

ΔΠΧΑ 15 - ΕΣΟΔΑ ΑΠΟ ΣΥΜΒΑΣΕΙΣ ΜΕ ΠΕΛΑΤΕΣ

ΔΙΕΘΝΗ ΠΡΟΤΥΠΑ ΧΡΗΜΑΤΟΟΙΚΟΝΟΜΙΚΗΣ ΑΝΑΦΟΡΑΣ

Τα κείμενα της ενότητας βασίζονται στη διεθνή βιβλιογραφία και έχουν διαμορφωθεί με αναφορά στο έργο του *Christos I. Negkakis*, Professor of Accounting και μέλους του Board of Directors του University of Macedonia, αποτελώντας επιστημονική βάση για την κατανόηση και εφαρμογή των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων (IAS) και των Διεθνών Προτύπων Χρηματοοικονομικής Αναφοράς (IFRS).

Σκόπος

- Σκοπός του παρόντος προτύπου είναι η καθιέρωση των αρχών που εφαρμόζονται από μια οικονομική οντότητα κατά την αναφορά χρήσιμων στοιχείων στους χρήστες 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:
 - Το ΔΠΧΑ 15 βελτιώνει τη συγκρισιμότητα των αναφερόμενων εσόδων σε μια σειρά βιομηχανιών, εταιρειών και γεωγραφικών περιοχών παγκοσμίως.

Πεδίο Εφαρμογής

- Το παρόν μοντέλο εσόδων θα ισχύει για όλες τις συμβάσεις με πελάτες **εκτός από:**
 - α) συμβάσεις μίσθωσης που εμπίπτουν στο πεδίο εφαρμογής του ΔΠΧΑ 16 *Μισθώσεις*
 - β) συμβόλαια που εμπίπτουν στο πεδίο εφαρμογής του ΔΠΧΑ 17 *Ασφαλιστήρια συμβόλαια*
 - γ) 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*
 - δ) μη χρηματικές ανταλλαγές μεταξύ οικονομικών οντοτήτων που δραστηριοποιούνται στο ίδιο αντικείμενο με στόχο τη διευκόλυνση των πωλήσεων σε πελάτες ή δυνητικούς πελάτες. **Για παράδειγμα**, το παρόν πρότυπο δεν θα εφαρμοζόταν στην περίπτωση μιας σύμβασης μεταξύ δύο εταιρειών πετρελαιοειδών που έχουν συμφωνήσει ανταλλαγές πετρελαίου με στόχο την κάλυψη της ζήτησης από τους πελάτες τους, εγκαίρως, σε διαφορετικές καθορισμένες γεωγραφικές περιοχές.
- Η πώληση μη νομισματικών χρηματοοικονομικών περιουσιακών στοιχείων, όπως ακίνητα, εγκαταστάσεις και εξοπλισμός, ακίνητα ή άυλα περιουσιακά στοιχεία θα υπόκειται επίσης σε ορισμένες από τις απαιτήσεις

Πεδίο Εφαρμογής

- Μια σύμβαση με πελάτη μπορεί να εμπίπτει εν μέρει στο πεδίο εφαρμογής του ΔΠΧΑ 15 και εν μέρει εντός του πεδίου εφαρμογής άλλου προτύπου, οπότε:
 - α) Εάν τα άλλα πρότυπα καθορίζουν τον τρόπο διαχωρισμού και/ή αρχικής επιμέτρησης ενός ή περισσότερων τμημάτων της σύμβασης, τότε μια οντότητα θα εφαρμόσει πρώτα αυτές τις απαιτήσεις διαχωρισμού και μέτρησης. Η τιμή συναλλαγής στη συνέχεια μειώνεται κατά τα ποσά που αρχικά επιμετρώνται σύμφωνα με άλλα πρότυπα.
 - β) Εάν άλλα πρότυπα δεν παρέχουν καθοδήγηση σχετικά με τον τρόπο διαχωρισμού και/ή αρχικής μέτρησης ενός ή περισσότερων τμημάτων της σύμβασης, τότε θα εφαρμοστεί το ΔΠΧΑ 15.

Ορισμοί

- **Σύμβαση:** Η συμφωνία μεταξύ δύο ή περισσότερων μερών από την οποία απορρέουν εκτελεστά δικαιώματα και υποχρεώσεις.
- **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.
- **Εισόδημα:** Οι αυξήσεις στα οικονομικά οφέλη, στη διάρκεια της λογιστικής περιόδου, με τη μορφή εισροών ή αυξήσεων των περιουσιακών στοιχείων ή μειώσεων των υποχρεώσεων, που έχουν ως αποτέλεσμα την αύξηση των ιδίων κεφαλαίων και δεν συνδέονται με τις εισφορές των συμμετεχόντων στα ίδια κεφάλαια.
- **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·
 - β) μιας σειράς διακριτών αγαθών ή υπηρεσιών που είναι κατ' ουσίαν ίδια και μεταβιβάζονται με τον ίδιο τρόπο στον πελάτη.
- **Έσοδα:** Το εισόδημα που απορρέει από τη διεξαγωγή των συνήθων δραστηριοτήτων 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 υπεσχημένων αγαθών ή υπηρεσιών σε πελάτη, εξαιρουμένων των ποσών που εισπράττονται για λογαριασμό τρίτων μερών.

Βήμα αναγνωρίσεις εσόδων

- Το πρότυπο εισάγει ένα μοντέλο εσόδων στο οποίο η βασική αρχή είναι ότι μια οικονομική οντότητα πρέπει να αναγνωρίζει έσοδα για να απεικονίζει τη μεταφορά των υποσχόμενων αγαθών ή υπηρεσιών στον πελάτη σε ένα ποσό που αντικατοπτρίζει το αντάλλαγμα που η οικονομική οντότητα αναμένει να δικαιούται σε αντάλλαγμα για αυτά τα αγαθά ή υπηρεσίες.
- Για την αναγνώριση εσόδων θα πρέπει να εφαρμοστούν τα ακόλουθα πέντε βήματα:
- **ΒΗΜΑ 1:** Αναγνώριση της σύμβασης με τον πελάτη
- **ΒΗΜΑ 2:** Υποχρεώσεις που αναλαμβάνει η οικονομική οντότητα
- **ΒΗΜΑ 3:** Προσδιορισμός της τιμής συναλλαγής
- **ΒΗΜΑ 4:** Επιμερισμός της τιμής συναλλαγής σε υποχρεώσεις εκτέλεσης
- **ΒΗΜΑ 5:** Αναγνώριση εσόδων όταν Εκπληρώνονται οι Δεσμεύσεις Εκτέλεσης

ΒΗΜΑ 1: Αναγνώριση της σύμβασης με τον πελάτη

- **Μια σύμβαση** μπορεί να είναι προφορική, γραπτή ή υπονοούμενη από την επιχειρηματική πρακτική μιας οντότητας. Μια σύμβαση με πελάτη θα εμπίπτει στο πεδίο εφαρμογής του ΔΠΧΑ 15 όταν πληρούνται όλα τα ακόλουθα κριτήρια:
 - Τα μέρη της σύμβασης έχουν εγκρίνει τη σύμβαση.
 - Τα δικαιώματα κάθε μέρους σε σχέση με τα προς μεταβίβαση αγαθά ή υπηρεσίες μπορούν να προσδιοριστούν.
 - Μπορούν να προσδιοριστούν οι όροι και οι προϋποθέσεις πληρωμής για τα προς μεταφορά αγαθά ή υπηρεσίες.
 - Η σύμβαση έχει εμπορική ουσία και
 - Είναι πιθανή η είσπραξη ενός ποσού αντιπαροχής που δικαιούται η οικονομική οντότητα σε αντάλλαγμα για τα αγαθά ή τις υπηρεσίες.
- **Εάν πληρούνται τα παραπάνω κριτήρια, μια σύμβαση δεν θα επαναξιολογηθεί εκτός εάν υπάρχει ένδειξη σημαντικής αλλαγής των γεγονότων ή των συνθηκών**, ωστόσο εάν η σύμβαση δεν πληροί τα παραπάνω κριτήρια, η οντότητα θα συνεχίσει να επαναξιολογεί τη σύμβαση για να καθοριστεί εάν πληρούνται στη συνέχεια τα κριτήρια.

ΒΗΜΑ 1: Αναγνώριση της σύμβασης με τον πελάτη

- Το μοντέλο θα εφαρμοστεί σε ατομική βάση σύμβασης. Ωστόσο, πρακτικά επιτρέπεται μια προσέγγιση χαρτοφυλακίου για συμβάσεις με παρόμοια χαρακτηριστικά, υπό τον όρο ότι αναμένεται εύλογα ότι η επίδραση στις οικονομικές καταστάσεις δεν θα διαφέρει ουσιωδώς από την εφαρμογή αυτού του μοντέλου στα μεμονωμένα συμβόλαια.
- Μια **τροποποίηση σύμβασης** θα λογιστικοποιείται ως χωριστή σύμβαση εάν πληρούνται οι ακόλουθες προϋποθέσεις:
 - Υπάρχει προσθήκη υποσχόμενων αγαθών ή υπηρεσιών που είναι διακριτά και που αυξάνει το πεδίο εφαρμογής της σύμβασης. και
 - Η τιμή των αγαθών της σύμβασης αυξάνεται κατά ένα ποσό αντιπαροχής που αντικατοπτρίζει τις αυτόνομες τιμές πώλησης των πρόσθετων αγαθών ή υπηρεσιών της οικονομικής οντότητας και τυχόν κατάλληλες προσαρμογές σε αυτήν την τιμή ώστε να αντικατοπτρίζουν τις συνθήκες της συγκεκριμένης σύμβασης.
- Εάν δεν πληρούνται τα παραπάνω, μια τροποποίηση σύμβασης θα λογιστικοποιηθεί μελλοντικά ή αναδρομικά (ανάλογα με το αν τα υπόλοιπα αγαθά ή υπηρεσίες που θα παραδοθούν μετά την τροποποίηση διαφέρουν από εκείνα που παραδόθηκαν πριν από την τροποποίηση) **τροποποιώντας λογιστικά την τρέχουσα σύμβαση με τον πελάτη.**

ΒΗΜΑ 2: Υποχρεώσεις που αναλαμβάνει η οικονομική οντότητα

- Κατά την έναρξη της σύμβασης, μια οικονομική οντότητα αξιολογεί τα αγαθά ή τις υπηρεσίες που έχουν υποσχεθεί στον πελάτη και προσδιορίζει ως υποχρέωση εκτέλεσης:
 - Ένα αγαθό ή μια υπηρεσία (ή μια δέσμη αγαθών ή υπηρεσιών) που είναι διακριτά. ή
 - Μια σειρά από διακριτά αγαθά ή υπηρεσίες που είναι ουσιαστικά τα ίδια και που έχουν το ίδιο μοτίβο μεταφοράς στον πελάτη.
- Εάν πληρούνται τα παραπάνω κριτήρια, μια σύμβαση δεν θα επαναξιολογηθεί εκτός εάν υπάρχει ένδειξη σημαντικής αλλαγής των γεγονότων ή των συνθηκών, ωστόσο εάν η σύμβαση δεν πληροί τα παραπάνω κριτήρια, η οντότητα θα συνεχίσει να επαναξιολογεί τη σύμβαση για να καθοριστεί εάν πληρούνται στη συνέχεια τα κριτήρια.

ΒΗΜΑ 2: Υποχρεώσεις που αναλαμβάνει η οικονομική οντότητα

- Ένα αγαθό ή μια υπηρεσία που υπόσχεται η οικονομική οντότητα στον πελάτη θεωρείται **διακριτό/-** ή 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 (ήτοι το αγαθό ή η υπηρεσία έχει τη δυνατότητα να είναι διακριτό/-ή)· 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 (ήτοι η υπόσχεση μεταβίβασης του αγαθού ή της υπηρεσίας είναι διακριτή στο πλαίσιο της σύμβασης).
- **Μια σειρά διακριτών αγαθών ή υπηρεσιών έχει το ίδιο μοτίβο μεταβίβασης στον πελάτη, εάν** πληρούνται τα ακόλουθα κριτήρια:
 - Κάθε διακριτό αγαθό ή υπηρεσία που η οικονομική οντότητα υπόσχεται να μεταφέρει διαδοχικά στον πελάτη θα αποτελεί υποχρέωση απόδοσης που εκπληρώνεται με την πάροδο του χρόνου.
 - Η ίδια μέθοδος μέτρησης της προόδου θα χρησιμοποιηθεί για τη μέτρηση της προόδου της οικονομικής οντότητας προς την πλήρη ικανοποίηση της υποχρέωσης εκτέλεσης για τη μεταφορά κάθε ξεχωριστού αγαθού ή υπηρεσίας της σειράς στον πελάτη

ΒΗΜΑ 2: Υποχρεώσεις που αναλαμβάνει η οικονομική οντότητα

- **Παράγοντες που πρέπει Να ληφθούν υπόψη** ως προς το εάν η υπόσχεση μιας οικονομικής οντότητας να μεταβιβάσει το αγαθό ή την υπηρεσία στον πελάτη μπορεί να προσδιοριστεί χωριστά περιλαμβάνουν, αλλά δεν περιορίζονται σε:
 - Η οικονομική οντότητα δεν παρέχει σημαντική υπηρεσία ενσωμάτωσης του αγαθού ή της υπηρεσίας με άλλα αγαθά ή υπηρεσίες που υπόσχονται στη σύμβαση.
 - Το αγαθό ή η υπηρεσία δεν τροποποιεί ή προσαρμόζει σημαντικά άλλο αγαθό ή υπηρεσία που υπόσχεται στη σύμβαση.
 - Το αγαθό ή η υπηρεσία δεν εξαρτάται σε μεγάλο βαθμό ή δεν συνδέεται σε μεγάλο βαθμό με άλλα αγαθά ή υπηρεσίες που υπόσχονται στη σύμβαση.

Παράδειγμα – Καθορίζοντας εάν ένα αγαθό ή υπηρεσία είναι διακριτά

- Μια οντότητα, ένας προγραμματιστής λογισμικού, συνάπτει σύμβαση με έναν πελάτη για να μεταβιβάσει τα ακόλουθα:
 - Άδεια χρήσης λογισμικού.
 - Υπηρεσία εγκατάστασης (περιλαμβάνει αλλαγή της οθόνης web για κάθε χρήστη).
 - Ενημερώσεις λογισμικού. και
 - Τεχνική υποστήριξη για 2 χρόνια.
- **Η οντότητα πουλά τα παραπάνω χωριστά. Η υπηρεσία εγκατάστασης εκτελείται τακτικά από άλλες οντότητες και δεν τροποποιεί σημαντικά το λογισμικό. Το λογισμικό παραμένει λειτουργικό χωρίς τις ενημερώσεις και την τεχνική υποστήριξη**
- Είναι τα αγαθά ή οι υπηρεσίες που υποσχέθηκαν στον πελάτη διακριτά με βάση το ΔΠΧΑ 15;

Παράδειγμα – Καθορίζοντας εάν ένα αγαθό ή υπηρεσία είναι διακριτά

- Το λογισμικό παραδίδεται πριν από τα άλλα αγαθά ή υπηρεσίες και παραμένει λειτουργικό χωρίς τις ενημερώσεις και την τεχνική υποστήριξη, επομένως η οντότητα συμπεραίνει ότι ο πελάτης μπορεί να επωφεληθεί από καθένα από τα αγαθά και τις υπηρεσίες είτε μόνος του είτε μαζί με τα άλλα αγαθά και υπηρεσίες που είναι άμεσα διαθέσιμα.
- Η υπόσχεση μεταφοράς κάθε αγαθού και υπηρεσίας στον πελάτη είναι ξεχωριστά αναγνωρίσιμη μεταξύ τους. Συγκεκριμένα, η υπηρεσία εγκατάστασης δεν τροποποιεί ή προσαρμόζει σημαντικά το ίδιο το λογισμικό και, ως εκ τούτου, το λογισμικό και η υπηρεσία εγκατάστασης είναι ξεχωριστές έξοδοι που υπόσχονται η οντότητα αντί για εισόδους που χρησιμοποιούνται για την παραγωγή συνδυασμένης εξόδου.
- Με βάση την αξιολόγηση, **έχουν προσδιοριστεί τέσσερις υποχρεώσεις εκτέλεσης στη σύμβαση και για τα τέσσερα παραπάνω αγαθά ή υπηρεσίες.**

ΒΗΜΑ 3: Υπολογισμός του ποσού της συναλλαγής (πώλησης)

- Η τιμή της συναλλαγής θα ήταν το ποσό της αντιπαροχής που αναμένει να δικαιούται μια οικονομική οντότητα σε αντάλλαγμα για τη μεταβίβαση των υποσχόμενων αγαθών ή υπηρεσιών σε έναν πελάτη. Μια οικονομική οντότητα θα λάβει υπόψη τους όρους της σύμβασης και τις προηγούμενες συνήθειες επιχειρηματικές πρακτικές κατά τη λήψη αυτού του προσδιορισμού.
- Εάν μια σύμβαση περιέχει μεταβλητό ποσό, η οικονομική οντότητα θα εκτιμήσει το ποσό που θα δικαιούται βάσει της σύμβασης. Το αντάλλαγμα μπορεί επίσης να ποικίλλει εάν το δικαίωμα μιας οικονομικής οντότητας για αντάλλαγμα εξαρτάται από την εμφάνιση ενός μελλοντικού γεγονότος. **Το μεταβλητό αντάλλαγμα περιλαμβάνεται στην τιμή της συναλλαγής μόνο στο βαθμό που είναι πολύ πιθανό ότι δεν θα συμβεί σημαντική αντιστροφή στο ποσό του σωρευμένου εσόδου που αναγνωρίστηκε όταν η αβεβαιότητα που σχετίζεται με το μεταβλητό αντάλλαγμα επιλυθεί μεταγενέστερα.**
- Παραδείγματα που μπορεί να προκύψει μεταβλητό ποσό: εκπτώσεις, bonuses, ποινές, με βάση κίνητρα κλπ

ΒΗΜΑ 3: Προσδιορισμός της τιμής συναλλαγής

- Γίνεται προσαρμογή για τη διαχρονική αξία του χρήματος σε μια τιμή συναλλαγής για τις επιπτώσεις της χρηματοδότησης, εάν υπάρχουν και είναι σημαντικές για τη σύμβαση, για παράδειγμα, όταν ένα αντάλλαγμα καταβάλλεται προκαταβολικά ή σε καθυστέρηση.
- Μια πρακτική λύση είναι διαθέσιμη όταν το διάστημα μεταξύ της μεταφοράς των υποσχόμενων αγαθών ή υπηρεσιών και της πληρωμής από τον πελάτη αναμένεται να είναι μικρότερο από 12 μήνες.
- π.χ. σελ. 465-475

Παράδειγμα: Προσδιορισμός της τιμής συναλλαγής

- Η εταιρεία Big Bed συνάπτει σύμβαση με έναν πελάτη για την πώληση κρεβατιών για 400 \$ ανά κρεβάτι την 1η Ιανουαρίου 2017. Εάν ο πελάτης αγοράσει περισσότερα από 1000 κρεβάτια σε ένα ημερολογιακό έτος, το συμβόλαιο αναφέρει ότι η τιμή ανά μονάδα μειώνεται αναδρομικά στα 380 \$ ανά μονάδα. Ως αποτέλεσμα αυτού, το αντάλλαγμα στη σύμβαση είναι μεταβλητό.
- Στις 31 Μαρτίου 2017, η Big Bed πουλά 80 κρεβάτια στον πελάτη, επομένως η Big Bed εκτιμά ότι η αγορά του πελάτη δεν θα υπερβεί το όριο των 1000 κλινών που απαιτείται για την έκπτωση όγκου κατά το ημερολογιακό έτος.
- *Κατά την εξέταση των απαιτήσεων του ΔΠΧΑ 15 και της σημαντικής εμπειρίας που έχει η Big Bed με αυτό το προϊόν και του τρόπου αγορών της οικονομικής οντότητας, συνήχθη το συμπέρασμα ότι είναι πολύ πιθανό ότι μια σημαντική αντιστροφή στο σωρευτικό ποσό των εσόδων που αναγνωρίστηκε (400 \$ ανά κρεβάτι) δεν θα προκύψει όταν επιλυθεί η αβεβαιότητα (δηλαδή όταν είναι γνωστό το συνολικό ποσό των αγορών). Κατά συνέπεια, η οικονομική οντότητα αναγνωρίζει έσοδα 32.000 \$ (80 κρεβάτια x 400 \$) για το πρώτο τρίμηνο που ^{Page 16}έληξε στις 31 Μαρτίου 2017.*

Παράδειγμα: Προσδιορισμός της τιμής συναλλαγής

- Στις αρχές Ιουνίου 2017, ο πελάτης αποκτά ακόμα μία εταιρεία και στο τέλος του δεύτερου τριμήνου, 30 Ιουνίου 2017, η Big Bed πουλά επιπλέον 500 κρεβάτια στον πελάτη. Υπό το πρίσμα του νέου γεγονότος, η Big Bed εκτιμά ότι οι αγορές του πελάτη θα υπερβούν το όριο των 1000 κλινών για το ημερολογιακό έτος και ως εκ τούτου θα πρέπει να μειώσει αναδρομικά την τιμή ανά μονάδα.
- *Επομένως, το Big Bed αναγνωρίζει έσοδα 188.400 \$ για το τρίμηνο που έληξε στις 30 Ιουνίου 2017. Το ποσό υπολογίζεται από 190.000 \$ (500 κρεβάτια x 380 \$) μείον τη μεταβολή στην τιμή συναλλαγής των 1.600 \$ (80 κρεβάτια x 20 \$ μείωση τιμής) για τη μείωση των κρεβατιών που πωλήθηκαν στο πρώτο τρίμηνο.*

ΒΗΜΑ 4: Επιμερισμός της τιμής συναλλαγής σε υποχρεώσεις εκτέλεσης

- Στόχος της οικονομικής οντότητας όταν επιμερίζει την τιμή συναλλαγής είναι να επιμερίσει την τιμή συναλλαγής σε κάθε υποχρέωση εκτέλεσης (ή διακριτό αγαθό ή υπηρεσία) σε ποσό που απεικονίζει το ποσό του ανταλλάγματος το οποίο η οικονομική οντότητα εκτιμά ότι δικαιούται έναντι της μεταβίβασης των υπεσχημένων αγαθών ή υπηρεσιών στον πελάτη.
- Όταν μια σύμβαση έχει πολλές υποχρεώσεις εκτέλεσης, μια οικονομική οντότητα κατανέμει την τιμή συναλλαγής στις υποχρεώσεις εκτέλεσης της σύμβασης με αναφορά στις σχετικές αυτόνομες τιμές πώλησής τους. Εάν μια μεμονωμένη τιμή πώλησης δεν είναι άμεσα παρατηρήσιμη, μια οικονομική οντότητα θα πρέπει να την εκτιμήσει. Το ΔΠΧΑ 15 προτείνει διάφορες μεθόδους που μπορούν να χρησιμοποιηθούν, όπως:
 - Προσαρμοσμένη προσέγγιση αξιολόγησης της αγοράς.
 - Αναμενόμενο κόστος συν μια προσέγγιση περιθωρίου.
 - Υπολειμματική προσέγγιση (επιτρέπεται μόνο σε περιορισμένες περιπτώσεις).

ΒΗΜΑ 4: Επιμερισμός της τιμής συναλλαγής σε υποχρεώσεις εκτέλεσης

- Μερικές φορές η τιμή της συναλλαγής μπορεί να περιλαμβάνει έκπτωση. Οποιαδήποτε συνολική έκπτωση κατανέμεται μεταξύ των υποχρεώσεων απόδοσης σε μια σχετική ανεξάρτητη βάση τιμής πώλησης. Σε ορισμένες περιπτώσεις, μπορεί να είναι σκόπιμο να κατανεμηθεί η έκπτωση σε ορισμένες αλλά όχι σε όλες τις υποχρεώσεις εκτέλεσης.

ΒΗΜΑ 5: Αναγνώριση εσόδων όταν Εκπληρώνονται οι Δεσμεύσεις Εκτέλεσης

- Μια οικονομική οντότητα θα αναγνωρίζει έσοδο όταν εκπληρώνει μια υποχρέωση απόδοσης μεταβιβάζοντας ένα υποσχόμενο αγαθό ή υπηρεσία σε έναν πελάτη, όταν ο έλεγχος περνάει, είτε με την πάροδο του χρόνου είτε σε μια χρονική στιγμή.
- Έλεγχος ενός περιουσιακού στοιχείου σημαίνει ότι έχει την ικανότητα να κατευθύνει τη χρήση και να αποκτά ουσιαστικά όλα τα υπόλοιπα οφέλη από το περιουσιακό στοιχείο.
- **Μια οικονομική οντότητα αναγνωρίζει έσοδα με την πάροδο του χρόνου, εάν πληρούνται ένα από τα ακόλουθα κριτήρια:**
 - **Ο πελάτης λαμβάνει και καταναλώνει ταυτόχρονα το όφελος που παρέχεται από την οικονομική οντότητα καθώς εκτελεί η οντότητα.**
 - Η απόδοση της οικονομικής οντότητας δημιουργεί ή βελτιώνει ένα περιουσιακό στοιχείο που ελέγχει ο πελάτης καθώς το περιουσιακό στοιχείο δημιουργείται ή βελτιώνεται. ή
 - Η απόδοση της οικονομικής οντότητας δεν δημιουργεί ένα περιουσιακό στοιχείο με εναλλακτική χρήση σε σχέση με την οικονομική οντότητα και η οικονομική οντότητα έχει εκτελεστό δικαίωμα πληρωμής για την απόδοση που έχει ολοκληρωθεί μέχρι σήμερα.

ΒΗΜΑ 5: Αναγνώριση εσόδων όταν Εκπληρώνονται οι Δεσμεύσεις Εκτέλεσης

- Για μια υποχρέωση απόδοσης που εκπληρώνεται με την πάροδο του χρόνου, μια οικονομική οντότητα θα επέλεγε ένα κατάλληλο μέτρο προόδου για να καθορίσει πόσα έσοδα θα πρέπει να αναγνωριστούν καθώς εκπληρώνεται η υποχρέωση απόδοσης.
- Παράγοντες που μπορεί να υποδηλώνουν ότι ο έλεγχος μεταβιβάζεται σε μια χρονική στιγμή περιλαμβάνουν, αλλά δεν περιορίζονται σε:
 - Η οικονομική οντότητα έχει παρόν δικαίωμα πληρωμής για το περιουσιακό στοιχείο.
 - Ο πελάτης έχει νόμιμο τίτλο στο περιουσιακό στοιχείο.
 - Η οικονομική οντότητα έχει μεταβιβάσει τη φυσική κατοχή του περιουσιακού στοιχείου.
 - Ο πελάτης έχει σημαντικούς κινδύνους και οφέλη που σχετίζονται με την ιδιοκτησία του περιουσιακού στοιχείου. και
 - Ο πελάτης έχει αποδεχθεί το περιουσιακό στοιχείο.

Κόστος σύμβασης – Επαυξητικό κόστος εξασφάλισης σύμβασης

- Η οικονομική οντότητα αναγνωρίζει ως περιουσιακό στοιχείο το επαυξητικό κόστος εξασφάλισης μιας σύμβασης με πελάτη, εφόσον εκτιμά ότι θα ανακτήσει το εν λόγω κόστος.
- Επαυξητικό κόστος εξασφάλισης μιας σύμβασης είναι οι δαπάνες με τις οποίες επιβαρύνεται η οικονομική οντότητα προκειμένου να εξασφαλίσει μια σύμβαση με πελάτη και με τις οποίες δεν θα επιβαρυνόταν εάν δεν είχε εξασφαλίσει τη σύμβαση (για παράδειγμα, προμήθεια πωλήσεων).
- Το κόστος εξασφάλισης μιας σύμβασης το οποίο θα προέκυπτε ανεξάρτητα από το εάν είχε εξασφαλιστεί η σύμβαση αναγνωρίζεται ως έξοδο όταν πραγματοποιείται, εκτός εάν το εν λόγω κόστος επιβαρύνει ρητά τον πελάτη ανεξάρτητα από το εάν έχει εξασφαλιστεί η σύμβαση.
- Ως πρακτική λύση, η οικονομική οντότητα δύναται να αναγνωρίσει το επαυξητικό κόστος εξασφάλισης μιας σύμβασης ως έξοδο όταν πραγματοποιείται, εάν η περίοδος απόσβεσης

Παρουσίαση

- Μια οικονομική οντότητα θα παρουσιάζει την εκτέλεση μιας σύμβασης στην κατάσταση οικονομικής θέσης ως συμβατικό περιουσιακό στοιχείο ή συμβατική υποχρέωση, **ανάλογα με τη σχέση μεταξύ της απόδοσης της οντότητας και της πληρωμής του πελάτη**. Τυχόν ανεπιφύλακτα δικαιώματα για αντάλλαγμα θα παρουσιάζονται χωριστά ως απαίτηση.
- Όταν ένας πελάτης έχει καταβάλει ένα ποσό ανταλλάγματος πριν η οικονομική οντότητα μεταβιβάσει το σχετικό αγαθό ή υπηρεσία στον πελάτη, μια συμβατική υποχρέωση θα παρουσιάζεται στην κατάσταση οικονομικής θέσης.
- Όταν ο πελάτης δεν έχει καταβάλει ακόμη το σχετικό αντάλλαγμα για τη μεταβίβαση ενός αγαθού ή μιας υπηρεσίας, ένα περιουσιακό στοιχείο της σύμβασης (το δικαίωμα αντιπαροχής εξαρτάται από κάτι άλλο εκτός από την πάροδο του χρόνου) ή απαίτηση (το δικαίωμα στο αντάλλαγμα είναι άνευ όρων, εκτός από την παρέλευση χρόνου) παρουσιάζεται στην κατάσταση οικονομικής θέσης. Τα συμβατικά περιουσιακά στοιχεία και οι απαιτήσεις μαζί με οποιαδήποτε απομείωση θα λογιστικοποιούνται σύμφωνα με το ΔΠΧΑ 9 Χρηματοοικονομικά Μέσα. Η διαφορά μεταξύ της αρχικής αναγνώρισης μιας απαίτησης και του ποσού των εσόδων θα πρέπει να παρουσιάζεται ως έξοδο.

Γνωστοποιήσεις

- Πρέπει να γνωστοποιούνται επαρκείς πληροφορίες που επιτρέπουν στους χρήστες των οικονομικών καταστάσεων να κατανοήσουν τη **φύση**, το **ποσό**, το **χρονοδιάγραμμα** και την **αβεβαιότητα των εσόδων** και των **ταμειακών ροών** που προκύπτουν από σύμβαση με πελάτες.

Γνωστοποιήσεις

- Η διάσπαση των εσόδων σε κατάλληλες κατηγορίες
 - Το ποσό της τιμής συναλλαγής που κατανέμεται στις υπόλοιπες υποχρεώσεις εκτέλεσης σε μια σύμβαση
 - Για τα υπόλοιπα των συμβολαίων
 - Τα υπόλοιπα έναρξης και κλεισίματος των απαιτήσεων, των περιουσιακών στοιχείων και των συμβατικών υποχρεώσεων
 - Έσοδα που αναγνωρίστηκαν στην περίοδο αναφοράς που συμπεριλήφθηκαν στο αρχικό υπόλοιπο των συμβατικών υποχρεώσεων
 - Έσοδα που αναγνωρίστηκαν στην περίοδο αναφοράς από υποχρεώσεις απόδοσης που εκπληρώθηκαν σε προηγούμενες περιόδους
- Για τις υποχρεώσεις απόδοσης,
 - Όταν η εταιρεία εκπληρώνει συνήθως τις υποχρεώσεις απόδοσης
 - Οι σημαντικοί όροι πληρωμής
 - Η φύση των αγαθών ή των υπηρεσιών που η οικονομική οντότητα έχει υποσχεθεί να μεταβίβαση
 - Υποχρεώσεις για επιστροφές, επιστροφές χρημάτων και άλλες παρόμοιες υποχρεώσεις
 - Είδη εγγυήσεων και σχετικές υποχρεώσεις

Γνωστοποιήσεις

- Οι σημαντικές κρίσεις και οι αλλαγές στις κρίσεις που έγιναν κατά την εφαρμογή αυτού του προτύπου σε αυτές τις συμβάσεις, ειδικότερα
 - Ο χρόνος εκπλήρωσης των υποχρεώσεων εκτέλεσης
 - Η τιμή της συναλλαγής και τα ποσά που κατανέμονται στις υποχρεώσεις εκτέλεσης
- Οποιαδήποτε περιουσιακά στοιχεία αναγνωρίζονται από το κόστος απόκτησης ή εκπλήρωσης σύμβαση με πελάτη, συμπεριλαμβανομένης
 - Περιγραφή των κρίσεων που έγιναν για τον προσδιορισμό του ποσού του κόστους και της μεθόδου απόσβεσης που χρησιμοποιήθηκε για κάθε περίοδο αναφοράς
 - Τα υπόλοιπα κλεισίματος των περιουσιακών στοιχείων
 - Το ποσό της απόσβεσης και τυχόν ζημίες απομείωσης που αναγνωρίστηκαν στην περίοδο αναφοράς