπόσχεται να μεταβιβάσει στον πελάτη πληροί τα κριτήρια της παραγράφου 35 ώστε να αποτελεί υποχρέωση εκτέλεσης που εκπληρώνεται σε βάθος χρόνου και

⁹ ΓΕΩΡΓΙΟΥ ΑΘΩΣ,(2003) ΔΙΕΘΝΗ ΛΟΓΙΣΤΙΚΑ ΠΡΟΤΥΠΑ, ΑΘΗΝΑ, ΕΚΔΟΣΕΙΣ ΣΑΚΚΟΥΛΑ

β) σύμφωνα με τις παραγράφους 39–40, χρησιμοποιείται η ίδια μέθοδος για την επιμέτρηση της προόδου της οικονομικής οντότητας προς την πλήρη εκπλήρωση της υποχρέωσης εκτέλεσης της μεταβίβασης κάθε διακριτού αγαθού ή υπηρεσίας της σειράς στον πελάτη.

- Υποσχέσεις σε συμβάσεις με πελάτες ¹⁰

Μια σύμβαση με πελάτη συνήθως αναφέρει ρητά τα αγαθά ή τις υπηρεσίες που μια οικονομική οντότητα υπόσχεται να μεταβιβάσει στον πελάτη. Ωστόσο, οι υποχρεώσεις εκτέλεσης που προσδιορίζονται σε μια σύμβαση με πελάτη δύνανται να μην περιορίζονται στα αγαθά ή τις υπηρεσίες που αναφέρονται ρητά στην εν λόγω σύμβαση. Αυτό ισχύει επειδή μια σύμβαση με πελάτη μπορεί επίσης να περιλαμβάνει υποσχέσεις οι οποίες προκύπτουν με τεκμαρτό τρόπο από τις συνήθειες επιχειρηματικές πρακτικές, τις δημοσιευμένες πολιτικές ή συγκεκριμένες δηλώσεις μιας οικονομικής οντότητας εάν, κατά τον χρόνο σύναψης της σύμβασης, οι εν λόγω υποσχέσεις δημιουργούν μια εύλογη προσδοκία στον πελάτη ότι η οικονομική οντότητα θα του μεταβιβάσει ένα αγαθό ή μια υπηρεσία.

Οι υποχρεώσεις εκτέλεσης δεν περιλαμβάνουν τις δραστηριότητες που πρέπει να διεξάγει μια οικονομική οντότητα για να εκπληρώσει μια σύμβαση, εκτός εάν με τις εν λόγω δραστηριότητες μεταβιβάζεται ένα αγαθό ή μια υπηρεσία στον πελάτη. Για παράδειγμα, ένας πάροχος υπηρεσιών ενδέχεται να χρειάζεται να εκτελέσει διάφορες διοικητικές εργασίες για να καταρτίσει μια σύμβαση. Η εκτέλεση των εν λόγω εργασιών δεν συνεπάγεται τη μεταβίβαση υπηρεσίας στον πελάτη κατά την εκτέλεση των εργασιών. Συνεπώς, οι εν λόγω δραστηριότητες κατάρτισης δεν συνιστούν υποχρέωση εκτέλεσης.

- Διακριτά αγαθά ή υπηρεσίες

Ανάλογα με τη σύμβαση, τα υποσχόμενα αγαθά ή υπηρεσίες δύνανται να περιλαμβάνουν, μεταξύ άλλων:

¹⁰ www.e-forologia.gr/cms/viewContents.aspx?id=207585

- α) την πώληση των αγαθών που παράγονται από την οικονομική οντότητα (για παράδειγμα, το απόθεμα ενός κατασκευαστή)
- β) τη μεταπώληση αγαθών που έχει αγοράσει η οικονομική οντότητα (για παράδειγμα, το εμπόρευμα ενός λιανοπωλητή)
- γ) τη μεταπώληση δικαιωμάτων επί αγαθών ή υπηρεσιών που έχουν αγοραστεί από την οικονομική οντότητα
- δ) την εκτέλεση συμφωνηθείσας, βάσει σύμβασης, εργασίας (ή εργασιών) για έναν πελάτη
- ε) την παροχή υπηρεσίας ετοιμότητας για την παροχή αγαθών ή υπηρεσιών (για παράδειγμα, μη καθορισμένες ενημερώσεις λογισμικού οι οποίες παρέχονται εάν και όταν απαιτείται) ή τη διάθεση αγαθών ή υπηρεσιών σε πελάτη για να τα χρησιμοποιήσει εάν και όποτε αυτός αποφασίσει
- στ) την παροχή υπηρεσίας διεκπεραίωσης της μεταβίβασης αγαθών ή υπηρεσιών σε πελάτη από έτερο μέρος
- ζ) την εκχώρηση δικαιωμάτων σε αγαθά ή υπηρεσίες που θα παρασχεθούν μελλοντικά, τα οποία ο πελάτης μπορεί να μεταπωλήσει ή να παρέχει στους πελάτες του (για παράδειγμα, μια οικονομική οντότητα που πωλεί ένα προϊόν σε έμπορο λιανικής υπόσχεται να μεταβιβάσει ένα πρόσθετο αγαθό ή μια υπηρεσία σε ένα άτομο το οποίο αγοράζει το προϊόν από τον έμπορο λιανικής¹¹)
- η) την κατασκευή, παρασκευή ή δημιουργία ενός περιουσιακού στοιχείου για λογαριασμό πελάτη
- θ) την παραχώρηση αδειών χρήσης και
- ι) την παραχώρηση δικαιωμάτων προαίρεσης για την αγορά πρόσθετων αγαθών ή υπηρεσιών .

¹¹ www.e-forologia.gr/cms/viewContents.aspx?id=207585

Ένα αγαθό ή μια υπηρεσία που υπόσχεται η οικονομική οντότητα στον πελάτη θεωρείται διακριτό όταν πληρούνται αμφότερα τα ακόλουθα κριτήρια: α) ο πελάτης μπορεί να επωφεληθεί από το αγαθό ή την υπηρεσία είτε μεμονωμένα είτε από κοινού με άλλους πόρους οι οποίοι είναι άμεσα διαθέσιμοι στον πελάτη (ήτοι το αγαθό ή η υπηρεσία έχει τη δυνατότητα να είναι διακριτό/ή) και β) η υπόσχεση της οικονομικής οντότητας να μεταβιβάσει το αγαθό ή την υπηρεσία στον πελάτη μπορεί να προσδιοριστεί χωριστά από άλλες υποσχέσεις που περιέχονται στη σύμβαση (ήτοι το αγαθό ή η υπηρεσία είναι διακριτό/ή στο πλαίσιο της σύμβασης).

Ένας πελάτης μπορεί να επωφεληθεί από ένα αγαθό ή μια υπηρεσία σύμφωνα με την παράγραφο 27 στοιχείο α) εάν το αγαθό ή η υπηρεσία μπορεί να χρησιμοποιηθεί, να καταναλωθεί, να πωληθεί έναντι ποσού που υπερβαίνει την υπολειμματική αξία ή να διακρατηθεί με άλλον τρόπο που δημιουργεί οικονομικά οφέλη. Για ορισμένα αγαθά ή υπηρεσίες, ο πελάτης ενδέχεται να μπορεί να επωφεληθεί από ένα αγαθό ή μια υπηρεσία μεμονωμένα. Για άλλα αγαθά ή υπηρεσίες, ο πελάτης ενδέχεται να μπορεί να επωφεληθεί από το αγαθό ή την υπηρεσία μόνο σε συνδυασμό με άλλους άμεσα διαθέσιμους πόρους. Άμεσα διαθέσιμος πόρος θεωρείται ένα αγαθό ή μια υπηρεσία που πωλείται χωριστά (από την οικονομική οντότητα ή άλλη οικονομική οντότητα) ή ένας πόρος τον οποίο ο πελάτης έχει ήδη εξασφαλίσει από την οικονομική οντότητα (συμπεριλαμβανομένων αγαθών ή υπηρεσιών που η οικονομική οντότητα έχει ήδη μεταβιβάσει στον πελάτη βάσει της σύμβασης) ή από άλλες συναλλαγές ή γεγονότα. Διάφοροι παράγοντες ενδέχεται να παρέχουν ενδείξεις ότι ο πελάτης μπορεί να επωφεληθεί από ένα αγαθό ή μια υπηρεσία είτε μεμονωμένα είτε σε συνδυασμό με άλλους άμεσα διαθέσιμους πόρους. Για παράδειγμα, το γεγονός ότι μια οικονομική οντότητα πωλεί σε τακτική βάση ένα αγαθό ή μια υπηρεσία χωριστά, θα μπορούσε να υποδηλώνει ότι ένας πελάτης μπορεί να επωφεληθεί από το αγαθό ή την υπηρεσία μεμονωμένα ή σε συνδυασμό με άλλους άμεσα διαθέσιμους πόρους.

Μια οικονομική οντότητα αναγνωρίζει έσοδα όταν (ή ενόσω) εκπληρώνει μια υποχρέωση εκτέλεσης με τη μεταβίβαση ενός υποσχόμενου αγαθού ή μιας υπηρεσίας (ήτοι ενός περιουσιακού στοιχείου) σε πελάτη. Ένα περιουσιακό στοιχείο μεταβιβάζεται όταν (ή ενόσω) ο πελάτης αποκτά τον έλεγχο του εν λόγω περιουσιακού στοιχείου.

3.5 ΟΙ ΜΕΘΟΔΟΙ ΕΠΙΜΕΤΡΗΣΗΣ ΤΗΣ ΠΡΟΟΔΟΥ

Οι πιο κατάλληλες μέθοδοι επιμέτρησης της προόδου είναι οι μέθοδοι εισροών και εκροών¹².

Η οικονομική οντότητα προκειμένου να προσδιορίσει την πιο κατάλληλη μέθοδο επιμέτρησης της προόδου, εξετάζει την φύση του αγαθού ή της υπηρεσίας που της έχει ζητηθεί προς αγορά από τον πελάτη.

Η οικονομική οντότητα εξαιρεί από την μέτρηση την προόδου τα αγαθά ή τις υπηρεσίες για τις οποίες δεν έχει μεταβιβαστεί στον πελάτη ο έλεγχος τους ή η κυριότητά τους.

Όμως η επιχείρηση περιλαμβάνει στην επιμέτρηση προόδου τα αγαθά ή τις υπηρεσίες για τα οποία αυτή μεταβιβάζει τον έλεγχο στον πελάτη κατά την εκπλήρωση της υποχρέωσης εκτέλεσης.

Υπάρχει όμως πιθανότητα να μεταβληθεί η διαδικασία επιμέτρησης της προόδου. Οι μεταβολές αυτές θα πρέπει να αντιμετωπίζονται λογιστικά με βάση το ΔΛΠ 8 «ΛΟΓΙΣΤΙΚΕΣ ΠΟΛΙΤΙΚΕΣ, ΜΕΤΑΒΟΛΕΣ ΤΩΝ ΛΟΓΙΣΤΙΚΩΝ ΕΚΤΙΜΗΣΕΩΝ ΚΑΙ ΛΑΘΗ»

Η κάθε οικονομική οντότητα θα πρέπει να κάνει αναγνώριση εσόδου για μία υποχρέωσης εκτέλεσης που θα εκπληρωθεί μακροπρόθεσμα μόνο εάν θα είναι σε θέση να επιμετρήσει εύλογα την πρόοδό της προς την πλήρη εκπλήρωση της υποχρέωσης εκτέλεσης.

¹² www.taxexperts.gr/εφο/φορολογικά-θέματα/διεθνές-πρότυπο-χρηματοοικονομικής-αναφοράς-15-έσοδα-από-συμβάσεις-με-πελάτες

Η οικονομική οντότητα όμως δεν είναι σε θέση να επιμετρήσει εύλογα την πρόοδο που έχει για την πλήρη εκπλήρωση της υποχρέωσης εκτέλεσης εφόσον δεν θα έχει στην διάθεσή της τα αξιόπιστα στοιχεία που χρειάζονται για την εφαρμογή της κατάλληλης μεθόδου επιμέτρησης.

Μπορεί όμως σε κάποιες περιπτώσεις να μην μπορεί η οικονομική οντότητα να είναι σε θέση να επιμετρήσει εύλογα την έκβαση της υποχρέωσης εκτέλεσης, αλλά να εκτιμά ότι θα ανακτήσει τις δαπάνες με τις οποίες αυτή επιβαρύνθηκε κατά την εκτέλεση της υποχρέωσης

3.6 ΕΠΙΜΕΤΡΗΣΗ

Εφόσον μία υποχρέωση εκτέλεσης εκπληρωθεί, η οικονομική οντότητα θα πρέπει να αναγνωρίσει το έσοδο με βάση την τιμή που έλαβε η συγκεκριμένη συναλλαγή. Το έσοδο αυτό επιμερίζεται στην εν λόγω εκτέλεση της υποχρέωσης.

Α) ο προσδιορισμός την τιμής της συναλλαγής

Για να προσδιοριστεί η τιμή της συναλλαγής, θα πρέπει η οικονομική οντότητα να εξετάσει αναλυτικά του όρους της σύμβασης αλλά και τις συνήθειες πρακτικές της επιχείρησης.

Η τιμή της συναλλαγής στην ουσία θα είναι ίση με το ποσό του ανταλλάγματος που συμφωνήθηκε μεταξύ της επιχείρησης και του πελάτη. Το ποσό αυτό θα είναι το ποσό το οποίο η επιχείρηση θεωρεί ότι δικαιούται με βάση το αγαθό ή την υπηρεσία που θα προσφέρει. Από την τιμή αυτή του ανταλλάγματος θα πρέπει να εξαιρούνται τα ποσά που εισπράττονται μεν αλλά θα πρέπει να αποδοθούν σε τρίτους. Ένα τέτοιο ποσό είναι για παράδειγμα οι φόροι.

Η επιχείρηση για να υπολογίσει ορθά την τιμή του ανταλλάγματος που θα ζητήσει θα πρέπει να εξετάσει τις εξής παραμέτρους¹³:

¹³ www.taxexperts.gr/εφο/φορολογικά-θέματα/διεθνές-πρότυπο-χρηματοοικονομικής-αναφοράς-15-έσοδα-από-συμβάσεις-με-πελάτες

- Το μεταβλητό αντάλλαγμα
- Τις εκτιμήσεις του μεταβλητού ανταλλάγματος οι οποίες όμως υπόκεινται σε περιορισμούς.
- Την τυχόν ύπαρξη σημαντικού σκέλους στην χρηματοδότηση της σύμβασης.
- Την ύπαρξη μη χρηματικού ανταλλάγματος
- Την ύπαρξη ανταλλάγματος το οποίο όμως είναι πληρωτέο στον πελάτη

Θα πρέπει αρχικά η οικονομικά οντότητα να υποθέσει ότι θα μεταβιβάσει στον πελάτη τα αγαθά ή τις υπηρεσίες όπως έχει συμφωνηθείς την σύμβαση μεταξύ τους και έπειτα να προσδιορίσει την τιμή του ανταλλάγματος.

Βέβαια για να ισχύσει η τιμή του ανταλλάγματος θα πρέπει η σύμβαση να μην ακυρωθεί αλλά και ούτε να ανανεωθεί ή να τροποποιηθεί.

B) το μεταβλητό αντάλλαγμα.

Εφόσον το αντάλλαγμα της σύμβασης με τον πελάτη εμπεριέχει μεταβλητό ποσό θα πρέπει η οικονομική οντότητα να εκτιμήσει ακριβώς το ποσό που θα δικαιούται για την μεταβίβαση των συμφωνηθέντων αγαθών στον πελάτη.

Βέβαια το συμφωνηθέν ποσό του ανταλλάγματος μπορεί να μεταβληθεί για τους εξής λόγους:

- Έκπτωση
- Επιδότηση τιμής
- Επιστροφή χρημάτων
- Πιστώσεις
- Μείωση τιμής
- Πρόσθετες παροχές απόδοσης
- Κυρώσεις κ.α

Επιπρόσθετα το αντάλλαγμα που είχε συμφωνηθεί μπορεί να μεταβληθεί εάν το δικαίωμα επί του οικονομικού ανταλλάγματος εξαρτάται από την ύπαρξη ή μη ενός μελλοντικού γεγονότος.

Επίσης η μεταβλητότητα σχετικά με το αντάλλαγμα που υποχρεούται ο πελάτης να καταβάλει θα πρέπει να αναφέρεται ρητά στην σύμβαση που υπογράφεται με τον πελάτη.

Το αντάλλαγμα μπορεί να είναι μεταβλητό όταν συμβαίνουν και τα κάτωθι¹⁴:

- Ο πελάτης προσδοκά ότι η οικονομική οντότητα μπορεί να αποδεχθεί μία χαμηλότερη τιμή σε σχέση με αυτή που αναφέρεται στην σύμβαση. Η προσδοκία αυτή γεννάται από το γεγονός της ύπαρξης επιχειρηματικών πρακτικών, δημοσιευμένων πολιτικών ή συγκεκριμένων δηλώσεων της οικονομικής οντότητας σχετικά με την ύπαρξη αλλαγής της τιμής.
- Ύπαρξη λοιπών γεγονότων και συνθηκών που να υποδηλώνουν ότι η οικονομική οντότητα έχει την πρόθεση να προσφέρει εκπτώσεις επί της τιμής στον πελάτη.

Οι μέθοδοι τις οποίες η οικονομική οντότητα δύναται να χρησιμοποιήσει προκειμένου να εκτιμήσει το ποσό του μεταβλητού ανταλλάγματος είναι οι εξής:

- Εκτιμώμενη αξία: αυτή θα ισούται με το άθροισμα των σταθμισμένων με βάσει τις πιθανότητες, ποσών αλλά πάντα σε ένα εύρος πιθανών ποσών ανταλλάγματος.
- Το πιθανότερο ποσό: αυτό επιλέγεται ως το μοναδικό πιθανότερο ποσό σε ένα εύρος πιθανών ποσών ανταλλάγματος. Αυτό αποτελεί μία κατάλληλη εκτίμηση του ποσού μεταβλητού ανταλλάγματος, εφόσον η σύμβαση έχει μόνο δύο πιθανές εκβάσεις.

Η οικονομική οντότητα είναι υποχρεωμένη να εφαρμόζει με συνέπεια την ίδια μέθοδο για όλη την διάρκεια της σύμβασης, με σκοπό να εκτιμήσει την επίδραση της αβεβαιότητας για το ποσό του μεταβλητού ανταλλάγματος που δικαιούται.

¹⁴ www.forin.gr/laws/law/3751/dpxa-15-esoda-apo-sumbaseis-me-pelates

Επίσης η οικονομική οντότητα θα πρέπει να εξετάσει όλα τα στοιχεία τα οποία βρίσκονται εύλογα στην διάθεσή τους και προσδιορίζει έναν εύλογο αριθμό ποσών πιθανών για το αντάλλαγμα.

Τα στοιχεία τα οποία η οικονομική οντότητα θα πρέπει να χρησιμοποιήσει για να εκτιμήσει το ποσό του μεταβλητού ανταλλάγματος κατά βάση είναι παρόμοια με τα στοιχεία τα οποία χρησιμοποιούνται από την διοίκηση της επιχείρησης κατά την διάρκεια της διαδικασίας της υποβολής της προσφοράς στον πελάτη.

Γ) Υποχρέωση για επιστροφή των χρημάτων: η οικονομική οντότητα θα πρέπει να αναγνωρίσει την υποχρέωση της επιστροφής των χρημάτων όταν θα λαμβάνει το αντάλλαγμα από τον πελάτη και έτσι να πρέπει να επιστρέψει το μέρος ή το σύνολο του τιμήματος στον πελάτη.

Βέβαια η υποχρέωση αυτή θα πρέπει να επιμετράται στο ποσό του ανταλλάγματος που εισπράττεται και το οποίο η οικονομική οντότητα δεν πιστεύει ότι δικαιούται.

Η υποχρέωση αυτή για την επιστροφή του τιμήματος και επίσης και η αυτόματη μεταβολή στην τιμή της συναλλαγής επικαιροποιούνται στην λήξη της κάθε περιόδου βάσει πάντα των μεταβολών των συνθηκών.

- Μη χρηματικό αντάλλαγμα: υπάρχει η πιθανότητα, ο πελάτης στην προσπάθειά του να προσδιορίσει την τιμή του συναλλαγής με την οντότητα, να υποσχεθεί αντάλλαγμα σε άλλη, μη χρηματική μορφή. Η οικονομική οντότητα θα πρέπει να επιμετρήσει το μη χρηματικό αντάλλαγμα στην εύλογη αξία.

Επίσης η οικονομική οντότητα μπορεί να επιμετρήσει το αντάλλαγμα εμμέσως βάσει της αυτοτελούς τιμής πώλησης των αγαθών ή των υπηρεσιών που έχει υποσχεθεί στον πελάτη έναντι του ανταλλάγματος.

Έτσι στην περίπτωση κατά την οποία ένας πελάτης θέλει να συνεισφέρει αγαθά ή και υπηρεσίες η οικονομική οντότητα θα πρέπει να αξιολογήσει κατά πόσο αποκτά τον έλεγχο των συνεισφερόμενων αυτών αγαθών ή υπηρεσιών. Η επιχείρηση όταν θα αποκτήσει τα αγαθά αυτά θα πρέπει να τα αντιμετωπίσει λογιστικά ως μη χρηματικό αντάλλαγμα

Δ) Αντάλλαγμα πληρωτέο στον πελάτη: το αντάλλαγμα αυτό εμπεριέχει όλα τα χρηματικά ποσά τα οποία η οικονομική οντότητα πληρώνει ή μπορεί να πληρώσει στον πελάτη της. Το αντάλλαγμα αυτό θα περιλαμβάνει πιστώσεις ή άλλα στοιχεία τα οποία και μπορούν να χρησιμοποιηθούν έναντι των ποσών που οφείλονται στην οικονομική οντότητα.

Το αντάλλαγμα αυτό το οποίο είναι πληρωτέο στον πελάτη θα πρέπει λογιστικά να αντιμετωπιστεί από την οικονομική οντότητα ως μείωση της τιμής της συναλλαγής, εκτός όμως εάν η πληρωμή στον πελάτη γίνεται έναντι ενός αγαθού ή υπηρεσίας που ο πελάτης θα μεταβιβάσει στην οικονομική οντότητα.

Εφόσον το αντάλλαγμα το οποίο θα πρέπει να πληρωθεί στον πελάτη συνιστά πληρωμή ενός διακριτού αγαθού ή και υπηρεσίας από τον πελάτη, η οικονομική οντότητα θα πρέπει να το αντιμετωπίσει με όμοιο λογιστικό τρόπο όπως αντιμετωπίζει και τις λοιπές αγορές από προμηθευτές.

Εφόσον όμως το ποσό που πρέπει να πληρωθεί στον πελάτη είναι μεγαλύτερο από την εύλογη αξία του διακριτού αγαθού ή της υπηρεσίας τότε θα πρέπει η οικονομική οντότητα να αντιμετωπίσει λογιστικά την διαφορά της μείωσης της τιμής της συναλλαγής.

Εφόσον όμως η οικονομική οντότητα δεν μπορεί να εκτιμήσει την εύλογη αξία του αγαθού ή της υπηρεσίας που έχει λάβει από τον πελάτη της, τότε θα αντιμετωπίσει λογιστικά το αντάλλαγμα αυτό σαν να έκανε μείωση τιμής της συναλλαγής στον πελάτη.

Ε) ο επιμερισμός της έκπτωσης προς τον πελάτη: ο πελάτης θα πρέπει να λάβει έκπτωση από την οικονομική οντότητα εάν το άθροισμα των τιμών πώλησης των αγαθών ή των υπηρεσιών της σύμβασης του πελάτη με την επιχείρηση είναι μεγαλύτερο από το υποσχόμενο αντάλλαγμα της σύμβασης.

Εφόσον η έκπτωση δεν μπορεί να υπολογιστεί εάν σχετίζεται με μία ή με περισσότερες υποχρεώσεις εκτέλεσης της σύμβασης, τότε η οικονομική οντότητα θα

πρέπει να επιμερίσει την έκπτωση αναλογικά σε όλες τις υποχρεώσεις εκτέλεσης της σύμβασης.

Ο αναλογικός αυτός επιμερισμός της έκπτωσης είναι αποτέλεσμα του επιμερισμού της τιμής συναλλαγής από την οικονομική οντότητα σε κάθε υποχρέωση εκτέλεσης με βάση τις σχετικές αυτοτελείς τιμές πώλησης των αγαθών ή των υπηρεσιών.

Η οικονομική οντότητα θα δύναται να επιμερίσει την έκπτωση σε μία ή περισσότερες υποχρεώσεις εκτέλεσης της σύμβασης, όχι όμως σε όλες όταν πληρούνται τα εξής κριτήρια:

- η επιχείρηση πουλάει σε τακτική βάση τα αγαθά αυτά ή τις υπηρεσίες σε αυτοτελή βάση.
- Η οικονομική οντότητα πουλάει σε τακτική βάση αλλά και σε αυτότελή βάση δέσμη κάποιων από τα διακριτά αγαθά ή τις υπηρεσίες με έκπτωση έναντι των αυτοτελών τιμών πώλησης των προϊόντων ή των υπηρεσιών
- Η έκπτωση που θα δοθεί για κάθε δέσμη αγαθών ή υπηρεσιών είναι η ίδια με την έκπτωσης την σύμβαση.

Z) Μεταβολές στην τιμή συναλλαγής

Μετά την έναρξη ισχύος της σύμβασης, η τιμή συναλλαγής μπορεί να μεταβληθεί για πολλούς λόγους, μεταξύ των οποίων η επίλυση αβέβαιων γεγονότων ή άλλων μεταβολών στις περιστάσεις που μεταβάλλουν το ποσό του ανταλλάγματος το οποίο η οικονομική οντότητα εκτιμά ότι δικαιούται έναντι των υποσχόμενων αγαθών ή υπηρεσιών.

Η οικονομική οντότητα επιμερίζει στις υποχρεώσεις εκτέλεσης της σύμβασης τυχόν επακόλουθες μεταβολές στην τιμή συναλλαγής στην ίδια βάση όπως στην έναρξη ισχύος της σύμβασης. Κατά συνέπεια, η οικονομική οντότητα δεν επιμερίζει εκ νέου την τιμή συναλλαγής για να αντανakλά τις μεταβολές στις αυτοτελείς τιμές πώλησης μετά την έναρξη ισχύος της σύμβασης. Τα ποσά που επιμερίζονται σε μια υποχρέωση εκτέλεσης που έχει εκπληρωθεί αναγνωρίζονται ως έσοδα, ή ως μείωση εσόδων, την περίοδο κατά την οποία μεταβάλλεται η τιμή συναλλαγής.

Η οικονομική οντότητα επιμερίζει μια μεταβολή στην τιμή συναλλαγής εξ ολοκλήρου σε μία ή περισσότερες υποχρεώσεις εκτέλεσης, αλλά όχι σε όλες, ή σε υποσχόμενα διακριτά αγαθά ή υπηρεσίες μιας σειράς που αποτελεί τμήμα μιας ενιαίας υποχρέωσης εκτέλεσης σύμφωνα με την παράγραφο 22 στοιχείο β) μόνο εφόσον πληρούνται τα κριτήρια της παραγράφου 85 σχετικά με τον επιμερισμό μεταβλητού ανταλλάγματος.

3.6 ΤΟ ΚΟΣΤΟΣ ΤΩΝ ΣΥΜΒΑΣΕΩΝ

- ΕΠΑΥΞΗΤΙΚΟ ΚΟΣΤΟΣ ΕΞΑΣΦΑΛΙΣΗΣ ΜΙΑΣ ΣΥΜΒΑΣΗΣ

Το επαυξητικό αυτό κόστος της μίας σύμβασης στην ουσία είναι οι δαπάνες με τις οποίες η επιχείρηση θα επιβαρυνθεί με σκοπό να εξασφαλίσει μία σύμβαση με τον πελάτη. Με τις δαπάνες αυτές δεν θα επιβαρυνόταν εάν δεν είχε εξασφαλίσει την σύμβαση.

Οι δαπάνες αυτές θα προέκυπταν ανεξάρτητα από το εάν η σύμβαση αυτή είχε εξασφαλιστεί. Οι δαπάνες αυτές αναγνωρίζονται ως έξοδο μόνο όταν πραγματοποιούνται, εκτός όμως εάν οι δαπάνες αυτές επιβαρύνουν αποκλειστικά τον πελάτη.

- ΔΑΠΑΝΕΣ ΕΚΠΛΗΡΩΣΗΣ ΤΗΣ ΣΥΜΒΑΣΗΣ

Οι δαπάνες εκπλήρωσης της σύμβασης, εφόσον δεν εμπίπτουν σε κάποιο άλλο πρότυπο, αναγνωρίζονται ως περιουσιακό στοιχείο όταν πληρούνται τα εξής κριτήρια:

-οι δαπάνες αυτές αυξάνουν ή και μόνο δημιουργούν τους πόρους της οικονομικής οντότητας και θα χρησιμοποιηθούν για την εκπλήρωση της υποχρέωσης εκτέλεσης στο μέλλον

- οι δαπάνες αυτές αναμένεται να ανακτηθούν.

Οι δαπάνες οι οποίες συνδέονται άμεσα με την σύμβαση περιλαμβάνουν τα εξής¹⁵:

- Άμεσα εργατικά
- Άμεσα υλικά
- Επιμερισμό του κόστους που άμεσα συνδέεται με την σύμβαση με τον πελάτη
- Δαπάνες που επιβαρύνουν μόνο τον πελάτη
- Λοιπές δαπάνες που έχουν πραγματοποιηθεί αποκλειστικά λόγω της σύναψης σύμβασης από την οικονομική οντότητα.

Η επιχείρηση αναγνωρίζει κάποιες δαπάνες ως έξοδα την στιγμή που αυτές πραγματοποιούνται. Αυτές οι δαπάνες είναι οι εξής:

- Γενικές και διοικητικές δαπάνες
- Δαπάνες που προέρχονται από φύρα υλικών, ή εργασίας ή από άλλους πόρους για την εκπλήρωση της σύμβασης, οι οποίες όμως δεν αντανακλώνται στην τιμή της σύμβασης.
- Δαπάνες που σχετίζονται με τις υποχρεώσεις της εκτέλεσης της σύμβασης. Αυτές οι δαπάνες δύναται να είναι εκπληρωθείσες ή μερικώς εκπληρωθείσες.
- Δαπάνες που η επιχείρηση δεν μπορεί να διακρίνει αν αφορούν εκπληρωθείσες υποχρεώσεις ή μη εκπληρωθείσες υποχρεώσεις εκτέλεσης.

- ΑΠΟΣΒΕΣΗ ΚΑΙ ΑΠΟΜΕΙΩΣΗ

Το περιουσιακό στοιχείο μπορεί να αποσβένεται συστηματικά όμως αυτό θα πρέπει να συνάδει με την μεταβίβαση των αγαθών ή των υπηρεσιών στον πελάτη. Θα πρέπει

¹⁵ www.e-forologia.gr/cms/viewContents.aspx?id=207585

επίσης το περιουσιακό στοιχείο να σχετίζεται με αγαθά ή και υπηρεσίες οι οποίες θα μεταβιβαστούν με βάση μία συγκεκριμένη σύμβαση.

Η επιχείρηση είναι υποχρεωμένη να επικαιροποιήσει την όποια απόσβεση ούτως ώστε να δύναται να αντανakλά την τυχόν μεταβολή στον αναμενόμενο χρόνο της μεταβίβασης των αγαθών ή των υπηρεσιών στον πελάτη, αγαθά όμως τα οποία θα σχετίζονται με το περιουσιακό στοιχείο το οποίο αποσβένεται.

Ζημία απομείωσης θα αναγνωρίζει η επιχείρηση στα αποτελέσματα χρήσης όταν η λογιστική αξία του περιουσιακού στοιχείου είναι μεγαλύτερη από:

- Το ποσό του ανταλλάγματος που υπολείπεται και το οποίο η οντότητα αναμένει να λάβει για τα αγαθά ή τις υπηρεσίες με τα οποία και σχετίζεται το περιουσιακό στοιχείο μείον όμως
- Τις δαπάνες που άμεσα σχετίζονται με την παροχή των εν λόγω αγαθών και δεν έχουν αναγνωριστεί ως έξοδα

Προτού αναγνωρίσει ζημία απομείωσης για ένα περιουσιακό στοιχείο, η οικονομική οντότητα αναγνωρίζει τυχόν ζημία απομείωσης για περιουσιακά στοιχεία που σχετίζονται με τη σύμβαση και τα οποία έχουν αναγνωριστεί σύμφωνα με άλλο Πρότυπο (για παράδειγμα, ΔΛΠ 2, ΔΛΠ 16 και ΔΛΠ 38).

Αφού διεξάγει τον έλεγχο απομείωσης, η οικονομική οντότητα περιλαμβάνει τη λογιστική αξία που προκύπτει για το περιουσιακό στοιχείο που αναγνωρίζεται στη λογιστική αξία της μονάδας δημιουργίας ταμειακών ροών στην οποία ανήκει για τους σκοπούς της εφαρμογής του ΔΛΠ 36 Απομείωση αξίας περιουσιακών στοιχείων στην εν λόγω μονάδα δημιουργίας ταμειακών ροών.

3.8 Η ΛΟΓΙΣΤΙΚΗ ΑΠΕΙΚΟΝΙΣΗ

Εφόσον κάποιο από τα μέρη της σύμβασης έχει εκπληρώσει όλες τις συμβατικές του υποχρεώσεις, τότε η οικονομική οντότητα δύναται να απεικονίσει την συγκεκριμένη σύμβαση στην κατάσταση της οικονομικής θέσης ως συμβατικό περιουσιακό στοιχείο ή ως συμβατική υποχρέωση. Αυτό γίνεται ανάλογα με την σχέση που υπάρχει ανάμεσα στην εκπλήρωση των συμβατικών υποχρεώσεων της οικονομικής οντότητας και στην πληρωμή στον πελάτη.

Η οικονομική οντότητα θα απεικονίζει τα όποια ανεπιφύλακτα δικαιώματα επί του ανταλλάγματος ξεχωριστά ως απαίτηση.

Εφόσον όμως ο πελάτης πληρώσει το οικονομικό αντάλλαγμα ή η οικονομική οντότητα διατηρεί το δικαίωμα επί ενός ποσού ανταλλάγματος το οποίο είναι ανεπιφύλακτο και αυτό πριν η οικονομική οντότητα μεταβιβάσει το αγαθό στον πελάτη, η οικονομική οντότητα θα πρέπει να απεικονίσει την σύμβαση ως συμβατική υποχρέωση όταν όμως η πληρωμή πραγματοποιηθεί ή καταστεί απαιτητή.

Ως συμβατική υποχρέωση θεωρείται η υποχρέωση που έχει η οικονομική οντότητα να μεταβιβάσει στον πελάτη τα αγαθά για τα οποία η επιχείρηση πήρε το οικονομικό αντάλλαγμα.

Εφόσον όμως η οικονομική οντότητα εκτελεί τις συμβατικές της υποχρεώσεις κάνοντας μεταβίβαση των αγαθών στον πελάτη πριν ο πελάτης πληρώσει το αντάλλαγμα ή πριν κάνει απαιτητή την απαίτηση ή την πληρωμή, τότε και μόνο τότε η οικονομική οντότητα μπορεί να απεικονίσει την σύμβαση ως συμβατικό περιουσιακό στοιχείο.

Ως συμβατικό περιουσιακό στοιχείο νοείται το δικαίωμα της οικονομικής οντότητας σε αντάλλαγμα έναντι των αγαθών ή των υπηρεσιών τα οποία και έχει μεταβιβάσει στον πελάτη.

Η οικονομική οντότητα αξιολογεί το συμβατικό στοιχείο όσον αφορά την απομείωσή του με βάση το ΔΠΧΑ 9. Η απομείωσή του επιμετράται, απεικονίζεται αλλά και γνωστοποιείται στην ίδια βάση όπως ένα χρηματοοικονομικό περιουσιακό στοιχείο το οποίο και εμπίπτει στο πεδίο εφαρμογής του ΔΠΧΑ 9.

Η απαίτηση είναι το δικαίωμα που έχει η οικονομική οντότητα για αντάλλαγμα και το δικαίωμα αυτό είναι ανεπιφύλακτο.

Το δικαίωμα θα θεωρείται ανεπιφύλακτο μόνο εφόσον η πάροδος του χρόνου απαιτείται προκειμένου να γίνει απαιτητή η πληρωμή του συγκεκριμένου ανταλλάγματος.

3.9 ΓΝΩΣΤΟΠΟΙΗΣΗ

Με βάση την γνωστοποίηση η οικονομική οντότητα γνωστοποιεί τα στοιχεία που απαιτούνται προκειμένου οι χρήστες των οικονομικών καταστάσεων να κατανοούν την φύση, το ποσό, τον χρόνο αλλά ακόμη και την αβεβαιότητα του εσόδου αλλά και των ταμειακών ροών που θα απορρέουν από τις συμβάσεις με τους πελάτες της.

Για να επιτευχθεί όλο αυτό θα πρέπει η οικονομική οντότητα να γνωστοποιεί τόσο τα ποιοτικά αλλά όσο και τα ποσοτικά στοιχεία που θα αφορούν τα εξής:

- Τις συμβάσεις με τους πελάτες
- Τις κρίσεις και τις μεταβολές των κρίσεων που έχουν λάβει χώρα σχετικά με την εφαρμογή του προτύπου αυτού.
- Τις όποιες δαπάνες εξασφάλισης ή και εκπλήρωσης της σύμβασης με τον πελάτη και οι οποίες έχουν αναγνωρισθεί ως περιουσιακά στοιχεία.

Η οικονομική οντότητα θα πρέπει επίσης να εξετάσει και τις λεπτομέρειες που είναι απαραίτητες προκειμένου να εκπληρωθεί ο σκοπός της γνωστοποίησης και ο βαθμός της έμφασης που θα δίνεται σε κάθε μία από τις απαιτήσεις.

Η οικονομική οντότητα δύναται να αθροίζει ή και να διαχωρίζει τις γνωστοποιήσεις θέτοντας ως στόχο την μη επισκίαση είτε από την προσθήκη πολλών και ασήμαντων πληροφοριών είτε από τον συνυπολογισμό των στοιχείων που έχουν διαφορετικά χαρακτηριστικά.

Επίσης η οικονομική οντότητα δεν είναι υποχρεωμένη να γνωστοποιήσει τα στοιχεία με βάση το ΔΠΧΑ αυτό, εφόσον έχει παράσχει τα στοιχεία με βάση άλλο πρότυπο.

Η οικονομική οντότητα θα πρέπει να γνωστοποιεί τα εξής ποσά για την περίοδο αναφοράς:

- Τα έσοδα τα οποία αναγνωρίζονται από συμβάσεις με πελάτες, τα οποία και η οικονομική οντότητα γνωστοποιεί ξεχωριστά από τις λοιπές πηγές εσόδων της και
- Τις τυχόν ζημίες απομείωσης που αναγνωρίζονται πάνω σε απαιτήσεις ή συμβατικά περιουσιακά στοιχεία που προκύπτουν από τις συμβάσεις της οικονομικής οντότητας με πελάτες και τις οποίες η οικονομική οντότητα θα γνωστοποιεί χωριστά από τις ζημίες απομείωσης από άλλες συμβάσεις.

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 4^Ο ΤΑ ΔΛΠ ΠΟΥ ΑΝΤΙΚΑΘΙΣΤΑΤΑΙ ΑΠΟ ΤΟ ΔΠΧΑ – ΓΕΝΙΚΑ ΣΤΟΙΧΕΙΑ ΓΙΑ ΤΑ ΔΛΠ 11 ΚΑΙ ΔΛΠ 18

4.1 ΤΟ ΔΙΕΘΝΕΣ ΛΟΓΙΣΤΙΚΟ ΠΡΟΤΥΠΟ 11 «ΣΥΜΒΑΣΕΙΣ ΑΠΟ ΚΑΤΑΣΚΕΥΕΣ»

Το πρότυπο αυτό εμπεριέχει όλες τις συμβάσεις που αφορά σε κατασκευαστικά έργα ή και στην παροχή υπηρεσιών ή σε έργα καταστροφής παγίων περιουσιακών στοιχείων. Στην ουσία αναφέρεται στους λογιστικούς χειρισμούς οι οποίοι θα λάβουν χώρα στα βιβλία της εταιρείας που είναι η κατασκευάστρια.

16

4.1.2 Ο ΣΚΟΠΟΣ ΤΟΥ ΔΛΠ 11

Σκοπός του προτύπου αυτού είναι να καθοριστεί ο χειρισμός του κόστους και των εσόδων που έχουν άμεση σχέση με τις συμβάσεις κατασκευής.

Η ημερομηνία κατά την οποία η συμβατική δραστηριότητα ξεκινά αλλά και η ημερομηνία κατά την οποία η δραστηριότητα αυτή ολοκληρώνεται εμπίπτουν σε διαφορετικές λογιστικές χρήσεις.

Είναι λοιπόν συνέπεια όλου αυτού ότι για την παρακολούθηση των συμβάσεων κατασκευής μεγάλο ζήτημα είναι η κατανομή των συμβατικών εσόδων αλλά και του κόστους στις λογιστικές περιόδους κατά τις οποίες εκτελείται το κατασκευαστικό έργο.

Με την βοήθεια λοιπόν του προτύπου αυτού καθορίζεται το πότε τα συμβατικά έσοδα και το συμβατικό κόστος αναγνωρίζονται ως έσοδα και έξοδα στην κατάσταση των λογαριασμού των αποτελεσμάτων.

¹⁶ ΝΤΖΑΝΑΤΟΣ Δ., ΤΑ ΔΙΕΘΝΗ ΛΟΓΙΣΤΙΚΑ ΠΡΟΤΥΠΑ ΜΕ ΑΠΛΑ ΛΟΓΙΑ ΚΑΙ ΟΙ ΔΙΑΦΟΡΕΣ ΤΟΥΣ ΜΕ ΤΑ ΕΛΛΗΝΙΚΑ ΠΡΟΤΥΠΑ, ΕΚΔΟΣΕΙΣ ΚΑΣΤΑΝΙΩΤΗ, ΑΘΗΝΑ 2008

4.1.3 ΟΡΙΣΜΟΙ

- ΣΥΜΒΑΣΗ ΚΑΤΑΣΚΕΥΗΣ: είναι μία σύμβαση η οποία έχει συναφθεί ειδικά για την κατασκευή ενός περιουσιακού στοιχείου ή ενός συνδυασμού περιουσιακών στοιχείων τα οποία όμως είναι στενά συνδεδεμένα σε ότι έχει σχέση με τον σχεδιασμό τους, την τεχνολογία και την λειτουργία τους¹⁷.

- ΣΥΜΒΑΣΗ ΣΤΑΘΕΡΟΥ ΤΙΜΗΜΑΤΟΣ : αφορά στην σύμβαση κατασκευής κατά την οποία ο κατασκευαστής συμφωνεί σε ένα σταθερό τίμημα ή μία σταθερή τιμή ανά κατασκευαζόμενη μονάδα

- ΣΥΜΒΑΣΗ ΚΟΣΤΟΥΣ ΠΛΕΟΝ ΚΕΡΔΟΥΣ: πρόκειται για την σύμβαση κατασκευής με βάση την οποία ο κατασκευαστής εισπράττει το τίμημα που είχε συμφωνηθεί πλέον ενός συγκεκριμένου ποσοστού πάνω στο κόστος ή μίας αμοιβής σταθερής.

4.1.4 ΟΜΑΔΟΠΟΙΗΜΕΝΕΣ ΚΑΙ ΔΙΕΣΠΑΣΜΕΝΕΣ ΣΥΜΒΑΣΕΙΣ ΚΑΤΑΣΚΕΥΗΣ

Εφόσον μία σύμβαση καλύπτει ένα πλήθος περιουσιακών στοιχείων , η κατασκευή του κάθε περιουσιακού στοιχείου θα πρέπει να αντιμετωπίζεται σαν μία ξεχωριστή σύμβασης κατασκευής.

Αυτό ισχύει όταν:

- Έχουν υποβληθεί ξεχωριστές προσφορές για κάθε περιουσιακό στοιχείο
- Κάθε περιουσιακό στοιχείο υπόκειται σε συγκεκριμένη διαπραγμάτευση και ο κατασκευαστής και ο πελάτης είναι σε θέση να αποδεχθούν ή να απορρίψουν το τμήμα της σύμβασης που έχει σχέση με κάθε ένα περιουσιακό στοιχείο

¹⁷ ΝΤΖΑΝΑΤΟΣ Δ., ΤΑ ΔΙΕΘΝΗ ΛΟΓΙΣΤΙΚΑ ΠΡΟΤΥΠΑ ΜΕ ΑΠΛΑ ΛΟΓΙΑ ΚΑΙ ΟΙ ΔΙΑΦΟΡΕΣ ΤΟΥΣ ΜΕ ΤΑ ΕΛΛΗΝΙΚΑ ΠΡΟΤΥΠΑ, ΕΚΔΟΣΕΙΣ ΚΑΣΤΑΝΙΩΤΗ, ΑΘΗΝΑ 2008

- Το κόστος και τα έσοδα από κάθε ένα περιουσιακό στοιχείο δύναται να εξατομικευτούν.

Μία ομάδα συμβάσεων η οποία έχει γίνει είτε μόνο με έναν πελάτη είτε με περισσότερους θα πρέπει να αντιμετωπίζεται ως μία ενιαία σύμβαση κατασκευής όταν συντρέχουν οι εξής προϋποθέσεις:

- Η ομάδα των συμβάσεων έχει συναφθεί ως πακέτο δηλαδή ως ενιαίο σύνολο
- Οι συμβάσεις είναι στενά αλληλοσυνδεδεμένες και αποτελούν μέρος ενός ενιαίου έργου με ένα συνολικό περιθώριο κέρδους.
- Οι συμβάσεις εκτελούνται ταυτόχρονα και με συνεχή αλληλουχία.

Επίσης μία σύμβαση μπορεί να προβλέπει και την κατασκευή ενός πρόσθετου περιουσιακού στοιχείου ή ακόμη μπορεί να τροποποιηθεί και να συμπεριλάβει την κατασκευή ενός πρόσθετου περιουσιακού στοιχείου.

Η κατασκευή του πρόσθετου αυτού στοιχείου θα αντιμετωπίζεται ως μία ξεχωριστή σύμβαση κατασκευής εφόσον θα συντρέχουν τα εξής:

- Το περιουσιακό στοιχείο θα διαφέρει τόσο σε σχεδιασμό όσο και σε τεχνολογία και λειτουργία από το περιουσιακό στοιχείο ή τα στοιχεία τα οποία καλύπτονται από την αρχική σύμβαση.
- Η τιμή του περιουσιακού στοιχείου θα διαπραγματεύεται ανεξάρτητα από την αρχική συμβατική τιμή.

4.1.5 ΤΟ ΕΣΟΔΟ ΤΩΝ ΣΥΜΒΑΣΕΩΝ

Το έσοδο αυτό περιλαμβάνει τα εξής;

- A) το αρχικό συμφωνηθέν ποσό της σύμβασης

Β) τις τροποποιήσεις του συμβατικού έργου , τις αξιώσεις αλλά και τα κίνητρα όταν μπορούν καταλήξουν σε έσοδο και επίσης μπορούν να επιμετρηθούν αξιόπιστα.

Βέβαια το ποσό του συμβατικού εσόδου δύναται να αυξάνεται ή να μειώνεται από την μία λογιστική χρήση στην άλλη.

α) ένας κατασκευαστής και ένας πελάτης μπορεί να συμφωνήσουν τροποποιήσεις ή αποζημιώσεις που αυξάνουν ή μειώνουν το συμβατικό έσοδο σε μια επόμενη περίοδο από εκείνη κατά την οποία συμφωνήθηκε αρχικά η σύμβαση

β) το ποσό του εσόδου που συμφωνήθηκε σε μία σύμβαση σταθερού τιμήματος, μπορεί να αυξάνεται ως συνέπεια όρων κλιμάκωσης του κόστους

γ) το ποσό του συμβατικού εσόδου μπορεί να μειώνεται ως αποτέλεσμα ποινικών ρητρών που προκύπτουν από καθυστερήσεις με υπαιτιότητα του κατασκευαστή κατά την ολοκλήρωση της σύμβασης ή

δ) όταν μία σύμβαση σταθερού τιμήματος αφορά μία σταθερή τιμή ανά κατασκευαζόμενη μονάδα, το συμβατικό έσοδο αυξάνεται, καθώς αυξάνεται ο αριθμός των μονάδων.

Επίσης μπορεί να γίνει τροποποίηση του συμβατικού έργου. Αυτό στην ουσία είναι μία οδηγία από τον πελάτη για μεταβολή του έργου που αρχικά συμφωνήθηκε. Η τροποποίηση αυτή μπορεί να καταλήξει είτε σε αύξηση είτε σε μείωση του συμβατικού εσόδου.

Η τροποποίηση θα συμπεριληφθεί στην σύμβαση εφόσον ισχύσουν τα εξής:

- Εάν αναμένεται να αποδεχθεί ο πελάτης την τροποποίηση και το ποσό του εσόδου που θα προκύψει από αυτή την τροποποίηση
- Εάν το ποσό του εσόδου μπορεί να επιμετρηθεί με αξιόπιστο τρόπο

Η αξίωση αφορά στο ποσό που ο κατασκευαστής επιδιώκει να εισπράξει από τον πελάτη ή από κάποιον τρίτο για κάλυψη του κόστους που δεν συμπεριλαμβάνεται στην συμβατική τιμή.

Οι αξιώσεις αυτές θα συμπεριλαμβάνονται στο συμβατικό έσοδο μόνο εφόσον ισχύουν τα εξής:

- Οι διαπραγματεύσεις έχουν περιέλθει σε προχωρημένο στάδιο και αναμένεται ότι ο πελάτης θα αποδεχθεί την αξίωση
- Το ποσό που αναμένεται ότι θα αποδεχθεί ο πελάτης μπορεί να επιμετρηθεί με αξιόπιστο τρόπο.

Τα κίνητρα είναι ποσά επιπρόσθετα τα οποία και δόθηκαν στον κατασκευαστή έπειτα από την επίτευξη καθορισμένων τρόπων εκτέλεσης. Οι αμοιβές των κινήτρων αυτών συμπεριλαμβάνονται στο συμβατικό έσοδο μόνο εφόσον:

- Η εκτέλεση της σύμβασης βρίσκεται σε προχωρημένο στάδιο ώστε να είναι επόμενο να επιτευχθούν τα καθορισμένα πρότυπα εκτέλεσης
- Το ποσό των αμοιβών παρότρυνσης δύναται να επιμετρηθεί αξιόπιστα.

4.1.6 ΚΟΣΤΟΣ ΣΥΜΒΑΣΕΩΝ

Το κόστος των συμβάσεων περιλαμβάνει τα εξής:

- Τις δαπάνες που άμεσα αφορούν την συγκεκριμένη σύμβαση
- Τις δαπάνες οι οποίες είναι καταλογιστέες στις συμβατικές δραστηριότητες και γενικότερα δύναται να επιμεριστούν στην σύμβαση κατασκευής
- Όλες τις δαπάνες οι οποίες επιβαρύνουν τον πελάτη, σύμφωνα με τους όρους της σύμβασης.

Το κόστος το οποίο και αφορά άμεσα την συγκεκριμένη σύμβαση θα περιλαμβάνει:

- Το κόστος της άμεσης εργασίας

- Το κόστος των άμεσων και έμμεσων υλικών που χρησιμοποιήθηκαν στην κατασκευή
- Τις αποσβέσεις των μηχανημάτων αλλά και των εγκαταστάσεων που χρησιμοποιήθηκαν για την εκτέλεση της σύμβασης
- Το κόστος της μετακίνησης των μηχανημάτων, του εξοπλισμού και των υλικών προς τον χώρο της κατασκευής
- Το κόστος της μίσθωσης των μηχανημάτων και του εξοπλισμού.
- Το κόστος του σχεδιασμού και της τεχνικής βοήθειας που συνδέεται με την σύμβαση
- Το κόστος εργασιών αποκατάστασης
- Τις αξιώσεις των τρίτων.

Βέβαια όλα αυτά τα προαναφερόμενα στοιχεία του κόστους μπορεί να μειωθούν από τυχόν παρεπόμενα έσοδα που δεν συμπεριλαμβάνονται στο συμβατικό έσοδο.

Τα προαναφερόμενα στοιχεία του κόστους μπορεί να μειώνονται από τυχόν παρεπόμενα έσοδα που δεν περιλαμβάνονται στο συμβατικό έσοδο, για παράδειγμα, έσοδα από την πώληση πλεονάζοντος υλικού και μηχανημάτων και εξοπλισμού στο τέλος της σύμβασης.

Τα στοιχεία του κόστους που μπορεί να καταλογίζονται στις συμβατικές δραστηριότητες γενικά και μπορούν να επιμερισθούν σε συγκεκριμένες συμβάσεις κατασκευής περιλαμβάνουν:

α) ασφάλιστρα

β) κόστος σχεδιασμού και τεχνικής βοήθειας που δεν συνδέεται άμεσα με συγκεκριμένη σύμβαση και

γ) γενικά έξοδα κατασκευών.

4.1.7 ΑΝΑΓΝΩΡΙΣΗ ΕΣΟΔΩΝ ΚΑΙ ΕΞΟΔΩΝ ΣΥΜΒΑΣΕΩΝ

Όταν η έκβαση μιας σύμβασης κατασκευής μπορεί να εκτιμηθεί αξιόπιστα, τα συμβατικά έσοδα και τα έξοδα που συνδέονται με τη σύμβαση θα αναγνωρίζονται στα αποτελέσματα χρήσης, ανάλογα με το στάδιο ολοκλήρωσης της συμβατικής δραστηριότητας κατά την ημερομηνία του ισολογισμού. Μία αναμενόμενη ζημία από τη σύμβαση κατασκευής πρέπει να βαρύνει αμέσως τα αποτελέσματα, σύμφωνα με την παράγραφο 36.

Στην περίπτωση της "σύμβασης σταθερού τιμήματος" το αποτέλεσμα της σύμβασης κατασκευής μπορεί να εκτιμηθεί αξιόπιστα, όταν πληρούνται όλες οι ακόλουθες προϋποθέσεις:

- α) το συνολικό συμβατικό έσοδο μπορεί να επιμετρηθεί αξιόπιστα
- β) πιθανολογείται ότι τα οικονομικά οφέλη, που συνδέονται με τη συναλλαγή, θα εισρεύσουν στην οικονομική οντότητα
- γ) τόσο το συμβατικό κόστος για την ολοκλήρωση του έργου όσο και το στάδιο ολοκλήρωσης κατά την ημερομηνία του ισολογισμού, μπορεί να επιμετρηθούν αξιόπιστα και
- δ) οι αναληφθείσες δαπάνες που θα επιρριφθούν στο έργο μπορούν να προσδιοριστούν με σαφήνεια και να επιμετρηθούν αξιόπιστα, ούτως ώστε το πραγματικό συμβατικό έξοδο που πραγματοποιείται να μπορεί να συγκριθεί με προηγούμενες εκτιμήσεις.

Στην περίπτωση της "σύμβασης κόστους πλέον κέρδους" το αποτέλεσμα της σύμβασης κατασκευής μπορεί να εκτιμηθεί αξιόπιστα, όταν πληρούνται οι ακόλουθες προϋποθέσεις:

- α) πιθανολογείται ότι τα οικονομικά οφέλη, που συνδέονται με τη συναλλαγή, θα εισρεύσουν στην οικονομική οντότητα, και

β) τα συμβατικά έξοδα που θα επιρριφθούν στο έργο, μπορεί να προσδιοριστούν με σαφήνεια και να επιμετρηθούν αξιόπιστα, ανεξάρτητα από το αν τα έξοδα αυτά είναι ειδικά ανακτήσιμα ή όχι.

Η αναγνώριση του εσόδου και των εξόδων με βάση το στάδιο ολοκλήρωσης μιας σύμβασης, συχνά αναφέρεται ως "μέθοδος ποσοστιαίας ολοκλήρωσης". Σύμφωνα με αυτήν τη μέθοδο, το συμβατικό έσοδο αντικρίζεται με τα συμβατικά έξοδα που διενεργήθηκαν μέχρι το συγκεκριμένο στάδιο ολοκλήρωσης, με αποτέλεσμα να καταχωρίζεται το έσοδο, τα έξοδα και το κέρδος που αναλογούν στο μέρος του έργου που ολοκληρώθηκε. Αυτή η μέθοδος παρέχει χρήσιμη πληροφόρηση ως προς την έκταση της συμβατικής δραστηριότητας και επίδοσης κατά τη διάρκεια μιας περιόδου.

Σύμφωνα με τη μέθοδο ποσοστιαίας ολοκλήρωσης, το συμβατικό έσοδο λογίζεται ως έσοδο στην κατάσταση λογαριασμού αποτελεσμάτων των περιόδων κατά τις οποίες εκτελείται το έργο. Το συμβατικό κόστος συνήθως βαρύνει την κατάσταση λογαριασμού αποτελεσμάτων των περιόδων κατά τις οποίες εκτελείται το έργο στο οποίο αφορά. Όμως, κάθε αναμενόμενη υπέρβαση του συνόλου του συμβατικού κόστους σε σχέση με το σύνολο του συμβατικού εσόδου του έργου, λογίζεται αμέσως στα έξοδα

Ένας κατασκευαστής μπορεί να έχει επιβαρυνθεί με συμβατικά έξοδα, που αφορούν σε μελλοντική δραστηριότητα της σύμβασης. Αυτά τα έξοδα αναγνωρίζονται ως περιουσιακά στοιχεία, εφόσον αναμένεται ότι θα καλυφθούν, οπότε αντιπροσωπεύουν ένα ποσό που οφείλεται από τον πελάτη και συχνά κατατάσσεται ως συμβατικό έργο υπό εκτέλεση.

4.1.8 ΑΝΑΓΝΩΡΙΣΗ ΑΝΑΜΕΝΟΜΕΝΩΝ ΖΗΜΙΩΝ

Όταν πιθανολογείται ότι το συνολικό συμβατικό κόστος θα υπερβεί το συνολικό συμβατικό έσοδο, η αναμενόμενη ζημία θα βαρύνει αμέσως τα αποτελέσματα.

Το ποσό της ζημίας αυτής προσδιορίζεται ανεξάρτητα από:

- α) το αν έχει αρχίσει το έργο της σύμβασης
- β) το στάδιο ολοκλήρωσης της συμβατικής δραστηριότητας ή
- γ) το ποσό του κέρδους που αναμένεται να προκύψει από άλλες συμβάσεις, που δεν αντιμετωπίζονται ως μεμονωμένη σύμβαση κατασκευής¹⁸.

4.1.9 ΓΝΩΣΤΟΠΟΙΗΣΕΙΣ

Η οικονομική οντότητα γνωστοποιεί:

- α) το ποσό του συμβατικού εσόδου που αναγνωρίστηκε στα έσοδα της περιόδου
- β) τις μεθόδους που χρησιμοποιήθηκαν για τον προσδιορισμό του συμβατικού εσόδου που αναγνωρίστηκε στην περίοδο και
- γ) τις μεθόδους που χρησιμοποιήθηκαν για τον προσδιορισμό του σταδίου ολοκλήρωσης των σε εκτέλεση συμβάσεων.

40. Η οικονομική οντότητα γνωστοποιεί καθένα από τα ακόλουθα για τις σε εκτέλεση συμβάσεις κατά την ημερομηνία του ισολογισμού:

- α) το άθροισμα των πραγματοποιηθέντων εξόδων και των κερδών που αναγνωρίστηκαν (μείον αναγνωρισθείσες ζημίες) μέχρι την ημερομηνία αυτή?
- β) το ποσό των προκαταβολών που εισπράχθηκαν και

¹⁸ www.taxheaven.gr/circulars/24849

γ) το ποσό των παρακρατήσεων.

Η οικονομική οντότητα γνωστοποιεί τα ακόλουθα:

α) το μεικτό ποσό που οφείλεται από τους πελάτες για συμβατικό έργο, ως περιουσιακό στοιχείο και

β) το μεικτό ποσό που οφείλεται στους πελάτες για συμβατικό έργο, ως υποχρέωση.

Το μεικτό ποσό που οφείλεται από τους πελάτες για συμβατικό έργο, είναι η διαφορά:

α) των πραγματοποιηθέντων εξόδων συν τα αναγνωρισθέντα κέρδη μείον

β) το σύνολο των ζημιών που αναγνωρίστηκαν και των τμηματικών τιμολογήσεων,

για όλες τις σε εκτέλεση συμβάσεις, για τις οποίες τα έξοδα που πραγματοποιήθηκαν (μείον αναγνωρισθείσες ζημίες) υπερβαίνουν τις τμηματικές τιμολογήσεις.

Το μεικτό ποσό που οφείλεται στους πελάτες για συμβατικό έργο, είναι η διαφορά:

α) των πραγματοποιηθέντων εξόδων συν τα αναγνωρισθέντα κέρδη μείον?

β) το σύνολο των ζημιών που αναγνωρίστηκαν και των τμηματικών τιμολογήσεων,

για όλες τις σε εκτέλεση συμβάσεις, για τις οποίες οι τμηματικές τιμολογήσεις υπερβαίνουν τα έξοδα που πραγματοποιήθηκαν συν τα αναγνωρισθέντα κέρδη (μείον αναγνωρισθείσες ζημίες).

4.2 ΔΛΠ 18 ΕΣΟΔΑ

Το ΔΛΠ 18 αναφέρεται στον λογιστικό χειρισμό των διαφόρων μορφών εσόδων τα οποία και προκύπτουν για την επιχείρηση από τις συνήθεις δραστηριότητες της και επίσης αναφέρεται και στον προσδιορισμό του χρόνου αναγνώρισης των εισδημάτων αυτών.

4.2.1 Ο ΣΚΟΠΟΣ ΤΟΥ ΔΛΠ 18

Το πρότυπο αυτό έχει σκοπό να προδιαγράψει τον λογιστικό χειρισμό των εσόδων, που προκύπτουν από συγκεκριμένους τύπους συναλλαγών και γεγονότων.

Τα έσοδα αυτά λογίζονται όταν πιθανολογείται ότι μελλοντικά οικονομικά οφέλη θα εισρεύσουν στην επιχείρηση και επίσης τα οφέλη αυτά να μπορούν αποτιμηθούν βάσιμα.

Το πρότυπο λοιπόν αυτό καθορίζει όλες τις περιπτώσεις κατά τις οποίες πληρούνται τα κριτήρια αυτά και συνεπώς λογίζεται το έσοδο.

4.2.2 ΠΕΛΙΟ ΕΦΑΡΜΟΓΗΣ

Το πρότυπο αυτό εφαρμόζεται για την λογιστική παρακολούθηση των εσόδων , που προκύπτουν από τις ακόλουθες συναλλαγές και γεγονότα:

- Πώληση αγαθών
- Παροχή υπηρεσιών
- Την εκ μέρους τρίτων χρησιμοποίηση περιουσιακών στοιχείων της επιχείρησης, τα οποία όμως αποφέρουν τόκους και μερίσματα ή και δικαιώματα εκμετάλλευσης.

Στα αγαθά περιλαμβάνονται τα αγαθά τα οποία παράγει η επιχείρηση με σκοπό την πώλησή τους , αλλά επίσης και τα αγορασμένα αγαθά τα οποία είναι προς μεταπώληση, όπως τα εμπορεύματα που είναι αγορασμένα από λιανοπωλητή.

Το πρότυπο όμως αυτό δεν εφαρμόστηκε για έσοδα τα οποία προκύπτουν από τα κάτωθι:

- Συμφωνίες μισθώσεων
- Μερίσματα που προκύπτουν από επενδύσεις που λογιστικοποιούνται με βάση την μέθοδο της καθαρής θέσης

- Ασφαλιστήρια συμβόλαια
- Μεταβολές στην εύλογη αξία των χρηματοοικονομικών περιουσιακών στοιχείων και χρηματοοικονομικών υποχρεώσεων ή από την διάθεσή τους
- Μεταβολές στην αξία άλλων κυκλοφορούντων περιουσιακών στοιχείων
- Αρχική καταχώρηση της γεωργικής παραγωγής
- Εξόρυξη μεταλλευμάτων¹⁹

4.2.3 ΟΡΙΣΜΟΙ

ΕΣΟΔΟ: είναι η μικτή εισροή οικονομικών οφελών , κατά την διάρκεια της περιόδου που προκύπτει από τις συνήθεις δραστηριότητες μίας επιχείρησης, όταν όμως οι εισροές αυτές έχουν ως αποτέλεσμα την αύξηση των ιδίων κεφαλαίων , εκτός όμως από εκείνη η οποία σχετίζεται με την εισφορά των συμμετεχόντων στα ίδια κεφάλαια.

ΕΥΛΟΓΗ ΑΞΙΑ: είναι το ποσό με το οποίο ένα περιουσιακό στοιχείο θα μπορούσε να πωληθεί ή μία υποχρέωση να διακανονιστεί μεταξύ δύο συμβαλλόμενων μερών, αλλά η συναλλαγή να είναι σε καθαρά εμπορική βάση.

4.2.4 Η ΑΠΟΤΙΜΗΣΗ ΤΟΥ ΕΣΟΔΟΥ

Τα έσοδο θα πρέπει να αποτιμάται πάντα στην εύλογη αξία του εισπραχθέντος ανταλλάγματος.

Στην πλειοψηφία των περιπτώσεων, το αντάλλαγμα έχει την μορφή των μετρητών ή των ταμιακών ισοδυνάμων τα οποία και εισπράχθηκαν ή μπορεί να είναι εισπρακτέα μελλοντικά.

¹⁹ ΝΤΖΑΝΑΤΟΣ Δ., ΤΑ ΔΙΕΘΝΗ ΛΟΓΙΣΤΙΚΑ ΠΡΟΤΥΠΑ ΜΕ ΑΠΛΑ ΛΟΓΙΑ ΚΑΙ ΟΙ ΔΙΑΦΟΡΕΣ ΤΟΥΣ ΜΕ ΤΑ ΕΛΛΗΝΙΚΑ ΠΡΟΤΥΠΑ, ΕΚΔΟΣΕΙΣ ΚΑΣΤΑΝΙΩΤΗ, ΑΘΗΝΑ 2008

Βέβαια εάν η είσπραξη των ταμειακών ισοδύναμων αναβληθεί τότε η εύλογη αξία του ανταλλάγματος μπορεί να είναι μικρότερη από το ονομαστικό ποσό των μετρητών που εισπράχθηκαν ή που είναι εισπρακτέα.

Όταν όμως ο διακανονισμός εμπεριέχει πίστωση τότε η εύλογη αξία του ανταλλάγματος θα προσδιοριστεί με προεξόφληση όλων των μελλοντικών εισπράξεων . Ο προσδιορισμός αυτός μπορεί να γίνει με τους εξής τρόπους:

- με το ισχύον επιτόκιο για παρόμοιο μέσο ενός εκδότη με την ίδια πιστωτική διαβάθμιση
- με το επιτόκιο που προεξοφλεί το ονομαστικό ποσό του μέσου στην τρέχουσα τιμή πώλησης μετρητοίς των αγαθών.

Η διαφορά ανάμεσα στην εύλογη αξία και στο ονομαστικό ποσό του ανταλλάγματος θα καταχωρηθεί ως έσοδο τόκου.

4.2.5 ΠΩΛΗΣΗ ΑΓΑΘΩΝ

Τα έσοδα από την πώληση των αγαθών θα πρέπει να καταχωρούνται όταν πληρούνται οι εξής προϋποθέσεις:

- η επιχείρηση να έχει μεταβιβάσει στον αγοραστή τους ουσιαστικούς κινδύνους αλλά και τα οφέλη της κυριότητας των αγαθών
- η επιχείρηση να μην εξακολουθεί να αναμειγνύεται στην διαχείριση των πωληθέντων , στον βαθμό που συνήθως σχετίζεται με την κυριότητα ούτε και να διατηρεί τον πραγματικό έλεγχο πάνω στα πωληθέντα αγαθά.
- Το ποσό του εσόδου να μπορεί να αποτιμηθεί σε αξιόπιστο βαθμό.
- Να πιθανολογείται ότι τα οικονομικά οφέλη της σύμβασης θα εισρεύσουν στην επιχείρηση
- Τα κόστη να μπορούν αν αποτιμηθούν αξιόπιστα.

4.2.7 ΠΑΡΟΧΗ ΥΠΗΡΕΣΙΩΝ

Όταν το αποτέλεσμα μίας συναλλαγής που αφορά την παροχή υπηρεσιών δύναται να εκτιμηθεί σε αξιόπιστο βαθμό, τότε η καταχώρηση του εσόδου θα πρέπει να γίνεται με βάση το στάδιο της ολοκλήρωσης της συναλλαγής.

Θα πρέπει για την αξιόπιστη εκτίμηση να πληρούνται τα κάτωθι:

- Το ποσό του εσόδου να μπορεί αξιόπιστα να εκτιμηθεί
- Να πιθανολογείται ότι τα οικονομικά οφέλη θα εισρεύσουν στην επιχείρηση
- Το στάδιο της ολοκλήρωσης της συναλλαγής να μπορεί αξιόπιστα να καθοριστεί
- Τα κόστη για την συναλλαγή αυτή να μπορούν να αποτιμηθούν αξιόπιστα.

Η καταχώρηση του εσόδου με βάση το στάδιο ολοκλήρωσης της συναλλαγής συχνά αναφέρεται ως η ποσοστιαία μέθοδος ολοκλήρωσης. Σύμφωνα με αυτή τη μέθοδο, το έσοδο καταχωρείται στις λογιστικές περιόδους στις οποίες παρέχονται οι υπηρεσίες. Η καταχώρηση του εσόδου σε αυτή τη βάση παρέχει χρήσιμη πληροφόρηση, ως προς την έκταση της δραστηριότητας παροχής υπηρεσιών και της απόδοσης κατά τη διάρκεια μιας περιόδου.

Η επιχείρηση είναι γενικά σε θέση να κάνει βάσιμες εκτιμήσεις, αφού έχει συμφωνήσει στα ακόλουθα με τα άλλα συμβαλλόμενα μέρη της συναλλαγής:

- (α) τα δικαιώματα που μπορεί να ασκήσει κάθε συμβαλλόμενο μέρος, σχετικά με τις υπηρεσίες που πρόκειται να παρασχεθούν και να ληφθούν από τα μέρη,
- (β) την αμοιβή των υπηρεσιών, και
- (γ) τον τρόπο και τους όρους του διακανονισμού.

Η επιχείρηση χρησιμοποιεί τη μέθοδο που αποτιμά αξιόπιστα τις υπηρεσίες που παρασχέθηκαν. Αναλόγως της φύσης της συναλλαγής, οι μέθοδοι μπορεί να συμπεριλαμβάνουν:

- (α) επιμετρήσεις του εκτελεσθέντος έργου,

(β) υπηρεσίες εκτελεσθείσες μέχρι σήμερα, σε ποσοστό του συνόλου των υπηρεσιών που πρόκειται να εκτελεστούν ή

(γ) την αναλογία την οποία το μέχρι σήμερα αναληφθέν κόστος έχει καλύψει από το εκτιμώμενο συνολικό κόστος της συναλλαγής. Μόνον τα κόστη που αφορούν σε ήδη εκτελεσθείσες υπηρεσίες περιλαμβάνονται στα κόστη που έχουν αναληφθεί μέχρι σήμερα. Μόνον τα κόστη που αφορούν σε υπηρεσίες που έχουν εκτελεστεί ή μέλλουν να εκτελεστούν περιλαμβάνονται στο συνολικώς εκτιμώμενο κόστος της συναλλαγής. Τμηματικές πληρωμές και προκαταβολές ληφθείσες από τους πελάτες δεν αντικατοπτρίζουν συνήθως τις εκτελεσθείσες υπηρεσίες.

4.2.8 ΤΟΚΟΙ, ΔΙΚΑΙΩΜΑΤΑ ΕΚΜΕΤΑΛΛΕΥΣΗΣ ΚΑΙ ΜΕΡΙΣΜΑΤΑ

Το έσοδο που προκύπτει από την εκ μέρους τρίτων χρήση περιουσιακών στοιχείων της επιχείρησης, που δίδουν τόκους, δικαιώματα εκμετάλλευσης και μερίσματα, πρέπει να καταχωρείται με βάση τα όσα παρατίθενται στην παράγραφο 30, όταν:

(α) πιθανολογείται ότι τα οικονομικά οφέλη που συνδέονται με τη σύμβαση θα εισρεύσουν στην επιχείρηση και,

(β) το ποσό του εσόδου μπορεί να αποτιμηθεί αξιόπιστα.

4.2.9 ΓΝΩΣΤΟΠΟΙΗΣΕΙΣ

Μια επιχείρηση πρέπει να γνωστοποιεί:

(α) Τις λογιστικές αρχές που εφαρμόζει για την καταχώρηση των εσόδων, καθώς και τις μεθόδους προσδιορισμού του σταδίου ολοκλήρωσης των συναλλαγών, που αφορούν σε παροχή υπηρεσιών.

(β) Το ποσό της κάθε σημαντικής κατηγορίας εσόδων, που έχουν καταχωρηθεί κατά τη διάρκεια της περιόδου, συμπεριλαμβανομένων των εσόδων που προκύπτουν από:

(i) πώληση αγαθών,

- (ii) παροχή υπηρεσιών,
 - (iii) τόκους,
 - (iv) δικαιώματα εκμετάλλευσης,
 - (v) μερίσματα, και
- (γ) το ποσό των εσόδων που προκύπτει από ανταλλαγές αγαθών ή υπηρεσιών, το οποίο συμπεριλαμβάνεται σε κάθε σημαντική κατηγορία εσόδων.

Η επιχείρηση γνωστοποιεί κάθε ενδεχόμενη υποχρέωση και ενδεχόμενη απαίτηση σύμφωνα με το ΔΛΠ 37 "προβλέψεις, ενδεχόμενες υποχρεώσεις και ενδεχόμενες απαιτήσεις". Ενδεχόμενες υποχρεώσεις και ενδεχόμενες απαιτήσεις μπορεί να προκύψουν από στοιχεία τέτοια όπως κόστος εγγυήσεων, διεκδικήσεις, ποινές ή πιθανές ζημίες.

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 5^ο ΟΙ ΧΡΗΜΑΤΟΟΙΚΟΝΟΜΙΚΕΣ ΚΑΤΑΣΤΑΣΕΙΣ ΜΕ ΒΑΣΗ ΤΑ ΔΛΠ/ΔΠΧΑ

5.1 Η ΕΝΝΟΙΑ ΤΩΝ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ ΚΑΤΑΣΤΑΣΕΩΝ

Οι οικονομικές καταστάσεις αποτελούν την δομημένη απεικόνιση της οικονομικής θέσης της επιχείρησης αλλά και των οικονομικών συναλλαγών της επιχείρησης αυτής.

Η βασική επιδίωξη των οικονομικών καταστάσεων είναι να παρέχουν πληροφορίες για την οικονομική θέση της επιχείρησης αλλά και την απόδοσή της. Επίσης παρέχουν πληροφορίες για τις ταμειακές ροές της επιχείρησης. Όλες αυτές οι πληροφορίες είναι χρήσιμες για όλους του χρήστες των οικονομικών καταστάσεων προκειμένου αυτοί να λάβουν όλες τις απαραίτητες αποφάσεις.

Επίσης μέσω των οικονομικών καταστάσεων διαφαίνονται και τα αποτελέσματα της διοίκησης της επιχείρησης²⁰.

Θα πρέπει για την επίτευξη όλων των ανωτέρω οι οικονομικές καταστάσεις να δίνουν πληροφορίες σχετικά με τα εξής:

- Τα περιουσιακά στοιχεία της επιχείρησης
- Τις υποχρεώσεις
- Τα ίδια κεφάλαια
- Τα έσοδα αλλά και τα έξοδα της επιχείρησης κατά την διάρκεια της διαχειριστικής χρήσης.
- Για τα κέρδη και τις ζημιές
- Τις ταμειακές ροές.

²⁰ ΦΙΛΟΣ Ι., ΔΙΕΘΝΗ ΛΟΓΙΣΤΙΚΑ ΠΡΟΤΥΠΑ – ΘΕΩΡΗΤΙΚΗ ΠΡΟΣΕΓΓΙΣΗ ΚΑΙ ΕΦΑΡΜΟΓΕΣ ΜΕΤΑΤΡΟΠΗΣ, ΕΚΔΟΣΕΙΣ ΚΛΕΙΔΑΡΙΘΜΟΣ, ΑΘΗΝΑ 2011

Το Διοικητικό Συμβούλιο είναι υπεύθυνο τόσο για την κατάρτιση αλλά όσο και για την παρουσίαση των οικονομικών καταστάσεων της επιχείρησης.

5.2 ΤΟ ΠΕΡΙΕΧΟΜΕΝΟ ΤΩΝ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ ΚΑΤΑΣΤΑΣΕΩΝ

Σχετικά με τις οικονομικές καταστάσεις θα πρέπει να καταγράφονται και να εκθέτονται και οι κάτωθι πληροφορίες:

- η επωνυμία της επιχείρησης
- αν οι οικονομικές καταστάσεις αφορούν μόνο την επιχείρηση ή τον όμιλο των επιχειρήσεων στον οποίο μια επιχείρηση ανήκει
- η ημερομηνία των οικονομικών καταστάσεων
- η περίοδος που καλύπτουν οι οικονομικές καταστάσεις
- το νόμισμα που τηρείται
- Ο βαθμός της ακρίβειας που χρησιμοποιήθηκε στην παρουσίαση των ποσών στις οικονομικές καταστάσεις. Αυτό αφορά στην παρουσίαση των ποσών σε χιλιάδες ή σε εκατομμύρια μονάδες του τηρούμενο νομίσματος.
- οι οικονομικές καταστάσεις θα πρέπει να είναι διαθέσιμες στους χρήστες μέσα σε διάστημα 6 μηνών έπειτα από την ημερομηνία του Ισολογισμού.

5.3 ΟΙ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΕΣ ΚΑΤΑΣΤΑΣΕΙΣ

Όπως αναφέραμε και σε προηγούμενο κεφάλαιο οι οικονομικές καταστάσεις που μία επιχείρηση θα πρέπει να συντάσσει είναι οι εξής:

ΙΣΟΛΟΓΙΣΜΟΣ

ΚΑΤΑΣΤΑΣΗ ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΩΝ

ΚΑΤΑΣΤΑΣΗ ΜΕΤΑΒΟΛΩΝ ΙΔΙΩΝ ΚΕΦΑΛΑΙΩΝ

ΚΑΤΑΣΤΑΣΗ ΤΑΜΕΙΑΚΩΝ ΡΟΩΝ

ΠΡΟΣΑΡΤΗΜΑ

- ΙΣΟΛΟΓΙΣΜΟΣ:

Στην οικονομική αυτή κατάσταση απεικονίζονται όλα τα περιουσιακά στοιχεία μιας επιχείρησης καθώς επίσης και τα ίδια αλλά και ξένα κεφάλαιά της.

Για τον λόγο αυτό θα πρέπει όλα τα στοιχεία αυτά να τα κατηγοριοποιούνται σε ιδιαίτερες κατηγορίες στον πίνακα του ισολογισμού.

Ένα περιουσιακό στοιχείο της επιχείρησης κατατάσσεται ως κυκλοφορούν στοιχείο όταν ισχύουν τα εξής:

- Υπάρχει περίπτωση να ρευστοποιηθεί ή κατέχεται για πώληση ή για ανάλωση με βάση την συνηθισμένη εργασία της επιχείρησης
- Κατέχεται κατά βάση για εμπορικούς σκοπούς ή για βραχύ χρόνο και θα ρευστοποιηθεί μέσα σε χρονικό διάστημα δώδεκα μηνών από την ημερομηνία του ισολογισμού.
- Αφορά σε ταμιακά διαθέσιμα ή ταμιακά ισοδύναμα

Όλα τα λοιπά στοιχεία θα πρέπει να αναφέρονται ως μη κυκλοφορούντα περιουσιακά στοιχεία. Αυτό αφορά σε ενσώματα πάγια, σε άυλα πάγια, σε λειτουργικά ή χρηματοοικονομικά περιουσιακά στοιχεία μακροπρόθεσμης φύσεως.

Οι υποχρεώσεις της επιχείρησης μπορεί να είναι βραχυπρόθεσμες ή μακροπρόθεσμες.

Οι βραχυπρόθεσμες υποχρεώσεις είναι αυτές που θα διακανονιστούν εντός της τρέχουσας λογιστικής χρήσεως ή έως και δώδεκα μήνες έπειτα από την ημερομηνία του ισολογισμού.

- ΚΑΤΑΣΤΑΣΗ ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΩΝ ΧΡΗΣΗΣ:

Η κατάσταση των αποτελεσμάτων χρήσης θα πρέπει να εμπεριέχει τα εξής κονδύλια:

- Έσοδα
- Έξοδα
- Έκτακτες ζημιές
- Έκτακτα κέρδη
- Χρηματοοικονομικά έξοδα
- Χρηματοοικονομικά έσοδα
- Κέρδη ή ζημιές που προέρχονται από συγγενείς εταιρείες
- Την δαπάνη του φόρου
- Τα δικαιώματα μειοψηφίας
- Το καθαρό αποτέλεσμα της χρήσεως, είτε αυτό είναι κέρδος είτε είναι ζημιά.

- **ΚΑΤΑΣΤΑΣΗ ΜΕΤΑΒΟΛΩΝ ΙΔΙΩΝ ΚΕΦΑΛΑΙΩΝ**

Οι μεταβολές στα ίδια κεφάλαια της επιχείρησης ανάμεσα στην προηγούμενη χρήση και στην τρέχουσα χρήση αποτυπώνουν την αύξηση ή την μείωση στην καθαρή θέση ή την περιουσία της επιχείρησης κατά την διάρκεια της χρήσης.

Βέβαια από την μεταβολή αυτή θα πρέπει να εξαιρούνται οι μεταβολές οι οποίες και προέρχονται από συναλλαγές με τους μετόχους , οι οποίες μπορεί να είναι οι εισφορές του κεφαλαίου, τα μερίσματα κ.α.

- **ΚΑΤΑΣΤΑΣΗ ΤΑΜΕΙΑΚΩΝ ΡΟΩΝ**

Η κατάσταση αυτή αποτυπώνει τις μεταβολές στα ταμιακά διαθέσιμα της επιχείρησης και χωρίζεται σε τρεις κατηγορίες:

- ταμειακές ροές από συνήθεις δραστηριότητες
- ταμειακές ροές από επενδυτικές δραστηριότητες
- ταμειακές ροές από χρηματοδοτικές δραστηριότητες

- **ΠΡΟΣΑΡΤΗΜΑ ΤΩΝ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ ΚΑΤΑΣΤΑΣΕΩΝ**

Η χρησιμότητα του προσαρτήματος των οικονομικών καταστάσεων είναι η εξής:

- Παρουσιάζει όλες τις σχετικές πληροφορίες για τις βάσεις κατάρτισης των οικονομικών καταστάσεων αλλά επίσης και για τις συγκεκριμένες λογιστικές μεθόδους οι οποίες εφαρμόστηκαν από την οντότητα για τις οικονομικές συναλλαγές τους.
- Γνωστοποιεί όλες τις πληροφορίες τις απαιτούμενες από τα ΔΛΠ και οι οποίες δεν δύναται να παρουσιαστούν αλλού.
- Παρέχει πρόσθετες πληροφορίες που είναι απαραίτητες για την ακριβοδίκαια παρουσίαση των οικονομικών καταστάσεων.

-

Δηλαδή ο ρόλος του προσαρτήματος είναι να παρέχει επεξηγήσεις και λεπτομέρειες σχετικά με τα κονδύλια που εμφανίζονται στις προαναφερόμενες οικονομικές καταστάσεις. Δηλαδή κάθε στοιχείο των οικονομικών καταστάσεων θα πρέπει να παραπέμπει σε σχετική πληροφορία του προσαρτήματος²¹.

²¹ «Τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα με Απλά Λόγια και οι Διαφορές τους από τα Ελληνικά», Εκδόσεις Καστανιώτη, Αθήνα, 1^η έκδοση.

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 6^ο Η ΕΦΑΡΜΟΓΗ ΤΟΥ ΔΠΧΑ 15 ΣΕ ΒΙΟΜΗΧΑΝΙΚΗ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΗ

6.1 ΤΑ ΚΡΙΤΗΡΙΑ ΑΞΙΟΛΟΓΗΣΗΣ

Υπάρχουν συγκεκριμένα κριτήρια τα οποία θα πρέπει να πληρούνται από μία οικονομική οντότητα προκειμένου αυτή να δύναται να εφαρμόσει το νέο ΔΠΧΑ 15.

Τα κριτήρια αυτά θα πρέπει να έχουν προέλθει από προηγούμενη αναγνώριση εσόδων και από άλλα διεθνή λογιστικά πρότυπα. Αν όμως τα κριτήρια αυτά δεν πληρούνται τότε η σύμβαση με τους πελάτες δεν θα είναι δεσμευτική σε δικαιώματα της οντότητας αλλά και σε υποχρεώσεις της προς του πελάτες.

Τα κριτήρια αυτά θα αξιολογούνται την ημερομηνία έναρξης της σύμβασης και δεν πρέπει να επαναξιολογούνται. Θα μπορούν να επαναξιολογηθούν μόνο σε περίπτωση που επέλθει μία σημαντική αλλαγή σε καταστάσεις οι οποίες καθιστούν τα υπόλοιπα συμβατικά δικαιώματα και υποχρεώσεις ανεφάρμοστα.

Το πρώτο κριτήριο το οποίο προσδιορίζεται από το ΔΠΧΑ αυτό αφορά στην συγκεκριμένη υποχρέωση των μερών της σύμβασης. Την σύμβαση αυτή θα πρέπει να την έχουν εγκρίνει τα μέρη της σύμβασης και ακόμα να δεσμεύονται για την άσκηση των υποχρεώσεών τους.

Το δεύτερο κριτήριο αφορά στο εάν το ΔΠΧΑ αυτό απαιτούσε ότι όλες οι υποχρεώσεις θα έπρεπε να πληρούνται , θα υπήρχαν περιπτώσεις κατά τις οποίες τα έσοδα δεν θα είχαν αναγνωριστεί ακόμα και αν τα συμβαλλόμενα μέρη είχαν δεσμευτεί σημαντικά με τους όρους της σύμβασης.

Το τρίτο κριτήριο αφορά στο ότι είναι σημαντικό τα δικαιώματα των μερών αλλά και οι όροι των πληρωμών να μπορούν να προσδιοριστούν με τα μεταφερόμενα προϊόντα ή τις υπηρεσίες.

Στο κεφάλαιο αυτό θα δείξουμε πως μία επιχείρηση που ανήκει στον κλάδο των κατασκευών εφαρμόζει το ΔΠΧΑ 15.

Βέβαια κατά την διάρκεια της υποβολής των παρατηρήσεων επί του προσχεδίου του ΔΠΧΑ 15 , ο τομέας των βιομηχανικών κατασκευών εξέφρασε ανησυχίες σχετικά με το αν είναι δυνατόν να προσδιορίζει τους όρους πληρωμής για τις παραγγελίες, όπου βέβαια θα έχει καθοριστεί το πεδίο εφαρμογής του έργου αλλά η τιμή της εργασίας δεν θα μπορούσε να αποφασιστεί μετά από ένα εύλογο χρονικό διάστημα.

Αυτές θα είναι οι συναλλαγές οι οποίες και αναφέρονται ως «μη κοστολογούμενες αλλαγές παραγγελιών ή απαιτήσεων»

Το τέταρτο κριτήριο αφορά στο αν οι μη κοστολογούμενες αλλαγές παραγγελιών ή συμβατικών απαιτήσεων θα πρέπει να λογιστικοποιούνται σε πιθανολογούμενη βάση ή σε συγκεντρωτική με πρόοδο βάση.

Το πέμπτο κριτήριο αφορά στο ότι η σύμβαση θα πρέπει να έχει εμπορική ουσία προτού τα έσοδα αναγνωριστούν. Και αυτό διότι χωρίς την ύπαρξη της απαίτησης αυτής, οι οικονομικές οντότητες μπορεί να αυξήσουν τεχνητά τα έσοδα τους και επίσης είναι αμφίβολο εάν η συναλλαγή θα έχει οικονομικές συνέπειες²².

Επίσης θα πρέπει να θεωρείται πιθανό ότι η οντότητα θα εισπράξει το τίμημα που έχει οριστεί από την σύμβαση.

Σημαντικό στοιχείο στο η σύμβαση θα έχει κύρος είναι και η αξιολόγηση του πιστωτικού κινδύνου του πελάτη. Όμως παρόλα αυτά ο πιστωτικός κίνδυνος του πελάτη δεν επηρεάζει την μέτρηση αλλά και την παρουσίαση των εσόδων.

Η οικονομική λοιπόν οντότητα θα πρέπει να αξιολογεί την ικανότητα αλλά και την πρόθεση του πελάτη να πληρώσει το τίμημα.

Εάν η σύμβαση δεν δύναται να πληροί τα κριτήρια για αναγνώριση ως σύμβαση του ΔΠΧΑ 15, τότε το τίμημα θα πρέπει απλά να αναγνωρίζεται στα έσοδα όταν το συμβόλαιο θα είναι πλήρες ή έως η σύμβαση να πληροί τα απαραίτητα για την αναγνώριση του εσόδου κριτήρια.

²² ΑΛΙΦΡΑΓΚΗΣ Η.(2019) ΔΛΠ-ΔΠΧΑ,ΟΠΩΣ ΕΧΟΥΝ ΥΙΟΘΕΤΗΘΕΙ ΚΑΙ ΙΣΧΥΟΥΝ ΑΠΟ ΤΗΝ ΕΥΡΩΠΑΙΚΗ ΕΝΩΣΗ, ΑΘΗΝΑ, ΕΚΔΟΣΕΙΣ ΒΡΟΤΕΑΣ

6.2 ΤΑ ΒΗΜΑΤΑ ΤΗΣ ΕΦΑΡΜΟΓΗΣ ΤΟΥ ΔΠΧΑ 15

Η πιο βασική αρχή του ΔΠΧΑ 15 είναι ότι η βασική οντότητα θα πρέπει να αναγνωρίζει τα έσοδα με σκοπό να απεικονίσει την μεταβίβαση των αγαθών ή των υπηρεσιών που υποσχέθηκε στον πελάτη μέσω της σύμβασης, σε ένα ποσό που θα πρέπει να αντικατοπτρίζει το αντάλλαγμα που η επιχείρηση αναμένει ότι θα δικαιούται για τα αγαθά και τις υπηρεσίες που θα πουλήσει.

Με την εφαρμογή του το ΔΠΧΑ αυτό θα επηρεάσει πολλές οικονομικές οντότητες τόσο κατά την αναγνώριση, όσο και την επίμετρηση αλλά και την γνωστοποίηση των εσόδων τους στις οικονομικές καταστάσεις.

Η κατανόηση των απαιτήσεων και των επιπτώσεων του προτύπου αυτού αλλά επίσης και η επικοινωνία με όλα τα ενδιαφερόμενα μέρη και έγκαιρος και κατάλληλος προγραμματισμός των εργασιών των απαραίτητων να εκτελεστούν είναι παράγοντες ζωτικής σημασίας για την επιτυχή εφαρμογή του προτύπου αυτού.

Η νέα καθοδήγηση του ΔΠΧΑ 15 σχετικά με την αναγνώριση των εσόδων θα απαιτεί τα εξής:

- Επικαιροποίηση των υφιστάμενων πολιτικών και εκτιμήσεων σχετικά με την λογιστική των εσόδων
- Επικαιροποίηση των διαδικασιών εσωτερικής λειτουργίας και των πληροφοριακών συστημάτων.

Εφόσον το πρότυπο εφαρμοστεί πολύ πιθανόν να χρειάζονται αναθεώρηση οι εσωτερικές δικλείδες ασφαλείας αλλά και ορισμένοι όροι συμβάσεων ή ακόμη και οι τιμές των συναλλαγών, καθώς και η φορολογική προσέγγιση που ακολουθείται σχετικά με διάφορα ζητήματα.

Η οικονομική οντότητα θα πρέπει να αναγνωρίζει τα έσοδα της με την αρχή του ΔΠΧΑ 15 ακολουθώντας τα εξής:

- Αναγνώριση της σύμβασης με τον πελάτη
- Αναγνώριση των δεσμεύσεων εκτέλεσης
- Προσδιορισμός της τιμής της συναλλαγής
- Επιμερισμός της τιμής συναλλαγής στις δεσμεύσεις της εκτέλεσης
- Αναγνώριση του εσόδου

Οι ενέργειες τις οποίες θα πρέπει οι επιχειρήσεις που θα χρησιμοποιήσουν για πρώτη φορά το ΔΠΧΑ 15, να κάνουν είναι οι κάτωθι:

- Καθορισμός μίας ομάδας για την υλοποίηση του έργου
- Εκπαίδευση του αρμόδιου προσωπικού σχετικά με τα όσα απαιτούνται από το ΔΠΧΑ 15
- Αναλυτική και λεπτομερής καταγραφή του συνόλου των συμβάσεων και αξιολόγηση των ειδικών όρων που περιλαμβάνονται σε αυτές
- Προσδιορισμός όλων των τομέων στους οποίους θα υπάρξουν αλλαγές
- Θέσπιση των νέων λογιστικών πολιτικών και δικλίδων ασφαλείας
- Κατανόηση των νέων απαιτήσεων γνωστοποίησης συνδυαστικά με τον προσδιορισμό αναγκών αλλά και τις επιπλέον δυνατότητες της συλλογής και επεξεργασίας δεδομένων και πληροφοριών
- Επικοινωνία τόσο με εσωτερικούς όσο και με εξωτερικούς ελεγκτές.
- Προσδιορισμός όλων των πιθανών φορολογικών επιπτώσεων
- Επικοινωνία με όλα τα ενδιαφερόμενα μέρη.

6.3 ΕΦΑΡΜΟΓΗ ΤΟΥ ΔΠΧΑ 15 ΣΤΗΝ ΒΙΟΜΗΧΑΝΙΚΗ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΗ ALUMINCO

ALUMINCO A.E. ΣΗΜΕΙΩΣΕΙΣ ΕΠΙ ΤΩΝ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ ΚΑΤΑΣΤΑΣΕΩΝ ΤΗΣ 31 ΔΕΚΕΜΒΡΙΟΥ 2018

Οι συνημμένες οικονομικές καταστάσεις που θα παρουσιαστούν στην συνέχεια καλύπτουν την ετήσια χρήση από 1 Ιανουαρίου 2018 έως 31 Δεκεμβρίου 2018 και έχουν συνταχθεί σύμφωνα με τα Διεθνή Πρότυπα Χρηματοοικονομικής Αναφοράς (ΔΠΧΑ) όπως έχουν υιοθετηθεί από την Ευρωπαϊκή Ένωση.

Οι συνημμένες οικονομικές καταστάσεις καταρτίστηκαν με βάση τις ίδιες λογιστικές αρχές και μεθόδους αποτίμησης που ακολουθήθηκαν για την ετοιμασία και παρουσίαση των οικονομικών καταστάσεων της Εταιρείας και του Ομίλου για τη χρήση που έληξε την 31 Δεκεμβρίου 2017, προσαρμοσμένων με τα νέα Πρότυπα και τις Αναθεωρήσεις που επιτάσσουν τα Δ.Π.Χ.Α. για τις χρήσεις που άρχισαν την 1η Ιανουαρίου 2018.

Η σύνταξη οικονομικών καταστάσεων σύμφωνα με τα ΔΠΧΑ απαιτεί τη χρήση λογιστικών εκτιμήσεων και κρίσης της διοίκησης κατά την εφαρμογή των λογιστικών αρχών του Ομίλου. Σημαντικές παραδοχές από τη διοίκηση για την εφαρμογή των λογιστικών μεθόδων του Ομίλου έχουν επισημανθεί όπου κρίνεται κατάλληλο. Οι συνημμένες οικονομικές καταστάσεις της Εταιρείας εγκρίθηκαν από το Διοικητικό Συμβούλιο της Εταιρείας στις 9 Αυγούστου 2019.

Η σύνταξη των οικονομικών καταστάσεων σύμφωνα με τα Δ.Π.Χ.Α. απαιτεί όπως η Διοίκηση του Ομίλου να προβαίνει στην διενέργεια εκτιμήσεων και υποθέσεων, οι οποίες επηρεάζουν τα υπόλοιπα των κονδυλίων του ενεργητικού, των ιδίων κεφαλαίων και υποχρεώσεων και της κατάστασης συνολικών εσόδων, καθώς και τη γνωστοποίηση ενδεχόμενων απαιτήσεων και υποχρεώσεων κατά την ημερομηνία κατάρτισης των οικονομικών καταστάσεων. Όμως, τα πραγματικά αποτελέσματα ενδέχεται να διαφέρουν από αυτές τις εκτιμήσεις

Νέα Πρότυπα, Διερμηνείες, Αναθεωρήσεις και Τροποποιήσεις υφιστάμενων Προτύπων τα οποία έχουν τεθεί σε ισχύ και έχουν υιοθετηθεί από την Ευρωπαϊκή Ένωση

ΔΠΧΑ 15 «Έσοδα από Συμβάσεις με Πελάτες» (εφαρμόζεται για ετήσιες περιόδους που ξεκινούν την ή μετά την 01/01/2018) Τον Μάιο του 2014, το IASB προέβη στην έκδοση ενός νέου Προτύπου, του ΔΠΧΑ 15. Το εν λόγω Πρότυπο είναι πλήρως εναρμονισμένο με τις απαιτήσεις που αφορούν στην αναγνώριση των εσόδων σύμφωνα με τις αρχές τόσο των ΔΠΧΑ όσο και των Αμερικανικών Γενικά Παραδεκτών Λογιστικών Αρχών (US GAAP). Οι βασικές αρχές στις οποίες βασίζεται το εν λόγω Πρότυπο είναι συνεπείς με σημαντικό μέρος της τρέχουσας πρακτικής.

Το νέο Πρότυπο αναμένεται να βελτιώσει τη χρηματοοικονομική πληροφόρηση, καθιερώνοντας ένα πιο ισχυρό πλαίσιο για την επίλυση θεμάτων που προκύπτουν, ενισχύοντας τη συγκρισιμότητα μεταξύ κλάδων και κεφαλαιαγορών, παρέχοντας πρόσθετες γνωστοποιήσεις και διευκρινίζοντας τον λογιστικό χειρισμό του κόστους των συμβάσεων. Το νέο Πρότυπο έρχεται να αντικαταστήσει το ΔΛΠ 18 «Έσοδα», το ΔΛΠ 11 «Κατασκευαστικές Συμβάσεις», καθώς και ορισμένες Διερμηνείες που σχετίζονται με τα έσοδα. Το νέο Πρότυπο δεν έχει ουσιώδη επίδραση στις ενοποιημένες και εταιρικές Οικονομικές Καταστάσεις.

Διευκρινίσεις στο ΔΠΧΑ 15 «Έσοδα από Συμβάσεις με Πελάτες» (εφαρμόζεται για ετήσιες περιόδους που ξεκινούν την ή μετά την 01/01/2018)

Τον Απρίλιο του 2016, το IASB προέβη στην έκδοση διευκρινίσεων στο ΔΠΧΑ 15. Οι τροποποιήσεις του ΔΠΧΑ 15 δεν μεταβάλλουν τις βασικές αρχές του Προτύπου, αλλά παρέχουν διευκρινίσεις ως προς την εφαρμογή των εν λόγω αρχών. Οι τροποποιήσεις διευκρινίζουν τον τρόπο με τον οποίο αναγνωρίζεται μία δέσμευση εκτέλεσης σε μία σύμβαση, πώς προσδιορίζεται αν μία οικονομική οντότητα αποτελεί τον εντολέα ή τον εντολοδόχο, και πώς προσδιορίζεται αν το έσοδο από τη χορήγηση μίας άδειας θα πρέπει να αναγνωριστεί σε μία συγκεκριμένη χρονική στιγμή ή με την πάροδο του χρόνου. Οι τροποποιήσεις δεν έχουν ουσιώδη επίδραση στις ενοποιημένες και εταιρικές Οικονομικές Καταστάσεις.

ΟΙ ΕΤΗΣΙΕΣ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΕΣ ΚΑΤΑΣΤΑΣΕΙΣ

ΚΑΤΑΣΤΑΣΗ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΗΣ ΘΕΣΗΣ

	Σημειώσεις	Όμιλος		Εταιρεία	
		31.12.2018	31.12.2017	31.12.2018	31.12.2017
ΕΝΕΡΓΗΤΙΚΟ					
Πάγιο ενεργητικό					
Ενώματα πάγια στοιχεία	3	32.117.272	30.178.874	30.970.742	29.014.638
Ασώματα πάγια στοιχεία	4	255.395	146.054	252.860	145.000
Χρηματοοικονομικά στοιχεία στην εύλογη αξία μέσω των λοιπών συναλκικών εσόδων		200	0	200	0
Συμμετοχές σε θυγατρικές επιχειρήσεις	5	0	0	374.500	374.500
Λοιπές μακροπρόθεσμες απαιτήσεις	6	27.996	46.430	27.351	46.430
Αναβαλλόμενη φορολογική απαίτηση	27	2.644.926	2.808.125	2.871.115	3.034.313
Σύνολο μη κυκλοφορούντος ενεργητικού		35.045.790	33.179.483	34.496.768	32.614.881
Κυκλοφορούν ενεργητικό					
Αποθέματα	7	11.115.596	12.267.973	10.177.952	11.522.517
Εμπορικές απαιτήσεις	8	11.264.881	9.043.806	11.918.884	8.350.851
Προκαταβολές και λοιπές απαιτήσεις	9	906.976	4.024.702	846.767	3.894.305
Χρηματικά διαθέσιμα	10	2.993.703	2.844.026	2.861.544	2.717.030
Σύνολο κυκλοφορούντος ενεργητικού		26.281.156	28.180.507	25.805.147	26.484.702
ΣΥΝΟΛΟ ΕΝΕΡΓΗΤΙΚΟΥ		61.326.946	61.359.990	60.301.915	59.099.584
Ίδια κεφάλαια αποδιδόμενα στους ιδιοκτήτες της μητρικής					
Μετοχικό κεφάλαιο	11	13.932.638	13.932.638	13.932.638	13.932.638
Κέρδη εκ νέων		6.294.601	6.390.584	6.570.547	6.124.750
Τακτικά, αφορολόγητα και ειδικά αποθεματικά	12	11.807.776	11.782.879	11.806.952	11.782.055
Συναλλαγματικές Διαφορές		156.630	187.355	0	0
Μη ελέγχουσες συμμετοχές		306.825	346.848	0	0
Σύνολο ιδίων κεφαλαίων		32.498.470	32.640.303	32.310.136	31.839.442
ΚΑΤΑΣΤΑΣΗ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΗΣ ΘΕΣΗΣ (συνέχεια)					
Μακροπρόθεσμες υποχρεώσεις					
Μακροπρόθεσμο δανειακές υποχρεώσεις	14	1.858.498	2.079.004	1.858.498	2.079.004
Επιχορηγήσεις	16	1.595.702	1.789.338	1.595.702	1.789.338
Αναβαλλόμενη φορολογική υποχρέωση	27	4.751.204	5.774.423	4.750.442	5.774.423
Προβλέψεις για αποζημίωση προσωπικού	15	439.507	465.073	439.507	465.073
Λοιπές μακροπρόθεσμες υποχρεώσεις	17	2.184.431	290.502	2.028.567	136.000
Σύνολο μακροπρόθεσμων υποχρεώσεων		10.829.341	10.398.340	10.672.715	10.243.838
Βραχυπρόθεσμες υποχρεώσεις					
Εμπορικές υποχρεώσεις	18	10.992.869	12.311.054	10.314.443	11.014.767
Βραχυπρόθεσμο δάνεια	19	1.742.138	2.076.342	1.742.138	2.076.342
Μακροπρόθεσμες υποχρεώσεις πληρωτέες την επόμενη χρήση	14	4.151.257	3.098.634	4.151.257	3.098.634
Μακροπρόθεσμες υποχρεώσεις μισθώσεων πληρωτέων την επόμενη χρήση		312.374	0	312.374	0
Τρέχουσες φορολογικές υποχρεώσεις	27	93.806	253.890	124.454	253.890
Δεδουλευμένες και λοιπές βραχυπρόθεσμες υποχρεώσεις	20	706.692	581.427	674.398	572.670
Σύνολο βραχυπρόθεσμων υποχρεώσεων		17.999.135	18.321.347	17.319.063	17.016.303
ΣΥΝΟΛΟ ΙΔΙΩΝ ΚΕΦΑΛΑΙΩΝ ΚΑΙ ΥΠΟΧΡΕΩΣΕΩΝ		61.326.946	61.359.990	60.301.915	59.099.584

ΚΑΤΑΣΤΑΣΗ ΣΥΝΟΛΙΚΩΝ ΕΣΟΔΩΝ

	Σημειώσεις	Όμιλος		Εταιρεία	
		1/1-31/12/2018	1/1-31/12/2017	1/1-31/12/2018	1/1-31/12/2017
Πωλήσεις		37.855.212	30.483.095	37.015.297	29.875.868
Κόστος πωλήσεων	21	30.434.985	25.055.876	29.520.005	24.500.262
Μικτό κέρδος		7.420.227	5.427.219	7.495.292	5.375.606
Λοιπά έσοδα/έξοδα εκμετάλλευσης	25	304.935	544.747	144.033	532.962
Έξοδα διοίκησης	22	1.944.692	2.012.479	1.816.007	1.793.543
Έξοδα διάθεσης	23	4.635.885	3.821.157	4.543.091	3.774.433
Έξοδα έρευνας και ανάπτυξης	24	859.555	757.986	856.912	756.803
Λοιπά λειτουργικά έξοδα		5.904	2.234	0	0
Αποτελέσματα εκμετάλλευσης		-330.744	-617.421	135.250	-416.211
Χρηματοοικονομικά έσοδα	26	74	108	74	108
Χρηματοοικονομικά έξοδα	26	543.330	615.866	539.910	614.178
Λοιπά Χρηματοοικονομικά Αποτελέσματα		0	0	0	186.400
Κέρδη χρήσης προ φόρων		-874.000	-1.233.179	-404.587	-1.216.682
Φόροι εισοδήματος	27	31.032	4.472	30.648	3.941
Αναβαλλόμενη φορολογία	27	867.174	187.663	867.174	187.663
Κέρδη χρήσης μετά φόρων (α)		-37.858	-1.049.988	431.939	-1.032.959
Κατανέμονται σε :					
Ιδιοκτήτες Μητρικής		2.164	-992.068	431.939	-1.032.959
Μετόχους Μεσοφρείας		-40.021	-57.920	-	-
Λοιπά συνολικά έσοδα					
Εκτίμηση υποχρεώσεων παροχών προσωπικού βάσει του αναθεωρημένου ΔΛΠ 19		52.570	9.447	52.570	9.447
Αναβαλλόμενος φόρος		-13.142	-2.740	-13.142	-2.740
Λοιπά συνολικά έσοδα μετά από φόρους		39.427	6.707	39.427	6.707
ΣΥΓΚΕΝΤΡΩΤΙΚΑ ΣΥΝΟΛΙΚΑ ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΑ ΧΡΗΣΗΣ		1.570	-1.043.281	471.366	-1.026.252
Συγκεντρωτικά συνολικά αποτελέσματα χρήσης αποδιδόμενα σε:					
Ιδιοκτήτες μητρικής		41.591	-985.361	471.366	-1.026.252
Μη ελέγχουσες συμμετοχές		-40.021	-57.920	-	-
		1.570	-1.043.281	471.366	-1.026.252

ΚΑΤΑΣΤΑΣΗ ΙΔΙΩΝ ΚΕΦΑΛΑΙΩΝ

Ίδια Κεφάλαια Ομίλου	Μετοχικό Κεφάλαιο	Αποθεματικά Κεφάλαια	Κέρδη εις νέον	Συναλλαγματικές Διαφορές	Σύνολο	Μη ελέγχουσες Συμμετοχές	Σύνολο Ίδιων Κεφαλαίων
Ίδια Κεφάλαια Ομίλου 31.12.2016	13.436.438	11.079.392	8.363.107	188.071	33.067.008	392.267	33.459.275
Συγκεντρωτικά Συνολικά Έσοδα			-992.068		-992.068	-45.420	-1.037.488
Προσαρμογές στην Καθαρή θέση λόγω απορρόφησης εταιρείας	496.200	703.487	-987.162		212.525		212.525
Συναλλαγματικές Διαφορές				-716	-716		-716
Επίδραση IAS 19			6.707		6.707		6.707
Ίδια Κεφάλαια Ομίλου 31.12.2017	13.932.638	11.782.879	6.390.584	187.355	32.293.456	346.847	32.640.304
Συγκεντρωτικά Συνολικά Έσοδα			2.164		2.164	-40.021	-37.858
Προσαρμογές λόγω εφαρμογής ΔΠΧΑ 9			-137.574		-137.574		-137.574
Λοιπά Αποθεματικά		24.897			24.897		24.897
Συναλλαγματικές Διαφορές				-30.725	-30.725		-30.725
Επίδραση IAS 19			39.427		39.427		39.427
Ίδια Κεφάλαια Ομίλου 31.12.2018	13.932.638	11.807.776	6.294.601	156.630	32.191.645	306.825	32.498.471

	Μετοχικό Κεφάλαιο	Αποθεματικά Κεφάλαια	Κέρδη εις νέον	Σύνολο Ίστων Κεφαλαίων
Ίδια Κεφάλαια Εταιρείας 31.12.2016	13.436.438	11.078.567	8.138.164	32.653.169
Συγκεντρωτικά Συνολικά Έσοδα			-1.032.959	-1.032.959
Ίδια κεφάλαια απορροφούμενων εταιρειών	496.200,00	703.487,20	-987.162	212.525
Επίδραση IAS 19			6.707	6.707
Ίδια Κεφάλαια Εταιρείας 31.12.2017	13.932.638	11.782.054	6.124.750	31.839.442
Συγκεντρωτικά Συνολικά Έσοδα			431.939	431.939
Προσαρμογές λόγω εφαρμογής ΔΠΧΑ 9			-25.569	-25.569
Λοιπά Αποθεματικά		24.897		24.897
Επίδραση IAS 19			39.427	39.427
Ίδια Κεφάλαια Εταιρείας 31.12.2018	13.932.638	11.806.951	6.570.547	32.310.136

ΚΑΤΑΣΤΑΣΗ ΤΑΜΕΙΑΚΩΝ ΡΟΩΝ

	Όμιλος		Εταιρεία	
	31/12/2018	31/12/2017	31/12/2018	31/12/2017
Συγκεντρωτικά Συνολικά Έσοδα μετά φόρων	-37.858	-1.049.988	431.939	-1.032.959
Προσαρμογές για:				
Αποσβέσεις ενσώματων παγίων στοιχείων	2.637.440	2.470.818	2.571.894	2.407.753
Αποσβέσεις άυλων περιουσιακών στοιχείων	26.003	3.097	24.523	2.883
Προβλέψεις	530.355	0	-33.161	0
Πρόβλεψη Αποζημίωσης Προσωπικού	-25.566	24.598	-25.566	24.598
Απομειώσεις Συμμετοχών	0	0	0	186.400
Κέρδη/ (ζημιές) από πώληση ενσώματων παγίων στοιχείων (δείτε παρακάτω)	534.604	23.309	534.604	23.309
Έσοδα τόκων	-74	108	-74	-108
Έξοδα τόκων	543.330	615.866	539.910	614.178
Αποσβέσεις επχορηγήσεων	-193.635	-193.635	-193.635	-193.635
	4.014.599	1.894.173	3.850.436	2.032.420
Μεταβολές Κεφαλαίου κίνησης				
Αύξηση/ (μείωση) αποθεμάτων	1.152.377	67.248	1.344.564	110.102
Αύξηση/ (μείωση) απατήσεων	-2.627.922	3.024.597	-3.352.595	4.412.067
Αύξηση/ (μείωση) λοιπών λογαριασμών κυκλοφορούντος ενεργητικού	3.117.725	-1.207.421	3.047.538	1.596.769
Αύξηση/ (μείωση) υποχρεώσεων	-262.419	-1.021.262	445.034	-5.790.791
	1.379.761	863.162	1.484.543	328.146
Ταμειακές ροές από λειτουργικές δραστηριότητες	5.394.360	2.757.336	5.334.978	2.360.567
Ταμειακές ροές από λειτουργικές δραστηριότητες	5.394.360	2.757.336	5.334.978	2.360.567
Καταβληθέντες τόκοι	-496.683	-430.770	-493.264	-390.870
Καταβληθείς φόροι εισοδήματος	0	-7.148	0	-6.753
Καθαρές ταμειακές ροές από λειτουργικές δραστηριότητες	4.897.678	2.319.418	4.841.715	1.962.944

Ταμειακές ροές από επενδυτικές δραστηριότητες				
Αγορές ενσώματων παγίων	-5.418.629	-1.435.890	-5.370.789	-1.400.683
Αγορές άλλων περιουσιακών στοιχείων	-135.343	-15.513	-132.384	-15.513
Πωλήσεις ενσώματων παγίων	308.187	68.635	308.187	68.635
Αγορά Χρηματοοικονομικά στοιχεία στην εύλογη αξία	-200	108	-200	0
Τόκοι που εισπράχθηκαν	74	208	74	108
Καθαρές ταμειακές ροές από επενδυτικές δραστηριότητες	-5.245.912	-1.382.452	-5.195.112	-1.347.453
Ταμειακές ροές από χρηματοδοτικές δραστηριότητες				
Δάνεια αναληφθέντα	16.423.254	18.704.061	16.423.254	18.704.268
Αποπληρωμή δανεισμού	-15.925.342	-20.729.951	-15.925.342	-20.296.750
Καθαρές Ταμειακές ροές από χρηματοδοτικές δραστηριότητες	497.912	-2.025.890	497.912	-1.592.482
Καθαρή (μείωση)/ αύξηση στα ταμειακά διαθέσιμα και ισοδύναμα	149.678	-1.088.924	144.514	-976.991
Ταμειακά διαθέσιμα και ισοδύναμα στην αρχή της περιόδου	2.844.026	3.921.051	2.717.030	3.682.122
Ταμειακά διαθέσιμα απορροφούμενης εταιρείας		11.899		11.899
Ταμειακά διαθέσιμα και ισοδύναμα στο τέλος της περιόδου	2.993.703	2.844.026	2.861.544	2.717.030

ΟΙ ΕΜΠΟΡΙΚΕΣ ΑΠΑΙΤΗΣΕΙΣ ΤΗΣ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΗΣ

Εμπορικές απαιτήσεις

Οι συνολικές εμπορικές απαιτήσεις του Ομίλου και της Εταιρείας αναλύονται ως ακολούθως:

	Ο Όμιλος		Η Εταιρεία	
	31-Δεκ		31-Δεκ	
	2018	2017	2018	2017
Πελάτες	7.746.484	5.345.107	8.846.745	5.720.050
Επιγαγές εισπρακτές μεταχρονολογημένες	5.784.685	5.451.818	5.784.685	5.451.818
Γραμμάτια εισπρακτέα	1.444.614	1.369.303	1.444.614	1.369.303
Μείων: προβλέψεις για επισφαλείς απαιτήσεις	-3.710.902	-3.122.422	-4.157.160	-4.190.320
Σύνολο	11.264.881	9.043.807	11.918.884	8.350.851

Το συνολικό ποσό των προβλέψεων για επισφαλείς απαιτήσεις (εμπορικές και λοιπές) σε επίπεδο Ομίλου, την 31/12/2018, ανήλθε σε € 3.710 χιλ., ενώ για την Εταιρεία το συνολικό ποσό των προβλέψεων για επισφαλείς απαιτήσεις την 31/12/2018 ανήλθε σε € 4.157 χιλ..

Προκαταβολές και λοιπές απαιτήσεις

Οι συνολικές λοιπές απαιτήσεις του Ομίλου και της Εταιρείας αναλύονται ως ακολούθως:

	Ο Όμιλος		Η Εταιρεία	
	31-Δεκ		31-Δεκ	
	2018	2017	2018	2017
Ταμεία	7.046	5.011	7.046	5.011
Καταθέσεις όψεως και προθεσμίας	2.986.657	2.839.015	2.854.498	2.712.019
Σύνολο	2.993.703	2.844.026	2.861.544	2.717.030

ΣΥΜΠΕΡΑΣΜΑΤΑ

Στην πτυχιακή αυτή εργασία ασχοληθήκαμε με το ΔΠΧΑ 15.

Όπως αναφέρθηκε και στα προηγούμενα κεφάλαια η βασική αρχή του προτύπου αυτού είναι ότι μία οικονομική οντότητα αναγνωρίζει τα έσοδά της με σκοπό να απεικονίσει την μεταβίβαση των υποσχόμενων αγαθών ή υπηρεσιών σε πελάτες της, και τα έσοδα αυτά τα αντικατοπτρίζει σε ένα οικονομικό αντάλλαγμα που η επιχείρηση αναμένει ότι δικαιούται με βάση την σύμβαση που έκανε με τον πελάτη.

Το ΔΠΧΑ αυτό με την εφαρμογή του, δύναται να επηρεάσει πολλές οικονομικές οντότητες, τόσο κατά την αναγνώριση όσο και κατά την επιμέτρηση και την γνωστοποίηση των εσόδων στις οικονομικές τους καταστάσεις.

Είναι σαφές λοιπόν ότι είναι απαραίτητη η κατανόηση των απαιτήσεων και των επιπτώσεων του προτύπου αυτού αλλά και η επικοινωνία με τα ενδιαφερόμενα μέρη και επίσης αναγκαίος είναι και ο σωστός προγραμματισμός των εργασιών που θα πρέπει να εκτελεστούν με βάση το πρότυπο αυτό.

Το ΔΠΧΑ αυτό σχετικά με την αναγνώριση των εσόδων , θα απαιτήσει την επικαιροποίηση των κάτωθι:

- Των υφιστάμενων λογιστικών πολιτικών
- Των υφιστάμενων λογιστικών εκτιμήσεων σχετικά με την λογιστική των εσόδων
- Των διαδικασιών εσωτερικής λειτουργίας και των πληροφοριακών συστημάτων.

Επίσης οι επιχειρήσεις προκειμένου να μπορούν ορθά να εφαρμόσουν το ΔΠΧΑ 15 θα πρέπει να κάνουν και τα εξής:

- Να καθορίσουν την ομάδα υλοποίησης του έργου
- Να εκπαιδεύσουν το αρμόδιο προσωπικό σχετικά με το πρότυπο αυτό.
- Να καταγράψουν αναλυτικά τις συμβάσεις αλλά και να αξιολογήσουν τους ειδικούς όρους που θα περιλαμβάνονται σε αυτές
- Να προσδιορίσουν περιοχές και τομείς όπου αναμένεται να υπάρξει αλλαγή

- Να υπάρχει εις βάθος κατανόηση των νέων απαιτήσεων γνωστοποίησης σε συνδυασμό με τον προσδιορισμό των αναγκών αναφορικά με επιπλέον δυνατότητες συλλογής και επεξεργασίας δεδομένων και πληροφοριών.
- Να θεσπίσουν νέες λογιστικές πολιτικές αλλά και δικλίδες ασφαλείας
- Να έρχονται σε επικοινωνία με τους εσωτερικούς και εξωτερικούς ελεγκτές.
- Να προσδιορίσουν όλες τις τυχόν φορολογικές επιπτώσεις που επέρχονται από τις αλλαγές της αναγνώρισης του εσόδου.
- Να παρακολουθούν στενά τις όποιες οδηγίες και κατευθύνσεις των IASB/FASB

Η υιοθέτηση αλλά και η εφαρμογή από τις ελληνικές επιχειρήσεις και ιδίως από τις ελληνικές βιομηχανικές επιχειρήσεις των ΔΠΧΑ θα ενισχύσει την διαφάνεια και την συγκρισιμότητα τους. Θα αυξηθεί η αποτελεσματικότητα της αγοράς και θα μειωθεί το κόστος της συγκέντρωσης των κεφαλαίων τους αλλά επίσης και θα βελτιωθεί η ανταγωνιστικότητα και η ανάπτυξή τους.

Τα ΔΠΧΑ αποτελούν κοινούς κανόνες και πρότυπα τόσο σε εθνικό αλλά και σε διεθνές επίπεδο .

Εφόσον θα υπάρχει ομοιομορφία στα λογιστικά συστήματα , θα μπορούν οι επιχειρήσεις να παρουσιάζουν την χρηματοοικονομική τους , τις επιδόσεις τους αλλά και τις αλλαγές που υφίστανται τα οικονομικά τους μεγέθη.

Καταλαβαίνουμε λοιπόν την σημαντικότητα των ΔΠΧΑ καθώς είναι ένα αξιόπιστο εργαλείο για την εξασφάλιση της σαφήνειας αλλά και της συγκρισιμότητας των οικονομικών καταστάσεων των επιχειρήσεων σε εθνικό επίπεδο.

ΒΙΒΛΙΟΓΡΑΦΙΑ

ΣΥΓΓΡΑΜΜΑΤΑ

ΑΛΙΦΡΑΓΚΗΣ Η.(2019) ΔΛΠ-ΔΠΧΑ,ΟΠΩΣ ΕΧΟΥΝ ΥΙΟΘΕΤΗΘΕΙ ΚΑΙ ΙΣΧΥΟΥΝ ΑΠΟ ΤΗΝ ΕΥΡΩΠΑΙΚΗ ΕΝΩΣΗ, ΑΘΗΝΑ, ΕΚΔΟΣΕΙΣ ΒΡΟΤΕΑΣ

ΒΛΑΧΟΣ Χ.,(2009), ΔΙΕΘΝΗ ΛΟΓΙΣΤΙΚΑ ΠΡΟΤΥΠΑ,ΑΘΗΝΑ,ΕΚΔΟΣΕΙΣ ΠΑΠΑΖΗΣΗ

ΓΕΩΡΓΙΟΥ ΑΘΩΣ,(2003) ΔΙΕΘΝΗ ΛΟΓΙΣΤΙΚΑ ΠΡΟΤΥΠΑ, ΑΘΗΝΑ, ΕΚΔΟΣΕΙΣ ΣΑΚΚΟΥΛΑ

ΘΑΝΟΚΩΣΤΑΣ Α.,(2016) ΔΛΠ-ΔΠΧΑ ΟΠΩΣ ΕΧΟΥΝ ΥΙΟΘΕΤΗΘΕΙ ΚΑΙ ΙΣΧΥΟΥΝ ΑΠΟ ΤΗΝ ΕΥΡΩΠΑΙΚΗ ΕΝΩΣΗ, ΑΘΗΝΑ

ΚΑΡΑΓΙΩΡΓΟΣ Θ., ΔΙΕΘΝΗ ΛΟΓΙΣΤΙΚΑ ΠΡΟΤΥΠΑ, ΘΕΩΡΙΑ ΚΑΙ ΠΡΑΞΗ, ΕΚΔΟΣΕΙΣ ΑΦΟΙ ΚΑΡΑΓΙΩΡΓΟΥ Θ.

ΚΟΝΤΟΣ Γ., (2015),ΧΡΗΜΑΤΟΟΙΚΟΝΟΜΙΚΗ ΛΟΓΙΣΤΙΚΗ ΣΥΜΦΩΝΑ ΜΕ ΤΑ ΕΛΠ ΚΑΙ ΤΑ ΔΛΠ, ΕΚΔΟΣΕΙΣ ΔΙΠΛΟΓΡΑΦΙΑ, ΑΘΗΝΑ

ΝΤΖΑΝΑΤΟΣ Δ.,(2008) ΤΑ ΔΙΕΘΝΗ ΛΟΓΙΣΤΙΚΑ ΠΡΟΤΥΠΑ ΜΕ ΑΠΛΑ ΛΟΓΙΑ ΚΑΙ ΟΙ ΔΙΑΦΟΡΕΣ ΤΟΥΣ ΜΕ ΤΑ ΕΛΛΗΝΙΚΑ ΠΡΟΤΥΠΑ, ΕΚΔΟΣΕΙΣ ΚΑΣΤΑΝΙΩΤΗ, ΑΘΗΝΑ

ΠΡΩΤΟΨΑΛΤΗΣ Ν., (2009),ΔΙΕΘΝΗ ΛΟΓΙΣΤΙΚΑ ΠΡΟΤΥΠΑ, ΔΙΘΕΝΗ ΠΡΟΤΥΠΑ ΧΡΗΜΑΤΟΟΙΚΟΝΟΜΙΚΗΣ ΠΛΗΡΟΦΟΡΗΣΗΣ, ΠΑΡΑΔΕΙΓΜΑΤΑ ΕΦΑΡΜΟΓΗΣ, Α ΤΟΜΟΣ, ΕΚΔΟΣΕΙΣ ΣΤΑΜΟΥΛΗ, ΑΘΗΝΑ

ΦΙΛΟΣ Ι., (2011)ΔΙΕΘΝΗ ΛΟΓΙΣΤΙΚΑ ΠΡΟΤΥΠΑ – ΘΕΩΡΗΤΙΚΗ ΠΡΟΣΕΓΓΙΣΗ ΚΑΙ ΕΦΑΡΜΟΓΕΣ ΜΕΤΑΤΡΟΠΗΣ, ΕΚΔΟΣΕΙΣ ΚΛΕΙΔΑΡΙΘΜΟΣ, ΑΘΗΝΑ

ΦΙΛΙΟΣ Β.Φ., ΔΙΕΘΝΗΣ ΛΟΓΙΣΤΙΚΗ, ΕΔΟΣΕΙΣ ΣΥΓΧΡΟΝΗ ΛΟΓΙΣΤΙΚΗ,ΑΘΗΝΑ

GRANT THORNTON (2006), ΔΙΕΘΝΗ ΛΟΓΙΣΤΙΚΑ ΠΡΟΤΥΠΑ ΧΡΗΜΑΤΟΟΙΚΟΝΟΜΙΚΗΣ ΠΛΗΡΟΦΟΡΗΣΗΣ, ΤΟΜΟΙ Α, Β, ΑΘΗΝΑ, ΕΚΔΟΣΕΙΣ GRANT THORNTON

GRANT THORNTON (2009) ΔΙΕΘΝΗ ΠΡΟΤΥΠΑ ΧΡΗΜΑΤΟΟΙΚΟΝΟΜΙΚΗΣ ΑΝΑΦΟΡΑΣ, I.F.R.S, Γ' ΕΚΔΟΣΗ, ΑΘΗΝΑ, ΕΚΔΟΣΕΙΣ GRANT THORNTON

GRANT THORNTON (2016), ΔΙΕΘΝΗ ΠΡΟΤΥΠΑ ΧΡΗΜΑΤΟΟΙΚΟΝΟΜΙΚΗΣ ΑΝΑΦΟΡΑΣ, I.F.R.S, Γ' ΕΚΔΟΣΗ, ΑΘΗΝΑ, ΕΚΔΟΣΕΙΣ GRANT THORNTON

ΔΙΑΔΙΚΤΥΑΚΕΣ ΠΗΓΕΣ

www.accountancygreece.gr/δπχα-15-έσοδα-από-πελάτη-με-συμβάσεις-γ/

www.e-forologia.gr/cms/viewContents.aspx?id=207585

www.forin.gr/laws/law/3751/dpcha-15-esoda-apo-sumbaseis-me-pelates

www.taxheaven.gr/circulars/24849

www.taxexperts.gr/εφο/φορολογικά-θέματα/διεθνές-πρότυπο-χρηματοοικονομικής-αναφοράς-15-έσοδα-από-συμβάσεις-με-πελάτες

www.forin.gr/laws/law/3751/dpcha-15-esoda-apo-sumbaseis-me-pelates