



ΔΗΜΟΚΡΙΤΕΙΟ  
ΠΑΝΕΠΙΣΤΗΜΙΟ  
ΘΡΑΚΗΣ

DEMOCRITUS  
UNIVERSITY  
OF THRACE

# Δημοκρίτειο Πανεπιστήμιο Θράκης

## Τμήμα Λογιστικής & Χρηματοοικονομικής



### Μάθημα

# Διεθνή Χρηματοοικονομικά Πρότυπα Αναφοράς II

Μανδήλας Α. Αθανάσιος  
amandilas@af.duth.gr

# Δ.Π.Χ.Α 15: Αναγνώριση Εσόδων

## ΜΑΘΗΣΙΑΚΟΙ ΣΤΟΧΟΙ

*Αφού μελετήσετε αυτές τις σημειώσεις, θα πρέπει να είστε σε θέση:*

- 1. Να κατανοήσετε τα ζητήματα αναγνώρισης εσόδων.**
2. Να προσδιορίσετε τα πέντε βήματα στη διαδικασία αναγνώρισης εσόδων.
3. Να προσδιορίσετε τη σύμβαση με τους πελάτες.
4. Να προσδιορίσετε τις ξεχωριστές υποχρεώσεις εκτέλεσης της σύμβασης.
5. Να προσδιορίσετε την τιμή της συναλλαγής.
6. Να καταναίμετε την τιμή συναλλαγής στην εκπλήρωση των επι μέρους υποχρεώσεων.
7. Να αναγνωρίσετε τα έσοδα όταν η εταιρία εκπληρώνει τις υποχρεώσεις της ς.
8. Να προσδιορίσετε άλλα ζητήματα αναγνώρισης εσόδων.
9. Να περιγράψετε την παρουσίαση και τη γνωστοποίηση των εσόδων.

# **ΔΠΧΑ 15 - Έσοδα από συμβάσεις με πελάτες**

## **Περιεχόμενα**

- 1. Εισαγωγή και πεδίο εφαρμογής**
- 2. Βήματα αναγνώρισης του εσόδου σύμφωνα με το ΔΠΧΑ 15**
- 3. Λοιπά θέματα**
- 4. Οδηγίες εφαρμογής του Προτύπου βάσει του Προσαρτήματος Β του Προτύπου**
- 5. Πρακτικές εφαρμογές**
- 6. Επίλογος**

# ΔΠΧΑ 15 - Έσοδα από συμβάσεις με πελάτες

## Εισαγωγή και πεδίο εφαρμογής

- Τον **Μάιο του 2014** το Συμβούλιο Διεθνών Λογιστικών Προτύπων (IASB) εξέδωσε το Διεθνές Πρότυπο Χρηματοοικονομικής Αναφοράς ΔΠΧΑ 15 με τίτλο "**Έσοδα από συμβάσεις με πελάτες**".
- Στόχος του εν λόγω προτύπου είναι η βελτίωση της χρηματοοικονομικής αναφοράς των εσόδων και της συγκρισιμότητας των ακαθάριστων εσόδων στις οικονομικές καταστάσεις σε παγκόσμιο επίπεδο.
- Η υιοθέτηση του ΔΠΧΑ 15, στην Ευρωπαϊκή Ένωση, πραγματοποιήθηκε με την έκδοση του Κανονισμού 1905/2016 της Ευρωπαϊκής Επιτροπής στις 22 Σεπτεμβρίου 2016.
- Βάσει του Κανονισμού 1905/2016, η οικονομική οντότητα υποχρεούται να εφαρμόσει το ΔΠΧΑ 15 για ετήσιες περιόδους αναφοράς που αρχίζουν την 1η Ιανουαρίου 2018 ή μεταγενέστερα. Επιτρέπεται η προγενέστερη εφαρμογή, ωστόσο το γεγονός αυτό πρέπει να γνωστοποιείται στις οικονομικές καταστάσεις.

# **ΔΠΧΑ 15 - Έσοδα από συμβάσεις με πελάτες**

Με την έναρξη εφαρμογής του ΔΠΧΑ 15, αντικαθίστανται μια σειρά από πρότυπα που είχαν εφαρμογή για διάφορες κατηγορίες εσόδων. Συγκεκριμένα αντικαθίστανται:

το ΔΛΠ 11 «Κατασκευαστικές Συμβάσεις»

το ΔΛΠ 18 «Έσοδα»

η ΕΔΔΠΧΑ 13 «Προγράμματα πιστότητας πελατών»

η ΕΔΔΠΧΑ 15 «Συμβάσεις για την Κατασκευή Ακινήτων»

η ΕΔΔΠΧΑ 18 «Μεταβιβάσεις περιουσιακών στοιχείων από πελάτες»

η ΜΕΔ 31 Έσοδα-Συναλλαγές Ανταλλαγής που Εμπεριέχουν Υπηρεσίες Διαφήμισης

# Βασικές διαφορές μεταξύ ΔΠΧΑ 15 & ΔΛΠ 18 , ΔΛΠ 11

<b>ΔΛΠ 18 –ΔΛΠ 11</b>	<b>ΔΠΧΑ 15</b>
<p>Ξεχωριστά Μοντέλα για την αναγνώριση εσόδου από:</p> <ul style="list-style-type: none"><li>•Πώληση αγαθών</li><li>•Παροχή Υπηρεσιών</li><li>•Κατασκευαστικές συμβάσεις</li></ul>	<p>Ένα μοντέλο για δεσμεύσεις εκτέλεσης που ικανοποιούνται:</p> <ul style="list-style-type: none"><li>•Σε βάθος χρόνου</li><li>•Σε συγκεκριμένο χρονικό σημείο</li></ul>
<p>Επικέντρωση στη μεταφορά ωφελειών και κινδύνων</p>	<p>Επικέντρωση στη μεταφορά του ελέγχου</p>
<p>Περιορισμένες οδηγίες για ειδικά θέματα (μεταβλητό τίμημα, συμφωνίες πολλαπλών στοιχείων, άδειες χρήσης κ.α.)</p>	<p>Περισσότερη καθοδήγηση σχετικά με ειδικά θέματα</p>
<p>Περιορισμένες γνωστοποιήσεις στις οικονομικές καταστάσεις</p>	<p>Εκτεταμένες γνωστοποιήσεις στις οικονομικές καταστάσεις</p>

# Εξαίρεση εφαρμογής του προτύπου

**Το ΔΠΧΑ 15 δεν εφαρμόζεται στις εξής περιπτώσεις:**

- συμβάσεις μίσθωσης που εμπίπτουν στο πεδίο εφαρμογής του ΔΛΠ 17 **Μισθώσεις** μέχρι την 31.12.2018 και του **ΔΠΧΑ 16[1]** μετά την 1.1.2019.
- 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 των **ΔΠΧΑ 9 «Χρηματοοικονομικά μέσα»**, **ΔΧΠΑ 10 «Ενοποιημένες οικονομικές καταστάσεις»**, **ΔΧΠΑ 11 «Σχήματα υπό κοινό έλεγχο»**, **ΔΛΠ 27 «Ατομικές οικονομικές καταστάσεις»** και **ΔΛΠ 28 «Επενδύσεις σε συγγενείς επιχειρήσεις και κοινοπραξίες»**.
- μη νομισματικές ανταλλαγές μεταξύ οικονομικών οντοτήτων που δραστηριοποιούνται στο ίδιο αντικείμενο με στόχο τη διευκόλυνση των πωλήσεων σε πελάτες ή δυνητικούς πελάτες.

# Βασικά Χαρακτηριστικά Εφαρμογής- Βασική Αρχή

## **Βασική (core) αρχή του ΔΠΧΑ 15:**

Οντότητα αναγνωρίζει έσοδο όπως μεταβιβάζονται τα αγαθά ή οι υπηρεσίες στους πελάτες σε μια αξία που αντανακλά το τίμημα το οποίο η οντότητα αναμένει ότι θα δικαιούται ως αντάλλαγμα

# ΔΠΧΑ 15 - Έσοδα από συμβάσεις με πελάτες

## Στόχος

Στόχος του ΔΠΧΑ 15 είναι η καθιέρωση των αρχών που εφαρμόζονται από μια οικονομική οντότητα κατά την παροχή πληροφοριών στους χρήστες των οικονομικών καταστάσεων σχετικά με τη φύση, το ποσό, τον χρόνο και την αβεβαιότητα των εσόδων και ταμειακών ροών που απορρέουν από μια σύμβαση με πελάτη.

Κατά την εφαρμογή του ΔΠΧΑ 15, η οικονομική οντότητα εξετάζει τους όρους της σύμβασης και όλα τα σχετικά γεγονότα και τις περιστάσεις. Η οικονομική οντότητα εφαρμόζει το ίδιο πρότυπο και χρησιμοποιεί οποιεσδήποτε πρακτικές λύσεις με συνέπεια στις συμβάσεις που παρουσιάζουν παρόμοια χαρακτηριστικά και κάτω από παρόμοιες περιστάσεις.

Το ΔΠΧΑ 15 καθορίζει τη λογιστική αντιμετώπιση μιας μεμονωμένης σύμβασης με πελάτη. Πρακτικά όμως, η οικονομική οντότητα δύναται να εφαρμόζει το ίδιο πρότυπο και σε χαρτοφυλάκιο συμβάσεων με παρόμοια χαρακτηριστικά, εφόσον εκτιμά εύλογα ότι η εφαρμογή του προτύπου στο χαρτοφυλάκιο δεν θα έχει ουσιαστικά διαφορετικές επιδράσεις στις οικονομικές καταστάσεις από την εφαρμογή του προτύπου στις επιμέρους συμβάσεις του εν λόγω χαρτοφυλακίου. Κατά τη λογιστική αντιμετώπιση ενός χαρτοφυλακίου, η οικονομική οντότητα χρησιμοποιεί εκτιμήσεις και παραδοχές που αντανακλούν το μέγεθος και τη σύνθεση του χαρτοφυλακίου.

# 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 συνήθων 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.**

# Βασικοί ορισμοί ΔΠΧΑ 15

<b>Αυτοτελής τιμή πώλησης (ενός αγαθού ή μιας υπηρεσίας)</b>	Η τιμή στην οποία η οικονομική οντότητα θα πωλούσε αυτοτελώς ένα υποσχόμενο αγαθό ή μια υπηρεσία σε πελάτη
<b>Εισόδημα-Κέρδη (INCOME)</b>	Οι αυξήσεις στα οικονομικά οφέλη στη διάρκεια της λογιστικής περιόδου, τα οποία έχουν τη μορφή εισροών η αυξήσεων των περιουσιακών στοιχείων ή μειώσεων των υποχρεώσεων και τα οποία έχουν ως αποτέλεσμα την αύξηση στα ίδια κεφάλαια
<b>Έσοδα (REVENUE)</b>	Το εισόδημα που απορρέει από τη διεξαγωγή των συνήθων δραστηριοτήτων της οικονομικής οντότητας.
<b>Πελάτης (CUSTOMER)</b>	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
<b>Σύμβαση (CONTRACT)</b>	Η συμφωνία μεταξύ δύο ή περισσότερων μερών από την οποία απορρέουν εκτελεστά δικαιώματα και υποχρεώσεις

# Εφαρμογή 5 βημάτων για την αναγνώριση εσόδου

## Το μοντέλο των πέντε βημάτων

- Βήμα 1: Προσδιορισμός της σύμβασης με πελάτη (παρ. 9,10,17,24)
  - Βήμα 2: Προσδιορισμός των υποχρεώσεων εκτέλεσης (παρ. 22,27,29)
  - Βήμα 3: Προσδιορισμός της τιμής συναλλαγής (παρ. 47-72)
  - Βήμα 4: Επιμερισμός της τιμής συναλλαγής σε υποχρεώσεις εκτέλεσης
  - Βήμα 5: Αναγνώριση εσόδου λόγω εκπλήρωσης των υποχρεώσεων εκτέλεσης
- 
- Οι κλάδοι που επηρεάζονται περισσότερο από το ΔΠΧΑ 15 είναι πιθανό να είναι οι τηλεπικοινωνίες, η ανάπτυξη λογισμικού, η ακίνητη περιουσία (real estate) και άλλοι με μακροπρόθεσμες συμβάσεις. Αυτό περιλαμβάνει τους κλάδους όπου οι συσσωρευμένες συμβάσεις «προϊόντος + υπηρεσίας» είναι αρκετά συνηθισμένες.

# Αναγνώριση Εσόδων

Αναθεώρηση της Αναγνώρισης Εσόδων	Διαδικασία των Πέντε Βημάτων	Άλλα Ζητήματα Αναγνώρισης Εσόδων	Παρουσίαση και Γνωστοποίηση
<ul style="list-style-type: none"><li>• Ιστορικό</li><li>• Νέο πρότυπο αναγνώρισης εσόδων</li></ul>	<ul style="list-style-type: none"><li>• Σύμβαση με πελάτες</li><li>• Ξεχωριστές εκπληρώσεις υποχρεώσεις</li><li>• Προσδιορισμός της τιμής συναλλαγής</li><li>• Κατανομή της τιμής συναλλαγής</li><li>• Ικανοποιητική εκπλήρωση υποχρεώσεων</li></ul>	<ul style="list-style-type: none"><li>• Δικαίωμα επιστροφής</li><li>• Συμβάσεις επαναγοράς</li><li>• Συμβάσεις πώλησης και παρακράτησης</li><li>• Σχέσεις αντιπροσώπευσης</li><li>• Παρακαταθήκες</li><li>• Εγγυήσεις</li><li>• Μη επιστρεπτές προκαταβολές</li></ul>	<ul style="list-style-type: none"><li>• Παρουσίαση</li><li>• Γνωστοποίηση</li></ul>

# ΑΝΑΘΕΩΡΗΣΗ ΤΗΣ ΑΝΑΓΝΩΡΙΣΗΣ ΕΣΟΔΩΝ

---

## Ιστορικό

Η αναγνώριση των εσόδων ενέχει ένα βασικό κίνδυνο απάτης και ανεξάρτητα από τους λογιστικούς κανόνες που ακολουθούνται (ΔΠΧΑ ή ΓΑΛΑ (ΗΠΑ)), ο κίνδυνος σφαλμάτων και ανακρίβειών στην αναφορά εσόδων είναι σημαντικός.

Προσφάτως, το ΣΔΛΠ και το ΣΧΛΠ εξέδωσαν ένα συγκλίνον πρότυπο αναγνώρισης εσόδων με τίτλο ***Έσοδα από Συμβάσεις με Πελάτες***.

## Νέο Πρότυπο Αναγνώρισης Εσόδων

Έσοδα από Συμβάσεις με Πελάτες, υιοθετεί μια **προσέγγιση ενιαίας διαχείρισης περιουσιακών στοιχείων και υποχρεώσεων.**

Οι εταιρίες:

- ◆ Προσδιορίζουν τα έσοδα με βάση το περιουσιακό στοιχείο ή την υποχρέωση που προκύπτει από τις συμβάσεις με τους πελάτες.
- ◆ Υποχρεούνται να αναλύουν τις συμβάσεις με τους πελάτες
  - ▶ Οι συμβάσεις αναφέρουν τους όρους της συναλλαγής και τη μέτρηση του αντιτίμου.
  - ▶ Χωρίς συμβάσεις, οι εταιρίες δεν μπορούν να γνωρίζουν εάν θα τηρηθούν οι υποσχέσεις.

# Δ.Π.Χ.Α Έσοδα από συμβάσεις με πελάτες

## Βασικές Έννοιες Αναγνώρισης Εσόδων

### ΚΥΡΙΟΣ ΣΤΟΧΟΣ

Αναγνωρίστε τα έσοδα για να περιγράψετε τη μεταφορά αγαθών ή υπηρεσιών προς τους πελάτες μέσω ενός ποσού που αντανακλά το αντίτιμο που λαμβάνει ή αναμένει να λάβει η εταιρία έναντι αυτών των αγαθών ή υπηρεσιών.

### ΔΙΑΔΙΚΑΣΙΑ ΠΕΝΤΕ ΒΗΜΑΤΩΝ ΓΙΑ ΤΗΝ ΑΝΑΓΝΩΡΙΣΗ ΕΣΟΔΩΝ

1. Προσδιορίστε τη σύμβαση με τους πελάτες.
2. Προσδιορίστε τις ξεχωριστές υποχρεώσεις εκτέλεσης της σύμβασης.
3. Προσδιορίστε την τιμή της συναλλαγής.
4. Κατανείμειτε την τιμή της συναλλαγής στις ξεχωριστές υποχρεώσεις εκπλήρωσης.
5. Αναγνωρίστε τα έσοδα όταν ικανοποιείται κάθε υποχρέωση εκπλήρωσης.

### ΑΡΧΗ ΑΝΑΓΝΩΡΙΣΗΣ ΕΣΟΔΩΝ

Αναγνωρίστε τα έσοδα στη λογιστική περίοδο κατά την οποία ικανοποιείται η υποχρέωση εκπλήρωσης.

**Ικανοποιείται η Υποχρέωση εκπλήρωσης**

# ΒΗΜΑ 1: Προσδιορισμός της σύμβασης

---

## A. Αναγνώριση συμβάσεων

**Αναγνωρίζουμε σύμβαση με πελάτη (αν εμπίπτει στο ΔΠΧΑ 15) ΜΟΝΟ ΟΤΑΝ ΠΛΗΡΟΥΝΤΑΙ ΟΛΑ τα παρακάτω (πέντε) κριτήρια:**

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

β) να μπορούν να προσδιοριστούν τα δικαιώματα κάθε μέρους αναφορικά με τα αγαθά/υπηρεσίες που πρόκειται να μεταβιβαστούν,

γ) να μπορούν να προσδιοριστούν οι όροι πληρωμής για τα αγαθά/υπηρεσίες που πρόκειται να μεταβιβαστούν,

δ) η σύμβαση έχει εμπορική υπόσταση (κίνδυνοι, χρόνος/ποσά μελλοντικών ταμειακών ροών μεταβάλλονται εξαιτίας της σύμβασης), και ε) είναι πιθανό (probable) η οντότητα να εισπράξει το αντάλλαγμα που δικαιούται έναντι των αγαθών/υπηρεσιών που θα μεταβιβαστούν στον πελάτη.

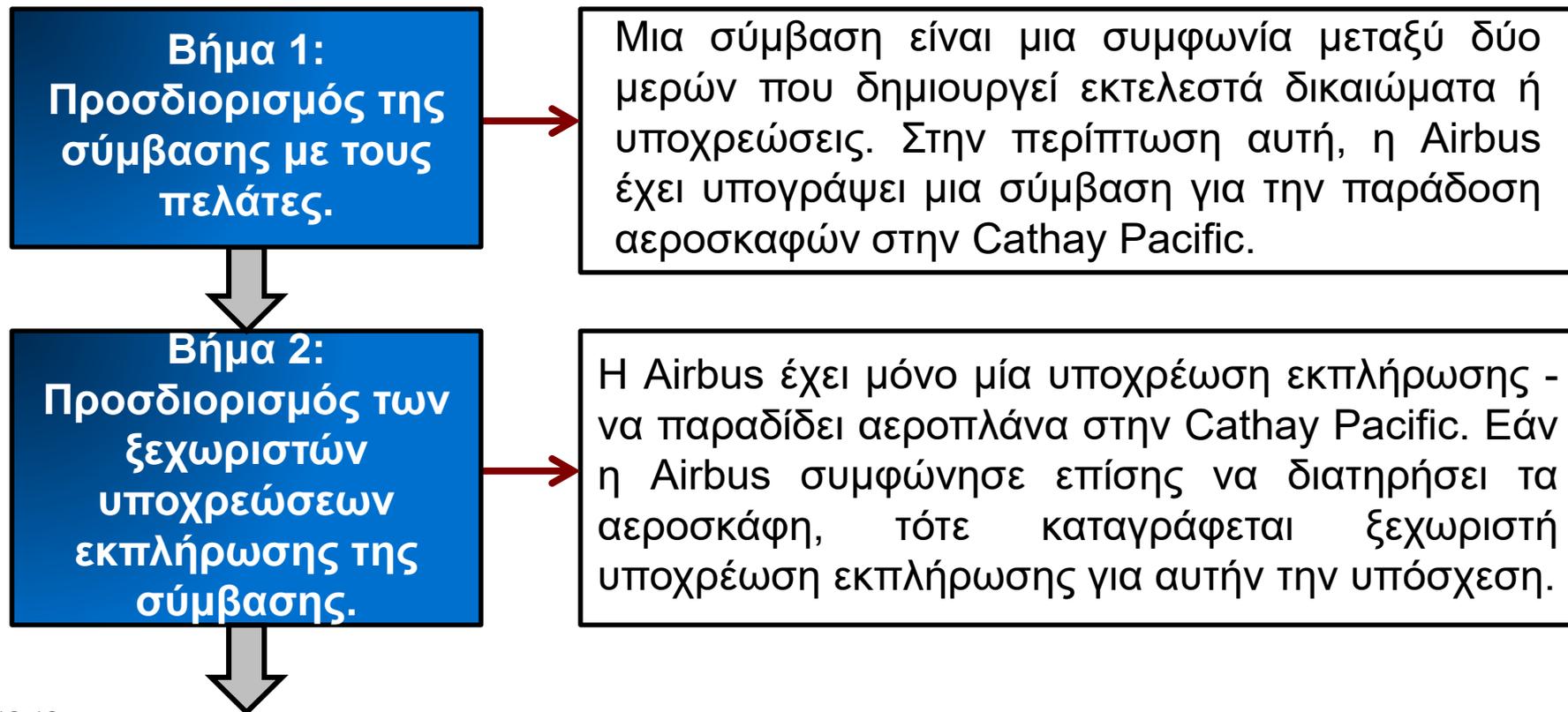
Η οντότητα εξετάζει:  Ικανότητα, και  Πρόθεση του πελάτη να πληρώσει.

# Πέντε Βήματα Αναγνώρισης Εσόδων

Υποθέστε ότι η **Airbus** (ΓΑΛΛΙΑ) υπογράφει μια σύμβαση πώλησης αεροπλάνων προς την **Cathay Pacific Airlines** (ΧΟΝΓΚ ΚΟΝΓΚ) για 100 εκατομμύρια ευρώ.

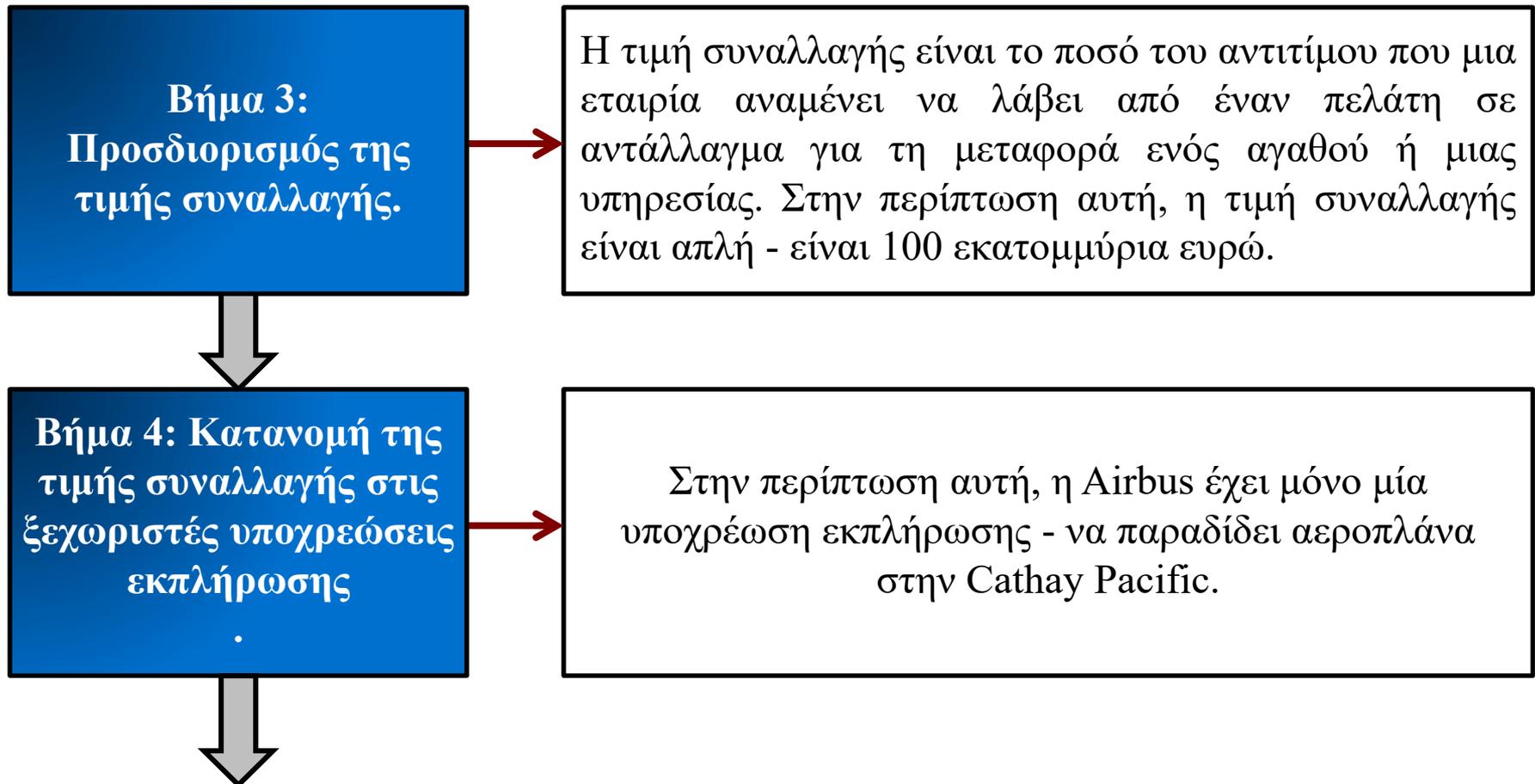
**ΔΠΧΑ 15**

Πέντε Βήματα Αναγνώρισης Εσόδων



# Πέντε Βήματα Αναγνώρισης Εσόδων

## ΔΠΧΑ 15: Πέντε Βήματα Αναγνώρισης Εσόδων



# Πέντε Βήματα Αναγνώρισης Εσόδων

---

## ΔΠΧΑ 15: Πέντε Βήματα Αναγνώρισης Εσόδων

**Βήμα 5: Αναγνώριση εσόδων όταν ικανοποιείται κάθε υποχρέωση εκπλήρωσης.**

Η Airbus αναγνωρίζει τα έσοδα ύψους 100 εκατομμυρίων ευρώ για την πώληση των αεροπλάνων στην Cathay Pacific όταν ικανοποιείται η υποχρέωση εκπλήρωσης της - την παράδοση των αεροπλάνων στην Cathay Pacific.