

Δ.Π.Χ.Α. 15

Έσοδα από συμβάσεις με πελάτες



UPDATE



Εμμανουήλ Πετράκης

Ορκωτός Ελεγκτής Λογιστής

Μέλος της Διαρκούς Επιτροπής για τα Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα

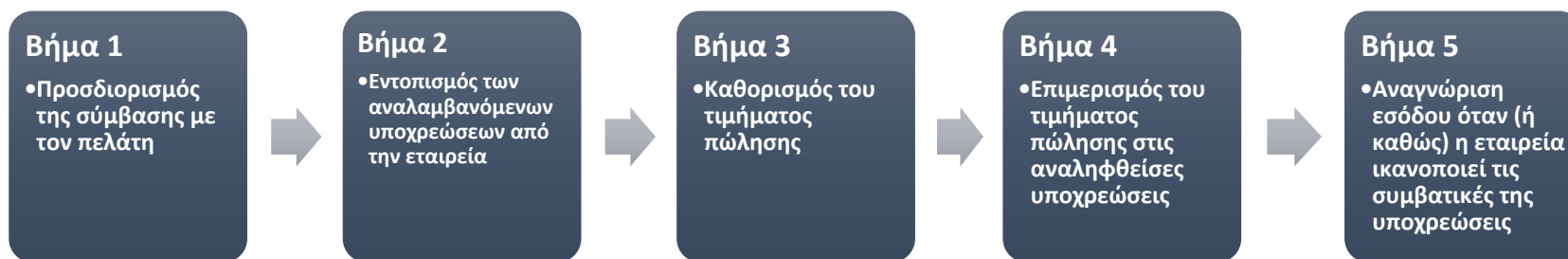
Εισηγητής του ΙΕΣΟΕΛ

tms
AUDIT • TAX • ADVISORY

IAPA
INTERNATIONAL
Global Support Local Knowledge

Εισαγωγή

- Το ΔΠΧΑ 15 αντικαθιστά τα ΔΛΠ 18 « Έσοδα» και ΔΛΠ 11 « Συμβάσεις κατασκευής », καθώς και τις διερμηνείες ΕΔΔΠΧΑ 13 « Προγράμματα Πιστότητας Πελατών », SIC - 31 « Έσοδα - Πράξεις ανταλλαγής που αφορούν υπηρεσίες διαφήμισης », ΕΔΔΠΧΑ 15 « Συμβάσεις για την Κατασκευή Ακινήτων », και την ΕΔΔΠΧΑ 18 « Μεταβιβάσεις περιουσιακών στοιχείων από πελάτες ».
- Το ΔΠΧΑ 15 προσδιορίζει το λογιστικό χειρισμό του εσόδου και **έχει εφαρμογή σε όλων των ειδών τις οικονομικές οντότητες** είτε το έσοδο προκύπτει από την παροχή υπηρεσίας, είτε από την πώληση αγαθών είτε από κατασκευαστικό έργο.
- Με το ΔΠΧΑ 15 καθορίζονται πέντε βήματα για την αναγνώριση του εσόδου, που εστιάζουν στην «μεταβίβαση του ελέγχου» αντί της «μεταβίβασης κινδύνων και ωφελειών» :



Ποιος είναι ο σκοπός του ΔΠΧΑ 15;

- Το ΔΠΧΑ 15 εφαρμόζεται σε όλες τις συμβάσεις **μόνο εάν ο αντισυμβαλλόμενος στη σύμβαση είναι πελάτης.**
- Πελάτης είναι το μέρος που έχει συνάψει σύμβαση με την οικονομική οντότητα για την απόκτηση αγαθών ή υπηρεσιών τα οποία **είναι αποτέλεσμα των συνηθών δραστηριοτήτων της οικονομικής οντότητας, έναντι ανταλλάγματος .**
- 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:
 - ⇒ **η οικονομική οντότητα δεν έχει μεταβιβάσει ακόμη κανένα υποσχόμενο αγαθό ή υπηρεσία στον πελάτη, και**
 - ⇒ **η οικονομική οντότητα δεν έχει λάβει ακόμη, και δεν δικαιούται να λάβει ακόμη, οποιοδήποτε αντάλλαγμα έναντι υποσχόμενων αγαθών ή υπηρεσιών.**
- Δεν εμπίπτουν στο πεδίο εφαρμογής του ΔΠΧΑ 15 τα ακόλουθα:
 - ⇒ συμβάσεις μίσθωσης που εμπίπτουν στο πεδίο εφαρμογής του ΔΛΠ 17 « *Μισθώσεις*»,
 - ⇒ ασφαλιστήρια συμβόλαια που εμπίπτουν στο πεδίο εφαρμογής του ΔΠΧΑ 4 «*Ασφαλιστήρια συμβόλαια*»,
 - ⇒ χρηματοοικονομικά μέσα και λοιπά συμβατικά δικαιώματα ή υποχρεώσεις που εμπίπτουν στο πεδίο εφαρμογής του ΔΠΧΑ 9 «*Χρηματοοικονομικά Μέσα*», του ΔΠΧΑ 10 «*Ενοποιημένες Οικονομικές Καταστάσεις*», ΔΠΧΑ 11 «*Από Κοινού Συμφωνίες*», ΔΛΠ 27 «*Ατομικές Οικονομικές Καταστάσεις*» και ΔΛΠ 28 «*Επενδύσεις σε Συγγενείς και Κοινοπραξίες* ».

Βασικοί ορισμοί ΔΠΧΑ 15

Αυτοτελής τιμή πώλησης (ενός αγαθού ή μιας υπηρεσίας)	Η τιμή στην οποία η οικονομική οντότητα θα πωλούσε αυτοτελώς ένα υποσχόμενο αγαθό ή μια υπηρεσία σε πελάτη.
Εισόδημα	Οι αυξήσεις στα οικονομικά οφέλη στη διάρκεια της λογιστικής περιόδου, τα οποία έχουν τη μορφή εισροών ή αυξήσεων των περιουσιακών στοιχείων ή μειώσεων των υποχρεώσεων και τα οποία έχουν ως αποτέλεσμα την αύξηση των ιδίων κεφαλαίων και τα οποία δεν περιλαμβάνουν τα έσοδα που συνδέονται με τις εισφορές των συμμετεχόντων στα ίδια κεφάλαια.
Έσοδα	Το εισόδημα που απορρέει από τη διεξαγωγή των συνήθων δραστηριοτήτων της οικονομικής οντότητας.
Πελάτης	Το μέρος που έχει συνάψει σύμβαση με την οικονομική οντότητα για την απόκτηση αγαθών ή υπηρεσιών που είναι αποτέλεσμα των συνήθων δραστηριοτήτων της οικονομικής οντότητας, έναντι ανταλλάγματος.
Σύμβαση	Η συμφωνία μεταξύ δύο ή περισσότερων μερών από την οποία απορρέουν εκτελεστά δικαιώματα και υποχρεώσεις.
Συμβατική υποχρέωση	Η υποχρέωση της οικονομικής οντότητας να μεταβιβάσει σε πελάτη αγαθά ή υπηρεσίες για τα οποία η οικονομική οντότητα έχει λάβει αντάλλαγμα (ή το ποσό έχει καταστεί απαιτητό) από τον πελάτη.
Συμβατικό περιουσιακό στοιχείο	Το δικαίωμα της οικονομικής οντότητας σε αντάλλαγμα έναντι των αγαθών ή υπηρεσιών που έχει μεταβιβάσει σε πελάτη, στις περιπτώσεις όπου το εν λόγω δικαίωμα εξαρτάται από άλλον παράγοντα, πέραν της παρόδου του χρόνου (για παράδειγμα, από τη μελλοντική εκτέλεση από πλευράς της οικονομικής οντότητας).
Τιμή συναλλαγής (για σύμβαση με πελάτη)	Το ποσό του ανταλλάγματος το οποίο η οικονομική οντότητα εκτιμά ότι δικαιούται έναντι της μεταβίβασης των υποσχόμενων αγαθών ή υπηρεσιών σε πελάτη, εξαιρουμένων των ποσών που εισπράττονται για λογαριασμό τρίτων μερών.
Υποχρέωση εκτέλεσης	Η υπόσχεση που περιλαμβάνεται σε μια σύμβαση με πελάτη και αφορά τη μεταβίβαση στον πελάτη είτε: α) ενός αγαθού ή μιας υπηρεσίας (ή δέσμης αγαθών ή υπηρεσιών) που είναι διακριτό/ή· είτε β) μιας σειράς διακριτών αγαθών ή υπηρεσιών τα οποία είναι κατ' ουσίαν τα ίδια και μεταβιβάζονται με τον ίδιο τρόπο στον πελάτη.

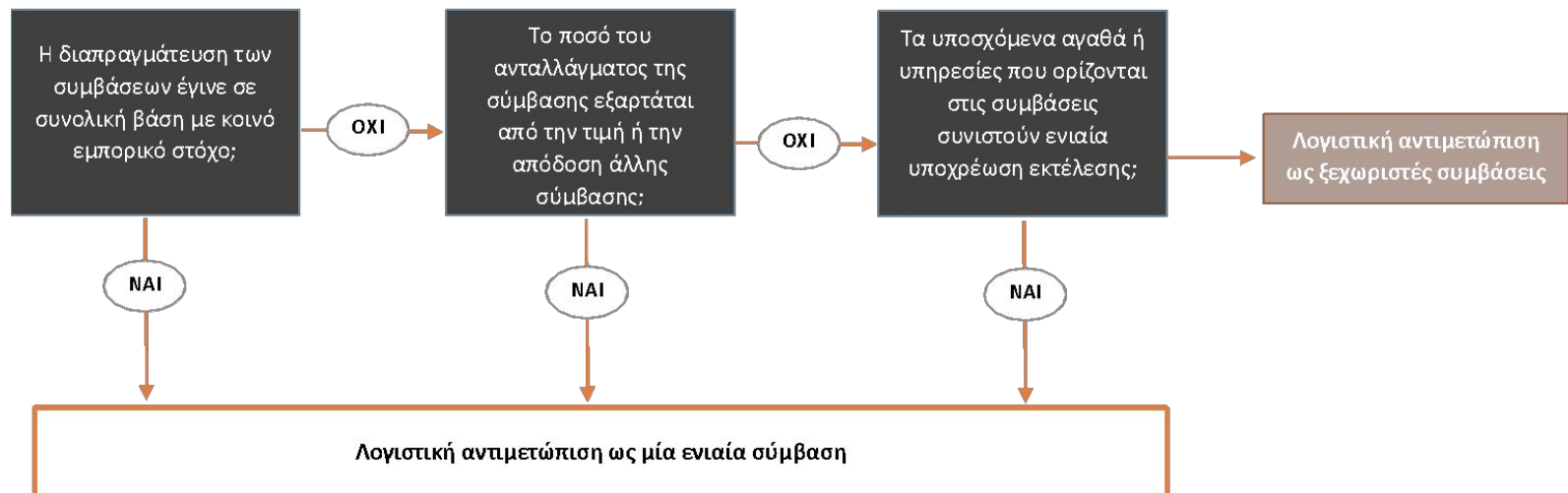
Βήμα 1^ο

ΠΡΟΣΔΙΟΡΙΣΜΟΣ ΤΗΣ ΣΥΜΒΑΣΗΣ ΜΕ ΤΟΝ ΠΕΛΑΤΗ

- Η σύμβαση για πώληση αγαθών ή παροχή υπηρεσιών μπορεί να είναι γραπτή, προφορική, ή σύμφωνα με άλλες συνήθειες επιχειρηματικές πρακτικές.
- Μια οικονομική οντότητα λογιστικοποιεί μια σύμβαση με πελάτη μόνο όταν πληρούνται όλα τα παρακάτω κριτήρια:
 - ✓ **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.
 - ✓ **Η οντότητα μπορεί να προσδιορίσει τα δικαιώματα κάθε μέρους** αναφορικά με τα αγαθά ή τις υπηρεσίες που πρόκειται να μεταβιβαστούν.
 - ✓ **Η οντότητα μπορεί να προσδιορίσει τους όρους πληρωμής για τα αγαθά ή τις υπηρεσίες** που πρόκειται να μεταβιβαστούν.
 - ✓ **Η σύμβαση έχει εμπορική υπόσταση.**
 - ✓ **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 οντότητα εξετάζει μόνο την ικανότητα και την πρόθεση του πελάτη να καταβάλει το ποσό του ανταλλάγματος όταν αυτό καταστεί απαιτητό.

Βήμα 1^ο

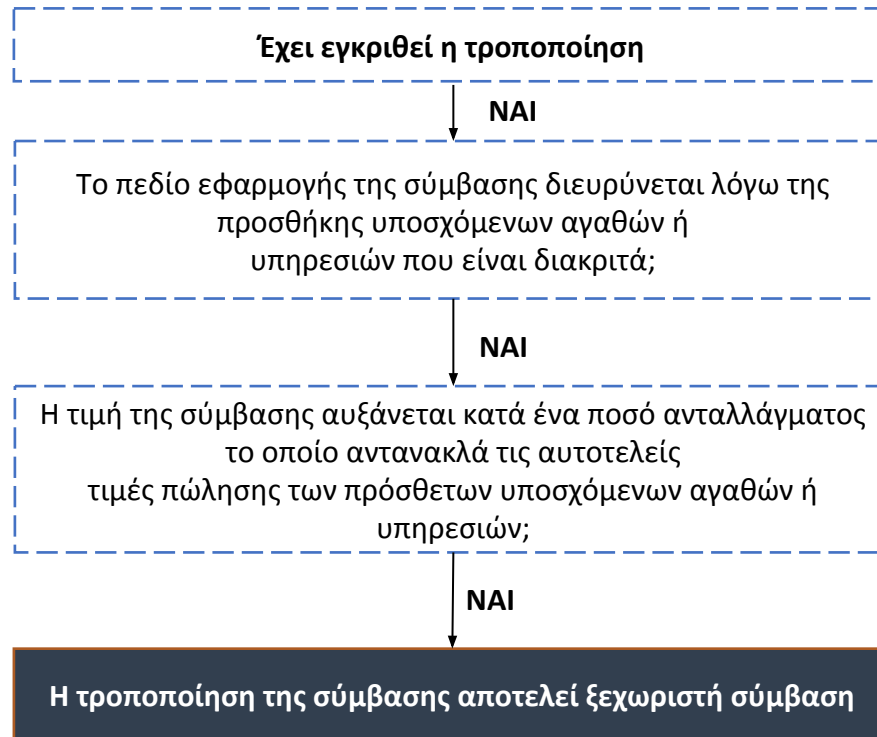
- Αν μία σύμβαση με πελάτη δεν πληροί τα ανωτέρω κριτήρια και η οικονομική οντότητα λάβει αντάλλαγμα από τον πελάτη, αναγνωρίζει το αντάλλαγμα αυτό ως έσοδο μόνο εφόσον ισχύει ένα από τα ακόλουθα γεγονότα:
 - ✓ δεν εκκρεμούν υποχρεώσεις από πλευράς της οικονομικής οντότητας για μεταβίβαση αγαθών ή υπηρεσιών 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
 - ✓ η σύμβαση έχει καταγγελθεί και το αντάλλαγμα που έχει ληφθεί από τον πελάτη δεν είναι επιστρεπτέο.
- **Η οικονομική οντότητα μπορεί να συνδυάσει δύο ή περισσότερες συμβάσεις** τις οποίες έχει συνάψει την ίδια ή σχεδόν την ίδια χρονική στιγμή με τον ίδιο πελάτη και να αντιμετωπίσει λογιστικά τις συμβάσεις ως μία ενιαία σύμβαση εφόσον πληρούνται ένα ή περισσότερα από τα ακόλουθα κριτήρια:



Βήμα 1^ο

ΤΡΟΠΟΠΟΙΗΣΗ ΣΥΜΒΑΣΗΣ

- Η τροποποίηση της σύμβασης μπορεί να εγκριθεί γραπτώς, προφορικώς ή με τεκμαρτό τρόπο βάσει των συνήθων επιχειρηματικών πρακτικών.
- Η οικονομική οντότητα **αντιμετωπίζει λογιστικά μια τροποποίηση σύμβασης ως χωριστή σύμβαση** εφόσον ισχύουν αμφότερες οι ακόλουθες προϋποθέσεις:
 - ✓ το πεδίο εφαρμογής της σύμβασης διευρύνεται λόγω της προσθήκης πρόσθετων αγαθών ή υπηρεσιών που είναι διακριτά,
 - ✓ η τιμή της σύμβασης αυξάνεται κατά ένα ποσό ανταλλάγματος το οποίο αντανακλά τις αυτοτελείς τιμές πώλησης των πρόσθετων αγαθών ή υπηρεσιών.



Βήμα 1^ο

- Εάν μια τροποποίηση σύμβασης δεν αντιμετωπισθεί λογιστικά ως χωριστή σύμβαση, η οικονομική οντότητα θα αντιμετωπίσει λογιστικά τα 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:
 - ✓ 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.
 - ✓ 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.

Βήμα 1^ο

Παραδείγματα

❖ Παράδειγμα 1: Τροποποίηση σύμβασης πώλησης αγαθών

Στοιχεία:

- ⇒ Μία οικονομική οντότητα συνάπτει σύμβαση για τη πώληση 120 προϊόντων έναντι τιμήματος € 12.000 (€ 100 / ανά τεμάχιο). Τα προϊόντα θα μεταβιβασθούν στον πελάτη σε διάστημα 6 μηνών.
- ⇒ Μετά από τη μεταβίβαση 60 προϊόντων, η σύμβαση τροποποιείται και συμφωνείται να πουληθούν επιπλέον 30 προϊόντα (σύνολο 150 τεμάχια).
- ⇒ Η αυτοτελής τιμή πώλησης των προϊόντων είναι €95/ ανά τεμάχιο.

Περίπτωση 1: Πώληση πρόσθετων προϊόντων βάσει της αυτοτελής τιμής πώλησης

Απάντηση

Το τίμημα για τα πρόσθετα προϊόντα είναι € 2.850 (€95 / ανά τεμάχιο x 30). **Εφόσον η τιμή για τα πρόσθετα προϊόντα αντανακλά την αυτοτελή τιμή πώλησης κατά την ημερομηνία τροποποίησης της σύμβασης και τα προϊόντα αυτά είναι διακριτά, η οικονομική οντότητα θα αντιμετωπίσει λογιστικά την τροποποίηση της σύμβασης ως μία χωριστή σύμβαση** που δεν επηρεάζει την αρχική σύμβαση. Δηλαδή, το έσοδο που θα αναγνωρίσει από την πώληση των 120 προϊόντων θα είναι € 12.000 και από τη πώληση των 30 προϊόντων € 2.850 ήτοι συνολικό έσοδο € 14.850.

Βήμα 1^ο

Περίπτωση 2: Πώληση πρόσθετων προϊόντων σε τιμή που δεν αντανακλά την αυτοτελή τιμή πώλησης

- ⇒ Το τίμημα για τα πρόσθετα προϊόντα διαπραγματεύεται σε € 2.400 (€80 / ανά τεμάχιο x 30)
- ⇒ Τα 60 προϊόντα που έχουν ήδη μεταβιβασθεί στον πελάτη έχουν ελάττωμα, και συμφωνείται η παροχή πίστωσης (€15 / ανά τεμάχιο) στον πελάτη ως αποζημίωση για τα ελαττωματικά προϊόντα.
- ⇒ Τα συμβαλλόμενα μέρη συμφωνούν η πίστωση συνολικού ποσού € 900 (€15X60) να ενσωματωθεί στη τιμή των πρόσθετων προϊόντων συνεπώς το αντίτιμο για τα πρόσθετα προϊόντα διαμορφώνεται σε € 1.500 ή € 50 / ανά τεμάχιο (€2.400-€900).

Απάντηση

Κατά τη διαπραγμάτευση της τροποποίησης της σύμβασης για τη πώληση των πρόσθετων 30 προϊόντων, η οικονομική οντότητα συμφώνησε στη μείωση της τιμής των πρόσθετων προϊόντων για να αποζημιώσει τον πελάτη για τα 60 προϊόντα που είχε ήδη πουλήσει και ήταν ελαττωματικά. **Κατά τον χρόνο που τροποποιείται η σύμβαση, η οικονομική οντότητα θα αναγνωρίσει το ποσό των € 900 ως άμεση μείωση του εσόδου ποσού € 6.000 (60 x €100 αρχικής σύμβασης) διότι η έκπτωση σχετίζεται με τα προϊόντα που έχουν ήδη μεταβιβασθεί στον πελάτη.** Ο επιμερισμός της έκπτωσης στα προϊόντα που θα πουληθούν στο μέλλον δεν σημαίνει ότι η έκπτωση καταναίμετε σε αυτά.

Ως εκ τούτου η τιμή πώλησης των πρόσθετων προϊόντων βάσει της τροποποίησης της σύμβασης είναι € 80 / ανά τεμάχιο.

Βήμα 1^ο

Το τίμημα για τα πρόσθετα προϊόντα δεν αντανακλά την αυτοτελή τιμή πώλησης των προϊόντων και τα προϊόντα είναι διακριτά. Συνεπώς η οικονομική οντότητα θα αντιμετωπίσει τη τροποποίηση της σύμβασης ως αυτή να συνιστά καταγγελία της υφιστάμενης σύμβασης και δημιουργία νέας. Το έσοδο που θα αναγνωρίσει για τα υπόλοιπα προϊόντα θα υπολογισθεί ως εξής:

$$((\text{€ } 100 \times 60^{(1)} + (\text{€ } 80 \times 30^{(2)})) / 90^{(3)}) = \text{€ } 8.400 \text{ ή } \text{€ } 93,33 \text{ ανά προϊόν}$$

⁽¹⁾ προϊόντα που δεν έχουν μεταβιβασθεί ακόμη

⁽²⁾ πρόσθετα προϊόντα

⁽³⁾ συνολικός αριθμός υπολειπόμενων προϊόντων

Βήμα 2^ο

ΕΝΤΟΠΙΣΜΟΣ ΤΩΝ ΑΝΑΛΑΜΒΑΝΟΜΕΝΩΝ ΥΠΟΧΡΕΩΣΕΩΝ ΑΠΟ ΤΗΝ ΕΤΑΙΡΕΙΑ

- Μετά την αναγνώριση της σύμβασης, η οικονομική οντότητα πρέπει να εντοπίσει τις υποχρεώσεις εκτέλεσης που απορρέουν από τη σύμβαση.
- Ένα αγαθό ή μια υπηρεσία που υπόσχεται η οικονομική οντότητα στον πελάτη **θεωρείται διακριτό** όταν πληρούνται αμφότερα τα ακόλουθα κριτήρια:
 - ✓ 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 και,
 - ✓ 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.
- Παράγοντες που υποδηλώνουν ότι η υπόσχεση μιας οικονομικής οντότητας για μεταβίβαση αγαθού ή υπηρεσίας σε πελάτη προσδιορίζεται χωριστά περιλαμβάνονται, μεταξύ άλλων, τα εξής:
 - ✓ η οικονομική οντότητα δεν παρέχει σημαντική υπηρεσία ενσωμάτωσης,
 - ✓ το αγαθό ή η υπηρεσία δεν επιφέρουν σημαντική τροποποίηση ή εξατομίκευση άλλου υποσχόμενου αγαθού ή υπηρεσίας της σύμβασης,
 - ✓ το αγαθό ή η υπηρεσία δεν παρουσιάζει υψηλό βαθμό εξάρτησης, ή υψηλό βαθμό συσχέτισης, με άλλα υποσχόμενα αγαθά ή υπηρεσίες της σύμβασης.

Βήμα 2°

Διακριτό αγαθό / διακριτή υπηρεσία

Ο πελάτης μπορεί να επωφεληθεί από το αγαθό ή την υπηρεσία είτε μεμονωμένα είτε από κοινού με άλλους άμεσα διαθέσιμου πόρους

+

Αναγνωρίσιμα χωριστά

Άμεσα διαθέσιμος πόρος = πωλείται χωριστά ή ο πελάτης έχει ήδη λάβει τους πόρους από άλλο προμηθευτή

Δεν παρέχονται σημαντικές υπηρεσίες ενσωμάτωσης

Το αγαθό ή η υπηρεσία δεν επιφέρει σημαντική τροποποίηση ή εξατομίκευση άλλου αγαθού ή υπηρεσίας

Δεν υπάρχει υψηλός βαθμός εξάρτησης, ή συσχέτισης, με άλλα υποσχόμενα αγαθά ή υπηρεσίες

Βήμα 2^ο

Παραδείγματα

Γενικά

- Μια οικονομική οντότητα μπορεί να συνάψει μια σύμβαση πώλησης εξοπλισμού και τεχνικής υποστήριξης για κάποια χρόνια μετά την πώληση. Παρά το γεγονός ότι μπορεί να καθοριστεί ένα τίμημα στη σύμβαση, υπάρχουν δύο υποχρεώσεις εκτέλεσης, η πώληση του εξοπλισμού και η τεχνική υποστήριξη του εξοπλισμού.
- Μια σύμβαση μπορεί να περιέχει τη παροχή υλικών και εργασίας σε ένα πελάτη με την υπόσχεση κατασκευής ενός **περιουσιακού** στοιχείου. Σε αυτή την περίπτωση υπάρχει μια υποχρέωση εκτέλεσης, η κατασκευή του περιουσιακού στοιχείου.

Βήμα 2^ο

❖ Παράδειγμα 1 - Σημαντικές υπηρεσίες ενσωμάτωσης

Ένας εργολάβος, συνάπτει σύμβαση για την κατασκευή ενός νοσοκομείου με έναν πελάτη. Ο εργολάβος είναι υπεύθυνος για τη συνολική διαχείριση του έργου και μπορεί να προσδιορίσει τα αγαθά και τις υπηρεσίες που έχουν υποσχεθεί (προετοιμία του χώρου, προμήθειες, κατασκευή, σωληνώσεις και καλωδιώσεις, εγκατάστασης εξοπλισμού και τελική επεξεργασία).

Τα αγαθά και οι υπηρεσίες της σύμβασης μπορούν να διακριθούν. Αυτό αποδεικνύεται από το γεγονός ότι ο εργολάβος ή οι ανταγωνιστές του πωλούν τακτικά πολλά από αυτά τα αγαθά και τις υπηρεσίες χωριστά σε άλλους πελάτες. Επιπλέον, ο πελάτης θα μπορούσε να έχει οικονομικά οφέλη από τα μεμονωμένα αγαθά και τις υπηρεσίες με τη χρήση, κατανάλωση, πώληση ή τη κατοχή αυτών των αγαθών ή υπηρεσιών.

Ωστόσο, τα αγαθά και υπηρεσίες δεν αναγνωρίζονται ξεχωριστά. Αυτό αποδεικνύεται από το γεγονός ότι ο εργολάβος παρέχει μια σημαντική υπηρεσία ενσωμάτωσης (integration) των αγαθών και υπηρεσιών (εισορών) στο νοσοκομείο (το συνδυασμένο προϊόν) για το οποίο ο πελάτης έχει συνάψει σύμβαση και λογιστικοποιούνται ως μια υποχρέωση εκτέλεσης.

Βήμα 2^ο

❖ Παράδειγμα 2 - Διακριτά αγαθά και υπηρεσίες

- Εταιρεία ανάπτυξης λογισμικού συνάπτει σύμβαση με πελάτη για: α) μεταβίβαση άδειας χρήσης λογισμικού, β) παροχή υπηρεσιών εγκατάστασης, γ) παροχή αναβαθμίσεων του λογισμικού και δ) τεχνική υποστήριξη (online και τηλεφωνικά), για περίοδο δύο ετών.

Η οικονομική οντότητα πουλάει όλα τα ανωτέρω χωριστά.

- Η υπηρεσία εγκατάστασης περιλαμβάνει την αλλαγή της οθόνης περιεχομένων ανά τύπο χρήση (πχ marketing, αποθήκη κλπ).
- Οι υπηρεσίες εγκατάστασης πραγματοποιούνται κυρίως από τρίτο και δεν απαιτούν ουσιώδη τροποποίηση του λογισμικού.
- Το λογισμικό είναι λειτουργικό χωρίς τις αναβαθμίσεις και την τεχνική υποστήριξη.

Ερώτηση: Ποιες υποχρεώσεις εκτέλεσης περιλαμβάνει η σύμβαση;

Βήμα 2^ο

Απάντηση

Η οικονομική οντότητα πρέπει να αξιολογήσει τα αγαθά και τις υπηρεσίες που υπόσχεται να μεταβιβάσει στον πελάτη για να προσδιορίσει ποια είναι διακριτά. Το λογισμικό μεταβιβάζεται στον πελάτη πριν τα υπόλοιπα αγαθά και τις υπηρεσίες και είναι λειτουργικό χωρίς τις αναβαθμίσεις και τη τεχνική υποστήριξη. Συνεπώς ο πελάτης μπορεί να επωφεληθεί από το λογισμικό είτε μεμονωμένα είτε από κοινού με άλλους πόρους οι οποίοι είναι άμεσα διαθέσιμοι στον πελάτη (§ 27(α)) άρα είναι διακριτό. Επίσης η υπηρεσία εγκατάστασης δεν επιφέρει σημαντική τροποποίηση ή εξατομίκευση στο λογισμικό (§29) άρα η υπηρεσία είναι διακριτή.

Βάσει των ανωτέρω και των διαθέσιμων στοιχείων, η σύμβαση περιλαμβάνει τις εξής υποχρεώσεις εκτέλεσης:

- α) άδεια λογισμικού,
- β) υπηρεσίες εγκατάστασης,
- γ) αναβαθμίσεις λογισμικού και
- δ) τεχνική υποστήριξη.

Βήμα 2^ο

❖ Παράδειγμα 3 - Σημαντική τροποποίηση ή εξατομίκευση

Το στοιχείο του προηγούμενου παραδείγματος (2) διαφοροποιούνται ως εξής:

- Η σύμβαση ορίζει ότι οι υπηρεσίες εγκατάστασης περιλαμβάνουν τη τροποποίηση του λογισμικού το οποίο θα εξατομικευθεί προκειμένου να διασυνδέεται με άλλα προγράμματα του πελάτη.
- Οι υπηρεσίες εξατομίκευσης μπορούν να παρασχεθούν από τρίτο.

Ερώτηση: Ποιες υποχρεώσεις εκτέλεσης περιλαμβάνει η σύμβαση;

Βήμα 2^ο

Απάντηση

Οι όροι της σύμβασης περιλαμβάνουν την παροχή σημαντικής υπηρεσίας ενσωμάτωσης στο λογισμικό εκτελώντας τις εξατομικευμένες υπηρεσίες εγκατάστασης που προβλέπει η σύμβαση (§29(α), (§29(β)). **Παρότι η υπηρεσία για την εξατομίκευση του λογισμικού μπορεί να παρασχεθεί από τρίτο, η υπόσχεση για τη μεταβίβαση της άδειας λογισμικού δεν είναι διακριτή από την εξατομικευμένη υπηρεσία εγκατάστασης.**

Όπως και στο προηγούμενο παράδειγμα το λογισμικό μεταβιβάζεται στον πελάτη πριν τα υπόλοιπα αγαθά και τις υπηρεσίες και είναι λειτουργικό χωρίς τις αναβαθμίσεις και τη τεχνική υποστήριξη. Συνεπώς, η σύμβαση περιλαμβάνει τις εξής υποχρεώσεις εκτέλεσης:

- α) εξατομικευμένη υπηρεσία εγκατάστασης (που περιλαμβάνει και την άδεια λογισμικού),
- β) αναβαθμίσεις λογισμικού και
- γ) τεχνική υποστήριξη.

Βήμα 2^ο

Ποια είναι η επίπτωση στην περίπτωση υπεργολαβίας εργασιών στον εντοπισμό της υποχρέωσης εκτέλεσης;

- Για παράδειγμα, θεωρούμε ότι ένας προμηθευτής προσφέρει διάφορα αγαθά ή υπηρεσίες σε μία σύμβαση και αυτά προσφέρονται ως μία ενιαία λύση για τον πελάτη. Ωστόσο, ορισμένα από τα αγαθά ή οι υπηρεσίες που απαιτούνται για αυτή τη μία ενιαία λύση που προσφέρεται στον πελάτη, μπορούν να ανατεθούν σε τρίτο (υπεργολαβία).
- Οι συμβάσεις υπεργολαβίας πρέπει να εκτιμώνται από την άποψη της διάκρισης για το αν η οικονομική οντότητα λειτουργεί ως εντολέας (το υποσχόμενο αγαθό ή υπηρεσία βρίσκεται υπό τον έλεγχο της οικονομικής οντότητας πριν τη μεταβίβαση στον πελάτη) ή ως εντολοδόχος (η υποχρέωση εκτέλεσης της οικονομικής οντότητας συνίσταται στη διευθέτηση της παροχής των αγαθών ή υπηρεσιών από τρίτο μέρος).
- Όταν η οικονομική οντότητα είναι εντολέας, δεν αλλάζει τίποτα στον εντοπισμό των υποχρεώσεων εκτέλεσης.

Βήμα 3^ο

ΚΑΘΟΡΙΣΜΟΣ ΤΟΥ ΤΙΜΗΜΑΤΟΣ ΠΩΛΗΣΗΣ

- Σύμφωνα με το ΔΠΧΑ 15 η τιμή συναλλαγής ισούται με το ποσό του ανταλλάγματος που μια οικονομική οντότητα εκτιμά ότι δικαιούται έναντι της μεταβίβασης των αγαθών ή υπηρεσιών σε πελάτη, εξαιρουμένων των ποσών που εισπράττονται για λογαριασμό τρίτων μερών (π.χ. φόροι επί των πωλήσεων).
- Το αντάλλαγμα που προβλέπεται σε μια σύμβαση με πελάτη δύναται να περιλαμβάνει σταθερά ποσά, μεταβλητά ποσά ή και τα δύο.
- Προκειμένου να προσδιορίσει την τιμή συναλλαγής, η οικονομική οντότητα εξετάζει τις επιδράσεις όλων των ακόλουθων παραμέτρων:
 - ✓ μεταβλητό αντάλλαγμα,
 - ✓ εκτιμήσεις μεταβλητού ανταλλάγματος που υπόκεινται σε περιορισμούς,
 - ✓ ύπαρξη σημαντικού σκέλους χρηματοδότησης στη σύμβαση,
 - ✓ μη χρηματικό αντάλλαγμα,
 - ✓ αντάλλαγμα πληρωτέο στον πελάτη.

Βήμα 3°

Μεταβλητό αντάλλαγμα

- Το μεταβλητό αντάλλαγμα περιέχει κάθε ποσό το οποίο είναι μεταβλητό στη σύμβαση όπως π.χ. λόγω εκπτώσεων, επιδοτήσεων τιμής, επιστροφών χρημάτων, πιστώσεων, μειώσεων τιμής, κινήτρων, πρόσθετων παροχών απόδοσης, κυρώσεων ή άλλων παρόμοιων στοιχείων.
- Το μεταβλητό αντάλλαγμα θεωρείται ως συστατικό του τιμήματος συναλλαγής. Είναι μέρος του τιμήματος που η οικονομική οντότητα εκτιμά ότι θα δικαιούται και ως εκ τούτου πρέπει να συμπεριληφθεί στο τίμημα της συναλλαγής για το σκοπό της αναγνώρισης του εσόδου.
- Εάν το υποσχόμενο αντάλλαγμα σε μια σύμβαση περιλαμβάνει μεταβλητό ποσό, η οικονομική οντότητα πρέπει να εκτιμήσει το τίμημα συναλλαγής.
- Υπάρχουν δύο μέθοδοι για την εκτίμηση του τιμήματος συναλλαγής:
 - ✓ η εκτιμώμενη / αναμενόμενη αξία, και
 - ✓ το πιθανότερο ποσό.

Εκτιμώμενη αξία: η εκτιμώμενη αξία ισούται με το άθροισμα των σταθμισμένων βάσει πιθανοτήτων ποσών σε ένα εύρος πιθανών ποσών ανταλλάγματος. Η εκτιμώμενη αξία αποτελεί κατάλληλη εκτίμηση του ποσού μεταβλητού ανταλλάγματος, εάν η οικονομική οντότητα έχει μεγάλο αριθμό συμβάσεων με παρεμφερή χαρακτηριστικά.

Πιθανότερο ποσό: το πιθανότερο ποσό είναι το μοναδικό πιθανότερο ποσό σε ένα εύρος πιθανών ποσών ανταλλάγματος. Το πιθανότερο ποσό αποτελεί κατάλληλη εκτίμηση του ποσού μεταβλητού ανταλλάγματος, εάν η σύμβαση έχει μόνο δύο πιθανές εκβάσεις (για παράδειγμα, η οικονομική οντότητα εξασφαλίζει πρόσθετη παροχή απόδοσης ή όχι).

- Η οικονομική οντότητα πρέπει να εφαρμόζει με συνέπεια την ίδια μέθοδο καθ' όλη τη διάρκεια της σύμβασης.

Βήμα 3^ο

- Η οικονομική οντότητα περιλαμβάνει στην τιμή συναλλαγής μέρος ή το σύνολο του μεταβλητού ανταλλάγματος **μόνο στον βαθμό στον οποίο υπάρχει αυξημένη πιθανότητα** να μην προκύψει σημαντική αναστροφή στο ποσό του συσσωρευμένου εσόδου που έχει αναγνωριστεί.

Υποχρεώσεις επιστροφής χρημάτων

- Σε πολλούς οικονομικούς κλάδους, (π.χ λιανική, εμπόριο καταναλωτικών κλπ.) παρέχεται το δικαίωμα στον πελάτη να επιστέψει το αγαθό με αποτέλεσμα:
 - ✓ τη μερική ή την ολική επιστροφή χρημάτων,
 - ✓ τη παροχή πίστωσης για το οφειλόμενο ποσό,
 - ✓ την αλλαγή με άλλο προϊόν.

Βήμα 3^ο

- Όταν διενεργούνται πωλήσεις με δικαίωμα επιστροφής, η οικονομική οντότητα πρέπει να τις αντιμετωπίζει λογιστικά ως εξής:
 - ⇒ **Αναγνωρίζει έσοδο για το αντάλλαγμα το οποίο εκτιμά ότι θα δικαιούται.**
 - ⇒ Ως εκ τούτου **δεν αναγνωρίζεται έσοδο για τα αγαθά τα οποία η οικονομική οντότητα εκτιμά ότι θα επιστραφούν** (διότι υπάρχει αυξημένη πιθανότητα να προκύψει σημαντική αναστροφή στο ποσό του εσόδου).
 - ⇒ **Αναγνωρίζει υποχρέωση** για την επιστροφή των χρημάτων στο ποσό του ανταλλάγματος το οποίο εκτιμά ότι δεν θα δικαιούται (αγαθά που θα επιστραφούν).
 - ⇒ **Αναγνωρίζει περιουσιακό στοιχείο με σχετική προσαρμογή στο κόστος πωληθέντων για το δικαίωμα ανάκτησης των προϊόντων** κατά την εκκαθάριση της υποχρέωσης επιστροφής χρημάτων (το περιουσιακό στοιχείο επιμετράτε στο κόστος των αρχικών αποθεμάτων μειωμένο κατά το ποσό των εξόδων ανάκτησης).

Επανεκτίμηση μεταβλητού ανταλλάγματος

- Στη λήξη κάθε περιόδου αναφοράς, η οικονομική οντότητα επικαιροποιεί την εκτιμώμενη τιμή συναλλαγής.

Βήμα 3^ο

Παραδείγματα

❖ Παράδειγμα 1 - Κίνητρα έκπτωσης λόγω όγκου πωλήσεων

Στοιχεία:

- Μια οικονομική οντότητα συνάπτει σύμβαση με πελάτη την 1^η Ιανουαρίου 201X για τη πώληση του προϊόντος (A) έναντι του ποσού των € 100 ανά μονάδα.
- Εάν ο πελάτης αγοράσει περισσότερες από 10.000 μονάδες του προϊόντος (A) σε ένα ημερολογιακό έτος, η σύμβαση ορίζει ότι η τιμή ανά μονάδα θα μειωθεί αναδρομικά σε € 95 ανά μονάδα.
- Για το πρώτο τρίμηνο που έληξε στις 31 Μαρτίου 201X, η οντότητα πούλησε 2.000 μονάδες.
- Η οικονομική οντότητα εκτιμά ότι οι αγορές του πελάτη δεν θα υπερβούν το όριο των 10.000 μονάδων που απαιτείται για την έκπτωση, κατά το τρέχων ημερολογιακό έτος.

Ερώτηση: *Τι έσοδο θα αναγνωρίσει στις 30/06/201X η οικονομική οντότητα;*

Βήμα 3^ο

Απάντηση

Η οικονομική οντότητα θα αναγνωρίσει έσοδο ύψους € 200.000 (2.000 μονάδες x € 100 ανά μονάδα) για το τρίμηνο που έληξε στις 31 Μαρτίου 201X διότι εκτιμά ότι οι αγορές του πελάτη δεν θα υπερβούν το όριο των 10.000 μονάδων που απαιτείται για την έκπτωση.

Μεταβολή στα στοιχεία

Τον Μάιο, ο πελάτης αποκτά μια άλλη εταιρεία και το δεύτερο τρίμηνο που έληξε στις 30 Ιουνίου 201X, η οντότητα πωλεί επιπλέον 5.000 μονάδες προϊόντος Α στον πελάτη. Υπό το φως του νέου γεγονότος (απόκτηση νέας εταιρείας), η οντότητα εκτιμά ότι οι αγορές του πελάτη θα υπερβούν το κατώτατο όριο των 10.000 μονάδων για το ημερολογιακό έτος και συνεπώς θα υποχρεωθεί να μειώσει αναδρομικά την τιμή ανά μονάδα σε € 95.

Κατά συνέπεια, η οικονομική οντότητα αναγνωρίζει έσοδα ύψους € 465.000 για το τρίμηνο που έληξε στις 30 Ιουνίου 201X και έχει υπολογισθεί ως εξής:

€ 475.000	για την πώληση 5.000 μονάδων (5.000 μονάδες x € 95 ανά μονάδα)
- € 10.000	(2.000 μονάδες x μείωση τιμής κατά €5) για τη μείωση των εσόδων που αφορούν στις μονάδες που πουλήθηκαν στο τρίμηνο έληξε στις 31 Μαρτίου 201X
<hr/>	
€ 465.000	

Περίοδος	Έσοδα
31/03/201X	€ 200.000 (2.000 x € 100)
30/06/201X	€ 475.000 (5.000 x € 95) <u>€ - 10.000</u> (2.000 x - € 5) € 465.000

Βήμα 3^ο

❖ Παράδειγμα 2 - Κίνητρα έκπτωσης λόγω όγκου πωλήσεων

Στοιχεία:

- Μία οικονομική οντότητα συμφωνεί με πελάτη της να παρέχει έκπτωση 5% επί του συνόλου των αγορών του πελάτη εάν αυτές υπερβούν το ποσό των € 100.000 ετησίως.
- Στις 30/06/201X ο πελάτης έχει πραγματοποιήσει αγορές ύψους € 60.000. Η Διοίκηση, βάσει των στοιχείων που διαθέτει (ιστορικά δεδομένα, λανσάρισμα νέων προϊόντων κλπ.) εκτιμά ότι ο πελάτης θα πραγματοποιήσει έως το τέλος του έτους αγορές ύψους € 130.000.

Ερώτηση: Πως θα επιμετρήσει το έσοδο στις 30/06/2018 η οικονομική οντότητα;

Απάντηση

Την 30/06/201X το δικαίωμα της οικονομικής οντότητας επί του ανταλλάγματος εξαρτάται από την επέλευση ή μη επέλευση μελλοντικού γεγονότος. Συνεπώς η οικονομική οντότητα θα πρέπει να αναγνωρίσει μία υποχρέωση για το ποσό της έκπτωσης που θα χορηγήσει στον πελάτη της και να αναγνωρίσει έσοδο στο βαθμό στον οποίο υπάρχει αυξημένη πιθανότητα να μην προκύψει σημαντική αναστροφή. Η οικονομική οντότητα θα αναγνωρίσει υποχρέωση για τη χορήγηση έκπτωσης στο ποσό που εκτιμά πιθανό να πληρώσει ήτοι στο ποσό των €3.000 (€ 60.000 x 5%).

Βήμα 3^ο

	Χρέωση	Πίστωση
Πωλήσεις 30/06/201X		
Πωλήσεις		57.000
Συμβατικές υποχρεώσεις (για έκπτωση πωλήσεων)		3.000
Πελάτες	60.000	

Αν υποθέσουμε ότι στις 31/12/201X η εκτίμηση της Διοίκησης επιβεβαιωθεί, θα διενεργηθεί η εγγραφή:

	Χρέωση	Πίστωση
Πωλήσεις 31/12/201X		
Πωλήσεις		70.000
Εκπτώσεις πωλήσεων (β' εξαμήνου 70.000 x 5%)	3.500	
Πελάτες	66.500	
Πίστωση πελάτη με αξία έκπτωσης πωλήσεων α' εξαμήνου λόγω επίτευξης στόχου		
Συμβατικές υποχρεώσεις	3.000	
Πελάτες		3.000

Βήμα 3^ο

❖ Παράδειγμα 3 - Υποχρεώσεις επιστροφής χρημάτων

Στοιχεία:

- Η εταιρεία A συνάπτει 1.000 συμβάσεις με πελάτες. Κάθε σύμβαση περιλαμβάνει την πώληση ενός προϊόντος έναντι 100 (1.000 συνολικά προϊόντα x 100 = συνολικό τίμημα 100.000). Λαμβάνονται μετρητά όταν μεταφέρεται ο έλεγχος ενός προϊόντος. Η συνήθης επιχειρηματική πρακτική της A είναι να επιτρέπει σε έναν πελάτη να επιστρέψει τυχόν μη χρησιμοποιηθέν προϊόν εντός 30 ημερών και να λαμβάνει πλήρη επιστροφή των χρημάτων του. Το κόστος της για κάθε μονάδα προϊόντος είναι 70.
- **Επειδή η σύμβαση επιτρέπει σε έναν πελάτη να επιστρέψει τα προϊόντα, η αντιπαροχή που λαμβάνεται από τον πελάτη είναι μεταβλητή** . Για την εκτίμηση του μεταβλητού ανταλλάγματος το οποίο δικαιούται η A αποφασίζει να χρησιμοποιήσει τη μέθοδο της αναμενόμενης αξίας, διότι είναι η μέθοδος που αναμένει η A να προβλέψει καλύτερα το ποσό του ανταλλάγματος το οποίο δικαιούται. Χρησιμοποιώντας τη μέθοδο της αναμενόμενης αξίας, η A εκτιμά ότι 900 προϊόντα δεν θα επιστραφούν.
- Κατά τη μεταβίβαση του ελέγχου των 1.000 προϊόντων, η A δεν αναγνωρίζει έσοδο για τα 100 προϊόντα που αναμένει να επιστραφούν.

Βήμα 3^ο

- Συνεπώς κατά τη μεταβίβαση του ελέγχου των 1.000 προϊόντων, η εταιρεία θα διενεργήσει τις ακόλουθες εγγραφές:

	Χρέωση	Πίστωση
Πώληση 1.000 προϊόντων		
Πωλήσεις (1.000 προϊόντων x € 100 = € 100.000)		100.000
Πελάτες (1.000 προϊόντα x € 100 = € 100.000)	100.000	
Αποθέματα (1.000 προϊόντα x € 70 = € 70.000)		70.000
Κόστος πωληθέντων (1.000 προϊόντα x € 70 = € 70.000)	70.000	
Εκτίμηση υποχρέωσης επιστροφής (100 τεμάχια)		
Πωλήσεις – (εκτίμηση επιστροφής: € 100 x 100 προϊόντα που αναμένεται να επιστραφούν)	10.000	
Υποχρέωση επιστροφής χρημάτων		10.000
Περιουσιακό στοιχείο (δικαίωμα ανάκτηση προϊόντων) – (€70 x 100 προϊόντα)	7.000	
Κόστος πωληθέντων		7.000

Πωλήσεις	
	100.000
10.000	
	90.000

Κόστος πωληθέντων	
70.000	
	7.000
63.000	

Βήμα 3^ο

❖ Παράδειγμα 4 - Υποχρεώσεις επιστροφής χρημάτων

Στοιχεία:

- Η οικονομική οντότητα είναι εμπορική εταιρεία και μέσω δικτύου χονδρικής προμηθεύει τα προϊόντα της στους τελικούς καταναλωτές.
- Η οικονομική οντότητα πουλάει στους πωλητές λιανικής 500 τηλεφωνικές συσκευές προς € 100 έκαστη. Το κόστος της τηλεφωνικής συσκευής είναι € 50.
- Η οικονομική οντότητα εκτιμά ότι ποσοστό 5% των πωληθέντων τηλεφωνικών συσκευών θα επιστραφούν.
- Η οικονομική οντότητα δεν παρέχει καμία εγγύηση, και δεν έχει καμία υποχρέωση μετά τη μεταβίβαση του ελέγχου των προϊόντων της.

Περίπτωση 1: Ο πωλητής λιανικής βάσει σύμβασης έχει το δικαίωμα να επιστρέψει εντός συγκεκριμένου χρόνου τις τηλεφωνικές συσκευές και να λάβει επιστροφή χρημάτων.

Περίπτωση 2: Ο πωλητής λιανικής δεν έχει βάσει σύμβασης το δικαίωμα να επιστρέψει τις τηλεφωνικές συσκευές αλλά η οικονομική οντότητα έχει συνήθη εμπορική πρακτική να δέχεται την επιστροφή εμπορευμάτων.

Βήμα 3^ο

Γενικές παρατηρήσεις

Το δικαίωμα επιστροφής **δεν αποτελεί ξεχωριστή υποχρέωση** που απορρέει από τη σύμβαση, αλλά επηρεάζει το εκτιμώμενο ποσό του ανταλλάγματος των υποσχόμενων αγαθών. Έσοδο αναγνωρίζεται μόνο για τα αγαθά εκείνα που **δεν αναμένεται να επιστραφούν**. Το εκτιμώμενο ποσό για τις αναμενόμενες επιστροφές πρέπει να υπολογισθεί με τον ίδιο τρόπο όπως για την εκτίμηση του μεταβλητού ανταλλάγματος.

Απάντηση

Περίπτωση 1: Ο πωλητής λιανικής βάσει σύμβασης έχει το δικαίωμα να επιστρέψει εντός συγκεκριμένου χρόνου τις τηλεφωνικές συσκευές και να λάβει επιστροφή χρημάτων

Λογιστική αντιμετώπιση της μεταβίβασης προϊόντων με δικαίωμα επιστροφής:

Η οικονομική οντότητα αναγνωρίζει όλα τα ακόλουθα:

α) έσοδο για τα μεταβιβασθέντα προϊόντα ίσο με το ποσό του ανταλλάγματος το οποίο η οικονομική οντότητα εκτιμά ότι θα δικαιούται (**συνεπώς, δεν θα αναγνωριστεί έσοδο για προϊόντα που αναμένεται να επιστραφούν**),

β) υποχρέωση για επιστροφή χρημάτων, και

γ) περιουσιακό στοιχείο (και αντίστοιχη προσαρμογή στο κόστος πωληθέντων) για το δικαίωμά της να ανακτήσει προϊόντα από πελάτες κατά την εκκαθάριση της υποχρέωσης επιστροφής χρημάτων,

δ) τα αγαθά που αναμένεται να επιστραφούν θα παρουσιασθούν ξεχωριστά και θα ελεγχθούν για απομείωση.

Βήμα 3^ο

Έσοδο: Τιμή πώλησης ανά τεμάχιο x πωληθέντα τεμάχια (μείον αυτά που αναμένεται να επιστραφούν) ήτοι $€ 100 \times 500 \times (1-0,05) = € 47.500$

Κόστος πωληθέντων: κόστος ανά τεμάχιο x πωληθέντα τεμάχια (μείον αυτά που αναμένεται να επιστραφούν) ήτοι $€ 50 \times 500 \times (1-0,05) = € 23.750$

Περιουσιακό στοιχείο: Το περιουσιακό στοιχείο που θα αναγνωρισθεί επιμετράται βάσει της προηγούμενης λογιστικής αξίας του προϊόντος (π.χ. απόθεμα) μείον τυχόν εκτιμώμενες δαπάνες για την ανάκτηση των εν λόγω προϊόντων (περιλαμβανομένων πιθανών μειώσεων στην αξία των επιστρεφόμενων προϊόντων για την οικονομική οντότητα) x τεμάχια που αναμένεται να επιστραφούν ήτοι $€ 50 \times 25 = € 1.250$

Υποχρέωση: Ποσοστό επιστροφής x πωληθέντα τεμάχια x τιμή πώλησης ανά τεμάχιο ήτοι $5\% \times 500 \times € 100 = € 2.500$

	Χρέωση	Πίστωση
Έσοδο		47.500
Υποχρέωση επιστροφής χρημάτων		2.500
Χρηματικά διαθέσιμα	50.000	
Περιουσιακό στοιχείο	1.250	
Κόστος πωληθέντων		1.250

Έσοδα	
50.000	€ 100 x 500
2.500	€ 50.000 x 5%
47.500	

Κόστος πωληθέντων	
25.000	€ 50 x 500
1.250	€ 25.000 x 5%
23.750	

Βήμα 3^ο

Περίπτωση 2: Ο πωλητής λιανικής δεν έχει βάσει σύμβασης το δικαίωμα να επιστρέψει τις τηλεφωνικές συσκευές αλλά η οικονομική οντότητα έχει συνήθη εμπορική πρακτική να δέχεται την επιστροφή εμπορευμάτων.

Είναι συνήθη εμπορική πρακτική οικονομικής οντότητας να δέχεται επιστροφές των εμπορευμάτων της, και θα πρέπει να θεωρηθεί ως μέρος της σύμβασης με τους πελάτες της. Συνεπώς θα εφαρμοσθεί ότι και στην περίπτωση 1.

Βήμα 3^ο

✓ Υπαρξη σημαντικού σκέλους χρηματοδότησης στη σύμβαση

- Ο σκοπός της προσαρμογής του ποσού του ανταλλάγματος όταν υφίσταται σημαντικό σκέλος χρηματοδότησης, είναι ώστε το έσοδο που αναγνωρίζεται να αντανakλά την “τιμή μετρητοίς” του συγκεκριμένου αγαθού ή της υπηρεσίας κατά το χρόνο που αυτά μεταβιβάζονται στον πελάτη.
- Για να αξιολογήσει η οικονομική οντότητα αν μια σύμβαση περιλαμβάνει σημαντικό σκέλος χρηματοδότησης και το εν λόγω σκέλος χρηματοδότησης είναι σημαντικό στη σύμβαση, πρέπει να εξετάσει όλα τα σχετικά γεγονότα και τις συνθήκες, μεταξύ των οποίων αμφότερα τα ακόλουθα:
 - ✓ τη διαφορά, εάν υπάρχει, ανάμεσα στο ποσό του υποσχόμενου ανταλλάγματος και στην τιμή πώλησης μετρητοίς, και
 - ✓ τη συνδυαστική επίδραση αμφότερων των ακόλουθων:
 - του εκτιμώμενου χρονικού διαστήματος που μεσολαβεί από τη μεταβίβαση των υποσχόμενων αγαθών ή υπηρεσιών στον πελάτη έως την πληρωμή,
 - των ισχυόντων επιτοκίων στην αντίστοιχη αγορά.

Βήμα 3^ο

- Μία σύμβαση δεν περιλαμβάνει σημαντικό σκέλος χρηματοδότησης εάν δεν ισχύει κανένας από τους ακόλουθους παράγοντες:
 - ✓ Ο πελάτης έχει πληρώσει για τα αγαθά ή τις υπηρεσίες προκαταβολικά και ο χρόνος της μεταβίβασης αυτών έγκειται στη διακριτική ευχέρεια του πελάτη,
 - ✓ Ένα σημαντικό ποσό του ανταλλάγματος είναι μεταβλητό και το ποσό ή ο χρόνος του εν λόγω ανταλλάγματος μεταβάλλεται ανάλογα με το εάν θα προκύψει ή όχι ένα μελλοντικό γεγονός,
 - ✓ Η διαφορά ανάμεσα στο ποσό και την τιμή πώλησης μετρητοίς προκύπτει για άλλους λόγους πέραν της παροχής χρηματοδότησης.
- **Ως πρακτική λύση, η οικονομική οντότητα δεν χρειάζεται να προσαρμόσει το υποσχόμενο ποσό του ανταλλάγματος εάν, κατά την έναρξη ισχύος της σύμβασης, εκτιμά ότι το διάστημα ανάμεσα στη μεταβίβαση του υποσχόμενου αγαθού ή της υπηρεσίας και στην πληρωμή του πελάτη δεν θα υπερβαίνει το ένα έτος.**
- Η οικονομική οντότητα πρέπει να εφαρμόζει με συνέπεια τις πρακτικές εξαιρέσεις σε συμβάσεις με όμοια χαρακτηριστικά.
- Τα έσοδα από τόκους ή τα έξοδα από τόκους απόρροια της χρηματοδότησης πρέπει να απεικονίζονται χωριστά από τα έσοδα από συμβάσεις με πελάτες στην κατάσταση συνολικών εσόδων.
- Μία οικονομική οντότητα μπορεί να παρουσιάσει τα έσοδα από τόκους ως έσοδα από πελάτες μόνο όταν τα έσοδα από τόκους απεικονίζουν τα έσοδα της οικονομικής οντότητας από τη συνήθη δραστηριότητά της.

Βήμα 3^ο

Παραδείγματα

❖ Παράδειγμα 1 - Σημαντικό σκέλος χρηματοδότησης και δικαίωμα επιστροφής

Στοιχεία:

Μια οντότητα πωλεί ένα προϊόν σε έναν πελάτη έναντι ποσού € 1.245 που θα καταβληθεί 24 μήνες μετά την παράδοση. Ο πελάτης αποκτά τον έλεγχο του προϊόντος κατά τη σύναψη της σύμβασης. Η σύμβαση επιτρέπει στον πελάτη να επιστρέψει το προϊόν εντός 90 ημερών. Το προϊόν είναι καινούργιο και η οικονομική οντότητα δεν διαθέτει σχετικά ιστορικά στοιχεία για επιστροφές προϊόντων. Η τιμή πώλησης του προϊόντος μετρητοίς είναι € 1.000. Το κόστος του προϊόντος είναι € 800.

Απάντηση

Η οικονομική οντότητα δεν αναγνωρίζει έσοδο όταν ο έλεγχος του προϊόντος μεταβιβάζεται στον πελάτη. Αυτό συμβαίνει επειδή η ύπαρξη του δικαιώματος επιστροφής και η έλλειψη σχετικών ιστορικών στοιχείων σημαίνει ότι η οικονομική οντότητα δεν μπορεί να καταλήξει στο συμπέρασμα για το αν είναι πολύ πιθανό ότι δεν θα υπάρξει σημαντική αντιστροφή του ποσού του εσόδου. **Ως εκ τούτου, το έσοδο αναγνωρίζεται μετά από τρεις μήνες όταν το δικαίωμα επιστροφής παύει.**

Η σύμβαση περιλαμβάνει σημαντικό σκέλος χρηματοδότησης. Αυτό προκύπτει από τη διαφορά μεταξύ του ποσού της συμφωνηθείσας τιμής €1.245 και της τιμής πώλησης μετρητοίς των €1.000 κατά την ημερομηνία μεταβίβασης του προϊόντος στον πελάτη.

Η σύμβαση περιλαμβάνει ένα τεκμαρτό επιτόκιο 11,5% (δηλαδή το επιτόκιο που κατά τη διάρκεια των 24 μηνών προεξοφλεί το ποσό των €1.245 με την τιμή πώλησης μετρητοίς των € 1000).

Βήμα 3^ο

Οι ακόλουθες εγγραφές απεικονίζουν τον τρόπο με τον οποίο λογιστικοποιείται η σύμβαση:

α) Όταν το προϊόν μεταβιβάζεται στον πελάτη:

	Χρέωση	Πίστωση
Περιουσιακό στοιχείο (για το δικαίωμα ανάκτησης του προϊόντος που θα επιστραφεί)	800	
Αποθέματα		800

β) Κατά τη διάρκεια της τρίμηνης περιόδου του δικαιώματος επιστροφής, δεν αναγνωρίζεται τόκος επειδή δεν έχει αναγνωριστεί κανένα συμβατικό περιουσιακό στοιχείο ή απαίτηση.

γ) Όταν το δικαίωμα επιστροφής παύσει (το προϊόν δεν επιστρέφεται):

	Χρέωση	Πίστωση
Απαιτήσεις	1.000	
Έσοδα		1.000
Κόστος πωλήσεων	800	
Περιουσιακό στοιχείο για την επιστροφή του προϊόντος		800

Μέχρις ότου η οντότητα λάβει την πληρωμή από τον πελάτη, τα έσοδα από τόκους θα αναγνωρίζονται σύμφωνα με το επιτόκιο που προσδιορίστηκε ανωτέρω.

Δηλαδή:

	Χρέωση	Πίστωση
1 ^η Περίοδος		
Απαιτήσεις	115	
Έσοδα από τόκους		115
2 ^η Περίοδος		
Απαιτήσεις	130	
Έσοδα από τόκους		130

Βήμα 3^ο

❖ Παράδειγμα 2 - Προπληρωμή και εκτίμηση επιτοκίου

Στοιχεία:

Μία οικονομική οντότητα συνάπτει σύμβαση με πελάτη για τη πώληση ενός περιουσιακού στοιχείου. Ο έλεγχος του περιουσιακού στοιχείου θα μεταβιβασθεί σε δύο έτη. Η σύμβαση περιέχει δύο εναλλακτικούς όρους πληρωμής: α) καταβολή ποσού € 5.000 σε δύο χρόνια όταν δηλαδή ο πελάτης πάρει τον έλεγχο του περιουσιακού στοιχείου ή β) καταβολή ποσού € 4.000 με την υπογραφή της σύμβασης. Ο πελάτης επιλέγει να καταβάλει το ποσό των € 4.000 με την υπογραφή της σύμβασης.

Ερώτηση: Περιέχει η σύμβαση σκέλος χρηματοδότησης;

Απάντηση

Η σύμβαση περιέχει σημαντικό σκέλος χρηματοδότησης καθώς ο χρόνος που μεσολαβεί μεταξύ της πληρωμής του περιουσιακού στοιχείου και του χρόνος μεταβίβασης του ελέγχου είναι σημαντικός. Το τεκμαρτό επιτόκιο της σύμβασης είναι 11,8% (είναι το επιτόκιο το οποίο κατά την έναρξη της σύμβασης εξισώνει τους δύο εναλλακτικούς όρους πληρωμής). Το επιτόκιο που πρέπει να χρησιμοποιηθεί για τη προσαρμογή του υποσχόμενου ποσού του ανταλλάγματος είναι το διαφορικό επιτόκιο της οντότητας. Για τους σκοπούς του παραδείγματος το διαφορικό επιτόκιο της οντότητας ανέρχεται σε 6%.

Βήμα 3^ο

Οι λογιστικές εγγραφές που πρέπει να γίνουν είναι οι εξής:

α) Αναγνώριση συμβατικής υποχρέωσης (contract liability)

	Χρέωση	Πίστωση
Ταμείο	4.000	
Συμβατική υποχρέωση		4.000

β) κατά τη ημερομηνία σύνταξης των οικονομικών καταστάσεων για τα επόμενα έτη, η οικονομική οντότητα θα πρέπει να προσαρμόσει το υποσχόμενο ποσό του ανταλλάγματος και να αυξήσει τη συμβατική υποχρέωση με την αναγνώριση τόκων.

	Χρέωση	Πίστωση
Τόκοι	245*	
Συμβατική υποχρέωση		245

* $245 = 4.000 \times 6\%$

γ) αναγνώριση εσόδου στη μεταβίβαση του περιουσιακού στοιχείου

	Χρέωση	Πίστωση
Εσοδα		4.490*
Συμβατική υποχρέωση	4.490	

* $4.490 = 4.000 + (\text{τοκους } 1\text{ου ετους } 4.000 \times 6\%) + (\text{τοκους } 2\text{ου ετους } 4.000 \times 6\%)$

Βήμα 3^ο

✓ Μη χρηματικό αντάλλαγμα

- Το ΔΠΧΑ 15 απαιτεί το μη χρηματικό αντάλλαγμα να επιμετράτε στην εύλογη αξία. Εάν η οικονομική οντότητα δεν μπορεί να εκτιμήσει αξιόπιστα την εύλογη αξία του μη χρηματικού ανταλλάγματος, επιμετρά το αντάλλαγμα εμμέσως βάσει της αυτοτελούς τιμής πώλησης των αγαθών ή υπηρεσιών που έχει υποσχεθεί στον πελάτη έναντι του ανταλλάγματος.

✓ Αντάλλαγμα πληρωτέο στον πελάτη

- Το αντάλλαγμα που είναι πληρωτέο στον πελάτη μπορεί να συνιστά πληρωμή για διακριτά αγαθά ή υπηρεσίες, πληρωμές λόγω εκπτώσεων και επιστροφές χρημάτων. Τέτοια παραδείγματα είναι τα κουπόνια, τα vouchers, πριμ σύναψης σύμβασης, προμήθειες κλπ.
- Τα ανταλλάγματα αυτά πρέπει να αντιμετωπίζονται λογιστικά ως μείωση της τιμής συναλλαγής.
- Επιπρόσθετα, αν το ποσό του ανταλλάγματος είναι μεταβλητό, στον προσδιορισμό της τιμής συναλλαγής η οικονομική οντότητα πρέπει να εκτιμήσει τις πρόνοιες του μεταβλητού ανταλλάγματος που υπόκεινται σε περιορισμούς.

Βήμα 3^ο

❖ Παράδειγμα 1 – Μη χρηματικό αντάλλαγμα

Στοιχεία:

Μία εταιρεία τεχνολογίας αντιμετωπίζει ταμειακά προβλήματα. Ωστόσο, η Διοίκηση εκτιμά ότι το νέο τμήμα της εταιρείας θα βοηθήσει σημαντικά τις ταμειακές της ροές. Προκειμένου να ξεκινήσει η λειτουργία του νέου τμήματος, απαιτούνται κάποιες άδειες λογισμικού τις οποίες ο προμηθευτής της εταιρείας συμφωνεί να παράσχει. Ωστόσο αντί ο προμηθευτής να λάβει χρηματικό αντάλλαγμα συμφωνείται να λάβει 1.000 κοινές μετοχές της εταιρείας, τις οποίες και θα λάβει σε 60 ημέρες που είναι η συμφωνημένη περίοδο πίστωσης.

Απάντηση

Δεδομένης της φύσης του μη χρηματικού ανταλλάγματος (κοινές μετοχές), η αξία τους θα κυμαίνεται λόγω αλλαγών στις συνθήκες της αγοράς.

Το ΔΠΧΑ δεν ορίζει σε ποιο σημείο του χρόνου θα πρέπει εκτιμηθεί η εύλογη αξία του μη χρηματικού ανταλλάγματος. Οι εναλλακτικές που πρέπει να ληφθούν υπόψη είναι:

- ✓ η τιμή της μετοχής κατά την ημερομηνία σύναψης της σύμβασης,
- ✓ η τιμή της μετοχής κατά την ημερομηνία που μεταβιβάζεται,
- ✓ η τιμή της μετοχής σε ημερομηνία προγενέστερη της ημερομηνίας μεταβίβασης ή της ημερομηνίας που ικανοποιείται η υποχρέωση εκτέλεσης.

Βήμα 3^ο

❖ Παράδειγμα 1 - Αντάλλαγμα πληρωτέο στον πελάτη

Στοιχεία:

Μία οικονομική οντότητα που κατασκευάζει καταναλωτικά αγαθά συνάπτει σύμβαση για τη πώληση αγαθών με πελάτη που διαθέτει παγκόσμιο δίκτυο καταστημάτων λιανικής πώλησης. Η διάρκεια της σύμβασης είναι για ένα έτος. Ο πελάτης δεσμεύεται να αγοράσει κατά τη διάρκεια του έτους προϊόντα συνολικού ποσού € 15.000.000. Η σύμβαση προβλέπει ότι η οικονομική οντότητα θα καταβάλει στον πελάτη € 1.500.000 για τη διαμόρφωση του χώρου / ράφια που θα εκτίθενται τα προϊόντα της οντότητας. Η πρώτη παραγγελία του πελάτη αντιστοιχεί σε αγαθά αξίας € 2.000.000.

***Ερώτηση:** Το αντάλλαγμα που είναι πληρωτέο στον πελάτη συνιστά πληρωμή έναντι ενός διακριτού αγαθού ή υπηρεσίας από τον πελάτη; Τι έσοδο θα αναγνωρίσει η οικονομική οντότητα για τη πρώτη παραγγελία;*

Απάντηση

Το αντάλλαγμα που είναι πληρωτέο στον πελάτη δεν συνιστά πληρωμή έναντι ενός διακριτού αγαθού ή υπηρεσίας από τον πελάτη διότι η οντότητα δεν αποκτά τον έλεγχο ή κάποιο δικαίωμα επί του χώρου / ράφια του πελάτη. Συνεπώς το μη επιστρεπτέο αντάλλαγμα αντιμετωπίζεται ως μείωση της τιμής συναλλαγής.

Βήμα 3^ο

Το ποσό της μη επιστρεπτέας πληρωμής θα αναγνωρισθεί ως περιουσιακό στοιχείο και θα αποσβεσθεί στα έσοδα κατά το χρόνο που θα αναγνωρίζεται το σχετικό έσοδο. Δηλαδή, το συνολικό τίμημα συναλλαγής θα μειωθεί κατά 10% (€ 1.500.000 / € 15.000.000).

Ως εκ τούτου κατά τη παράδοση της πρώτης παραγγελίας η οικονομική οντότητα θα αναγνωρίσει έσοδο € 1.800.000 (€ 2.000.000 τιμολογηθέν ποσό μείον € 200.000 απόσβεση ανταλλάγματος που είναι πληρωτέο στον πελάτη).

	Χρέωση	Πίστωση
Μη επιστρεπτέα πληρωμή σε πελάτη		
Ταμείο		1.500.000
Μη επιστρεπτέα πληρωμή σε πελάτη	1.500.000	
Πωλήσεις ΧΧ/ΧΧ/201Χ		
Πωλήσεις		2.000.000
Πωλήσεις: Μη επιστρεπτέα πληρωμή σε πελάτη	200.000	
Μη επιστρεπτέα πληρωμή σε πελάτη		200.000
Πελάτες	2.000.000	

Βήμα 4^ο

ΕΠΙΜΕΡΙΣΜΟΣ ΤΟΥ ΤΙΜΗΜΑΤΟΣ ΠΩΛΗΣΗΣ ΣΤΙΣ ΑΝΑΛΗΦΘΕΙΣΕΣ ΥΠΟΧΡΕΩΣΕΙΣ ΤΗΣ ΣΥΜΒΑΣΗΣ

- Γενικά, η τιμή συναλλαγής (κατά την ημερομηνία αναγνώρισης) πρέπει να επιμερισθεί στις υποχρεώσεις εκτέλεσης της σύμβασης βάσει της αυτοτελούς τιμής πώλησης της κάθε υποχρέωσης εκτέλεσης.
- Για να γίνει αυτό, η οικονομική οντότητα πρέπει να προσδιορίσει την αυτοτελή τιμή πώλησης των αγαθών ή υπηρεσιών που υπόκεινται στις υποχρεώσεις εκτέλεσης.
- Εάν μια αυτοτελής τιμή πώλησης δεν είναι άμεσα παρατηρήσιμη, η οικονομική οντότητα πρέπει να την εκτιμήσει λαμβάνοντας υπόψη όλα τα στοιχεία συμπεριλαμβανομένων των συνθηκών της αγοράς, παραγόντων που αφορούν ειδικά στην οικονομική οντότητα και στοιχείων σχετικά με τον πελάτη, τα οποία βρίσκονται εύλογα στη διάθεση της.
- Κατάλληλες μέθοδοι εκτίμησης της αυτοτελούς τιμής πώλησης ενός αγαθού ή μιας υπηρεσίας περιλαμβάνουν (αλλά δεν περιορίζονται):
 - ✓ τη προσέγγιση προσαρμοσμένης αξιολόγησης της αγοράς,
 - ✓ τη προσέγγιση αναμενόμενου κόστους συν περιθωρίου,
 - ✓ τη προσέγγιση υπολοίπου (χρησιμοποιείται σε σπάνιες περιπτώσεις).

Βήμα 4^ο

Προσέγγιση προσαρμοσμένης αξιολόγησης της αγοράς

Εκτιμάται η τιμή που θα ήταν διατεθειμένος να πληρώσει ένας πελάτης στην εν λόγω αγορά για τα συγκεκριμένα αγαθά ή τις υπηρεσίες. Ενδέχεται, επίσης, να περιλαμβάνει αναφορά σε τιμές των ανταγωνιστών για συναφή αγαθά ή υπηρεσίες με την προσαρμογή αυτών προκειμένου να αντανακλούν το κόστος και τα περιθώρια της οικονομικής οντότητας.

Προσέγγιση αναμενόμενου κόστους συν περιθωρίου

Εκτιμάται το αναμενόμενο κόστος εκπλήρωσης της υποχρέωσης εκτέλεσης και στη συνέχεια προστίθεται το κατάλληλο περιθώριο για το εν λόγω αγαθό ή υπηρεσία.

Προσέγγιση υπολοίπου

Εκτιμάται με βάση τη συνολική τιμή συναλλαγής μείον το άθροισμα των παρατηρήσιμων αυτοτελών τιμών πώλησης των υπόλοιπων υποσχόμενων αγαθών ή υπηρεσιών της σύμβασης. Εφαρμόζεται μόνο αν πληρούνται μόνο ένα από τα ακόλουθα κριτήρια:

- α) η οικονομική οντότητα πωλεί το ίδιο αγαθό ή την υπηρεσία σε διαφορετικούς πελάτες (στην ίδια ή σε κοντινή χρονική στιγμή) έναντι ενός ευρέος φάσματος ποσών (ήτοι η τιμή πώλησης παρουσιάζει υψηλή μεταβλητότητα)
- β) η οικονομική οντότητα δεν έχει ακόμη οριστικοποιήσει μια τιμή για το εν λόγω αγαθό ή την υπηρεσία και το αγαθό ή η υπηρεσία δεν έχουν πωληθεί ποτέ προηγουμένως σε αυτοτελή βάση (ήτοι η τιμή πώλησης είναι αβέβαιη).

Βήμα 4^ο

- Ανεξάρτητα ποια μέθοδος χρησιμοποιείται, θα πρέπει να εφαρμόζεται με συνέπεια σε παρεμφερείς περιστάσεις.
- **Η οικονομική οντότητα θα πρέπει να επιμερίσει μία έκπτωση ή ένα μεταβλητό αντάλλαγμα σε όλα τα υποσχόμενα αγαθά ή υπηρεσίες που περιλαμβάνονται σε μία σύμβαση εκτός εάν διαθέτει στοιχεία σύμφωνα με τα οποία η συνολική έκπτωση σχετίζεται μόνο με μία ή με περισσότερες υποχρεώσεις εκτέλεσης της σύμβασης, αλλά όχι όλες.** Θα πρέπει να πληρούνται όλα τα ακόλουθα κριτήρια:
 - ✓ η οικονομική οντότητα πωλεί σε τακτική βάση καθένα από τα διακριτά αγαθά ή υπηρεσίες (ή κάθε δέσμη διακριτών αγαθών ή υπηρεσιών) της σύμβασης σε αυτοτελή βάση,
 - ✓ η οικονομική οντότητα πωλεί, επίσης, σε τακτική και αυτοτελή βάση δέσμη (ή δέσμες) ορισμένων από τα διακριτά αγαθά ή υπηρεσίες με έκπτωση έναντι των αυτοτελών τιμών πώλησης των προϊόντων ή των υπηρεσιών σε κάθε δέσμη και
 - ✓ η έκπτωση που αποδίδεται σε κάθε δέσμη αγαθών ή υπηρεσιών είναι ουσιαστικά η ίδια με την έκπτωση στη σύμβαση.

Βήμα 4^ο

Παραδείγματα

❖ Παράδειγμα 1: Επιμερισμός της τιμής συναλλαγής

Στοιχεία:

Η εταιρεία τηλεπικοινωνιών «Τ» πωλεί συμβόλαιο σε πελάτη της διάρκειας 12 μηνών. Το μηνιαίο πάγιο τέλος είναι 60. Ο πελάτης λαμβάνει ένα δωρεάν κινητό τηλέφωνο κατά την έναρξη του συμβολαίου. Η «Τ» πωλεί τα ίδια κινητά τηλέφωνα χωρίς συμβόλαιο έναντι € 150 και τα ίδια 12μηνα συμβόλαια χωρίς κινητό έναντι € 50/μήνα.

Ερώτηση: Πώς θα πρέπει η «Τ» να αναγνωρίσει τα έσοδα από αυτό το συμβόλαιο;

Απάντηση

Βήμα 1

Σύμφωνα με το ΔΠΧΑ 15, η «Τ» πρέπει πρώτα να προσδιορίσει τη σύμβαση, κάτι που είναι προφανές εδώ, καθώς υπάρχει σαφής 12μηνη σύμβαση με τον πελάτη.

Βήμα 2

Στη συνέχεια, η «Τ» πρέπει να προσδιορίσει όλες τις υποχρεώσεις εκτέλεσης από τη σύμβαση με τον πελάτη :

- Υποχρέωση παράδοσης της συσκευής.
- Υποχρέωση παροχής υπηρεσιών δικτύου για ένα έτος.

Βήμα 3

Η τιμή της συναλλαγής είναι € 720 (12 μήνες X 60).

Βήμα 4°

Βήμα 4

Τώρα, η «Τ» πρέπει να καταναίμει την τιμή συναλλαγής, € 720, στις αυτοτελής υποχρεώσεις εκτέλεσης σύμφωνα με τη σύμβαση και βάση των σχετικών αυτοτελών τιμών πώλησης :

Υποχρεώσεις εκτέλεσης	Αυτοτελής τιμή πώλησης	Ποσοστό	Έσοδο	
Υπηρεσίες δικτύου	600*	80%	576	(=720*80%)
Συσκευή	<u>150</u>	<u>20%</u>	<u>144</u>	(=720*20%)
Σύνολο	750	100%	720	

* χωρίς συσκευές

Βήμα 5

Στο βήμα 5 η «Τ» αναγνωρίζει έσοδο όταν ικανοποιεί τις υποχρεώσεις εκτέλεσης:

- ✓ Όταν η «Τ» δίνει το κινητό τηλέφωνο, πρέπει να αναγνωρίσει έσοδο € 144.
- ✓ Όταν η «Τ» παρέχει υπηρεσίες δικτύου στον πελάτη, πρέπει να αναγνωρίσει συνολικό έσοδο € 576, ήτοι € 48 ανά μήνα (€ 576/12).

Βήμα 4^ο

Η πρώτη λογιστική εγγραφή έχει ως εξής:

	Χρέωση	Πίστωση
Ταμείο	720	
Πωλήσεις τηλεφωνικών συσκευών		144
Πωλήσεις υπηρεσιών διαδικτύου		48
Συμβατική υποχρέωση		528

Καθόλη την υπόλοιπη διάρκεια του συμβολαίου θα διενεργείται, σε μηνιαία βάση η εξής λογιστική εγγραφή

	Χρέωση	Πίστωση
Πωλήσεις υπηρεσιών διαδικτύου		48
Συμβατική υποχρέωση	48	

Συμβατική υποχρέωση	
	528
48	2 ^{ος} μήνας συνδρομής
48	3 ^{ος} μήνας συνδρομής
48	4 ^{ος} μήνας συνδρομής
48	5 ^{ος} μήνας συνδρομής
48	6 ^{ος} μήνας συνδρομής
48	7 ^{ος} μήνας συνδρομής
48	8 ^{ος} μήνας συνδρομής
48	9 ^{ος} μήνας συνδρομής
48	10 ^{ος} μήνας συνδρομής
48	11 ^{ος} μήνας συνδρομής
48	12 ^{ος} μήνας συνδρομής
528	-528

Βήμα 4^ο

❖ Παράδειγμα 2 - Επιμερισμός τιμής συναλλαγής και έκπτωσης σε μία ή περισσότερες υποχρεώσεις εκτέλεσης

Στοιχεία:

- Μια οικονομική οντότητα πουλάει τα προϊόντα Α, Β και Γ μεμονωμένα με τις εξής τιμές:
Προϊόν Α € 40
Προϊόν Β € 55
Προϊόν Γ € 45
Σύνολο € 140
- Επίσης η οντότητα πουλάει τακτικά τα προϊόντα Β και Γ μαζί έναντι της τιμής των € 60.

Περίπτωση 1

- Η οικονομική οντότητα συνάπτει σύμβαση με πελάτη για τη πώληση των προϊόντων Α, Β και Γ έναντι τιμήματος € 100. Η εκπλήρωση της υποχρέωσης εκτέλεσης θα ικανοποιηθεί σε διαφορετικές χρονικές στιγμές. Η σύμβαση παρέχει έκπτωση € 40 στη συνολική συναλλαγή.

Ερώτηση: *Πως θα επιμερισθεί η τιμή συναλλαγής και η έκπτωση στα προϊόντα;*

Βήμα 4°

Απάντηση

Η σύμβαση προβλέπει τη παροχή έκπτωσης € 40 στη συνολική συναλλαγή, που θα επιμερισθεί αναλογικά και στις τρεις υποχρεώσεις εκτέλεσης κατά τον επιμερισμό της τιμής συναλλαγής στη βάση των σχετικά αυτοτελών τιμών πώλησης. Ωστόσο, επειδή η οικονομική οντότητα πουλάει τα προϊόντα Β και Γ μαζί έναντι € 60 και το προϊόν Α έναντι € 40, έχει ενδείξεις ότι η συνολική έκπτωση πρέπει να επιμερισθεί στα προϊόντα Β και Γ καθώς πληρούνται τα εξής κριτήρια της § 82:

α) η δέσμη προϊόντων Β και Γ πωλούνται τακτικά σε αυτοτελή βάση,

β) η δέσμη προϊόντων Β και Γ πωλούνται τακτικά με έκπτωση (τιμή € 60 έναντι αυτοτελούς τιμής € 55 για το προϊόν Β και € 45 για το προϊόν Γ)

γ) η έκπτωση που δίδεται στη πώληση της δέσμης προϊόντων Β και Γ είναι ουσιαστικά ίδια με αυτή της σύμβασης (Β €55 + Γ € 45 = €100 - τιμή πώλησης Β και Γ € 60 = €40).

Εάν η οικονομική οντότητα πουλήσει τα προϊόντα Β και Γ την ίδια χρονική στιγμή, τότε θα μπορούσε με πρακτικό τρόπο να λογίσει τη μεταφορά των προϊόντων ως μία υποχρέωση εκτέλεσης. Δηλαδή, η οικονομική οντότητα θα μπορούσε να επιμετρήσει τη τιμή πώληση των € 60 σε μία υποχρέωση εκτέλεσης και να αναγνωρίσει έσοδο € 60 όταν τα προϊόντα Β και Γ μεταφερθούν ταυτόχρονα στον πελάτη. (Προϊόν Β € 55 + Προϊόν Γ € 45 = € 100 - € 40 έκπτωση σύμβασης = € 60 έσοδο)

Εάν η οικονομική οντότητα μεταφέρει τον έλεγχο των προϊόντων Β και Γ σε διαφορετική χρονική στιγμή, τότε ο επιμερισμός της έκπτωσης θα πραγματοποιηθεί ως εξής:

Προϊόν Β	€ 33	(Αυτοτελή τιμή € 55 / € 100 συνολική τιμή πώλησης x € 60)
Προϊόν Γ	€ 27	(Αυτοτελή τιμή € 45 / € 100 συνολική τιμή πώλησης x € 60)
Σύνολο	€ 60	

Βήμα 4^ο

Περίπτωση 2

Με τα ίδια στοιχεία του προηγούμενου παραδείγματος, η σύμβαση διαφοροποιείται ως εξής:

- Η σύμβαση προβλέπει, ότι η οντότητα έχει την υποχρέωση να μεταφέρει και το προϊόν Δ.
- Το συνολικό τίμημα της σύμβασης είναι € 130.
- Η αυτοτελής τιμή πώλησης του προϊόντος Δ είναι μεταβλητή διότι η οντότητα πουλάει το προϊόν Δ σε διαφορετικούς πελάτες σε διαφορετικές τιμές (€15-€45).

Ερώτηση: Ποια είναι η αυτοτελή τιμή πώλησης του προϊόντος Δ και πως θα επιμερισθεί η έκπτωση στα προϊόντα;

Απάντηση

Πριν από την εκτίμηση της αυτοτελούς τιμής πώλησης του προϊόντος Δ, με τη μέθοδο της προσέγγισης υπολοίπου, η οικονομική οντότητα πρέπει να εκτιμήσει αν η έκπτωση πρέπει να επιμερισθεί στις υπόλοιπες υποχρεώσεις εκτέλεσης της σύμβασης.

Στην προηγούμενη περίπτωση επειδή η οικονομική οντότητα πουλάει τα προϊόντα Β και Γ μαζί έναντι € 60 και το προϊόν Α έναντι € 40 έχει ενδείξεις ότι η τιμή συναλλαγής € 100 πρέπει να επιμερισθεί στα τρία προϊόντα και η έκπτωση ποσού € 40 στις υποχρεώσεις εκτέλεσης των προϊόντων Β και Γ. Χρησιμοποιώντας τη μέθοδο της προσέγγισης η οικονομική οντότητα προσδιορίζει την αυτοτελή τιμή πώλησης του προϊόντος Δ ως εξής:

Προϊόν Α	€ 40	(άμεσα παρατηρήσιμη τιμή)
Προϊόν Β και Γ	€ 60	(άμεσα παρατηρήσιμη τιμή με έκπτωση)
Προϊόν Δ	€ 30	(προσέγγιση υπολοίπου)
Σύνολο	€ 130	

Το ποσό των € 30 είναι εντός του φάσματος των αυτοτελών τιμών πώλησης του προϊόντος Δ (€15-€45).

Βήμα 4^ο

❖ Παράδειγμα 3 - Επιμερισμός μεταβλητού ανταλλάγματος

Στοιχεία:

- Μια οικονομική οντότητα συνάπτει σύμβαση για τη πώληση δύο αδειών πνευματικής ιδιοκτησίας (Α και Β) τα οποία προσδιορίζει ως δύο ξεχωριστές υποχρεώσεις εκτέλεσης που ικανοποιούνται σε δεδομένη χρονική στιγμή.
- Η αυτοτελής τιμή πώληση των αδειών είναι € 800 και € 1.000 αντίστοιχα.
- Η άδεια Β μεταβιβάζεται κατά την ημερομηνία σύναψης της σύμβασης και η άδεια Α ένα μήνα αργότερα.

Περίπτωση 1

- Η τιμή πώλησης που ορίζεται στη σύμβαση για την άδεια Α είναι σταθερό ποσό € 800 και για την άδεια Β το τίμημα ορίζεται ως ποσοστό 3% επί των μελλοντικών εσόδων που απορρέουν από τη χρήση της άδειας.
- Για τον σκοπό του επιμερισμού του τιμήματος συναλλαγής, η οικονομική οντότητα εκτιμά τα δικαιώματα βάσει πωλήσεων στο ποσό των € 1.000 (σύμφωνα με την § 53)

Ερώτηση: *Πως θα επιμερισθεί η τιμή συναλλαγής;*

Βήμα 4^ο

Απάντηση

Για τον επιμερισμό του τιμήματος συναλλαγής, η οικονομική οντότητα πρέπει να αξιολογήσει αν θα επιμερίσει το μεταβλητό αντάλλαγμα στην άδεια Β ή και στις δύο άδειες. Παρατηρείται ότι:

α) Το μεταβλητό αντάλλαγμα σχετίζεται άμεσα με τις μελλοντικές πωλήσεις του πελάτη συνεπώς το μεταβλητό αντάλλαγμα σχετίζεται με το αποτέλεσμα της εκπλήρωσης της υποχρέωσης εκτέλεσης για τη μεταβίβαση της άδειας Β.

β) Η εκτίμηση της οντότητας του ποσού του δικαιώματος βάσει των πωλήσεων (€ 1.000) προσεγγίζει την αυτοτελή τιμή πώλησης της άδειας Β και η τιμή πώληση της άδειας Α είναι η αυτοτελής τιμή πώλησης του προϊόντος. Συνεπώς ο επιμερισμός του μεταβλητού ανταλλάγματος στο προϊόν Β απεικονίζει το ποσό του ανταλλάγματος το οποίο η οικονομική οντότητα εκτιμά ότι θα δικαιούται έναντι της μεταβίβασης της άδειας (§ 73).

Η οικονομική οντότητα μεταβιβάζει την άδεια Β κατά τη σύναψη της σύμβασης και την άδεια Α ένα μήνα αργότερα. **Κατά τη μεταβίβαση της άδειας Β η οικονομική οντότητα δεν αναγνωρίζει έσοδο διότι το αντάλλαγμα που έχει επιμερισθεί στο προϊόν Β έχει τη μορφή δικαιωμάτων βάσει πωλήσεων και ως εκ τούτου θα αναγνωρίσει έσοδο όταν πραγματοποιηθούν οι πωλήσεις. Όταν μεταβιβασθεί η άδεια Α η οικονομική οντότητα θα αναγνωρίσει έσοδο για το ποσό των € 800 που έχει επιμερισθεί στην άδεια Α.**

Βήμα 4^ο

Οι λογιστικές εγγραφές που θα διενεργήσει η οικονομική οντότητα είναι:

Μεταβίβαση άδειας Β

	Χρέωση	Πίστωση
Αναβαλλόμενα έσοδα		1.000
Δικαιώματα επί πωλήσεων άδειας Β	1.000	

Μεταβίβαση άδειας Α

	Χρέωση	Πίστωση
Έσοδα		800
Πελάτες	800	

Βήμα 4^ο

Περίπτωση 2

- Η τιμή πώλησης που ορίζεται στη σύμβαση για την άδεια A είναι σταθερό ποσό € 300 και για την άδεια B το τίμημα ορίζεται ως ποσοστό 5% επί των μελλοντικών εσόδων που απορρέουν από τη χρήση της άδειας.
- Για τον σκοπό του επιμερισμού του τιμήματος συναλλαγής, η οικονομική οντότητα εκτιμά τα δικαιώματα βάσει πωλήσεων στο ποσό των € 1.500 (σύμφωνα με την § 53)

Ερώτηση: *Πως θα επιμερισθεί η τιμή συναλλαγής;*

Απάντηση

Για τον επιμερισμό του τιμήματος συναλλαγής, η οικονομική οντότητα πρέπει να αξιολογήσει αν θα επιμερίσει το μεταβλητό αντάλλαγμα στην άδεια B ή και στις δύο άδειες.

Παρατηρείται ότι:

Το μεταβλητό αντάλλαγμα σχετίζεται άμεσα με τις μελλοντικές πωλήσεις του πελάτη συνεπώς το μεταβλητό αντάλλαγμα σχετίζεται με το αποτέλεσμα της εκπλήρωσης της υποχρέωσης εκτέλεσης για τη μεταβίβαση της άδειας B. Ωστόσο ο επιμερισμός του μεταβλητού ανταλλάγματος εξολοκλήρου στην άδεια B δεν συνάδει με την αρχή για τον επιμερισμό της τιμής συναλλαγής. Ο επιμερισμός του σταθερού ποσού € 300 στην άδεια A και του ποσού των € 1.500 στην άδεια B δεν απεικονίζει εύλογο επιμερισμό της τιμής της συναλλαγής διότι δεν προσεγγίζει τις αυτοτελής τιμές πώλησης των αδειών.

Βήμα 4°

Βάσει των ανωτέρω η οικονομική οντότητα θα επιμερίσει τη τιμή συναλλαγής ποσού € 300 στις άδειες A και B βάσει των αυτοτελών τιμών πώλησής τους.

Άδεια A	€ 133	$(€ 800(\text{αυτοτελής τιμή άδειας B}) / € 1.800 (\text{αυτοτελής τιμή άδειας A+B}) \times € 300$ (σταθερό ποσό σύμβασης))
Άδεια B	€ 167	$(€ 1.000 (\text{αυτοτελής τιμή άδειας B}) / € 1.800 (\text{αυτοτελής τιμή άδειας A+B}) \times € 300$ (σταθερό ποσό σύμβασης))
Σύνολο	€ 300	

Η οικονομική οντότητα μεταβιβάζει την άδεια B κατά τη σύναψη της σύμβασης και την άδεια A τρεις μήνες αργότερα. Κατά τη μεταβίβαση της άδειας B η οικονομική οντότητα θα αναγνωρίσει έσοδο ποσού € 167 και όταν μεταβιβασθεί η άδεια A θα αναγνωρίσει έσοδο για το ποσό των € 133.

Μεταβίβαση άδειας B

	Χρέωση	Πίστωση
Πωλήσεις (άδεια B)		167
Υποχρέωση μεταβίβασης άδειας A		133
Πελάτες	300	

Μεταβίβαση άδειας A

	Χρέωση	Πίστωση
Πωλήσεις (άδεια A)		133
Υποχρέωση μεταβίβασης άδειας A	133	

Βήμα 4^ο

Η οικονομική οντότητα δεν αναγνωρίζει έσοδο το δικαίωμα βάσει πωλήσεων (μεταβλητό αντάλλαγμα) κατά την μεταβίβαση των αδειών παρά μόνο όταν πραγματοποιηθούν μεταγενέστερα οι πωλήσεις (§B63).

Τον πρώτο μήνα ο πελάτης πραγματοποιεί πωλήσεις € 4.000 συνεπώς η αμοιβή της οντότητας βάσει του δικαιώματος πωλήσεων ανέρχεται σε € 200. Ο επιμερισμός του δικαιώματος πωλήσεων στις άδειες A και B θα πραγματοποιηθεί ως εξής:

	Χρέωση	Πίστωση
Εσοδα από δικαιώματα άδειας B		111 ⁽¹⁾
Συμβατική υποχρέωση άδεια A)		89 ⁽²⁾
Πελάτες	200	

¹ Άδεια B (€ 1.000 (αυτοτελής τιμή άδειας B) / € 1.800 (αυτοτελής τιμή άδειας A+B) x € 200 (δικαίωμα βάσει πωλήσεων))

² Άδεια A (€ 800 (αυτοτελής τιμή άδειας A) / € 1.800 (αυτοτελής τιμή άδειας A+B) x € 200 (δικαίωμα βάσει πωλήσεων))

Η οικονομική οντότητα αναγνωρίζει έσοδο επί του δικαιώματος πωλήσεων για την άδεια B διότι έχει μεταβιβασθεί στον πελάτη και συνεπώς έχει εκπληρωθεί η υποχρέωση εκτέλεσης.

Για την άδεια A η οικονομική οντότητα θα αναγνωρίσει συμβατική υποχρέωση διότι παρότι οι πωλήσεις του πελάτη έχουν πραγματοποιηθεί, η υποχρέωση εκτέλεσης στην οποία έχει επιμερισθεί το δικαίωμα δεν έχει ολοκληρωθεί (πωλήσεις 1^{ου} μήνα – η μεταβίβαση της άδειας A πραγματοποιείται σε 3 μήνες).

Βήμα 5^ο

Επιμέτρηση της προόδου προς την πλήρη εκπλήρωση μιας υποχρέωσης

- Το ΔΧΠΑ 15 απαιτεί την εφαρμογή ενιαίας διαδικασίας επιμέτρησης της προόδου για κάθε υποχρέωση εκτέλεσης που εκπληρώνεται σε βάθος χρόνου και την εφαρμογή της διαδικασίας αυτή με συνέπεια σε συναφείς υποχρεώσεις εκτέλεσης και συναφείς περιστάσεις.
- Στις κατάλληλες μεθόδους επιμέτρησης προόδου περιλαμβάνονται:
 - ✓ **οι μέθοδοι εισροών**, (το έσοδο αναγνωρίζεται βάσει των εισροών της οικονομικής οντότητας με στόχο την εκπλήρωση της υποχρέωσης εκτέλεσης σε σχέση με τις συνολικές εκτιμώμενες εισροές για την εκπλήρωση της υποχρέωσης εκτέλεσης),
 - ✓ **οι μέθοδοι εκροών**, (το έσοδο αναγνωρίζεται βάσει απευθείας επιμετρήσεων της αξίας που έχουν για τον πελάτη τα αγαθά ή οι υπηρεσίες που έχουν μεταβιβασθεί έως τη δεδομένη στιγμή (π.χ. μια σύμβαση παροχής υπηρεσιών που προβλέπει ωριαία χρέωση) σε σχέση με τα υπολειπόμενα αγαθά ή υπηρεσίες βάσει της σύμβασης) .
- Οι μέθοδοι εισροών και εκροών είναι συνεπείς με τις μεθόδους τις ποσοστιαίας ολοκλήρωσης των ΔΛΠ 11 και ΔΛΠ 18.
- ✓ **Μέθοδος εκροών**
 - Ως πρακτική λύση, εάν η οικονομική οντότητα δικαιούται να λάβει από πελάτη αντάλλαγμα του οποίου το ύψος αντιστοιχεί απευθείας στην αξία που έχει για τον πελάτη η εκτέλεση που έχει ολοκληρωθεί έως τη δεδομένη στιγμή από την οικονομική οντότητα (π.χ. μια σύμβαση παροχής υπηρεσιών που προβλέπει ωριαία χρέωση) **η οικονομική οντότητα δύναται να αναγνωρίσει έσοδο ίσο με το ποσό το οποίο δικαιούται να τιμολογήσει.**

Βήμα 5^ο

Παραδείγματα

❖ Παράδειγμα 1 - Μέθοδος των εισροών-ΔΛΠ 11

Στοιχεία:

Ο ανάδοχος κατασκευαστής "Κ" έχει μια σύμβαση σταθερής τιμής προκειμένου να χτίσει ένα σχολείο. Το αρχικό ποσό του εσόδου που συμφωνήθηκε στη σύμβαση είναι €10.000. Αρχική εκτίμηση του αναδόχου για το συνολικό κόστος της σύμβασης είναι 8.000. Διάρκεια κατασκευής 3 χρόνια.

Το κόστος κατασκευής το πρώτο έτος ανήλθε σε €2.000. Το δεύτερο έτος, ο πελάτης εγκρίνει μια τροποποίηση του συμβολαίου που οδηγεί σε αύξηση του συμβατικού εσόδου κατά €2.000. Ταυτόχρονα εκτιμάται ότι το συνολικό κόστος του έργου θα αυξηθεί κατά 1.000. Στο τέλος του δεύτερου έτους, το πραγματοποιημένο κόστος από την έναρξη του έργου ανέρχεται σε €5.000 και περιλαμβάνει υλικά €500 τα οποία αποθηκεύτηκαν προκειμένου να χρησιμοποιηθούν κατά το τρίτο έτος για την ολοκλήρωση του έργου. Στο τέλος του τρίτου έτους το έργο ολοκληρώνεται και παραδίδεται.

Ζητούνται:

Τα ποσά των εσόδων, εξόδων και κερδών που θα αναγνωριστούν στην κατάσταση συνολικού εισοδήματος το 1^ο, 2^ο και 3^ο έτος.

Βήμα 5°

Λύση

Μια σύνοψη των οικονομικών στοιχείων κατά τη διάρκεια της περιόδου κατασκευής έχει ως εξής:

	1° έτος	2° έτος	3° έτος
Αρχικό συμβατικό Έσοδο	10.000	10.000	10.000
Τροποποίηση	<u>0</u>	<u>2.000</u>	<u>2.000</u>
Συνολικό συμβατικό Έσοδο	10.000	12.000	12.000
Πραγματοποιημένο κόστος	2.000	5.000	9.000
Υπολειπόμενο κόστος	<u>6.000</u>	<u>4.000</u>	<u>0</u>
Συνολικό εκτιμώμενο κόστος	8.000	9.000	9.000
Εκτιμώμενο κέρδος	2.000	3.000	3.000
Στάδιο ολοκλήρωσης	25,00%	50,00%	100,00%

Το στάδιο ολοκλήρωσης για το δεύτερο έτος (50%) προκύπτει αφαιρώντας από το πραγματοποιημένο κόστος (5.000) τα υλικά 500 τα οποία αποθηκεύτηκαν προκειμένου να χρησιμοποιηθούν κατά το τρίτο έτος.

Βήμα 5°

Τα ποσά των εσόδων, εξόδων και κερδών που θα αναγνωριστούν στην κατάσταση συνολικού εισοδήματος το 1^ο, 2^ο και 3^ο έτος έχουν ως εξής:

	Μέχρι σήμερα	Αναγνωρισμένο τα προηγούμενα έτη	Αναγνωρισμένο το τρέχον έτος
Έτος 1			
Έσοδα (10.000 x 0,25)	2.500	0	2.500
Έξοδα (8.000 x 0,25)	<u>2.000</u>	<u>0</u>	<u>2.000</u>
Κέρδος	500	0	500
Έτος 2			
Έσοδα (12.000 x 0,5)	6.000	2.500	3.500
Έξοδα (9.000 x 0,5)	<u>4.500</u>	<u>2.000</u>	<u>2.500</u>
Κέρδος	1.500	500	1.000
Έτος 3			
Έσοδα (12.000 x 1)	12.000	6.000	6.000
Έξοδα	<u>9.000</u>	<u>4.500</u>	<u>4.500</u>
Κέρδος	3.000	1.500	1.500

Βήμα 5^ο

❖ Παράδειγμα 2 - Επιμέτρηση προόδου

Στοιχεία:

- Μια οικονομική οντότητα, συνάπτει την 31/10/201X σύμβαση με πελάτη για την ανακαίνιση κτιρίου και την εγκατάσταση καινούργιων ασανσέρ.
- Το τίμημα ορίζεται σε € 5 εκ. και περιλαμβάνει τις υπηρεσίες ανακαίνισης και τα ασανσέρ
- Το εκτιμώμενο κόστος για την εταιρεία είναι € 4 εκ και περιλαμβάνει το κόστος αγοράς των ασανσέρ € 1,5 εκ.
- Η ημερομηνία παράδοσης στον πελάτη είναι η 31/03/201X+1
- Την 31/12/201X η οικονομική οντότητα αγοράζει τα ασανσέρ που θα τοποθετήσει.

Απάντηση:

Η οικονομική οντότητα θα εφαρμόσει τη μέθοδο των εισροών στη βάση των πραγματοποιηθέντων δαπανών για την επιμέτρηση της προόδου προς τη πλήρη εκπλήρωση της υποχρέωσης εκτέλεσης. Την **31/12/201X** η οικονομική οντότητα πρέπει να αξιολογήσει αν τα έξοδα κτήσης των ασανσέρ είναι αναλογικά με την πρόοδο της οντότητας για την εκπλήρωση της υποχρέωσης εκτέλεσης.

Βήμα 5^ο

Γεγονότα

- Η οικονομική οντότητα έχει προμηθευτεί τα ασανσέρ από τρίτο μέρος και δεν εμπλέκεται στον σχεδιασμό και την παραγωγή τους (§ B19(γ)).
- Ο έλεγχος των ασανσέρ θα μεταβιβασθεί στον πελάτη όταν παραδοθούν στο κτίριο άρα ο έλεγχος βρίσκεται στην οικονομική οντότητα οπότε λειτουργεί ως ο εντολέας (B34&B35).
- Η οικονομική οντότητα έχει πραγματοποιήσει λοιπές δαπάνες ύψους € 500.000.

Λαμβάνοντας υπόψη ότι το κόστος κτήσης των ασανσέρ είναι σημαντικό ως προς τα εκτιμώμενα έξοδα, η οικονομική οντότητα **δεν πρέπει να συμπεριλάβει τα έξοδα κτήσης των ασανσέρ** στην επιμέτρηση της προόδου καθώς θα υπερεκτιμήσει την επιμέτρηση της προόδου προς τη πλήρη εκπλήρωση της υποχρέωσης εκτέλεσης. Συνεπώς, η οικονομική οντότητα θα προσαρμόσει την μέθοδο εισροών εξαιρώντας το κόστος κτήσης των ασανσέρ από την επιμέτρηση των πραγματοποιηθέντων δαπανών και από την τιμή συναλλαγής. Η οικονομική οντότητα επιμετρά την πρόοδο εκτέλεσης και αξιολογεί ότι έχει εκτελέσει το 20% του έργου συνεπώς θα αναγνωρίσει την 31/12/201X:

Δαπάνες € 2.000.000 (€ 500.000 (λοιπές δαπάνες)+€ 1.500.000 (κόστος ασανσέρ))

Έσοδα € 200.000 (20% ⁽¹⁾ x (€5.000.000 (συνολικό τίμημα)-€1.500.000 (κόστος ασανσέρ))

¹ Εκτιμώμενο κόστος € 4.000.000 - € 1.500.000 (κόστος ασανσέρ) = € 2.500.000
Λοιπές δαπάνες € 500.000 / € 2.500.000 = 20%

ΚΟΣΤΟΣ ΣΥΜΒΑΣΕΩΝ

- Το ΔΠΧΑ 15 αναφέρει δύο τύπους δαπανών. Παρότι και οι δύο τύποι δαπανών συνήθως πρέπει να κεφαλαιοποιούνται (αν πληρούνται τα κριτήρια), να αποσβένονται και να ελέγχονται για απομείωση, υπάρχουν ορισμένες διαφορές μεταξύ τους και κατά πόσο απαιτείται η κεφαλαιοποίησή τους.

Επαυξητικό κόστος εξασφάλισης μιας σύμβασης

- Οι οικονομικές οντότητες μερικές φορές πραγματοποιούν δαπάνες στα πλαίσια εξασφάλισης μίας σύμβασης, όπως έξοδα marketing, συμμετοχής σε διαγωνισμούς, προμήθειες και νομικές υπηρεσίες.
- Οι δαπάνες που κεφαλαιοποιούνται είναι αυτές με τις οποίες δεν θα είχε επιβαρυνθεί η οικονομική οντότητα εάν δεν είχε εξασφαλίσει τη σύμβαση.**
- Επιπρόσθετα, για να αναγνωρίσει ως περιουσιακό στοιχείο το επαυξητικό κόστος εξασφάλισης μιας σύμβασης, πρέπει να εκτιμά ότι θα ανακτήσει το εν λόγω κόστος.
- Οι δαπάνες οι οποίες **θα προέκυπταν ανεξαρτήτως από το εάν είχε εξασφαλιστεί η σύμβαση, αναγνωρίζονται ως έξοδο** όταν πραγματοποιούνται, εκτός εάν επιβαρύνουν ρητά τον πελάτη ανεξαρτήτως από το εάν έχει εξασφαλιστεί η σύμβαση.

Δαπάνες εκπλήρωσης της σύμβασης

- Οι δαπάνες εκπλήρωσης μίας σύμβασης **που δεν εμπίπτουν στο πεδίο άλλου Προτύπου (ΔΛΠ 2, ΔΛΠ 16 ή ΔΛΠ 38)** κεφαλαιοποιούνται εφόσον **πληρούν όλα τα ακόλουθα κριτήρια** :
 - οι δαπάνες συνδέονται άμεσα με τη σύμβαση ή μια αναμενόμενη σύμβαση την οποία η οικονομική οντότητα μπορεί να προσδιορίσει συγκεκριμένα (π.χ. δαπάνες που αφορούν υπηρεσίες οι οποίες θα παρασχεθούν βάσει της ανανέωσης μιας υφιστάμενης σύμβασης),
 - οι δαπάνες δημιουργούν ή αυξάνουν τους πόρους της οικονομικής οντότητας οι οποίοι θα χρησιμοποιηθούν για την εκπλήρωση των υποχρεώσεων εκτέλεσης στο μέλλον,
 - οι εν λόγω δαπάνες αναμένεται να ανακτηθούν.
- Το ΔΠΧΑ 15 δεν παρέχει πρακτική λύση για την εξαίρεση αναγνώρισης των δαπανών εκπλήρωσης της σύμβασης.
- Το περιουσιακό στοιχείο που αναγνωρίζεται αποσβένεται σε συστηματική βάση η οποία συνάδει με τη μεταβίβαση στον πελάτη των αγαθών ή υπηρεσιών με τα οποία σχετίζεται.

Απομείωση

- Το περιουσιακό στοιχείο που έχει αναγνωρισθεί απομειώνεται στην περίπτωση που η λογιστική αξία του περιουσιακού στοιχείου υπερβαίνει:
 - το υπολειπόμενο ποσό του ανταλλάγματος το οποίο η οικονομική οντότητα αναμένει να λάβει για τα αγαθά ή τις υπηρεσίες με τα οποία σχετίζεται το περιουσιακό στοιχείο, **μείον**
 - τις δαπάνες που σχετίζονται άμεσα με την παροχή των εν λόγω αγαθών ή υπηρεσιών και οι οποίες δεν έχουν αναγνωρισθεί ως έξοδα.

Παραδείγματα

❖ Παράδειγμα 1 - Επαυξητικό κόστος εξασφάλισης μιας σύμβασης

Στοιχεία

Μία οικονομική οντότητα (εταιρεία παροχής υπηρεσιών), συμμετέχει σε μειοδοτικό διαγωνισμό και αναλαμβάνει το έργο. Τα έξοδα που έχει πραγματοποιήσει η οικονομική οντότητα για να λάβει το έργο έχουν ως εξής:

Νομικές υπηρεσίες για due-diligence	€ 15.000
Έξοδα ταξιδιού για την κατάθεση προσφοράς	€ 25.000
Προμήθειες πωλητών	€ 10.000
Σύνολο	€ 50.000

Ερώτηση: Ποιες δαπάνες συνιστούν επαυξητικό κόστος για την εξασφάλιση της σύμβασης;

Απάντηση:

Η οικονομική οντότητα θα αναγνωρίσει περιουσιακό στοιχείο για επαυξητικά κόστη εξασφάλισης της σύμβασης ποσού € 10.000 που αντιστοιχούν στις προμήθειες των πωλητών, διότι η οικονομική οντότητα εκτιμά ότι θα ανακτήσει τα κόστη αυτά μέσω των μελλοντικών αμοιβών για τις συμβουλευτικές υπηρεσίες που θα παράσχει. Οι δαπάνες για τις νομικές υπηρεσίες και τα έξοδα ταξιδιού θα πραγματοποιούνται ανεξαρτήτως από το εάν είχε εξασφαλιστεί η σύμβαση. Ως εκ τούτου οι δαπάνες αυτές αναγνωρίζονται ως έξοδο.

❖ Παράδειγμα 2: Κόστη εκπλήρωσης σύμβασης

Στοιχεία

- Μία οικονομική οντότητα συνάπτει σύμβαση με πελάτη για τη διαχείριση του κέντρου πληροφοριών του πελάτη για περίοδο 5 ετών. Μετά τη πάροδο των πέντε ετών, η σύμβαση δύναται να ανανεώνεται σε ετήσια βάση. Ο μέσος χρόνος διατήρησης πελάτη είναι επτά έτη.
- Η οικονομική οντότητα πληρώνει προμήθεια € 10.000 στους υπαλλήλους όταν συνάπτεται σύμβαση.
- Πριν τη παροχή της υπηρεσίας, η οικονομική οντότητα σχεδιάζει και κατασκευάζει μία τεχνολογική πλατφόρμα για εσωτερική χρήση, η οποία συνδέεται με τα λειτουργικά συστήματα του πελάτη. Η τεχνολογική πλατφόρμα δεν μεταβιβάζεται στον πελάτη αλλά θα χρησιμοποιηθεί για τη παροχή των υπηρεσιών.
- Τα αρχικά κόστη που πραγματοποιήθηκαν για το έναρξη μίας τεχνολογικής πλατφόρμας είναι:

Υπηρεσίες σχεδίασης	€ 40.000
Εξοπλισμός	€ 120.000
Λογισμικό	€ 90.000
Μεταφορά στοιχείων και δοκιμή κέντρου δεδομένων	€ 100.000
Σύνολο	€ 350.000

Ερώτηση: Ποιες δαπάνες συνιστούν επαυξητικό κόστος για την εξασφάλιση της σύμβασης;

Απάντηση:

Η οικονομική οντότητα θα αναγνωρίζει ως περιουσιακό στοιχείο το επαυξητικό κόστος των € 10.000 (προμήθεια υπαλλήλων), διότι εκτιμά ότι θα ανακτηθεί μέσω των μελλοντικών αμοιβών της για τις υπηρεσίες που θα παράσχει. Η απόσβεση του περιουσιακού στοιχείου θα πραγματοποιηθεί σε συστηματική βάση διότι το περιουσιακό στοιχείο σχετίζεται με τις υπηρεσίες που μεταβιβάζονται στον πελάτη κατά τη διάρκεια της πενταετής σύμβασης και η οικονομική οντότητα εκτιμά ότι η σύμβαση θα ανανεωθεί για δύο ακόμη έτη, δηλαδή 7 έτη.

Τα λοιπά αρχικά κόστη σχετίζονται με τις δραστηριότητες της οντότητας να εκπληρώσουν μία σύμβαση αλλά δεν μεταφέρουν αγαθά και υπηρεσίες στον πελάτη. Η οικονομική οντότητα θα αντιμετωπίσει λογιστικά τα αρχικά κόστη ως εξής:

Εξοπλισμός – σύμφωνα με το ΔΛΠ 16

Λογισμικό – σύμφωνα με το ΔΛΠ 38

Η απόσβεση, σύμφωνα με το ΔΛΠ 16 και το ΔΛΠ 38, θα πραγματοποιηθεί σε συστηματική βάση κατά τη διάρκεια των 7 ετών (πενταετή σύμβαση πλέον εκτιμώμενη ανανέωση δύο ετών) κατά την οποία η οντότητα εκτιμά ότι θα παράσχει τις υπηρεσίες της που σχετίζονται με κέντρο πληροφοριών.

Ειδικές παράμετροι εφαρμογής

1. Δικαιώματα προαίρεσης πελατών για πρόσθετα αγαθά ή υπηρεσίες

Υπάρχουν διάφορες μορφές δικαιωμάτων προαίρεσης πελατών για απόκτηση πρόσθετων αγαθών ή υπηρεσιών, δωρεάν ή με έκπτωση, όπως **κίνητρα πωλήσεων**, **πόντοι ανταμοιβής πελατών**, **μελλοντικές εκπτώσεις**. Εάν το δικαίωμα προαίρεσης παρέχει ουσιαστικά ουσιαστικά ο πελάτης πληρώνει την οικονομική οντότητα προκαταβολικά για μελλοντικά αγαθά ή υπηρεσίες και η οικονομική οντότητα αναγνωρίζει έσοδο, όταν τα εν λόγω μελλοντικά αγαθά ή υπηρεσίες μεταβιβαστούν ή όταν λήξει το δικαίωμα προαίρεσης .

Πως αντιμετωπίζονται λογιστικά τα δικαιώματα προαίρεσης όπως οι δωροκάρτες σύμφωνα με το ΔΠΧΑ 15;

- Με την πώληση μίας δωροκάρτας, η οικονομική οντότητα θα αναγνωρίσει μία συμβατική υποχρέωση και όταν ο πελάτης ασκήσει το δικαίωμά του για αγαθά ή τις υπηρεσίες, θα αναγνωρίσει έσοδο διότι η σχετική υποχρέωση εκτέλεσης ικανοποιείται.
- Οι πελάτες μπορεί να μην ασκήσουν πάντα τα συμβατικά τους δικαιώματα για την εξαργύρωση των επιβραβεύσεων. Το ΔΠΧΑ 15 αναφέρεται στα δικαιώματα που δεν έχουν ασκηθεί ως **«οφέλη από τη μη εξαργύρωση επιβραβεύσεων»**.
- Εάν η οικονομική οντότητα εκτιμά ότι θα δικαιούται κάποιο ποσό από τη μη εξαργύρωση επιβραβεύσεων για μια συμβατική υποχρέωση, αναγνωρίζει το εκτιμώμενο όφελος από τη μη εξαργύρωση επιβραβεύσεων ως έσοδο.

Ουσιώδες δικαίωμα

Το ΔΠΧΑ 15 περιλαμβάνει συγκεκριμένες απαιτήσεις σχετικά με «το δικαίωμα του πελάτη για πρόσθετα αγαθά ή υπηρεσίες» και απαιτεί να γίνεται διάκριση αν το δικαίωμα παρέχει «ουσιώδες δικαίωμα». Τι είναι το «ουσιώδες δικαίωμα» και πως εκτιμάται αυτό;

- Εάν το δικαίωμα προαίρεσης παρέχει στον πελάτη «ουσιώδες δικαίωμα» το οποίο δεν θα αποκτούσε εάν δεν είχε συνάψει τη σύμβαση, τότε ουσιαστικά ο πελάτης πληρώνει την οικονομική οντότητα προκαταβολικά για μελλοντικά αγαθά ή υπηρεσίες και πρέπει να αντιμετωπισθεί λογιστικά ως ξεχωριστή υποχρέωση εκτέλεσης.
- Ωστόσο, αν το δικαίωμα προαίρεσης παρέχει στον πελάτη το δικαίωμα να αγοράσει πρόσθετα αγαθά ή υπηρεσίες σε τιμή που αντικατοπτρίζει την αυτοτελή τιμή πώλησης του αγαθού ή της υπηρεσίας, τότε **δεν παρέχεται ουσιώδες δικαίωμα στον πελάτη** παρά το γεγονός ότι δεν θα αποκτούσε το δικαίωμα αυτό αν δεν είχε συνάψει τη σύμβαση.
- Εφόσον κριθεί ότι υφίσταται ουσιώδες δικαίωμα και ότι αποτελεί ξεχωριστή υποχρέωση εκτέλεσης, πρέπει να επιμερισθεί η τιμή συναλλαγής στις υποχρεώσεις εκτέλεσης βάσει των σχετικών αυτοτελών τιμών πώλησης.

Παραδείγματα

❖ Παράδειγμα 1 - Δικαίωμα προαίρεσης που παρέχει στον πελάτη ουσιώδες δικαίωμα-Εκπτωτικό κουπόνι

Στοιχεία:

- ⇒ Μια οικονομική οντότητα συνάπτει σύμβαση πώλησης του προϊόντος A για € 100. Ως μέρος της σύμβασης, η οντότητα παρέχει στον πελάτη ένα κουπόνι έκπτωσης 30% για οποιοσδήποτε μελλοντικές αγορές μέχρι του ποσού των € 100 εντός των επόμενων 30 ημερών.
- ⇒ Η έκπτωση που παρέχει στον πελάτη είναι ένα ουσιώδες δικαίωμα και η οντότητα λογιστικοποιεί την υπόσχεση να παράσχει την έκπτωση ως υποχρέωση εκτέλεσης στη σύμβαση πώλησης του προϊόντος A.
- ⇒ Για να εκτιμήσει την αυτόνομη τιμή πώλησης του κουπονιού έκπτωσης, η οικονομική οντότητα υπολογίζει τη πιθανότητα ότι ο πελάτης θα εξαργυρώσει το κουπόνι σε ποσοστό 80% και ότι ο πελάτης θα αγοράσει, κατά μέσο όρο, € 50 επιπλέον προϊόντα.

Ερώτηση: Ποιες είναι οι αυτόνομες τιμές πώλησης του προϊόντος A και του κουπονιού έκπτωσης και πως θα γίνει η κατανομή της τιμής συναλλαγής;

Απάντηση

Η εκτιμώμενη αυτοτελή τιμή πώλησης του εκπτωτικού κουπονιού της οντότητας είναι € 12 (μέση τιμή αγοράς € 50 x 30% έκπτωση x 80% πιθανότητα άσκησης της δικαιώματος). Οι αυτόνομες τιμές πώλησης του προϊόντος A και του κουπονιού έκπτωσης και η προκύπτουσα κατανομή της τιμής συναλλαγής των € 100 έχουν ως εξής:

Υποχρέωση εκτέλεσης

	Αυτοτελή τιμή πώλησης
Προϊόν	€ 100
Κουπόνι έκπτωσης	€ 12
Σύνολο	€ 112

Επιμερισμός της τιμής της συναλλαγής

Προϊόν	€ 89 (100 ÷ €112 × €100)
Κουπόνι έκπτωσης	€ 11 (12 ÷ €112 × €100)
Σύνολο	€ 100

Η οντότητα κατανέμει το ποσό των € 89 στο Προϊόν A και αναγνωρίζει έσοδο για το Προϊόν A όταν μεταβιβάζεται ο έλεγχος. Η οντότητα κατανέμει το ποσό των € 11 στο εκπτωτικό κουπόνι και αναγνωρίζει έσοδο για το κουπόνι όταν ο πελάτης το εξαργυρώσει για αγαθά ή υπηρεσίες ή όταν λήξει. Συνεπώς κατά την ημερομηνία της σύμβασης θα διενεργηθεί η εξής εγγραφή:

	Χρέωση	Πίστωση
Πωλήσεις – προϊόν A		89
Συμβατική υποχρέωση (κουπόνι έκπτωσης)		11
Πελάτες	100	

❖ Παράδειγμα 2 - Πρόγραμμα επιβράβευσης (loyalty) πελατών

Στοιχεία:

- Μια οικονομική οντότητα έχει πρόγραμμα επιβράβευσης πελατών, που ανταμείβει των πελάτη με 1 πόντο για κάθε € 10 αγορών που πραγματοποιεί.
- Ο κάθε πόντος ανταλλάσσεται με έκπτωση € 1 για μελλοντικές αγορές.
- Κατά τη διάρκεια του έτους, οι πελάτες της οντότητας που συμμετέχουν στο πρόγραμμα ανταμοιβής έχουν πραγματοποιήσει αγορές ύψους € 100.000 και συνεπώς έχουν 10.000 πόντους για να χρησιμοποιήσουν σε μελλοντικές αγορές τους.
- Η οικονομική οντότητα εκτιμά ότι 9.500 θα χρησιμοποιηθούν.
- Στο τέλος της πρώτης περιόδου αναφοράς έχουν χρησιμοποιηθεί 4.500 πόντοι και στο τέλος της δεύτερης περιόδου έχουν χρησιμοποιηθεί άλλοι 4.000 πόντοι, ήτοι 8.500 σύνολο και η οικονομική οντότητα αναθεωρεί την εκτίμησή της για την χρήση των πόντων σε 9.700.

Ερώτηση: Ποια είναι η αυτοτελή τιμή πώλησης των πόντων;

Απάντηση

Η τιμή συναλλαγής είναι καθορισμένη ήτοι € 100.000 (αυτοτελής τιμή των πωληθέντων προϊόντων). Η οικονομική οντότητα πρέπει να εκτιμήσει την αυτοτελή τιμή πώλησης των πόντων βάσει της πιθανότητας άσκησης του δικαιώματος των πελατών. Λαμβάνοντας υπόψη ότι η οικονομική οντότητα εκτιμά ότι οι 9.500 πόντοι θα ανταλλαχθούν, εκτιμά την αυτοτελή τιμή πώλησης των πόντων σε € 0,95 / ανά πόντο.

Οι πόντοι παρέχουν στον πελάτη ουσιώδες δικαίωμα για απόκτηση μελλοντικών αγαθών το οποίο δεν θα το είχαν αν δεν συμμετείχαν στο πρόγραμμα ανταμοιβής. Συνεπώς η υπόσχεση για παροχή πόντων βάσει των αγορών αποτελεί υποχρέωση εκτέλεσης. Η οικονομική οντότητα πρέπει να επιμερίσει την τιμή συναλλαγής (€ 100.000) στα αγαθά και στους πόντους βάσει των σχετικών αυτοτελών τιμών πώλησης:

Προϊόντα	€ 91.324	[€ 100.000 × (€ 100,000 αυτοτελής τιμή πώλησης / € 109.500)]
Πόντοι	<u>€ 8.676</u>	[€100.000 × (€ 9.500 αυτοτελής τιμή πώλησης / € 109.500)]
	€ 100.000	

	Χρέωση	Πίστωση
Εσοδα		91.324
Συμβατική υποχρέωση		8.676
Πελάτες	100.000	

Στο τέλος της πρώτης περιόδου έχουν χρησιμοποιηθεί 4.500 πόντοι και η οικονομική οντότητα εκτιμά ότι η αρχική της εκτίμηση ότι 9.500 θα χρησιμοποιηθούν είναι ορθή. Η οικονομική οντότητα θα αναγνωρίσει έσοδο για το πρόγραμμα επιβράβευσης € 4.110 $((4.500 \text{ πόντοι} / 9.500) \times € 8.676)$ και συμβατική υποχρέωση ποσού € 4.566 $(€ 8.676 - € 4.110)$ για τους πόντους που δεν έχουν εξαργυρωθεί.

	Χρέωση	Πίστωση
Εσοδα $[(4.500 \text{ πόντοι} / 9.500) \times € 8.676]$		4.110
Συμβατική υποχρέωση	4.110	

Συμβατικές υποχρεώσεις	
	8.676
4.110	
	4.566

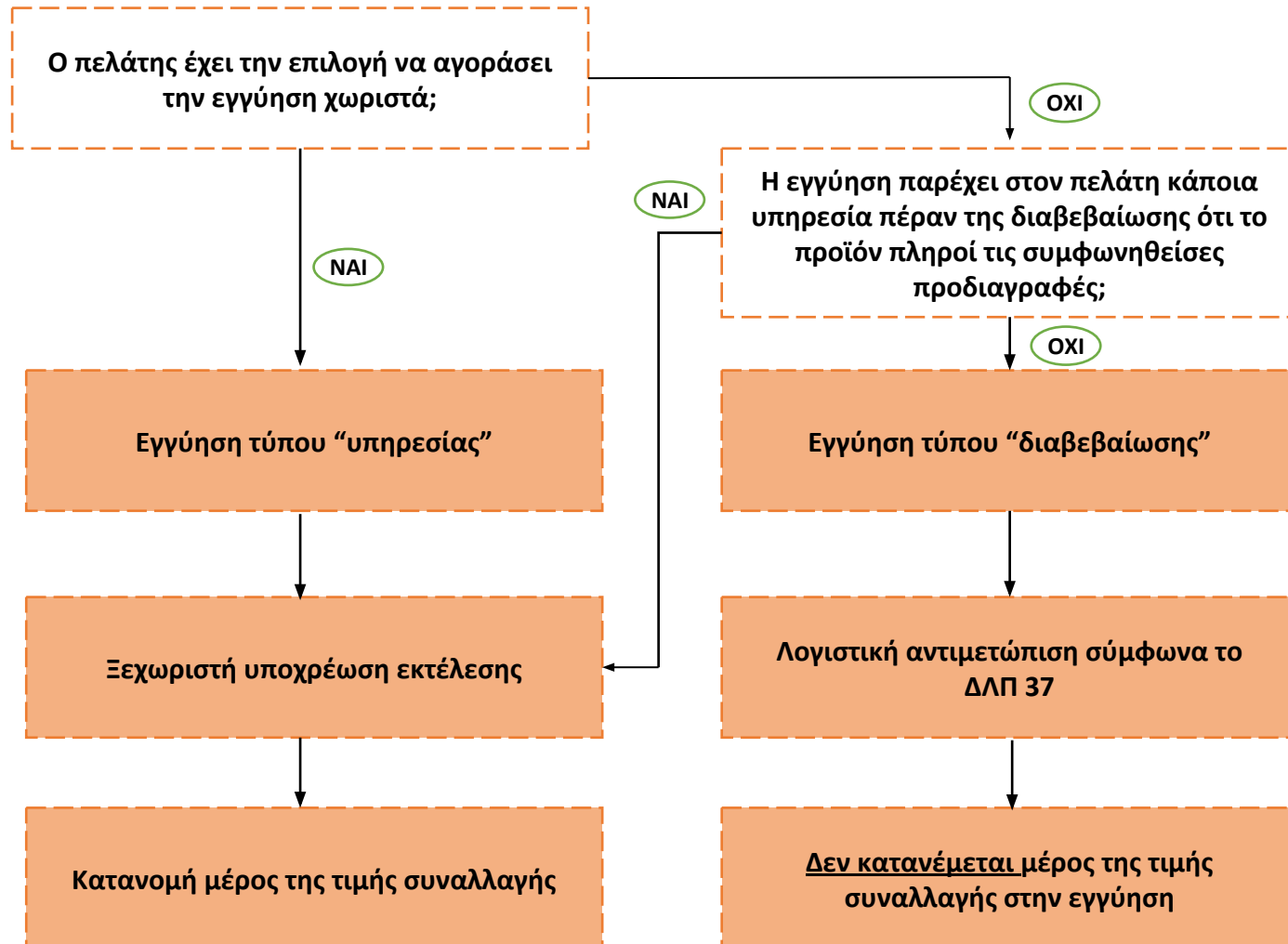
Στο τέλος της δεύτερης περιόδου έχουν χρησιμοποιηθεί άλλοι 4.000 πόντοι ήτοι σύνολο 8.500 πόντοι. Η οικονομική οντότητα αναθεωρεί την εκτίμησή της εκτιμά ότι 9.700 θα χρησιμοποιηθούν. Η οικονομική οντότητα θα αναγνωρίσει έσοδο για το πρόγραμμα επιβράβευσης € 3.493 $([(8.500 \text{ πόντοι} / 9.700) \times € 8.676] - € 4.110)$. Η συμβατική υποχρέωση ανέρχεται πλέον σε € 1.073 $(€ 8.676 - € 7.603 \text{ σύνολο εσόδου που έχει αναγνωρισθεί})$.

	Χρέωση	Πίστωση
Εσοδα $\{[(8.500 \text{ πόντοι} / 9.700) \times € 8.676] - € 4.110\}$		3.493
Συμβατική υποχρέωση	3.493	

Συμβατικές υποχρεώσεις	
	8.676
4.110	
3.493	
	1.073

2. Εγγυήσεις (Warranties)

- Οι οδηγίες που παρέχει το ΔΠΧΑ 15 για τις εγγυήσεις έχουν αναπτυχθεί λαμβάνοντας υπόψη τους διαφορετικούς τύπους των εγγυήσεων. Σύμφωνα με το ΔΧΠΑ 15 οι εγγυήσεις ομαδοποιούνται σε δύο κατηγορίες:
 - ✓ Διαβεβαίωση, και
 - ✓ υπηρεσία.
- Αυτό που της διαφοροποιεί είναι αν η εγγύηση απλά παρέχει τη διαβεβαίωση ότι το σχετικό προϊόν θα λειτουργεί όπως σκόπευαν τα μέρη επειδή πληροί τις συμφωνηθείσες προδιαγραφές ή αν παρέχει στον πελάτη κάποια υπηρεσία επιπλέον της διαβεβαίωσης.
- **Εάν ο πελάτης έχει την επιλογή να αγοράσει χωριστά την εγγύηση, τότε η εγγύηση θεωρείται διακριτή υπηρεσία** και η οικονομική οντότητα πρέπει να αντιμετωπίσει λογιστικά την υποσχόμενη εγγύηση ως υποχρέωση εκτέλεσης.
- **Εάν ο πελάτης δεν έχει την επιλογή να αγοράσει χωριστά την εγγύηση, τότε η εγγύηση μπορεί να θεωρηθεί ότι δεν παρέχει διακριτή υπηρεσία** και απλά παρέχει διαβεβαίωση ότι το σχετικό προϊόν πληροί τις συμφωνηθείσες προδιαγραφές. Απαιτείται επομένως εκτίμηση αν ο πελάτης λαμβάνει κάποια υπηρεσία. Παράγοντες που πρέπει να ληφθούν κατά την εκτίμηση περιλαμβάνουν:
 - ⇒ κατά πόσον η εγγύηση απαιτείται από τη νομοθεσία,
 - ⇒ τη διάρκεια της περιόδου που καλύπτει η εγγύηση,
 - ⇒ τη φύση των καθηκόντων τα οποία η οικονομική οντότητα υπόσχεται να εκτελέσει.
- **Αν εκτιμηθεί ότι δεν παρέχεται κάποια διακριτή υπηρεσία, η εγγύηση αποτελεί διαβεβαίωση και αντιμετωπίζεται λογιστικά σύμφωνα με το ΔΛΠ 37 Προβλέψεις, ενδεχόμενες υποχρεώσεις και ενδεχόμενες απαιτήσεις .**



❖ Παράδειγμα - Εγγυήσεις

- Μία οικονομική οντότητα κατασκευάζει μηχανές, και παρέχει εγγύηση με την αγορά κάθε μηχανής.
- Η εγγύηση παρέχει διαβεβαίωση ότι η μηχανή πληροί τις συμφωνηθείσες προδιαγραφές και θα λειτουργεί σωστά για ένα έτος από την ημερομηνία αγοράς.
- Η σύμβαση παρέχει επίσης στον πελάτη το δικαίωμα να λάβει 50 ώρες υπηρεσιών εκπαίδευσης σχετικά με τον τρόπο χειρισμού του προϊόντος χωρίς πρόσθετο κόστος.
- Η οικονομική οντότητα πουλάει συνήθως τις μηχανές χωρίς υπηρεσίες εκπαίδευσης.

Ερώτηση: Είναι διακριτά τα αγαθά και οι υπηρεσίες της σύμβασης; Η εγγύηση είναι ξεχωριστή υποχρέωση εκτέλεσης;

Η οικονομική οντότητα μπορεί να εκπληρώσει την υποχρέωση μεταβίβασης της μηχανής ανεξάρτητα από την παροχή υπηρεσιών εκπαίδευσης και θα μπορούσε να παρέχει τις υπηρεσίες εκπαίδευσης σε οποιοδήποτε πελάτη που έχει αγοράσει μηχανή. Συνεπώς η υπόσχεση για τη μεταβίβαση της μηχανής και η υπόσχεση για τη παροχή υπηρεσιών εκπαίδευσης δεν συνδυάζονται και ως εκ τούτου προσδιορίζονται χωριστά και αποτελούν δύο ξεχωριστές υποχρεώσεις εκτέλεσης.

Η εγγύηση που παρέχει η σύμβαση είναι ότι η μηχανή πληροί τις συμφωνηθείσες προδιαγραφές και θα λειτουργεί σωστά για ένα έτος από την αγορά της. Συνεπώς η οικονομική οντότητα δεν υπόσχεται να παρέχει υπηρεσία στον πελάτη επιπρόσθετα του προϊόντος το οποίο είναι λειτουργικό σύμφωνα με τα όσα περιγράφονται στη σύμβαση και δεν αντιμετωπίζει λογιστικά την εγγύηση ως ξεχωριστή υποχρέωση εκτέλεσης αλλά σύμφωνα με τις πρόνοιες του ΔΛΠ 37.

Ο επιμερισμός της τιμής συναλλαγής θα πραγματοποιηθεί στις δύο υποχρεώσεις εκτέλεσης (μεταβίβαση μηχανής και υπηρεσίες εκπαίδευσης) και θα αναγνωρίσει το έσοδο όταν ή όπως οι υποχρεώσεις εκτέλεσης ικανοποιηθούν.

3. Συμφωνίες επαναγοράς

Τι είναι οι συμφωνίες επαναγοράς και ποια η επίπτωση στην αναγνώριση εσόδων;

- Συμφωνία επαναγοράς είναι μια σύμβαση με την οποία η οικονομική οντότητα πουλά ένα περιουσιακό στοιχείο αλλά είτε 1) υπόσχεται ή 2) έχει το δικαίωμα να επαναγοράσει το περιουσιακό στοιχείο.
- Γενικά, υπάρχουν τρία είδη συμφωνιών επαναγοράς:
 - α) προθεσμιακή σύμβαση,
 - β) δικαίωμα αγοράς και
 - γ) δικαίωμα πώλησης.

Προθεσμιακή σύμβαση

Η οικονομική οντότητα έχει την υποχρέωση επαναγοράς

Ο πελάτης δεν αποκτά έλεγχο του περιουσιακού στοιχείου, επειδή υπόκειται σε περιορισμούς (η οικονομική οντότητα έχει την υποχρέωση ή το δικαίωμα επαναγοράς)

Η οικονομική οντότητα δύναται ή πρέπει να επαναγοράσει το περιουσιακό στοιχείο για ποσό μικρότερο από την αρχική τιμή πώλησης

Λογιστική αντιμετώπιση ως μίσθωση σύμφωνα με το ΔΛΠ 17 (από 1/1/2019 ΔΠΧΑ 16)

Δικαίωμα αγοράς

Η οικονομική οντότητα έχει το δικαίωμα επαναγοράς

Η οικονομική οντότητα δύναται ή πρέπει να επαναγοράσει το περιουσιακό στοιχείο για ποσό ίσο ή μεγαλύτερο από την αρχική τιμή πώλησης

Μορφή χρηματοδότησης – αναγνώριση περιουσιακού στοιχείου και χρηματοοικονομικής υποχρέωσης

Δικαίωμα πώλησης

Η οικονομική οντότητα υποχρεούται να επαναγοράσει το περιουσιακό στοιχείο κατόπιν αιτήματος του πελάτη

Η τιμή επαναγοράς είναι χαμηλότερη από την αρχική τιμή πώλησης

Η τιμή επαναγοράς είναι ίση ή υψηλότερη από την αρχική τιμή πώλησης

Ο πελάτης έχει σημαντικό οικονομικό κίνητρο να ασκήσει το δικαίωμά του;

Η τιμή επαναγοράς υπερβαίνει την εκτιμώμενη αγοραία αξία

Η τιμή επαναγοράς είναι μικρότερη της εκτιμώμενης αγοραίας αξίας και δεν υπάρχει σημαντικό οικονομικό κίνητρο άσκησης του δικαιώματος

Πώληση με δικαίωμα επιστροφής

❖ Παράδειγμα - Συμφωνία επαναγοράς

Στοιχεία:

- Μια οικονομική οντότητα, συνάπτει σύμβαση με πελάτη για τη πώληση παγίου περιουσιακού στοιχείου την 01/01/201X έναντι του ποσού των € 1 εκ.

Ερώτηση: Πως θα αντιμετωπισθεί λογιστικά η σύμβαση;

Περίπτωση 1 – Δικαίωμα επαναγοράς – χρηματοδότηση

- Η σύμβαση προβλέπει ότι η οικονομική οντότητα έχει το δικαίωμα αγοράς του παγίου περιουσιακού στοιχείου την ή πριν την 31/12/201X, έναντι του ποσού των € 1,1 εκ.

Απάντηση

Ο έλεγχος του παγίου περιουσιακού στοιχείου δεν μεταβιβάζεται στον πελάτη διότι η οικονομική οντότητα έχει το δικαίωμα να επαναγοράσει το πάγιο και ως εκ τούτου ο πελάτης περιορίζεται στη δυνατότητα που έχει να ορίσει τη χρήση του παγίου και να λάβει ουσιαστικά όλα τα υπολειπόμενα οφέλη, του περιουσιακού στοιχείου. Συνεπώς η οικονομική οντότητα αντιμετωπίζει λογιστικά τη σύμβαση ως σύμβαση χρηματοδότησης (B66(β)) διότι η τιμή επαναγοράς είναι μεγαλύτερη από την αρχική τιμή πώλησης. Η οικονομική οντότητα συνεχίζει να αναγνωρίζει το περιουσιακό στοιχείο και παράλληλα αναγνωρίζει μία χρηματοοικονομική υποχρέωση για το αντάλλαγμα που έλαβε. Η οικονομική οντότητα αναγνωρίζει επίσης ως τόκο το ποσό των € 0,1 εκ που είναι η διαφορά μεταξύ του ποσού του ανταλλάγματος που έλαβε και του ποσού του ανταλλάγματος που θα καταβάλει στον πελάτη και το οποίο επαυξάνει την υποχρέωση.

Την 31/12/201X εάν το δικαίωμα προαίρεσης εκπνεύσει χωρίς να ασκηθεί, η οικονομική οντότητα παύει να αναγνωρίζει την υποχρέωση και αναγνωρίζει έσοδο € 1.1 εκ.

Περίπτωση 2 – Δικαίωμα πώλησης – μίσθωση

- Η σύμβαση αντί να περιέχει όρο που δίνει το δικαίωμα στην οικονομική οντότητα, να επαναγοράσει το περιουσιακό στοιχείο ορίζει ότι έχει την υποχρέωση να επαναγοράσει το περιουσιακό στοιχείο κατόπιν αιτήματος του πελάτη έναντι του ποσού των € 900.000 την ή πριν την 31/12/201X. Η εμπορική αξία του περιουσιακού στοιχείου αναμένεται να ανέρχεται την 31/12/201X σε € 750.000

Απάντηση

Κατά τη σύναψη της σύμβασης η οικονομική οντότητα πρέπει να αξιολογήσει αν ο πελάτης έχει σημαντικό οικονομικό κίνητρο να ασκήσει το δικαίωμά του, ώστε να εφαρμόσει το κατάλληλο λογιστικό χειρισμό. Λαμβάνοντας υπόψη ότι η τιμή επαναγοράς υπερβαίνει την εκτιμώμενη εμπορική αξία του παγίου κατά την ημερομηνία επαναγοράς εκτιμά ότι ο πελάτης έχει σημαντικό οικονομικό κίνητρο να ασκήσει το δικαίωμά του. Συνεπώς ο έλεγχος του περιουσιακού στοιχείου δεν μεταφέρεται στον πελάτη διότι ο πελάτης περιορίζεται στη δυνατότητα που έχει να ορίζει τη χρήση του και να λαμβάνει ουσιαστικά όλα τα υπολειπόμενα οφέλη του περιουσιακού στοιχείου. Συνεπώς η οικονομική οντότητα αντιμετωπίζει λογιστικά τη συμφωνία ως μίσθωση σύμφωνα με το ΔΛΠ 17 ή ΔΠΧΑ 16.

4. Παραχώρηση άδειας χρήσης

Παραδείγματα

Παράδειγμα 1 - Δικαιόχρηση (franchising)

Στοιχεία:

- Μια οικονομική οντότητα συνάπτει σύμβαση δικαιόχρησης με πελάτη για τη παροχή άδειας χρήσης της εμπορικής επωνυμίας της οντότητας για δέκα (10) έτη. Επιπρόσθετα, η οικονομική οντότητα θα παρέχει και τον εξοπλισμό που απαιτείται για τη λειτουργία του καταστήματος έναντι του τιμήματος των € 150.000.
- Σε αντάλλαγμα για τη άδειας χρήσης της εμπορικής επωνυμίας, η οικονομική οντότητα θα λαμβάνει ποσοστό 5% επί των μηνιαίων εσόδων του πελάτη.
- Το τίμημα για τον εξοπλισμό είναι πληρωτέο με την παράδοσή του.
- Η οικονομική οντότητα έχει εμπορική πρακτική να αναλαμβάνει δραστηριότητες όπως αναλύσεις στις αλλαγές των προτιμήσεων των πελατών και την εφαρμογή βελτιώσεων στα προϊόντα, στρατηγικές τιμών, καμπάνιες προώθησης και γενικά ενέργειες για ην ενίσχυση της εμπορικής επωνυμίας.

Ερώτηση: Ποιες είναι οι υποχρεώσεις εκτέλεσης και πως θα επιμερισθεί το τίμημα της συναλλαγής;

Απάντηση

Η οικονομική οντότητα πρέπει να εκτιμήσει τα αγαθά και τις υπηρεσίες που έχει υποσχεθεί να μεταφέρει στον πελάτη και να προσδιορίσει ποια αγαθά και υπηρεσίες είναι διακριτά (σύμφωνα με τη §27). Η οικονομική οντότητα ως δικαιιοπάροχος (franchisor) έχει αναπτύξει εμπορική πρακτική να αναλαμβάνει δραστηριότητες όπως αναλύσεις στις αλλαγές των προτιμήσεων των πελατών και την εφαρμογή βελτιώσεων στα προϊόντα, στρατηγικές τιμών, καμπάνιες προώθησης και γενικά ενέργειες για την ενίσχυση της εμπορικής επωνυμίας. **Οι ενέργειες αυτές δεν μεταφέρουν άμεσα αγαθά** και υπηρεσίες στον πελάτη διότι αποτελούν μέρος της υπόσχεσης της οντότητας για την παροχή άδειας και ουσιαστικά αλλάζουν τη διανοητική ιδιοκτησία επί της οποίας έχει δικαίωμα ο πελάτης.

Τα αγαθά και οι υπηρεσίες που έχει υποσχεθεί να μεταφέρει στον πελάτη η οικονομική οντότητα είναι ο εξοπλισμός και η άδεια χρήσης της εμπορικής επωνυμίας. Ο εξοπλισμός και η άδεια χρήσης της εμπορικής επωνυμίας είναι διακριτά. Συνεπώς η οικονομική οντότητα έχει δύο υποχρεώσεις εκτέλεσης:

- α) την άδεια χρήσης της εμπορικής επωνυμίας και
- β) τον εξοπλισμό

Η σύμβαση περιέχει ένα καθορισμένο ποσό € 150.000 και ένα μεταβλητό ποσό (5% επί των μηνιαίων πωλήσεων).

Η οικονομική οντότητα πρέπει να εκτιμήσει αν το μεταβλητό ποσό πρέπει να επιμερισθεί εξολοκλήρου στην υποχρέωση για τη μεταβίβαση της άδειας χρήσης της εμπορικής επωνυμίας. Το μεταβλητό ποσό σχετίζεται εξολοκλήρου με την υπόσχεση της οικονομικής οντότητας να παρέχει άδεια στον πελάτη για τη χρήση της εμπορικής επωνυμίας. Συνεπώς ο επιμερισμός του ποσού των € 150.000 στον εξοπλισμό και του δικαιώματος βάσει πωλήσεων στην άδεια δικαιόχρησης είναι συνεπές με τις αυτοτελές τιμές πώλησής τους. Δηλαδή θα καταχωρηθεί στα έσοδα το ποσό των €150.000 και του δικαιώματος όταν πραγματοποιούνται οι πωλήσεις.

5. Συμφωνίες που προβλέπουν τιμολόγηση πριν από την παράδοση

- Συμφωνία που προβλέπει τιμολόγηση πριν από την παράδοση είναι μια σύμβαση βάσει της οποίας η οικονομική οντότητα τιμολογεί τον πελάτη για ένα προϊόν, αλλά η οικονομική οντότητα συνεχίζει να έχει στη φυσική κατοχή της το προϊόν, έως ότου αυτό μεταβιβαστεί στον πελάτη σε μελλοντικό χρονικό σημείο.
- Για την εκτίμηση αν μπορεί να αναγνωρισθεί έσοδο σε μία σύμβαση που προβλέπει τιμολόγηση πριν από την παράδοση, η οικονομική οντότητα πρέπει πρώτα να προσδιορίσει αν ο έλεγχος έχει μεταφερθεί στον πελάτη. Ένας παράγοντας που υποδεικνύει ότι ο έλεγχος έχει μεταβιβασθεί είναι η φυσική κατοχή του περιουσιακού στοιχείου, ωστόσο, η φυσική κατοχή μπορεί να μην συμπίπτει με όλες τις περιπτώσεις όπως στις συμφωνίες που προβλέπουν την τιμολόγηση πριν από την παράδοση. Για να εκτιμηθεί αν ο έλεγχος έχει μεταβιβασθεί στον πελάτη σε τέτοιες συμφωνίες πρέπει να πληρούνται όλα κριτήρια που ορίζει το Πρότυπο, πριν αναγνωρισθεί έσοδο.
- Τα κριτήρια που ορίζει το Πρότυπο για συμφωνίες που προβλέπουν τιμολόγηση πριν από την παράδοση είναι:
 - ✓ Πρέπει να υπάρχει ουσιαστικός λόγος για τη σύναψη συμφωνίας που προβλέπει την τιμολόγηση πριν από την παράδοση (π.χ. ο πελάτης ζήτησε τη συμφωνία)
 - ✓ Πρέπει το προϊόν να αναγνωρίζεται χωριστά ως ιδιοκτησία του πελάτη
 - ✓ Πρέπει το προϊόν να είναι έτοιμο για φυσική μεταβίβαση στον πελάτη
 - ✓ Η οικονομική οντότητα δεν μπορεί να έχει τη δυνατότητα να χρησιμοποιήσει το προϊόν ή να το διαθέσει σε άλλον πελάτη
- Μία οικονομική οντότητα που έχει μεταβιβάσει στον έλεγχο των αγαθών και πληροί τα κριτήρια για συμφωνίες που προβλέπουν τιμολόγηση πριν από την παράδοση για την αναγνώριση του εσόδου, θα πρέπει να εκτιμήσει επίσης αν παρέχει και άλλες υπηρεσίες (π.χ. υπηρεσίες φύλαξης). Αν ισχύει το γεγονός αυτό, τότε μέρος του τιμήματος συναλλαγής θα πρέπει να επιμερισθεί σε κάθε υποχρέωση εκτέλεσης (π.χ. πώληση αγαθών και υπηρεσίες φύλαξης).

❖ Παράδειγμα - Συμφωνία τιμολόγησης πριν από τη παράδοση

Στοιχεία:

- Μια οικονομική οντότητα, συνάπτει την 01/01/201X σύμβαση με πελάτη για τη πώληση μίας μηχανής και ανταλλακτικών. Ο χρόνος που απαιτείται για την κατασκευή της μηχανής και των ανταλλακτικών είναι δύο έτη.
- Με την ολοκλήρωση της κατασκευής η οικονομική οντότητα δοκιμάζει τη μηχανή και επιδεικνύει στον πελάτη ότι πληροί τους όρους της σύμβασης.
- Η υπόσχεση για τη μεταβίβαση της μηχανής και των ανταλλακτικών είναι διακριτά και αποτελούν δύο υποχρεώσεις εκτέλεσης που ικανοποιούνται σε δεδομένη χρονική στιγμή.
- Την 31/12/201X+2 ο πελάτης καταβάλει το αντίτιμο της συναλλαγής αλλά λαμβάνει τη φυσική κατοχή μόνο της μηχανής παρότι έχει ελέγξει και αποδεχθεί τα ανταλλακτικά ζητά από την οικονομική οντότητα να τα φυλάξει στην αποθήκη της για διάστημα 1-2 έτη.
- Η οικονομική οντότητα τα αποθηκεύει σε ξεχωριστό τμήμα της αποθήκης της.

Απάντηση

Ο πελάτης έχει το νόμιμο τίτλο των ανταλλακτικών τα οποία αναγνωρίζονται χωριστά ως ιδιοκτησία του πελάτη. Η αποθήκευση των ανταλλακτικών γίνεται σε ξεχωριστό σημείο στην αποθήκη και τα ανταλλακτικά είναι έτοιμα για φυσική μεταβίβαση στον πελάτη κατόπιν αιτήματός του. Η οικονομική οντότητα παρά το γεγονός ότι θα τα φυλάσσει για διάστημα 1-2 έτη δεν έχει τη δυνατότητα να τα χρησιμοποιήσει ή να τα διαθέσει σε άλλο πελάτη.

Η υπόσχεση για τη παροχή φύλαξης αποτελεί μία ξεχωριστή υποχρέωση εκτέλεσης διότι η υπηρεσία που παρέχεται στον πελάτη είναι διακριτή από τη μηχανή και τα ανταλλακτικά. **Συνεπώς η οικονομική οντότητα πρέπει να αντιμετωπίσει τη σύμβαση ως τρεις υποχρεώσεις εκτέλεσης (μεταβίβαση μηχανής, ανταλλακτικών και υπηρεσίες φύλαξης).** Η τιμή συναλλαγής επιμερίζεται στις τρεις υποχρεώσεις εκτέλεσης και το έσοδο αναγνωρίζεται όταν ή όπως μεταβιβάζεται ο έλεγχος στον πελάτη.

Απεικόνιση

❖ Παράδειγμα - Συμβατικές υποχρεώσεις και συμβατικά περιουσιακά στοιχεία

Στοιχεία:

- Την 1/1/201X μία οικονομική οντότητα συνάπτει μία σύμβαση, για την πώληση των προϊόντων A και B έναντι του ανταλλάγματος των € 1.000. Η σύμβαση προβλέπει ότι το προϊόν A θα παραδοθεί πρώτο και η πληρωμή θα πραγματοποιηθεί όταν παραδοθεί και το προϊόν B.
- Η αυτοτελής τιμή πώλησης του προϊόντος A είναι € 400 και του προϊόντος B € 600.

Ερώτηση: Πότε θα αναγνωρίσει η οικονομική οντότητα το έσοδο και ποιες εγγραφές πρέπει να γίνουν;

Απάντηση:

Με άλλα λόγια η σύμβαση ορίζει ότι το αντάλλαγμα είναι πληρωτέο μόνο εφόσον η οικονομική οντότητα μεταβιβάσει και τα δύο προϊόντα στον πελάτη.

Η οικονομική οντότητα θα αναγνωρίσει τη παράδοση των προϊόντων Α και Β ως υποχρεώσεις εκτέλεσης της σύμβασης και θα επιμερίσει τη τιμή συναλλαγής ως εξής:

Προϊόν Α € 400 (αυτοτελή τιμή πώλησης)

Προϊόν Β € 600 (αυτοτελή τιμή πώλησης)

Η οικονομική οντότητα θα αναγνωρίσει το έσοδο για κάθε υποχρέωση εκτέλεσης όταν ο έλεγχος των προϊόντων μεταφερθεί στον πελάτη.

1) Παράδοση προϊόντος Α

	Χρέωση	Πίστωση
Εσοδα		400
Συμβατικό περιουσιακό στοιχείο	400	

2) Παράδοση προϊόντος Β

	Χρέωση	Πίστωση
Εσοδα		600
Συμβατικό περιουσιακό στοιχείο		400
Απαίτηση	1.000	

Γνωστοποιήσεις

- Οι γνωστοποιήσεις που απαιτούνται από το ΔΠΧΑ 15 έχουν αυξηθεί σημαντικά σε σχέση με τα προϊσχύσαντα Πρότυπα.
- Στόχος των απαιτήσεων γνωστοποίησης είναι η οικονομική οντότητα να γνωστοποιεί επαρκή στοιχεία που θα δίνουν στους χρήστες οικονομικών καταστάσεων τη δυνατότητα να κατανοούν τη φύση, το ποσό, τον χρόνο και την αβεβαιότητα του εσόδου και των ταμειακών ροών που απορρέουν από τις συμβάσεις με τους πελάτες. Το επίπεδο ανάλυσης που απαιτείται για την εφαρμογή των γνωστοποιήσεων απαιτεί επαγγελματική κρίση.
- Οι γνωστοποιήσεις μπορούν να ομαδοποιηθούν σε κύριες κατηγορίες: συμβάσεις με πελάτες, σημαντικές κρίσεις και μεταβολές των κρίσεων κατά την εφαρμογή του ΔΠΧΑ 15, δαπάνες εξασφάλισης ή εκπλήρωσης της σύμβασης με πελάτη που έχουν αναγνωριστεί ως περιουσιακά στοιχεία και πρακτικές λύσεις.
- Τα ακόλουθα είναι ορισμένες επιλεγμένες απαιτήσεις γνωστοποιήσεων:

Συμβάσεις με πελάτες

- Για όλες τις συμβάσεις με πελάτες που εμπίπτουν στο ΔΠΧΑ 15, η οικονομική οντότητα γνωστοποιεί:
 - ⇒ έσοδα που αναγνωρίζονται από συμβάσεις με πελάτες, τα οποία η οικονομική οντότητα γνωστοποιεί χωριστά από τις υπόλοιπες πηγές εσόδων της,
 - ⇒ τυχόν ζημίες απομείωσης που αναγνωρίζονται (σύμφωνα με το ΔΠΧΑ 9) επί τυχόν απαιτήσεων ή συμβατικών περιουσιακών στοιχείων.
- Αν τα ανωτέρω ποσά απεικονίζονται χωριστά στην κατάσταση συνολικών εσόδων τότε δεν χρειάζεται καμία πρόσθετη γνωστοποίηση.

Σημαντικές κρίσεις κατά την εφαρμογή του ΔΠΧΑ 15

- Η οικονομική οντότητα πρέπει να παρέχει επεξηγήσεις σχετικά με τις κρίσεις, και τις μεταβολές στις κρίσεις, οι οποίες χρησιμοποιούνται για να προσδιοριστούν αμφότερα τα ακόλουθα:
 - ⇒ ο χρόνος εκπλήρωσης των υποχρεώσεων εκτέλεσης,
 - ⇒ η τιμή συναλλαγής και τα ποσά που επιμερίζονται στις υποχρεώσεις εκτέλεσης.

Δαπάνες εξασφάλισης ή εκπλήρωσης μιας σύμβασης με πελάτη που αναγνωρίζονται ως περιουσιακό στοιχείο

- Οι γνωστοποιήσεις πρέπει να περιλαμβάνουν τις κρίσεις που πραγματοποιούνται κατά τον προσδιορισμό του ποσού των δαπανών που πραγματοποιήθηκαν για την εξασφάλιση ή εκπλήρωση μιας σύμβασης με πελάτη, τη μέθοδο που χρησιμοποιείται για τον προσδιορισμό της απόσβεσης, τα υπόλοιπα κλεισίματος των αναγνωρισθέντων περιουσιακών στοιχείων ανά βασική κατηγορία περιουσιακού στοιχείου και το ποσό της απόσβεσης και τυχόν ζημίες απομείωσης που αναγνωρίστηκαν κατά την περίοδο.

Πρακτικές λύσεις

- Εάν η οικονομική οντότητα έχει επιλέξει να χρησιμοποιήσει μια πρακτική λύση πρέπει να γνωστοποιήσει το γεγονός αυτό.

❖ Παράδειγμα 1 - Διαχωρισμός εσόδων – γνωστοποίηση σε ποσοτική βάση

Στοιχεία:

- Μία οικονομική οντότητα γνωστοποιεί, σύμφωνα με το ΔΛΠ 8, τους εξής τομείς δραστηριότητας:
 - καταναλωτικά προϊόντα,
 - μεταφορές και
 - ενέργεια.

Ερώτηση: Πως θα γίνει ο διαχωρισμός των εσόδων;

Απάντηση

Ο διαχωρισμός των εσόδων από συμβάσεις με πελάτες πρέπει να γίνει σε κατηγορίες που απεικονίζουν τη φύση, τη ποσότητα, το χρόνο και την αβεβαιότητα των εσόδων και των ταμειακών ροών από οικονομικούς παράγοντες (§ 114). Στον πίνακα που ακολουθεί απεικονίζεται το διαχωρισμό των εσόδων σε βασικές γεωγραφικές αγορές, βασικές γραμμές παραγωγής και χρόνο αναγνώρισης του εσόδου και περιλαμβάνει τη συμφωνία του πως ο διαχωρισμός των εσόδων συνδέεται με τους τομείς των καταναλωτικών αγαθών, τις μεταφορές και της ενέργειας (§ 115).

Τομείς	Καταναλωτικά αγαθά	Μεταφορές	Ενέργεια	Σύνολο
Γεωγραφική περιοχή				
Αμερική	990	2.250	5.250	8.490
Ευρώπη	300	50	1.000	2.050
Ασία	700	260		960
	1.990	3.260	6.250	11.500
Γραμμές παραγωγής				
Οικιακές συσκευές	1.990			1.990
Αυτοκίνητα		3.260		3.260
Φωτοβολταϊκά πάνελ			1.000	1.000
Ηλιακά πάρκα			5.250	5.250
	1.990	3.260	6.250	11.500
Χρόνος αναγνώρισης εσόδων				
Αγαθά που μεταβιβάζονται σε σημείο του χρόνου	1.990	3.260	1.000	6.250
Υπηρεσίες που μεταβιβάζονται σε βάθος χρόνου			5.250	5.250
	1.990	3.260	6.250	11.500