

Έσοδα – Αναγνώριση και μέτρηση (ΔΠΧΠ 15, ΕΛΠ)

Έσοδο - Ορισμός

- ακαθάριστη εισροή οικονομικών ωφελειών
- μέσα σε μία λογιστική περίοδο,
- προκύπτει από τις συνήθεις δραστηριότητες,
- όταν αυτές οι ωφέλειες καταλήγουν σε αυξήσεις των ιδίων κεφαλαίων (άλλες από αυτές που προκύπτουν από τη συνεισφορά κεφαλαίων από τους μετόχους).

Εισπράξεις για λογαριασμό τρίτων. Δεν αναγνωρίζονται ως έσοδο εισπράξεις για λογαριασμό τρίτων (π.χ. ΦΠΑ, προμήθειες σε περίπτωση πρακτόρευσης κλπ)

Παράδειγμα 1

Η ΑΒΓ εμπορεύεται Η/Υ. Στις 15/1/2015 πούλησε έναν Η/Υ αντί € 496 στον φοιτητή Αυγερίου. Στην τιμή πώλησης είχε ενσωματωθεί ΦΠΑ με συντελεστή 24%. Υπολογίστε το έσοδο της ΑΒΓ από την πώληση.

Ύπαρξη Σύμβασης

Σύμβαση με πελάτη υπάρχει όταν ικανοποιούνται όλα τα παρακάτω κριτήρια στην έναρξη της σύμβασης:

1. Το συμβόλαιο έχει εγκριθεί από τα συμβαλλόμενα μέρη γραπτά ή προφορικά ή κατά τη συνήθη επιχειρηματική πρακτική και τα συμβαλλόμενα μέρη έχουν δεσμευθεί να υλοποιήσουν τις υποχρεώσεις που έχουν αναλάβει.
2. Η οντότητα μπορεί να προσδιορίσει τα δικαιώματα κάθε συμβαλλόμενου αναφορικά με τα αγαθά που θα μεταφερθούν ή τις υπηρεσίες που θα παρασχεθούν.
3. Η οντότητα μπορεί να προσδιορίσει τους όρους πληρωμής για τα αγαθά που θα μεταφερθούν ή τις υπηρεσίες που θα παρασχεθούν.
4. Το συμβόλαιο έχει εμπορική υπόσταση (δηλ. αναμένεται να επηρεαστούν ουσιωδώς από την υλοποίηση του οι μελλοντικές ταμιακές ροές).
5. Είναι πιθανό ότι η οντότητα θα εισπράξει το αντίτιμο που δικαιούται σε αντάλλαγμα για τα αγαθά που μεταφέρθηκαν ή τις υπηρεσίες που παρασχεθηκαν.

Μέτρηση του Εσόδου

- Έσοδα = ονομαστική αξία του ανταλλάγματος που εισπράχθηκε ή είναι εισπρακτέο.
- **Συναλλαγές με πίστωση:** ενδέχεται το σχετικό ποσό να ενσωματώνει τόκο.
 - Το έσοδο μετράται στο αποσβέσιμο κόστος με την μέθοδο του πραγματικού (αποτελεσματικού) επιτοκίου ή τη σταθερή μέθοδο (μόνο ΕΛΠ) ,
 - εάν εκτιμάται ότι έχει σημαντική επίπτωση στα ποσά των χρηματοοικονομικών καταστάσεων.
 - Στην περίπτωση αυτή, το ποσό του προκύπτοντος τόκου αναγνωρίζεται κατ'άλληλα στα αποτελέσματα.
 - Δεν υπάρχει λόγος να εξετάζουμε την ύπαρξη χρηματοοικονομικής συναλλαγής αν η διάρκεια της πίστωσης είναι μικρότερη του έτους (εκτός αν ρητά αναφέρεται)
 - Όταν συμβατικό επιτόκιο < από επιτόκιο της αγοράς υπάρχει χρηματοοικονομική συναλλαγή (μόνο ΔΛΠ)
 - Σαν προεξοφλητικό επιτόκιο λαμβάνεται το επιτόκιο με το οποίο θα επιβάρυνε ο πωλητής τον αγοραστή σε μία ξεχωριστή χρηματοοικονομική συναλλαγή (δηλαδή του δάνειζε).

Παράδειγμα 2

Η ΑΒΓ πούλησε την 1/1/20X5 ένα αυτοκίνητο στην ΧΨΖ αντί € 12.100 τα οποία θα καταβληθούν στις 31/12/20X6. Η τιμή πώλησης με μετρητά είναι € 10.000. Διενεργείστε τις σχετικές ημερολογιακές εγγραφές

Λύση

Μέθοδος Αποτελεσματικού Επιτοκίου

Το αποτελεσματικό επιτόκιο είναι 10% και προκύπτει από την επίλυση της εξίσωσης

$$\frac{12.100}{(1 + i)^2} = 10.000$$

1/1/20X5

Πελάτες	12.100
Έσοδα από πώληση αυτοκινήτων	10.000
Έσοδα επομένων χρήσεων	2.100

31/12/20X5

Έσοδα επομένων χρήσεων (10.000 X 10%)	1.000
Έσοδα από τόκους	1.000

31/12/20X6

Έσοδα επομένων χρήσεων (11.000 X 10%)	1.100
Έσοδα από τόκους	1.100
Ταμείο	12.100
Πελάτες	12.100

Μέθοδος Σταθερής Απόσβεσης (μόνο ΕΛΠ)

1/1/20X5

Πελάτες	12.100
Έσοδα από πώληση αυτοκινήτων	10.000
Έσοδα επομένων χρήσεων	2.100

31/12/20X5

Έσοδα επομένων χρήσεων	1.050
------------------------	-------

(2.100 / 2)	
Έσοδα από τόκους	1.050
31/12/20X6	
Έσοδα επομένων χρήσεων	1.050
(2.100 / 2)	
Έσοδα από τόκους	1.050
Ταμείο	12.100
Πελάτες	12.100

Παράδειγμα 3

Η ΑΒΓ πούλησε στις 1/4/20X5 ένα αυτοκίνητο στην ΧΨΖ αντί € 11.910 τα οποία θα καταβληθούν στις 31/3/20X8. Η τιμή πώλησης με μετρητά είναι € 10.000. Διενεργείστε τις σχετικές ημερολογιακές εγγραφές

Λύση

Μέθοδος Αποτελεσματικού Επιτοκίου

Το αποτελεσματικό επιτόκιο είναι 6% και προκύπτει από την επίλυση της εξίσωσης

$$\frac{11.910}{(1 + i)^3} = 10.000$$

1/4/20X5	
Πελάτες	11.910
Έσοδα από πώληση αυτοκινήτων	10.000
Έσοδα επομένων χρήσεων	1.910
31/12/20X5	
Έσοδα επομένων χρήσεων	450
(10.000 X 6% X $\frac{9}{12}$)	
Έσοδα από τόκους	450
31/12/20X6	
Έσοδα επομένων χρήσεων	627
(10.000 X 6% X $\frac{3}{12}$) + (10.000 X (1,06) X 6% X $\frac{9}{12}$)	
Έσοδα από τόκους	627
31/12/20X7	

Έσοδα επομένων χρήσεων $(10.600 \times 6\% \times \frac{3}{12}) + (10.600 \times (1,06) \times 6\% \times \frac{9}{12})$	665	
Έσοδα από τόκους		665
31/3/20X8		
Έσοδα επομένων χρήσεων $(11.236 \times 6\% \times \frac{3}{12})$	168	
Έσοδα από τόκους		168
Ταμείο	11.910	
Πελάτες		11.910
<u>Μέθοδος Σταθερής Απόσβεσης (μόνο ΕΛΠ)</u>		
1/4/20X5		
Πελάτες	11.910	
Έσοδα από πώληση αυτοκινήτων		10.000
Έσοδα επομένων χρήσεων		1.910
31/12/20X5		
Έσοδα επομένων χρήσεων $(\frac{1.910}{3} \times \frac{9}{12})$	478	
Έσοδα από τόκους		478
31/12/20X6		
Έσοδα επομένων χρήσεων $(\frac{1.910}{3})$	637	
Έσοδα από τόκους		637
31/12/20X7		
Έσοδα επομένων χρήσεων $(\frac{1.910}{3})$	637	
Έσοδα από τόκους		637

31/3/20X8

Έσοδα επομένων χρήσεων $\left(\frac{1.910}{3} \times \frac{3}{12}\right)$	158
Έσοδα από τόκους	158
Ταμείο	11.910
Πελάτες	11.910

Παράδειγμα 4

Έστω ότι η επιχείρηση θα εισπράξει € 13.225 μετά δύο χρόνια και το επιτόκιο είναι 15%. Υπολογίστε την τιμή πώλησης (ΤΠ) με μετρητά.

Παράδειγμα 5

Η ΑΒΓ πούλησε την 1/5/20X5 ένα αυτοκίνητο στην ΧΨΖ αντί € 11.200 τα οποία θα καταβληθούν στις 30/4/20X6. Η τιμή πώλησης με μετρητά είναι € 10.770. Σε μία ξεχωριστή χρηματοοικονομική συναλλαγή, η ΑΒΓ θα επιβάρυνε την ΧΨΖ με επιτόκιο 12%. Διενεργείστε τις σχετικές ημερολογιακές εγγραφές

Λύση

Στην περίπτωση αυτή, η πραγματική τιμή πώλησης δεν είναι € 10.770 αλλά

$$\frac{11.200}{(1 + 0,12)^2} = 10.000$$

1/5/20X5

Πελάτες	11.200
Έσοδα από πώληση αυτοκινήτων	10.000
Έσοδα επομένων χρήσεων	1.200

31/12/20X5

Έσοδα επομένων χρήσεων $(10.000 \times 12\% \times \frac{8}{12})$	800
Έσοδα από τόκους	800

30/4/20X6

Έσοδα επομένων χρήσεων $(10.000 \times 12\% \times \frac{4}{12})$	400
Έσοδα από τόκους	400
Ταμείο	11.200

Παράδειγμα 6 (πώληση με πίστωση)

Η επίσημη τιμή πώλησης με μετρητά (από την αντιπροσωπεία αυτοκινήτων Κ) ενός αυτοκινήτου είναι 30.000 €. Λόγω της οικονομικής κρίσης, η Κ αποφασίζει να πουλήσει τα αυτοκίνητα της για το πρώτο εξάμηνο του 20X7 με άτοκη πίστωση. Ο πελάτης θα καταβάλει το τίμημα σε τρεις ισόποσες ετήσιες άτοκες δόσεις των 10.000 €. Οι δόσεις καταβάλλονται στο τέλος κάθε έτους. Την 1/1/20X7 η Κ πουλά στην εταιρεία Λ ένα αυτοκίνητο. Το επιτόκιο με το οποίο η Κ θα επιβάρυνε μία ανεξάρτητη χρηματοοικονομική συναλλαγή με την Λ ανέρχεται σε 7%. Προσδιορίστε τα έσοδα της αντιπροσωπείας Κ.

Παράδειγμα 7 (προκαταβολή)

Την 1/1/20X5, η ΑΒΓ συμφώνησε με την ΧΨΖ να της πουλήσει ένα μηχάνημα. Το μηχάνημα θα παραδοθεί στις 31/12/20X6. Το αντίτιμο συμφωνήθηκε σε € 10.000 και καταβλήθηκε όλο την 1/1/20X5. Η ΑΒΓ θεωρεί ότι υπάρχει μία χρηματοοικονομική συναλλαγή. Το αυξητικό δανειστικό επιτόκιο της ΑΒΓ είναι 6%.

Διενεργείστε τις σχετικές ημερολογιακές εγγραφές

Εφόσον η επιχείρηση θεωρεί ότι υποκρύπτεται χρηματική συναλλαγή, η είσπραξη της προκαταβολής ισοδυναμεί με δανεισμό. Η επιχείρηση θα αναγνωρίσει ένα έξοδο από τόκους ενώ το έσοδο από πώληση θα αυξηθεί ισόποσα.

Κόστη Σύμβασης**Πρόσθετα έξοδα απόκτησης σύμβασης**

Είναι εκείνα τα έξοδα που δεν θα είχαν προκληθεί εάν η σύμβαση δεν είχε ληφθεί

- Αναμένεται ανάκτηση του εξόδου → αναγνωρίζεται στοιχείο του ενεργητικού
- Δεν αναμένεται ανάκτηση του εξόδου → αναγνωρίζεται έξοδο

δεν θα είχαν προκληθεί εάν η σύμβαση δεν είχε ληφθεί.

Κόστος για τη σύναψη σύμβασης που θα είχε πραγματοποιηθεί ανεξάρτητα από το αν η σύμβαση αποκτήθηκε αναγνωρίζεται ως έξοδο όταν προκύπτει, εκτός εάν τα έξοδα αυτά είναι ρητά απαιτητά από τον πελάτη.

Μια οικονομική οντότητα μπορεί να αναγνωρίσει το πρόσθετο κόστος της για την απόκτηση μιας σύμβασης ως έξοδο κατά την πραγματοποίησή του εάν η περίοδος απόσβεσης του στοιχείου του ενεργητικού το οποίο θα είχε αναγνωρίσει με άλλο τρόπο είναι ένα έτος ή λιγότερο.

Κόστος υλοποίησης σύμβασης

Εάν τα έξοδα που προκύπτουν από την υλοποίηση μιας σύμβασης με έναν πελάτη δεν είναι εντός του πεδίου εφαρμογής ενός άλλου Προτύπου (για παράδειγμα ΔΛΠ 2 Αποθέματα, ΔΛΠ 16 Ενσώματες ακινητοποιήσεις ή ΔΛΠ 38 Άυλα Περιουσιακά Στοιχεία), μία οντότητα θα αναγνωρίσει ένα στοιχείο ενεργητικού από το κόστος που προκύπτει για την εκτέλεση μιας σύμβασης μόνο εάν οι δαπάνες αυτές πληρούν όλα τα ακόλουθα κριτήρια:

α) οι δαπάνες αφορούν άμεσα μια σύμβαση ή μια αναμενόμενη σύμβαση και τις οποίες η οικονομική οντότητα μπορεί να προσδιορίσει ειδικά (για παράδειγμα, τις σχετικές δαπάνες στις υπηρεσίες που παρέχονται με ανανέωση υφιστάμενης

σύμβασης ή τα έξοδα σχεδίασης ενός περιουσιακού στοιχείου που πρέπει να μεταβιβαστεί βάσει συγκεκριμένης σύμβασης που δεν έχει ακόμη εγκριθεί) ·

(β) το κόστος δημιουργεί ή ενισχύει τους πόρους της οντότητας που θα χρησιμοποιηθούν για την υλοποίηση (ή για τη συνέχιση της υλοποίησης) των υποχρεώσεων που απορρέουν από τη σύμβαση και

(γ) το κόστος αναμένεται να ανακτηθεί.

Για τα έξοδα που προκύπτουν από την εκτέλεση σύμβασης με πελάτη που είναι εντός του πεδίου εφαρμογής άλλου προτύπου, η οντότητα θα τα αντιμετωπίζει σύμφωνα με το άλλο πρότυπο.

Παράδειγμα 8

Η ΧΨΖ παραγγέλνει στην ΑΒΓ ένα εξειδικευμένο προϊόν, το Κ, που χρησιμοποιείται μόνο από την ΧΨΖ. Η ΑΒΓ θα πρέπει να σχεδιάσει από την αρχή το προϊόν. Το κόστος σχεδιασμού του προϊόντος ανήλθε σε € 8.000, πραγματοποιήθηκε όλο το πρώτο τρίμηνο του 20X5 και αφορά τα εξής κονδύλια:

(α) ποσό ύψους € 5.000 υπερωριακές αμοιβές προσωπικού και

(β) ποσό ύψους € 3.000 διάφορα αναλώσιμα (χαρτί, τόνερς κλπ)

Η σύμβαση για το προϊόν υπογράφηκε την 1/1/20X5 και η ΑΒΓ υποχρεούται να παραδίδει στην ΧΨΖ 5.000 τεμάχια του Κ ετησίως για διάστημα 5 ετών.

Διενεργείστε τις σχετικές ημερολογιακές εγγραφές.

Παράδειγμα 9

Η ΑΒΓ διαπραγματεύεται ανεπιτυχώς την 1/1/20X5 μία σύμβαση με την ΧΨΖ 5ετούς διάρκειας. Η προμήθεια στον διαμεσολαβητή πράκτορα ανέρχεται σε € 15.000. Διενεργείστε τις σχετικές ημερολογιακές εγγραφές

Παράδειγμα 10

Η εταιρεία συμβούλων ΑΒΓ αναλαμβάνει να βρει επενδυτές για να συμμετάσχουν στην σχεδιαζόμενη για το 20X6 αύξηση του Μετοχικού Κεφαλαίου της εταιρείας ΚΛΜ ύψους € 10.000.000.

Η αμοιβή της ΑΒΓ ορίζεται σε 2% των κεφαλαίων που θα αντληθούν σαν αποτέλεσμα της προσπάθειας της.

Στη χρήση 20X5 οι δαπάνες της ΑΒΓ για την υλοποίηση της σύμβασης ανέρχονται σε € 50.000. Πως θα αντιμετωπιστούν λογιστικά οι δαπάνες αυτές υποθέτοντας ότι:

(α) Όλες οι προσπάθειες της ΑΒΓ ήταν άκαρπες και το ίδιο αναμένεται να είναι οι προσπάθειες της στο 20X6

(β) Η διοίκηση της ΑΒΓ εκτιμά ότι μέσα στο 20X6 θα επιτύχει να δεσμευθούν επενδυτές για κεφάλαια ύψους € 7.000.000 ενώ τα πρόσθετα κόστη για την υλοποίηση της σύμβασης θα ανέλθουν σε € 60.000

Προσδιορισμός Συναλλαγής

Συνδυασμός συμβάσεων

Μια οικονομική οντότητα πρέπει να συνδυάζει δύο ή περισσότερες συμβάσεις που συνάπτονται στην ίδια χρονική στιγμή ή σε κοντινές χρονικές στιγμές με τον ίδιο πελάτη (ή με τα συνδεδεμένα μέρη του πελάτη) και να τις λογίσουν σαν μία ενιαία σύμβαση εφόσον πληρούνται ένα ή περισσότερα από τα ακόλουθα κριτήρια:

α) οι συμβάσεις αποτελούν αντικείμενο διαπραγματεύσεων ως πακέτο με ένα και μόνο εμπορικό σκοπό;

β) το ποσό του ανταλλάγματος που πρέπει να καταβληθεί σε μία σύμβαση εξαρτάται από το την τιμή ή την εκτέλεση της άλλης σύμβασης · ή

(γ) τα αγαθά ή τις υπηρεσίες που υποσχέθηκαν στις συμβάσεις (ή ορισμένα αγαθά ή υπηρεσίες που υποσχέθηκαν σε κάθε μία από τις συμβάσεις) αποτελούν ενιαία δέσμευση εκτέλεσης στο πλαίσιο της.

Παράδειγμα 11

Τη δεκαετία του 1990, οι μετοχές σύμφωνα με το ΕΓΛΣ αποτιμώνταν στη χαμηλότερη τιμή μεταξύ (ιστορικής) τιμής κτήσεως και τρέχουσας αξίας. Επειδή εκείνη την περίοδο το Χρηματιστήριο Αξιών Αθηνών ανέβαινε οι Εταιρείες Επενδύσεων Χαρτοφυλακίου ζήτησαν και πέτυχαν να τους επιτραπεί να πουλάνε και την ίδια στιγμή να επαναγοράζουν όλο το χαρτοφυλάκιο των μετοχών τους στην τρέχουσα αξία του. Το σκεπτικό της πρότασης ήταν η ενημέρωση των επενδυτών για την τρέχουσα αξία του χαρτοφυλακίου της ΕΕΧ. Τη στιγμή της πώλησης αναγνώριζαν ένα κέρδος από πώληση μετοχών. Τα κέρδη αυτά στη συνέχεια διανεμόνταν σαν μέρος στους μετόχους. Σχολιάστε την πρακτική αυτή.

Αναγνώριση Εσόδου από Πώληση Αγαθών

Θα πρέπει να ικανοποιούνται οι όροι του συμβολαίου. Ειδικότερα,

(α) η επιχείρηση θα πρέπει να έχει μεταφέρει στον αγοραστή τους σημαντικούς κινδύνους και τις απολαβές που απορρέουν από την ιδιοκτησία των αγαθών και

(β) η επιχείρηση δεν ασκεί ούτε συνεχή ουσιώδη διαχείριση των πωληθέντων στο βαθμό που σχετίζεται με το δικαίωμα ιδιοκτησίας ούτε ουσιαστικό έλεγχο επί των πωληθέντων

Ιδιαιτερότητες

1. Αναγνώριση του εσόδου μετά από την υλοποίηση μίας (σύνθετης) προσυμφωνημένης ενέργειας

Παράδειγμα 12

Η εταιρεία Κ μόλις τελείωσε την κατασκευή του ΜΕΤΡΟ της Λαρίσης και διαθέτει έναν Μετροπόντικα σε πολύ καλή κατάσταση τον οποίον ή θα πρέπει να πουλήσει σε κάποια άλλη εταιρεία ή να θάψει στο υπέδαφος της Λαρίσης. Η εταιρεία Λ είναι υποψήφια στον διαγωνισμό για το Μετρό του Βόλου και αγοράζει την 1/12/20X7 από την Κ τον Μετροπόντικα αντί 10.000 €. Ο διαγωνισμός θα κατακυρωθεί την 1/3/20X8. Η συμφωνία των Κ και Λ προβλέπει ότι εφόσον η Λ δεν αναλάβει την κατασκευή του Μετρο του Βόλου, ο Μετροπόντικας θα επιστραφεί και η Κ θα επιστρέψει στην Κ 9.000 €. Προσδιορίστε τα έσοδα που θα αναγνωριστούν από την πώληση του μετροπόντικα καθώς επίσης την χρονική στιγμή της αναγνώρισης του εσόδου. Για λόγους απλοποίησης υποθέστε ότι η Κ έχει αποσβέσει ολοσχερώς των μετροπόντικα.

2. Μεταβίβαση ιδιοκτησίας χωρίς παράδοση του προϊόντος

Παράδειγμα 13

Η ΑΒΓ είναι κατασκευαστής ετοιμών ενδυμάτων. Τον Μάιο 2015, η ΑΒΓ πουλά στην ΧΨΖ 100 χειμερινά ανδρικά κοστούμια προς € 150 το ένα. Η ΧΨΖ καταβάλλει στην ΑΒΓ ποσό ύψους € 5.000 € και το υπόλοιπο θα καταβληθεί μετά 6 μήνες. Προσδιορίστε το έσοδο που θα αναγνωρίσει Η ΑΒΓ καθώς και την χρονική στιγμή αναγνώρισης του εσόδου στις παρακάτω περιπτώσεις:

(α) Τα προϊόντα είναι έτοιμα και εκπρόσωπος της ΧΨΖ τα παραλαμβάνει και τα μεταφέρει στις εγκαταστάσεις της.

(β) Τα προϊόντα είναι έτοιμα και εκπρόσωπος της ΧΨΖ τα παραλαμβάνει. Επειδή όμως η ΧΨΖ έχει έλλειψη αποθηκευτικού χώρου συμφωνείται τα εμπορεύματα να παραμείνουν στις εγκαταστάσεις της ΑΒΓ μέχρι και τον Οκτώβριο 2015.

(γ) Τα εμπορεύματα δεν είναι έτοιμα. Η παραγωγή των εμπορευμάτων πραγματοποιείται τον Ιούλιο 2015 και η ΧΨΖ τα παραλαμβάνει τον Σεπτέμβριο 2015.

Παροχή Υπηρεσιών

Το έσοδο από ένα συμβόλαιο που περιλαμβάνει την παροχή υπηρεσιών θα πρέπει να αναγνωριστεί με αναφορά στο στάδιο ολοκλήρωσεως της συναλλαγής την ημερομηνία του ισολογισμού.

Το στάδιο ολοκλήρωσης της υπηρεσίας μπορεί να προσδιορισθεί με πολλούς τρόπους. Η επιχείρηση υιοθετεί τον τρόπο που μετρά αξιόπιστα τις υπηρεσίες που έχουν παρασχεθεί. Ενδεικτικές μέθοδοι:

(α) επιμετρήσεις του έργου που εκτελέστηκε

(β) οι υπηρεσίες που προσφέρθηκαν ως ποσοστό των υπηρεσιών που πρέπει να προσφερθούν

(γ) το ποσοστό του κόστους που πραγματοποιήθηκε σε σχέση με το εκτιμώμενο συνολικό κόστος του έργου.

Οι προκαταβολές των πελατών συνήθως δεν αντανakλούν παρασχεθείσες υπηρεσίες.

Ειδικές περιπτώσεις:

Για πρακτικούς σκοπούς, όταν η υπηρεσία παρέχεται μ' έναν απροσδιόριστο αριθμό ενεργειών σε μία συγκεκριμένη χρονική περίοδο, το έσοδο αναγνωρίζεται με τη χρησιμοποίηση της γραμμικής μεθόδου (δηλαδή, με αναφορά στην πάροδο του χρόνου) εκτός εάν υπάρχουν ενδείξεις ότι κάποια άλλη μέθοδος αντιπροσωπεύει καλύτερα το στάδιο ολοκλήρωσης.

Όταν κάποια ενέργεια είναι πολύ πιο σημαντική από όλες τις υπόλοιπες ενέργειες, η αναγνώριση του εσόδου αναβάλλεται μέχρι την ολοκλήρωση αυτής της ενέργειας.

Όταν το αποτέλεσμα μίας συναλλαγής που περιλαμβάνει την παροχή υπηρεσίας δεν μπορεί να εκτιμηθεί αξιόπιστα, το έσοδο αναγνωρίζεται μόνο στο βαθμό που τα έξοδα είναι ανακτήσιμα.

Παράδειγμα 14

Η ΑΒΓ ενδιαφέρεται να αυξήσει το μετοχικό της κεφάλαιο κατά € 20 εκατομμύρια με ιδιωτική τοποθέτηση. Η ΑΒΓ αναθέτει στην εταιρεία συμβούλων ΧΨΖ να αναζητήσει τους υποψήφιους επενδυτές. Η αμοιβή της ΧΨΖ συμφωνείται σε 3% του κεφαλαίου που θα αντληθεί.

Στην χρήση 20Χ5, η ΧΨΖ έχει υποστεί κόστος, για την υλοποίηση του έργου, ύψους € 38.000. Το κόστος αυτό αποτελείται από τα παρακάτω:

(α) Αμοιβές προσωπικού € 15.000,

(β) Διάφορα Αναλώσιμα € 10.000 και

(γ) Αποσβέσεις Η/Υ € 13.000.

Στις 31/12/20Χ5 η ΧΨΖ εκτιμά ότι θα αντλήσει κεφάλαια ύψους € 18.000.000.

Στην χρήση 20Χ6, το έργο ολοκληρώνεται. Το επιπλέον κόστος της ΧΨΖ για την υλοποίηση του έργου στην χρήση 20Χ6 ανέρχεται σε € 145.000 και αναλύεται ως εξής:

(α) Αμοιβές προσωπικού € 45.000,

(β) Έξοδα ταξιδιών € 60.000,

(γ) Διάφορα Αναλώσιμα € 30.000 και

(δ) Αποσβέσεις Η/Υ € 13.000.

Τα κεφάλαια που αντλήθηκαν ανέρχονται σε € 12 εκατομμύρια.

Προσδιορίστε τα έσοδα και το λογιστικό αποτέλεσμα της ΧΨΖ για τις χρήσεις 20Χ5 & 20Χ6 και διενεργείστε τις σχετικές ημερολογιακές εγγραφές.

Μεταβλητό Έσοδο

Αφορά περιπτώσεις επιστροφών, εκπτώσεων, ποινών, ενδεχόμενων πληρωμών κλπ

Αναγνωρίζεται έσοδο με μία από τις παρακάτω μεθόδους:

(α) Μέθοδος προσδοκώμενης αξίας (expected value method). Προϋποθέτει ότι ο πωλητής γνωρίζει τις πιθανότητες πραγματοποίησης κάθε πιθανού ενδεχομένου. Τη στιγμή της πώλησης το έσοδο που αναγνωρίζεται ισούται με την μαθηματική ελπίδα των πιθανών αποτελεσμάτων.

(β) Μέθοδος του πιο πιθανού ενδεχομένου (single most likely amount). Τη στιγμή της πώλησης αναγνωρίζεται σαν έσοδο αυτό που αντιστοιχεί στο πιο πιθανό ενδεχόμενο. Η εφαρμογή της προϋποθέτει ότι υπάρχουν μόνο δύο πιθανά ενδεχόμενα.

Περιορισμός. Σε μία συναλλαγή με μεταβλητό έσοδο, αναγνωρίζεται έσοδο μόνο όταν είναι πολύ πιθανό ότι μία μελλοντική αλλαγή στις εκτιμήσεις δεν θα προκαλέσει μία ουσιώδη αντιστροφή στα έσοδα που αναγνωρίστηκαν.

Παράδειγμα 15

Το οινοποιείο Κ βγάζει στην αγορά ένα νέο είδος παλαιωμένου κόκκινου κρασιού, υψηλών προδιαγραφών και υψηλής τιμής, το οποίο σκοπεύει να προωθήσει στην Παλαιοκαστρίτσα Κέρκυρας όπου κατοικούν αποκλειστικά άτομα με πολύ υψηλά εισοδήματα. Η διακίνηση αλκοολούχων ποτών στην Παλαιοκαστρίτσα γίνεται αποκλειστικά από την κάβα Λ.

1) Την 1/12/20Χ7 το οινοποιείο Κ παραδίδει στην κάβα Λ 2.000 φιάλες κρασί αντί 4.000 €. Το κόστος παραγωγής αυτών των φιαλών είναι 3.000 €. Η μεταξύ τους συμφωνία προβλέπει ότι η Λ μπορεί να επιστρέψει όσες φιάλες επιθυμεί μέχρι την 1/3/20Χ8 και να μην τις επιβαρυνθεί. Από την εμπειρία της η διοίκηση της Χ γνωρίζει αξιοπιστά ότι, κατά μέσον όρο, σ' αυτές τις περιπτώσεις επιστρέφεται το 10% των φιαλών.

2) Πως θα άλλαζε η απάντησή σας στο ερώτημα (1) αν δεν υπήρχε δυνατότητα εκτίμησης του ποσοστού των φιαλών που θα επιστραφούν επειδή η Κ επιχειρούσε για πρώτη φορά διείσδυση στην Παλαιοκαστρίτσα και δεν έχει καμία γνώση του βαθμού ανταπόκρισης των κατοίκων της περιοχής στο προϊόν της;

3) Πως θα άλλαζε η απάντησή σας στο ερώτημα (1) αν η συμφωνία δεν πρόβλεπε τη δυνατότητα επιστροφής των φιαλών αλλά τη δυνατότητα αντικατάστασης των φιαλών στις οποίες το κρασί θα είναι ξινισμένο μέχρι την 1/3/20X8; Το ποσοστό αντικατάστασης εκτιμάται σε 5% ενώ το ξινισμένο κρασί θα καταστραφεί..

Πώληση ενός συνόλου διαφορετικών αγαθών και υπηρεσιών

Σ' αυτή την περίπτωση, το έσοδο πρέπει να κατανεμηθεί μεταξύ των επιμέρους αγαθών και υπηρεσιών. Η κατανομή γίνεται με βάση τις τιμές στις οποίες κάθε διακριτό αγαθό ή υπηρεσία θα μπορούσε να πουληθεί (ή παρασχεθεί) από μόνο του.

Σε περίπτωση που οι παραπάνω τιμές δεν μπορούν να υπολογιστούν, εφαρμόζεται μία από τις παρακάτω μεθόδους:

(α) Adjusted market assessment approach. Πρόκειται για εκτιμώμενες τιμές. Σύμφωνα μ' αυτή την μέθοδο, για τον προσδιορισμό των τιμών που θα αποτελέσουν τις βάσεις μερισμού λαμβάνονται υπόψη οι τιμές των ανταγωνιστών για παρόμοια αγαθά και υπηρεσίες, οι τάσεις των τιμών στην αγορά, η γεωγραφική περιοχή που γίνεται η πώληση κλπ.

(β) Expected cost plus a margin approach. Πρόκειται για εκτιμώμενες τιμές. Σύμφωνα μ' αυτή την μέθοδο, για τον προσδιορισμό των τιμών που θα αποτελέσουν τις βάσεις μερισμού λαμβάνεται υπόψη το εκτιμώμενο κόστος παραγωγής της ποσότητας που συμφωνήθηκε υπό πραγματικές συνθήκες και προστίθεται το περιθώριο κέρδους που εκτιμάται ότι η αγορά θα είναι διατεθειμένη να πληρώσει (και όχι αυτό που επιθυμεί η επιχείρηση). Προφανώς παράγοντες όπως το μέγεθος της παραγγελίας και το αν η ζήτηση θα ικανοποιηθεί με κανονική ή υπερωριακή εργασία θα επηρεάσουν το εκτιμώμενο κόστος παραγωγής.

(γ) Residual Approach. Χρησιμοποιείται στην περίπτωση που κάποιες αλλά όχι όλες από τις τιμές μπορούν να εκτιμηθούν με κάποια άλλη μέθοδο.

Παράδειγμα 16

Η τιμή πώλησης ενός H/Y ανέρχεται σε € 1.200 και περιλαμβάνει € 300 για το service της επόμενης τριετίας. Τι έσοδο θα αναγνωρίσει η εταιρεία στο έτος της πώλησης και τι στα επόμενα χρόνια;

Παράδειγμα 17

Η ΑΒΓ πούλησε στο Οικονομικό Πανεπιστήμιο Αθηνών τρεις H/Y, δύο εκτυπωτές και ανέλαβε και τη συντήρησή του για διάστημα ενός έτους. Η συνολική τιμή πώλησης των παραπάνω ήταν € 8.000. Βάσει τιμοκαταλόγου, οι τιμές πώλησης των παραπάνω ήταν:

(α) H/Y: 2.000 Ευρώ

(β) Εκτυπωτής: 1.250 Ευρώ

(γ) Συντήρηση: 1.500 Ευρώ το έτος

Προσδιορίστε αναλυτικά τα έσοδα της ΑΒΓ.

Μακροχρόνια Συμβόλαια

Πρόκειται για συμβόλαια στα οποία το αγαθό ή η υπηρεσία παραδίδονται σταδιακά.

Η οντότητα θα πρέπει να πρέπει να αναγνωρίζει σταδιακά το έσοδο μέχρι την ολοκλήρωση του συμβολαίου.

Οι μέθοδοι αναγνώρισης των εσόδων μπορεί να στηρίζονται είτε στις εισροές είτε στις εκροές.

Οι μέθοδοι που στηρίζονται στις εκροές (προς τον πελάτη) λαμβάνουν υπόψη την ποσότητα που παραδόθηκε ή τις υπηρεσίες που προσφέρθηκαν στον πελάτη στα πλαίσια του συμβολαίου.

Οι μέθοδοι που στηρίζονται στις εισροές (της επιχείρησης για την εκτέλεση του συμβολαίου με τον πελάτη) λαμβάνουν υπόψη τα κόστη σε νομισματικές μονάδες ή σε ποσότητες (π.χ. ώρες εργασίας) που πραγματοποιήθηκαν στα πλαίσια του συμβολαίου.

Παράδειγμα 18

Η τεχνική εταιρεία ΑΒΓ αναλαμβάνει την κατασκευή μιας γέφυρας αντί 12.000 ευρώ. Όλες οι αγορές γίνονται με μετρητά ενώ δεν υπάρχουν αποθέματα τέλους χρήσεως. Ο προϋπολογισμός εισπράξεων και δαπανών δίνεται αμέσως παρακάτω:

Περίοδος	Εισπράξεις	Δαπάνες
1 ^η	1.800	2.000
2 ^η	2.400	3.000
3 ^η	5.400	5.000
4 ^η	<u>2.400</u>	<u>-</u>
Σύνολο	12.000	10.000

Το έργο ολοκληρώνεται στην περίοδο 3.

Ζητούνται:

Ι. Η διαχρονική κατανομή των εσόδων και εξόδων σύμφωνα με τη μέθοδο:

α) του Ποσοστού Υλοποίησης του Έργου

β) της Ανάκτησης του κόστους

γ) της ολοκλήρωσης του έργου

ΙΙ. Οι σχετικές ημερολογιακές εγγραφές

Λύση

Μέθοδος του Ποσοστού Ολοκλήρωσης του Έργου

Τα ετήσια ποσοστά υλοποίησης του έργου υπολογίζονται ως εξής:

$$\text{1^ο έτος: } \frac{2.000}{10.000} = 20\%$$

$$\begin{aligned} \text{2^ο έτος:} &= \text{Ποσοστό 2ετίας} - \text{Ποσοστό 1^{ου} έτους} \\ &= \frac{2.000+3.000}{10.000} - 20\% = 50\% - 20\% = 30\% \end{aligned}$$

$$\text{3^ο έτος:} = 100\% - 50\% = 50\%$$

Στον παρακάτω πίνακα παρουσιάζονται τα έσοδα, τα έξοδα και το λογιστικό αποτέλεσμα κάθε έτους

Περίοδος	Έσοδα	Έξοδα	Κέρδος
1 ^η	2.400	2.000	400
2 ^η	3.600	3.000	600
3 ^η	6.000	5.000	1.000
4 ^η	0	0	0
Σύνολο	12.000	10.000	2.000

Οι σχετικές ημερολογιακές εγγραφές θα έχουν ως εξής:

1^η Περίοδος

Έργα υπό εκτέλεση	2.000	
Διάφοροι λογαριασμοί εξόδων		2.000
Κόστος Πωλήσεων	2.000	
Έργα υπό εκτέλεση		2.000
Ταμείο	1.800	

Πελάτες (ή Έσοδα χρήσεως εισπρακτέα)	600
Πωλήσεις	2.400

Ο λ/σμός «Πελάτες» χρεώνεται αν, σύμφωνα με τη σύμβαση, η εταιρεία έχει δικαίωμα να απαιτήσει την είσπραξη του ποσού.

Ο λ/σμός «Έσοδα χρήσεως εισπρακτέα» χρεώνεται αν, σύμφωνα με τη σύμβαση, η εταιρεία δεν έχει δικαίωμα να απαιτήσει την είσπραξη του ποσού.

Όταν πλέον η εταιρεία έχει δικαίωμα να απαιτήσει την είσπραξη κάποιου ποσού που αναγνωρίστηκε στα «Έσοδα χρήσεως εισπρακτέα», το ποσό αυτό μεταφέρεται στον λογαριασμό «Πελάτες».

2^η Περίοδος

Έργα υπό εκτέλεση	3.000	
Διάφοροι λογαριασμοί εξόδων		3.000
Κόστος Πωλήσεων	3.000	
Έργα υπό εκτέλεση		3.000
Ταμείο	2.400	
Πελάτες (ή Έσοδα χρήσεως εισπρακτέα)	1.200	
Πωλήσεις		3.600

3^η Περίοδος

Έργα υπό εκτέλεση	5.000	
Διάφοροι λογαριασμοί εξόδων		5.000
Κόστος Πωλήσεων	5.000	
Έργα υπό εκτέλεση		5.000
Ταμείο	5.400	
Πελάτες (ή Έσοδα χρήσεως εισπρακτέα)	600	
Πωλήσεις		6.000

4^η Περίοδος

Πελάτες	2.400	
Έσοδα χρήσεως εισπρακτέα		2.400
Ταμείο	2.400	
Πελάτες		2.400

β) Μέθοδος της Ανάκτησης του Κόστους

Περίοδος	Έσοδα	Έξοδα	Κέρδος
1 ^η	1.800	1.800	0
2 ^η	2.400	2.400	0

3 ^η	5.400	5.400	0
4 ^η	2.400	400	2.000
Σύνολο	12.000	10.000	2.000

Οι σχετικές ημερολογιακές εγγραφές θα έχουν ως εξής:

1^η Περίοδος

Έργα υπό εκτέλεση	2.000	
Διάφοροι λογαριασμοί εξόδων		2.000
Κόστος Πωλήσεων	1.800	
Έργα υπό εκτέλεση		1.800
Ταμείο	1.800	
Πωλήσεις		1.800

2^η Περίοδος

Έργα υπό εκτέλεση	3.000	
Διάφοροι λογαριασμοί εξόδων		3.000
Κόστος Πωλήσεων	2.400	
Έργα υπό εκτέλεση		2.400
Ταμείο	2.400	
Πωλήσεις		2.400

3^η Περίοδος

Έργα υπό εκτέλεση	5.000	
Διάφοροι λογαριασμοί εξόδων		5.000
Κόστος Πωλήσεων	5.400	
Έργα υπό εκτέλεση		5.400
Ταμείο	5.400	
Πωλήσεις		5.400

4^η Περίοδος

Ταμείο	2.400	
Πωλήσεις		2.400
Κόστος πωλήσεων	400	
Έργα υπό εκτέλεση		400

γ) Μέθοδος της Ολοκλήρωσης του Έργου

Περίοδος	Έσοδα	Έξοδα	Κέρδος
1 ^η	0	0	0
2 ^η	0	0	0
3 ^η	12.000	10.000	0
4 ^η	0	0	0
Σύνολο	12.000	10.000	2.000

Οι σχετικές ημερολογιακές εγγραφές θα έχουν ως εξής:

1^η Περίοδος

Έργα υπό εκτέλεση	2.000	
Διάφοροι λογαριασμοί εξόδων		2.000
Ταμείο	1.800	
Προκαταβολές πελατών		1.800

2^η Περίοδος

Έργα υπό εκτέλεση	3.000	
Διάφοροι λογαριασμοί εξόδων		3.000
Ταμείο	2.400	
Προκαταβολές πελατών		2.400

3^η Περίοδος

Έργα υπό εκτέλεση	5.000	
Διάφοροι λογαριασμοί εξόδων		5.000
Ταμείο	5.400	
Προκαταβολές πελατών	4.200	
Πελάτες	2.400	
Πωλήσεις		12.000
Κόστος πωλήσεων	10.000	
Έργα υπό εκτέλεση		10.000

4^η Περίοδος

Ταμείο	2.400	
Πελάτες		2.400

Παράδειγμα 18

Η κατασκευαστική εταιρεία ΑΒΓ αναλαμβάνει να κατασκευάσει το τμήμα της εθνικής οδού Πυργετού – Μακρυχωρίου έναντι αμοιβής ύψους € 1.000.000. Η ΑΒΓ δεν έχει τη δυνατότητα αναδιαπραγμάτευσης του συμβολαίου. Αξιόπιστες εκτιμήσεις των δαπανών και οι συμφωνημένες εισπράξεις δίνονται αμέσως παρακάτω:

Έτος	Δαπάνες	Εισπράξεις
1 ^ο	230.000	250.000
2 ^ο	250.000	350.000
3 ^ο	350.000	400.000
Σύνολο	830.000	1.000.000

Με την έναρξη του έργου διαπιστώνεται ότι υπάρχει μεγάλη αναταραχή στις διεθνείς αγορές πρώτων υλών και όλος ο προϋπολογισμός δαπανών είναι εξαιρετικά αβέβαιος. Τελικά, οι δαπάνες του πρώτου έργου ανέρχονται σε € 300.000. Τον 2^ο χρόνο η αγορά σταθεροποιείται. Οι δαπάνες του 2^{ου} χρόνου ανέρχονται σε € 280.000 ενώ οι δαπάνες του 3^{ου} έτους επανεκτιμώνται σε € 380.000. Ο αναθεωρημένος προϋπολογισμός δαπανών του 3^{ου} έτους εκτελείται χωρίς αποκλίσεις.

Ζητούνται:

(α) Ποια μέθοδο θα πρέπει να επιλέξει η ΑΒΓ για την αναγνώριση του εσόδου σύμφωνα με τα αρχικά δεδομένα (δικαιολογείστε σύντομα την επιλογή σας). Καταρτίστε τον προϋπολογισμό εσόδων, εξόδων και αποτελεσμάτων της ΑΒΓ.

(β) Πιστεύετε ότι στον 1^ο χρόνο θα πρέπει η ΑΒΓ να αλλάξει την μέθοδο αναγνώρισης των εσόδων (δικαιολογείστε σύντομα την πρότασή σας).

(γ) Πιστεύετε ότι στο 2^ο χρόνο θα πρέπει η ΑΒΓ να αλλάξει την μέθοδο αναγνώρισης των εσόδων (δικαιολογείστε σύντομα την πρότασή σας). Καταρτίστε τον αναθεωρημένο προϋπολογισμό εσόδων, εξόδων και αποτελεσμάτων της ΑΒΓ λαμβάνοντας υπόψη και τα αποτελέσματα που αναγνώρισε στον 1^ο χρόνο.