

Αυτό το έγγραφο λογιστικής πολιτικής
βασίζεται στο ΔΛΠΔΤ 9 Έσοδα από
Συναλλαγές με Υποχρέωση
Ανταπόδοσης, όπως υιοθετηθεί από το
Γενικό Λογιστήριο της Κυπριακής
Δημοκρατίας.

Έσοδα από Συναλλαγές με Υποχρέωση Ανταπόδοσης

Ομάδα έργου ΔΛΠΔΤ
(από τη Δέσποινα Σταύρου)
Γενικό Λογιστήριο της Κυπριακής Δημοκρατίας

Ημερομηνία: 30 Απριλίου 2018

ΠΕΡΙΕΧΟΜΕΝΑ

1.	ΕΙΣΑΓΩΓΗ.....	2
1.1	Έσοδα.....	2
1.2	Στόχοι.....	2
1.3	Πεδίο Εφαρμογής.....	3
1.4	Ορισμοί.....	4
1.5	Συναλλαγές με Υποχρέωση Ανταπόδοσης.....	5
1.6	Έσοδα.....	5
1.7	Θέματα Εντολέα έναντι Αντιπροσώπου.....	6
2.	ΑΝΑΓΝΩΡΙΣΗ ΕΣΟΔΩΝ ΑΠΟ ΣΥΝΑΛΛΑΓΕΣ ΜΕ ΥΠΟΧΡΕΩΣΗ ΑΝΤΑΠΟΔΟΣΗΣ.....	7
2.1	Γενικά.....	7
2.2	Παροχή Υπηρεσιών.....	8
2.3	Πώληση Αγαθών.....	10
2.4	Τόκοι, Δικαιώματα και Μερίσματα ή Παρόμοιες Διανομές.....	12
3.	ΕΠΙΜΕΤΡΗΣΗ ΕΣΟΔΩΝ ΑΠΟ ΣΥΝΑΛΛΑΓΕΣ ΜΕ ΥΠΟΧΡΕΩΣΗ ΑΝΤΑΠΟΔΟΣΗΣ.....	13
4.	ΔΕΔΟΥΛΕΥΜΕΝΑ ΚΑΙ ΑΝΑΒΑΛΛΟΜΕΝΑ ΕΣΟΔΑ.....	15
5.	ΓΝΩΣΤΟΠΟΙΗΣΕΙΣ.....	15
6.	ΜΕΤΑΒΑΤΙΚΕΣ ΔΙΑΤΑΞΕΙΣ.....	16
7.	ΗΜΕΡΟΜΗΝΙΑ ΕΝΑΡΞΗΣ ΙΣΧΥΟΣ.....	16
8.	ΠΑΡΑΠΟΜΠΕΣ.....	16
9.	ΠΑΡΑΡΤΗΜΑ.....	17
	Αναγνώριση Εσόδων από Συναλλαγές με Υποχρέωση Ανταπόδοσης.....	17

1. ΕΙΣΑΓΩΓΗ

1.1 ΈΣΟΔΑ

Τα έσοδα είναι αυξήσεις στην καθαρή οικονομική θέση της οντότητας, εκτός από αυξήσεις που προκύπτουν από συνεισφορές ιδιοκτησίας¹.

Τα έσοδα που λαμβάνονται από οντότητες του δημόσιου τομέα προκύπτουν τόσο από συναλλαγές με υποχρέωση ανταπόδοσης όσο και από συναλλαγές χωρίς υποχρέωση ανταπόδοσης. Συναλλαγή με υποχρέωση ανταπόδοσης είναι μία συναλλαγή στην οποία μια οντότητα λαμβάνει περιουσιακά στοιχεία ή υπηρεσίες, ή εξαλείφονται υποχρεώσεις της και παρέχει περίπου ίση αξία (κυρίως με τη μορφή αγαθών, υπηρεσιών ή χρήσης περιουσιακών στοιχείων) στο άλλο μέρος σε αντάλλαγμα. Παραδείγματα εσόδων από συναλλαγές με υποχρέωση ανταπόδοσης περιλαμβάνουν την πώληση αγαθών (π.χ. πώληση δημοσιεύσεων) και την παροχή υπηρεσιών (π.χ. διαχείριση εγκαταστάσεων νερού, παροχή κοινωνικών εγκαταστάσεων στέγασης έναντι πληρωμής ενοικίου, παροχή ιατρικών υπηρεσιών σε δημόσια νοσοκομεία έναντι πληρωμής). Οι υπηρεσίες μπορεί να παρέχονται σε μία μόνο περίοδο ή σε περισσότερες από μία περιόδους.

Μια ανάλυση των εσόδων που ταξινομούνται ανάλογα με τη φύση τους παρέχεται στην όψη της Κατάστασης Χρηματοοικονομικής Επίδοσης (σύμφωνα με τη Λογιστική Πολιτική για την Παρουσίαση των Οικονομικών Καταστάσεων).

1.2 ΣΤΟΧΟΙ

Ο στόχος αυτής της λογιστικής πολιτικής είναι να προτείνει το λογιστικό χειρισμό και τις γνωστοποιήσεις των εσόδων που προκύπτουν από συναλλαγές με υποχρέωση ανταπόδοσης και γεγονότων. Αυτή η λογιστική πολιτική ασχολείται με το βασικό θέμα των εσόδων, δηλαδή τον προσδιορισμό του χρονικού σημείου αναγνώρισης των εσόδων. Ο στόχος αυτής της πολιτικής είναι να παρέχει τεχνική λογιστική καθοδήγηση για την ετοιμασία των οικονομικών καταστάσεων σχετικά με έσοδα από συναλλαγές με υποχρέωση ανταπόδοσης, έτσι ώστε αυτές οι οικονομικές καταστάσεις να δίνουν μια αληθινή και δίκαιη εικόνα της χρηματοοικονομικής επίδοσης και της χρηματοοικονομικής θέσης της οντότητας. Η προαναφερόμενη πολιτική καταρτίζεται σύμφωνα με οδηγίες από όλα τα σχετικά Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα του Δημόσιου Τομέα (ΔΛΠΔΤ).

¹ Ορισμός των εσόδων σύμφωνα με το «Πλαίσιο Αρχών των ΔΛΠΔΤ».

1.3 ΠΕΔΙΟ ΕΦΑΡΜΟΓΗΣ

1. Αυτή η λογιστική πολιτική εφαρμόζεται στο λογιστικό χειρισμό όλων των εσόδων που προκύπτουν από συναλλαγές με υποχρέωση ανταπόδοσης στις οικονομικές καταστάσεις της κυβέρνησης της Κυπριακής Δημοκρατίας και των ενοποιημένων οντοτήτων της. Τα έσοδα που προκύπτουν από συναλλαγές με υποχρέωση ανταπόδοσης ορίζονται σε αυτήν τη λογιστική πολιτική και περιλαμβάνουν:
 - (α) Την παροχή υπηρεσιών,
 - (β) Την πώληση αγαθών και
 - (γ) Τη χρήση των περιουσιακών στοιχείων της οντότητας από άλλους ή οποία αποδίδει τόκους, δικαιώματα και μερίσματα ή άλλες παρόμοιες διανομές.

2. Τα έσοδα που προέρχονται από συναλλαγές χωρίς υποχρέωση ανταπόδοσης δεν εμπίπτουν στο πεδίο εφαρμογής αυτής της λογιστικής πολιτικής (βλέπε Λογιστική Πολιτική για τα Έσοδα από Συναλλαγές Χωρίς Υποχρέωση Ανταπόδοσης (Φόροι και Μεταβιβάσεις)).

3. Αυτή η λογιστική πολιτική δεν εφαρμόζεται για τα έσοδα που προκύπτουν από:
 - (α) Συμβάσεις μίσθωσης (βλέπε Λογιστική Πολιτική για τις Μισθώσεις).
 - (β) Μερίσματα ή παρόμοιες διανομές που προκύπτουν από επενδύσεις που λογίζονται με τη μέθοδο της καθαρής θέσης (βλέπε Λογιστική Πολιτική για Επενδύσεις σε Συνδεδεμένες Οντότητες και Κοινοπραξίες).
 - (γ) Κέρδη από την πώληση πάγιων περιουσιακών στοιχείων (βλέπε Λογιστική Πολιτική για Πάγια Περιουσιακά Στοιχεία).
 - (δ) Μεταβολές στην δίκαιη αξία των χρηματοοικονομικών περιουσιακών στοιχείων και των χρηματοοικονομικών υποχρεώσεων ή τη διάθεσή τους (καθοδήγηση σχετικά με την αναγνώριση και επιμέτρηση των χρηματοοικονομικών μέσων υπάρχει στην Λογιστική Πολιτική για τα Χρηματοοικονομικά Μέσα).
 - (ε) Μεταβολές στην αξία άλλων στοιχείων κυκλοφορούντος ενεργητικού
 - (ζ) Εξόρυξη μεταλλευμάτων και
 - (η) Συμφωνίες για την παροχή υπηρεσιών που σχετίζονται άμεσα με Κατασκευαστικές Συμβάσεις, όπως αρχιτεκτονικές υπηρεσίες και υπηρεσίες διαχείρισης έργου (βλέπε Λογιστική Πολιτική για τα Κατασκευαστικά Συμβόλαια).

1.4 ΟΡΙΣΜΟΙ

Συναλλαγές με υποχρέωση ανταπόδοσης είναι συναλλαγές κατά τις οποίες μία οντότητα λαμβάνει περιουσιακά στοιχεία ή υπηρεσίες, ή εξαλείφονται υποχρεώσεις της, και παρέχει άμεσα περίπου ισοδύναμη αξία σε άλλη οντότητα για αντάλλαγμα.

Δίκαιη αξία είναι το ποσό για το οποίο ένα περιουσιακό στοιχείο θα μπορούσε να ανταλλαχθεί, ή μια υποχρέωση να διακανονιστεί, μεταξύ μερών που ενεργούν με τη θέληση τους και με πλήρη γνώση των συνθηκών της αγοράς σε καθαρά εμπορική βάση.

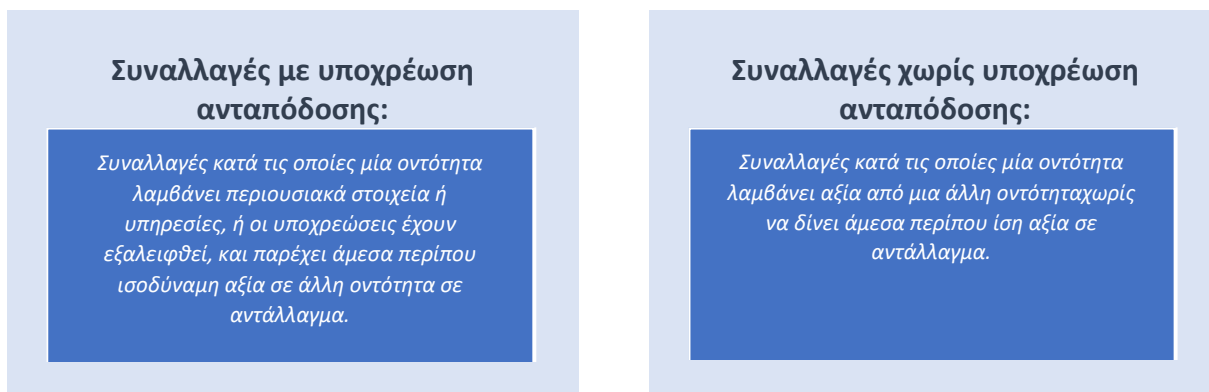
Συναλλαγές χωρίς υποχρέωση ανταπόδοσης είναι συναλλαγές που δεν εμπίπτουν στον ορισμό των συναλλαγών με υποχρέωση ανταπόδοσης. Σε μια συναλλαγή χωρίς υποχρέωση ανταπόδοσης, μια οντότητα είτε λαμβάνει αξία από μια άλλη οντότητα χωρίς να δίνει άμεσα περίπου ίση αξία σε αντάλλαγμα, ή δίνει αξία σε μια άλλη οντότητα χωρίς να λαμβάνει απευθείας περίπου ίση αξία για αντάλλαγμα.

Έσοδα είναι αυξήσεις στην καθαρή οικονομική θέση της οντότητας, εκτός από αυξήσεις που προκύπτουν από συνεισφορές ιδιοκτησίας.

Οποιοσδήποτε άλλος όρος ορίζεται σε άλλες λογιστικές πολιτικές που έχουν εγκριθεί από την κυβέρνηση της Κυπριακής Δημοκρατίας, έχει την έννοια που παρουσιάζεται στις εν λόγω λογιστικές πολιτικές.

1.5 ΣΥΝΑΛΛΑΓΕΣ ΜΕ ΥΠΟΧΡΕΩΣΗ ΑΝΤΑΠΟΔΟΣΗΣ

Οι οντότητες του δημόσιου τομέα λαμβάνουν έσοδα από συναλλαγές με υποχρέωση ανταπόδοσης και από συναλλαγές χωρίς υποχρέωση ανταπόδοσης.



Τα έσοδα που προέρχονται από συναλλαγές χωρίς υποχρέωση ανταπόδοσης (π.χ. άμεσοι και έμμεσοι φόροι, τέλη, πρόστιμα, δωρεές, χορηγίες), αναφέρονται στην Λογιστική Πολιτική για τα Έσοδα Χωρίς Υποχρέωση Ανταπόδοσης (Φόροι και Μεταβιβάσεις).

Παραδείγματα εσόδων από συναλλαγές με υποχρέωση ανταπόδοσης που ενδέχεται να αναφέρουν οι οντότητες δημόσιου τομέα περιλαμβάνουν, αλλά δεν περιορίζονται, στα ακόλουθα:

- Πώληση αγαθών / υπηρεσιών
- Παροχή υπηρεσιών, όπως η παροχή στέγασης και η διαχείριση εγκαταστάσεων νερού.

Κατά τη κατηγοριοποίηση ενός εσόδου εάν αφορά σε έσοδο που προκύπτει από συναλλαγή με υποχρέωση ανταπόδοσης ή σε έσοδο από συναλλαγή χωρίς υποχρέωση ανταπόδοσης, λαμβάνεται υπόψη η ουσία και όχι η μορφή της συναλλαγής.

1.6 ΕΣΟΔΑ

Τα έσοδα περιλαμβάνουν μόνο τις ακαθάριστες εισροές οικονομικών ωφελειών ή προσφερόμενων υπηρεσιών που εισπράττονται ή είναι εισπρακτέα από την αναφέρουσα οντότητα.

Οι χρηματοδοτικές εισροές, ιδιαίτερα ο δανεισμός, δεν πληρούν τον ορισμό των εσόδων επειδή:

- (α) έχουν ως αποτέλεσμα την ίδια μεταβολή τόσο στα περιουσιακά στοιχεία όσο και στις υποχρεώσεις και
- (β) δεν επηρεάζουν τα καθαρά περιουσιακά στοιχεία / ίδια κεφάλαια.

Οι χρηματοδοτικές εισροές μεταφέρονται απευθείας στην Κατάσταση Οικονομικής Θέσης και προστίθενται στα υπόλοιπα περιουσιακών στοιχείων και υποχρεώσεων.

1.7 ΘΕΜΑΤΑ ΕΝΤΟΛΕΑ ΕΝΑΝΤΙ ΑΝΤΙΠΡΟΣΩΠΟΥ

Τα ποσά που εισπράττονται ως αντιπρόσωποι τρίτων μερών δεν οδηγούν σε αύξηση των καθαρών περιουσιακών στοιχείων ή των εσόδων του αντιπροσώπου.

Σε μια σχέση αντιπροσωπίας, οι ακαθάριστες εισροές οικονομικών οφελών ή προσφερόμενων υπηρεσιών περιλαμβάνουν ποσά που εισπράττονται εκ μέρους του εντολέα. Αυτά τα ποσά δεν αποτελούν για την οντότητα-αντιπρόσωπο οικονομικά οφέλη ή προσφερόμενες υπηρεσίες και επομένως δεν έχουν ως αποτέλεσμα αυξήσεις στα καθαρά περιουσιακά στοιχεία / ίδια κεφάλαια (αυξήσεις περιουσιακών στοιχείων ή μειώσεις υποχρεώσεων) για την οντότητα-αντιπρόσωπο. Επομένως, τα ποσά αυτά που εισπράττονται εκ μέρους του εντολέα δεν αποτελούν έσοδα για τον αντιπρόσωπο. Έσοδο για τον αντιπρόσωπο αποτελεί μόνο οποιαδήποτε προμήθεια εισπραχθεί, ή είναι εισπρακτέα, σχετικά με την συλλογή και την διαχείριση των εν λόγω ακαθάριστων ροών.

2. ΑΝΑΓΝΩΡΙΣΗ ΕΣΟΔΩΝ ΑΠΟ ΣΥΝΑΛΛΑΓΕΣ ΜΕ ΥΠΟΧΡΕΩΣΗ ΑΝΤΑΠΟΔΟΣΗΣ

2.1 ΓΕΝΙΚΑ

1. Στα πλαίσια της παρούσας λογιστικής πολιτικής, τα κριτήρια αναγνώρισης εφαρμόζονται συνήθως ξεχωριστά για την κάθε συναλλαγή. Ωστόσο, σε ορισμένες περιπτώσεις, προκειμένου να αντικατοπτριστεί η ουσία της κάθε συναλλαγής, είναι απαραίτητο τα κριτήρια αναγνώρισης να εφαρμοστούν στα ξεχωριστά αναγνωρίσιμα μέρη της κάθε συναλλαγής. Για παράδειγμα, όταν η τιμή πώλησης ενός προϊόντος περιλαμβάνει ένα αναγνωρίσιμο ποσό για υπηρεσίες που θα παρασχεθούν μεταγενέστερα, το ποσό αυτό αναβάλλεται και αναγνωρίζεται ως έσοδο κατά την περίοδο στην οποία η υπηρεσία αυτή παρέχεται. Αντίθετα, ενδέχεται τα κριτήρια αναγνώρισης να εφαρμόζονται συνολικά σε δύο ή περισσότερες συναλλαγές όταν αυτές οι συναλλαγές συνδέονται με τέτοιο τρόπο, ώστε το αποτέλεσμα να μην μπορεί να γίνει κατανοητό χωρίς να γίνει συνολική αναφορά στη σειρά αυτών των συναλλαγών.
2. Το γράφημα στο **Παράρτημα** περιγράφει συνοπτικά τις γενικές καθώς και τις συγκεκριμένες απαιτήσεις για την αναγνώριση εσόδων από συναλλαγές με υποχρέωση ανταπόδοσης βάσει αυτής της λογιστικής πολιτικής.
3. Σύμφωνα με τις γενικές απαιτήσεις αναγνώρισης που περιλαμβάνονται στο Παράρτημα, τα έσοδα αναγνωρίζονται μόνο όταν:
 - (α) Το ποσό του εσόδου μπορεί να επιμετρηθεί αξιόπιστα και
 - (β) Είναι πιθανό ότι τα οικονομικά οφέλη ή οι προσφερόμενες υπηρεσίες που σχετίζονται με τη συναλλαγή θα εισρεύσουν στην οντότητα.Όταν προκύπτει αβεβαιότητα σχετικά με τη δυνατότητα είσπραξης ενός ποσού που ήδη περιλαμβάνεται στα έσοδα, αυτό το μη εισπράξιμο ποσό ή το ποσό για το οποίο η ανάκτηση έπαψε να είναι πιθανή, αναγνωρίζεται ως έξοδο και όχι ως προσαρμογή του ποσού των εσόδων που αναγνωρίστηκαν αρχικά.

Ωστόσο, για να καθοριστεί η ημερομηνία/χρονικό σημείο αναγνώρισης, θα πρέπει παράλληλα να πληρούνται οι συγκεκριμένες απαιτήσεις αναγνώρισης εσόδων που ισχύουν για τη εν λόγω κατηγορία εσόδων.

2.2 ΠΑΡΟΧΗ ΥΠΗΡΕΣΙΩΝ

1. Όταν το αποτέλεσμα μιας συναλλαγής που αφορά στην παροχή υπηρεσιών μπορεί να εκτιμηθεί αξιόπιστα², η αναγνώριση του σχετικού εσόδου που αφορά στην συναλλαγή **θα γίνεται με βάση το στάδιο ολοκλήρωσης της συναλλαγής αυτής κατά την ημερομηνία αναφοράς**. Το αποτέλεσμα μιας συναλλαγής μπορεί να εκτιμηθεί με αξιοπιστία, όταν πληρούνται **όλες** οι ακόλουθες **προϋποθέσεις**:
 - α) Το ποσό του εσόδου μπορεί να επιμετρηθεί αξιόπιστα,
 - β) Είναι πιθανό ότι τα οικονομικά οφέλη ή προσφερόμενες υπηρεσίες που σχετίζονται με τη συναλλαγή θα εισρεύσουν στην οντότητα,
 - γ) Το στάδιο ολοκλήρωσης της συναλλαγής κατά την ημερομηνία αναφοράς μπορεί να επιμετρηθεί αξιόπιστα (Ποσοστό Ολοκλήρωσης – βλέπε παράγραφο 2.2(2) πιο κάτω) και
 - δ) Τα έξοδα που πραγματοποιήθηκαν για τη συναλλαγή και εκείνα που απαιτούνται για την ολοκλήρωση της συναλλαγής, μπορεί να επιμετρηθούν αξιόπιστα.

2. Ποσοστό Ολοκλήρωσης:

Στα πλαίσια της βάσης των δεδουλευμένων εσόδων και εξόδων, τα έσοδα αναγνωρίζονται **στις περιόδους αναφοράς κατά τις οποίες παρέχονται οι υπηρεσίες**. Για παράδειγμα, μια οντότητα που παρέχει υπηρεσίες αποτίμησης ακινήτων αναγνωρίζει τα έσοδα καθώς οι μεμονωμένες αποτιμήσεις ακινήτων ολοκληρώνονται, αφού οι πληρωμές ή / και οι προκαταβολές που ενδέχεται να δοθούν για το σκοπό αυτό στην οντότητα, συνήθως δεν αντικατοπτρίζουν τις υπηρεσίες που έχουν εκτελεστεί κατά την ημερομηνία αναφοράς. .

Το στάδιο ολοκλήρωσης μιας συναλλαγής δύναται να καθοριστεί χρησιμοποιώντας διάφορους τρόπους / μεθόδους. Η κάθε οντότητα χρησιμοποιεί τη μέθοδο που επιμετρά αξιόπιστα τις υπηρεσίες που εκτελούνται. Οι εν λόγω μέθοδοι, ανάλογα με τη φύση της κάθε συναλλαγής, μπορεί να περιλαμβάνουν:

- Αξιολογήσεις του έργου που εκτελέστηκε,
- Υπηρεσίες που εκτελέστηκαν μέχρι μια συγκεκριμένη ημερομηνία, ως ποσοστό του συνόλου των υπηρεσιών που πρόκειται να εκτελεστούν ή

² Οι πληροφορίες που είναι αξιόπιστες, είναι απαλλαγμένες από σημαντικά λάθη και προκαταλήψεις, και μπορούν οι χρήστες να βασιστούν σε αυτές εφόσον θα εκπροσωπούν πιστά αυτό που αποσκοπευόταν να εκπροσωπήσουν ή θα μπορούσαν εύλογα να εκπροσωπεύσουν αυτό που αναμενόταν ότι θα εκπροσωπεύσουν.

- Η αναλογία του κόστους που πραγματοποιήθηκε μέχρι σήμερα σε σχέση με το εκτιμώμενο συνολικό κόστος της συναλλαγής. Διευκρινίζεται ότι στην μέθοδο αυτή:
 - το κόστος που πραγματοποιήθηκε μέχρι σήμερα περιλαμβάνει μόνο εκείνο το κόστος που αντικατοπτρίζει τις υπηρεσίες που έχουν εκτελεστεί μέχρι σήμερα και
 - Το εκτιμώμενο συνολικό κόστος της συναλλαγής περιλαμβάνει μόνο το κόστος που αντικατοπτρίζει τις υπηρεσίες που εκτελούνται ή πρόκειται να εκτελεστούν .

Η αναγνώριση εσόδων με βάση το Ποσοστό Ολοκλήρωσης απαιτείται και στην Λογιστική Πολιτική για τα Κατασκευαστικά Συμβόλαια. Γενικά, οι απαιτήσεις της Λογιστικής Πολιτικής για τα Κατασκευαστικά Συμβόλαια ισχύουν σχετικά με την αναγνώριση εσόδων και των αντίστοιχων εξόδων που αφορούν σε συναλλαγές παροχής υπηρεσιών.

3. Γενικά, μια οντότητα είναι σε θέση να κάνει **αξιόπιστες εκτιμήσεις**, αφού θα έχει συμφωνήσει με τα άλλα μέρη που λαμβάνουν μέρος στη συναλλαγή τα ακόλουθα:
 - Τα δικαιώματα που μπορεί να ασκήσει κάθε συμβαλλόμενο μέρος, σχετικά με τις υπηρεσίες που πρόκειται να παρασχεθούν και να ληφθούν από τα μέρη,
 - Την αμοιβή(αντάλλαγμα) των υπηρεσιών και
 - Τον τρόπο και τους όρους του διακανονισμού.
4. Όταν οι υπηρεσίες εκτελούνται με έναν απροσδιόριστο αριθμό πράξεων εντός ενός **καθορισμένου χρονικού πλαισίου**, τα έσοδα θα αναγνωρίζονται κατανέμοντας τα με **σταθερή βάση** εντός του καθορισμένου αυτού χρονικού πλαισίου. Σε αυτές τις περιπτώσεις εφαρμόζεται η σταθερή βάση κατανομής των εσόδων, εκτός εάν υπάρχουν ενδείξεις ότι κάποια άλλη μέθοδος αντιπροσωπεύει καλύτερα το στάδιο ολοκλήρωσης. Όταν μια συγκεκριμένη πράξη είναι πολύ πιο σημαντική από οποιαδήποτε άλλη πράξη, η αναγνώριση εσόδων αναβάλλεται έως ότου εκτελεστεί αυτή η σημαντική πράξη.
5. Όταν το **αποτέλεσμα της συναλλαγής** που αφορά σε παροχή υπηρεσιών **δεν μπορεί να εκτιμηθεί αξιόπιστα**, τα έσοδα αναγνωρίζονται μόνο μέχρι το σημείο των εξόδων που έχουν αναγνωρισθεί και είναι ανακτήσιμα.
6. Όταν (α) το **αποτέλεσμα μιας συναλλαγής δεν μπορεί να εκτιμηθεί αξιόπιστα** και (β) **δεν είναι πιθανό** ότι τα έξοδα που προκύπτουν θα ανακτηθούν, τα έσοδα δεν αναγνωρίζονται και τα κόστη που προκύπτουν αναγνωρίζονται ως έξοδα. Όταν οι αβεβαιότητες που παρεμπόδισαν την αξιόπιστη εκτίμηση του αποτελέσματος

της σύμβασης παύουν να υπάρχουν, το έσοδο αναγνωρίζεται σύμφωνα με την παράγραφο 2.2 (1).

2.3 ΠΩΛΗΣΗ ΑΓΑΘΩΝ

1. Τα έσοδα από την πώληση αγαθών αναγνωρίζονται όταν πληρούνται **όλες οι ακόλουθες προϋποθέσεις:**
 - α) Η οντότητα έχει μεταβιβάσει στον αγοραστή τους σημαντικούς κινδύνους και τα οφέλη της ιδιοκτησίας των αγαθών,
 - β) Η οντότητα δεν εξακολουθεί να αναμειγνύεται στη διαχείριση των πωληθέντων αγαθών σε βαθμό που συνηθίζεται σε περιπτώσεις ιδιοκτησίας αγαθών, ούτε διατηρεί αποτελεσματικό έλεγχο των πωληθέντων αγαθών,
 - γ) Το ποσό του εσόδου μπορεί να επιμετρηθεί αξιόπιστα,
 - δ) Είναι πιθανό ότι τα οικονομικά οφέλη ή προσφερόμενες υπηρεσίες που σχετίζονται με τη συναλλαγή θα εισρεύσουν στην οντότητα και
 - ε) Το κόστος που πραγματοποιήθηκε ή πρόκειται να πραγματοποιηθεί για τη συναλλαγή μπορεί να επιμετρηθεί αξιόπιστα.
2. Η εκτίμηση του πότε μια οντότητα έχει μεταβιβάσει τους **σημαντικούς κινδύνους και τα οφέλη της ιδιοκτησίας** στον αγοραστή απαιτεί εξέταση των περιστάσεων της συναλλαγής. Στις περισσότερες περιπτώσεις, η μεταβίβαση των κινδύνων και των οφελών της ιδιοκτησίας, συμπίπτει με τη μεταβίβαση του νόμιμου τίτλου ή τη μεταβίβαση της κατοχής στον αγοραστή. Αυτό ισχύει συνήθως για τις περισσότερες πωλήσεις. Ωστόσο, σε ορισμένες άλλες περιπτώσεις, η μεταβίβαση των κινδύνων και οφελών ιδιοκτησίας πραγματοποιείται σε διαφορετικό χρόνο από τη μεταβίβαση του νόμιμου τίτλου ή τη μεταβίβαση της κατοχής.
3. Όταν η οντότητα διατηρεί σημαντικούς κινδύνους ιδιοκτησίας, η συναλλαγή αυτή δεν αποτελεί πώληση αγαθού και συνεπώς δεν αναγνωρίζεται έσοδο. Παραδείγματα καταστάσεων στις οποίες η οντότητα μπορεί να διατηρήσει τους σημαντικούς κινδύνους και τα οφέλη της ιδιοκτησίας των αγαθών περιλαμβάνουν τα πιο κάτω:
 - α) Όταν η οντότητα διατηρεί μια υποχρέωση για μη ικανοποιητική απόδοση του αγαθού η οποία δεν καλύπτεται από τις κανονικές διατάξεις της εγγύησης του αγαθού αυτού,
 - β) Όταν η παραλαβή των εσόδων από μια συγκεκριμένη πώληση εξαρτάται από τα έσοδα του αγοραστή τα οποία θα προκύψουν από την πώληση των αγαθών αυτών (π.χ. όταν μια κυβερνητική εκδοτική επιχείρηση διανέμει εκπαιδευτικό

υλικό στα σχολεία υπό την βάση της πώλησης ή της επιστροφής τους αν δεν πωληθούν),

γ) Όταν τα αγαθά που αποστέλλονται υπόκεινται σε εγκατάσταση και η εγκατάσταση αποτελεί σημαντικό μέρος της σύμβασης, η οποία δεν έχει ακόμη ολοκληρωθεί από την οντότητα και

δ) Όταν ο αγοραστής έχει το δικαίωμα να ακυρώσει την αγορά για έναν λόγο ο οποίος καθορίζεται στη σύμβαση πώλησης, και υπάρχει αβεβαιότητα στην οντότητα σχετικά με την πιθανότητα επιστροφής του αγαθού.

4. Στη περίπτωση που η οντότητα **διατηρεί μόνο έναν ασήμαντο κίνδυνο ιδιοκτησίας**, η συναλλαγή αποτελεί πώληση και τα σχετικά έσοδα αναγνωρίζονται. Για παράδειγμα, ένας πωλητής ενδέχεται να διατηρήσει τον νόμιμο τίτλο των αγαθών αποκλειστικά και μόνο για να προστατεύσει τη δυνατότητα είσπραξης του οφειλόμενου ποσού. Σε μια τέτοια περίπτωση, εάν η οντότητα έχει μεταβιβάσει τους σημαντικούς κινδύνους και τα οφέλη της ιδιοκτησίας των αγαθών, η συναλλαγή αυτή είναι μια πώληση και τα αναγνωρίζονται τα έσοδα. Ένα άλλο παράδειγμα οντότητας που διατηρεί μόνο έναν ασήμαντο κίνδυνο ιδιοκτησίας μπορεί να είναι μια πώληση αγαθού στην οποία προσφέρεται επιστροφή χρημάτων εάν ο αγοραστής δεν ικανοποιηθεί από την αγορά του αγαθού. Τα έσοδα σε τέτοιες περιπτώσεις αναγνωρίζονται τη στιγμή της πώλησης, υπό τον όρο ότι ο πωλητής μπορεί να εκτιμήσει αξιόπιστα τις ενδεχόμενες μελλοντικές επιστροφές αγαθών, ώστε να αναγνωρίσει μια υποχρέωση για τις επιστροφές αυτές βάσει προηγούμενης εμπειρίας και άλλων σχετικών παραγόντων.

Σύμφωνα με την παράγραφο 2.3 (1) (δ), τα έσοδα αναγνωρίζονται μόνον όταν είναι πιθανό ότι τα οικονομικά οφέλη ή οι προσφερόμενες υπηρεσίες που σχετίζονται με τη συναλλαγή θα εισρεύσουν στην οντότητα. Σε ορισμένες περιπτώσεις, αυτό **μπορεί να μην είναι πιθανό έως ότου ληφθεί το αντάλλαγμα αντιπαροχή ή μέχρι να αφαιρεθεί μια αβεβαιότητα**. Για παράδειγμα, τα έσοδα της οντότητας ενδέχεται να εξαρτώνται από την ικανότητα άλλης οντότητας να προμηθεύει αγαθά ως μέρος της σύμβασης και, εάν υπάρχει αμφιβολία ότι αυτό θα συμβεί, η αναγνώριση μπορεί να καθυστερήσει μέχρι αυτό να συμβεί. Δηλαδή, ΣΕ αυτό το παράδειγμα, η αβεβαιότητα αφαιρείται όταν παραδίδονται τα αγαθά, και τότε αναγνωρίζονται τα σχετικά έσοδα.

2.4 ΤΟΚΟΙ, ΔΙΚΑΙΩΜΑΤΑ ΚΑΙ ΜΕΡΙΣΜΑΤΑ Η ΠΑΡΟΜΟΙΕΣ ΔΙΑΝΟΜΕΣ

1. Τα έσοδα που προκύπτουν από τη χρήση περιουσιακών στοιχείων της οντότητας από τρίτους τα οποία αποφέρουν τόκους, δικαιώματα και μερίσματα ή παρόμοιες διανομές, αναγνωρίζονται βάσει των λογιστικών χειρισμών που αναφέρονται στην παράγραφο 2.4 (2) παρακάτω όταν:

α) Είναι πιθανό ότι τα οικονομικά οφέλη ή προσφερόμενες υπηρεσίες που σχετίζονται με τη συναλλαγή θα εισρεύσουν στην οντότητα και

β) Το ποσό του εσόδου μπορεί να επιμετρηθεί αξιόπιστα.

2. Τα έσοδα αναγνωρίζονται χρησιμοποιώντας τους ακόλουθους λογιστικούς χειρισμούς :

- **Ο τόκος** αναγνωρίζεται βάσει χρονικής αναλογίας η οποία λαμβάνει υπόψη την αποτελεσματική απόδοση του περιουσιακού στοιχείου,
- **Τα δικαιώματα** αναγνωρίζονται καθώς κερδίζονται σύμφωνα με την ουσία της σχετικής συμφωνίας και
- **Τα μερίσματα ή παρόμοιες διανομές** αναγνωρίζονται κατά την κατοχύρωση του δικαιώματος του μετόχου ή της οντότητας να λάβει πληρωμή.

3. Η αποτελεσματική απόδοση ενός περιουσιακού στοιχείου είναι το επιτόκιο που απαιτείται για να προεξοφληθεί η σειρά των μελλοντικών ταμειακών εισπράξεων που αναμένονται κατά τη διάρκεια της ζωής του περιουσιακού στοιχείου, ώστε να ισοδυναμεί με την αρχική λογιστική αξία αυτού του περιουσιακού στοιχείου. Τα έσοδα από τόκους περιλαμβάνουν το ποσό απόσβεσης οποιασδήποτε έκπτωσης, ασφαλίστρου ή άλλης διαφοράς μεταξύ της αρχικής λογιστικής αξίας ενός χρεωστικού τίτλου και του ποσού του κατά τη λήξη.
4. Όταν μία τοκοφόρος επένδυση ενσωματώνει, πριν την απόκτησή της, δεδουλευμένους τόκους, τότε η μεταγενέστερη είσπραξη τόκων κατανέμεται μεταξύ των προ-απόκτησης και των μετά την απόκτηση περιόδων και ως έσοδο αναγνωρίζεται μόνον η μετά την απόκτηση αναλογία. Όταν μερίσματα ή παρόμοιες διανομές σε μετοχικούς τίτλους δηλώνονται από καθαρό πλεόνασμα πριν από την απόκτηση, αυτά τα μερίσματα ή παρόμοιες διανομές αφαιρούνται από το κόστος των τίτλων. Εάν είναι δύσκολο να γίνει ένας τέτοιος επιμερισμός, χωρίς αυτός να είναι αυθαίρετος, τότε τα μερίσματα αναγνωρίζονται ως έσοδο, εκτός αν αντιπροσωπεύουν καθαρά την ανάκτηση ενός μέρους του κόστους των συμμετοχικών τίτλων.
5. Δικαιώματα, όπως δικαιώματα εκμετάλλευσης πετρελαίου, συγκεντρώνονται σύμφωνα με τους όρους της σχετικής συμφωνίας και συνήθως αναγνωρίζονται σε αυτήν τη βάση εκτός εάν, λαμβανομένης υπόψη της ουσίας της συμφωνίας, είναι πιο

κατάλληλο τα έσοδα να αναγνωρίζονται με κάποιον άλλο συστηματικό και εύλογο τρόπο.

3. ΕΠΙΜΕΤΡΗΣΗ ΕΣΟΔΩΝ ΑΠΟ ΣΥΝΑΛΛΑΓΕΣ ΜΕ ΥΠΟΧΡΕΩΣΗ ΑΝΤΑΠΟΔΟΣΗΣ

Τα έσοδα θα επιμετρώνται στην **δίκαιη αξία** του ανταλλάγματος που εισπράχθηκε ή είναι εισπρακτέο.

1. Το ποσό των εσόδων που προκύπτει από μια συναλλαγή, συνήθως καθορίζεται στη συμφωνία μεταξύ της οντότητας και του αγοραστή ή χρήστη του περιουσιακού στοιχείου / υπηρεσίας. Τυχόν ποσά για εμπορικές εκπτώσεις και εκπτώσεις τζίρου που επιτρέπονται από την οντότητα λαμβάνονται υπόψη κατά την επιμέτρηση της δίκαιης αξίας του ανταλλάγματος.
2. Όταν το ανάλλαγμα έχει τη μορφή μετρητών ή αντίστοιχων μετρητών, τότε το ποσό των εσόδων είναι το ποσό των μετρητών ή αντίστοιχων μετρητών που εισπράχθηκε ή είναι εισπρακτέο. Ωστόσο, όταν η εισροή μετρητών ή των αντίστοιχων μετρητών αναβάλλεται, η δίκαιη αξία του ανταλλάγματος μπορεί να είναι μικρότερη από το ονομαστικό ποσό των μετρητών που εισπράχθηκε ή είναι εισπρακτέο. Για παράδειγμα, μια οντότητα μπορεί να παρέχει άτοκη πίστωση στον αγοραστή ή να αποδεχτεί μια εισπρακτέα σημείωση με επιτόκιο χαμηλότερο εκείνων της αγοράς από τον αγοραστή ως ανάλλαγμα για την πώληση αγαθών.
Όταν η συμφωνία στην ουσία συνιστά μια χρηματοδοτική συναλλαγή, η δίκαιη αξία του ανταλλάγματος καθορίζεται με προεξόφληση όλων των μελλοντικών εσόδων χρησιμοποιώντας ένα τεκμαρτό επιτόκιο. Το τεκμαρτό επιτόκιο είναι αυτό που προσδιορίζεται με τον πιο αποτελεσματικό από τους ακόλουθους δύο τρόπους:
 - α) Με το ισχύον επιτόκιο για παρόμοιο χρηματοοικονομικό μέσο ενός εκδότη με παρόμοια πιστωτική διαβάθμιση ή
 - β) Με το επιτόκιο που προεξοφλεί το ονομαστικό ποσό του χρηματοοικονομικού μέσου στην τρέχουσα τιμή πώλησης τοις μετρητοίς των αγαθών ή υπηρεσιών.Η διαφορά μεταξύ της δίκαιης αξίας και του ονομαστικού ποσού του ανταλλάγματος, αναγνωρίζεται ως έσοδο από τόκους, σύμφωνα με τις παραγράφους 2.4(1) και 2.4(2).
3. Όταν αγαθά ή υπηρεσίες ανταλλάσσονται με αγαθά ή υπηρεσίες **όμοιας φύσης και αξίας**, η ανταλλαγή αυτή δεν θεωρείται συναλλαγή που δημιουργεί έσοδα.

4. Όταν πωλούνται αγαθά ή παρέχονται υπηρεσίες και για αντάλλαγμα λαμβάνονται **ανόμοια αγαθά ή υπηρεσίες**, αυτή η ανταλλαγή θεωρείται ως συναλλαγή που δημιουργεί έσοδα. Τα έσοδα αποτιμώνται στην δίκαιη αξία των παραληφθέντων αγαθών ή υπηρεσιών, αναπροσαρμοσμένα με τυχόν μεταφορές ποσών μετρητών ή ισοδύναμων μετρητών που έχουν διενεργηθεί για τη συναλλαγή αυτή. Όταν η δίκαιη αξία των παραληφθεισών αγαθών ή υπηρεσιών δεν μπορεί να επιμετρηθεί αξιόπιστα, τα έσοδα αποτιμώνται στην δίκαιη αξία των παραδοθέντων αγαθών ή υπηρεσιών, αναπροσαρμοσμένα με το τυχόν μεταφορές ποσών μετρητών ή ισοδύναμων μετρητών που έχουν διενεργηθεί για τη συναλλαγή αυτή.

4. ΔΕΔΟΥΛΕΥΜΕΝΑ ΚΑΙ ΑΝΑΒΑΛΛΟΜΕΝΑ ΕΣΟΔΑ

Δεδουλευμένα Έσοδα

Τα δεδουλευμένα έσοδα είναι έσοδα που έχουν κερδηθεί αλλά δεν έχουν ακόμα εισπραχθεί (π.χ. εισπρακτέοι τόκοι). Τα δεδουλευμένα έσοδα αφορούν σε ποσά που θα εισπραχθούν σε επόμενη περίοδο / περιόδους. Επομένως, τα δεδουλευμένα έσοδα αναγνωρίζονται κατά την περίοδο αναφοράς κατά την οποία κερδίζονται και όχι σε επόμενες περιόδους κατά τις οποίες θα εισπραχθούν.

Αναβαλλόμενα Έσοδα

Αναβαλλόμενα έσοδα είναι έσοδα που έχουν ληφθεί εκ των προτέρων, χωρίς όμως να έχουν κερδηθεί ακόμη. Τα αναβαλλόμενα έσοδα δεν θα αναγνωρίζονται κατά την περίοδο αναφοράς στην οποία εισπράττονται. Θα αναγνωρίζονται την επόμενη/επόμενες περιόδους αναφοράς στις οποίες οι υπηρεσίες / υποχρεώσεις που σχετίζονται με αυτά τα αναβαλλόμενα έσοδα θα έχουν παραδοθεί / εκπληρωθεί. Επομένως, οι οντότητες θα αναγνωρίζουν μια υποχρέωση για τα έσοδα που εισπράχθηκαν εκ των προτέρων, μέχρι να παρέλθει το χρονικό σημείο κατά το οποίο θα παρέχουν την υπηρεσία ή θα ικανοποιήσουν την υποχρέωση απόδοσης που οφείλεται από την πλευρά τους.

5. ΓΝΩΣΤΟΠΟΙΗΣΕΙΣ

1. Η οντότητα θα γνωστοποιεί:
 - (α) Τις λογιστικές πολιτικές που υιοθετήθηκαν για την αναγνώριση εσόδων, συμπεριλαμβανομένων των μεθόδων που υιοθετήθηκαν για τον προσδιορισμό του σταδίου ολοκλήρωσης των συναλλαγών που αφορούν στην παροχή υπηρεσιών,
 - (β) Το ποσό κάθε σημαντικής κατηγορίας εσόδων που αναγνωρίστηκε κατά την περίοδο, συμπεριλαμβανομένων των εσόδων που προκύπτουν από:
 - (i) Την παροχή υπηρεσιών,
 - (ii) Την πώληση αγαθών,
 - (iii) Τόκους,
 - (iv) Δικαιώματα,
 - (v) Μερίσματα ή παρόμοιες διανομές και
 - (γ) Τα ποσά των εσόδων που προκύπτουν από ανταλλαγές αγαθών ή υπηρεσιών τα οποία περιλαμβάνονται σε κάθε σημαντική κατηγορία εσόδων.

2. Οδηγίες για την γνωστοποίηση ενδεχόμενων περιουσιακών στοιχείων και ενδεχόμενων υποχρεώσεων υπάρχουν στην Λογιστική Πολιτική για τις Προβλέψεις, Ενδεχόμενες Υποχρεώσεις και Ενδεχόμενα Περιουσιακά Στοιχεία. Ενδεχόμενα περιουσιακά στοιχεία και ενδεχόμενες υποχρεώσεις μπορεί να προκύπτουν από στοιχεία όπως το κόστος εγγύησης, τις αποζημιώσεις, τις κυρώσεις ή τις πιθανές ζημιές.

6. ΜΕΤΑΒΑΤΙΚΕΣ ΔΙΑΤΑΞΕΙΣ

Δεν παρέχονται μεταβατικές εξαιρέσεις για την υιοθέτηση του ΔΛΠΔΤ 9 «Έσοδα από Συναλλαγές με Υποχρέωση Ανταπόδοσης».

7. ΗΜΕΡΟΜΗΝΙΑ ΕΝΑΡΞΗΣ ΙΣΧΥΟΣ

Η παρούσα λογιστική πολιτική θα ισχύει για τις ετήσιες οικονομικές καταστάσεις που καλύπτουν περιόδους που ξεκινούν την ή μετά την 1η Ιανουαρίου 2023.

8. ΠΑΡΑΠΟΜΠΕΣ

Αυτή η λογιστική πολιτική βασίζεται στα ακόλουθα πρότυπα ΔΛΠΔΤ:

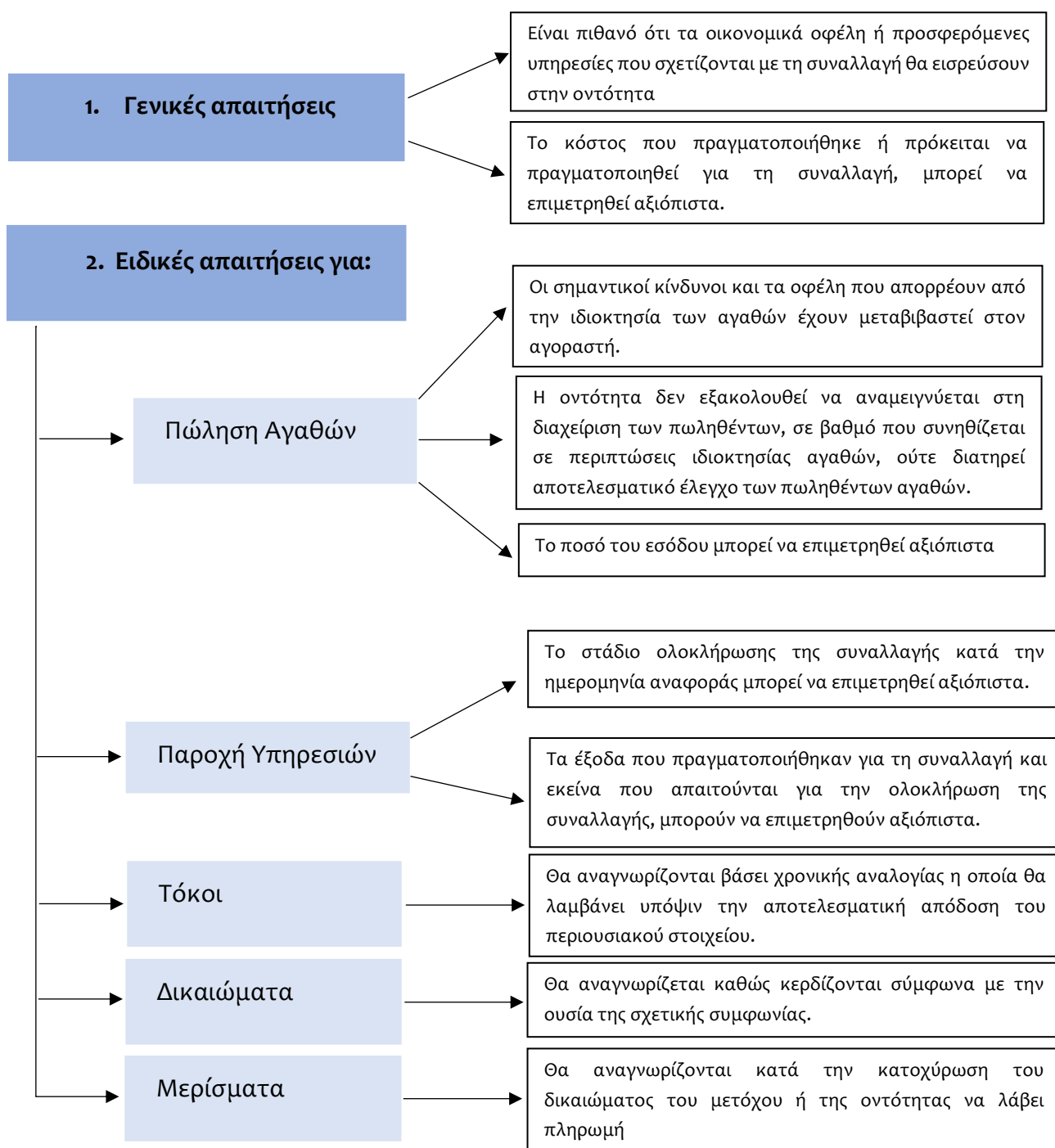
ΔΛΠΔΤ 9 Έσοδα από Συναλλαγές με Υποχρέωση Ανταπόδοσης

ΔΛΠΔΤ 33 Πρώτη εφαρμογή των ΔΛΠΔΤ στη βάση των δεδουλευμένων

9. ΠΑΡΑΡΤΗΜΑ

ΑΝΑΓΝΩΡΙΣΗ ΕΣΟΔΩΝ ΑΠΟ ΣΥΝΑΛΛΑΓΕΣ ΜΕ ΥΠΟΧΡΕΩΣΗ ΑΝΤΑΠΟΔΟΣΗΣ

Καθορισμός της ημερομηνίας αναγνώρισης κατά την οποία πληρούνται οι ακόλουθες απαιτήσεις



Πηγή: T. Müller-Marqués Berger – Ernst & Young, IPSAS Explained: Μια συνοπτική περιγραφή των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων του Δημόσιου Τομέα (Δεύτερη Έκδοση). Ο πίνακας είναι μόνο ενδεικτικός, δεν αντικαθιστά την παρούσα λογιστική πολιτική. Παρέχεται ως βοήθημα για καλύτερη κατανόηση της παρούσας λογιστικής πολιτικής.