

ΠΑΡΑΡΤΗΜΑ

Διεθνές Πρότυπο Χρηματοοικονομικής Αναφοράς 15

Έσοδα από συμβάσεις με πελάτες

Διεθνές Πρότυπο Χρηματοοικονομικής Αναφοράς 15**Έσοδα από συμβάσεις με πελάτες**

ΣΤΟΧΟΣ

- 1. Στόχος 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.**

Επίτευξη του στόχου

2. Προκειμένου να επιτευχθεί ο στόχος της παραγράφου 1, βασική αρχή του παρόντος Προτύπου είναι η οικονομική οντότητα να αναγνωρίζει έσοδα ώστε να απεικονίζει τη μεταβίβαση υποσχόμενων αγαθών ή υπηρεσιών στους πελάτες σε ποσό που αντανάκλα το αντάλλαγμα το οποίο η οικονομική οντότητα εκτιμά ότι δικαιούται έναντι των εν λόγω αγαθών ή υπηρεσιών.
3. Κατά την εφαρμογή του παρόντος Προτύπου, η οικονομική οντότητα εξετάζει τους όρους της σύμβασης και όλα τα σχετικά γεγονότα και τις περιστάσεις. Η οικονομική οντότητα εφαρμόζει το παρόν Πρότυπο και χρησιμοποιεί οποιοδήποτε πρακτικές λύσεις με συνέπεια στις συμβάσεις που παρουσιάζουν παρόμοια χαρακτηριστικά και σε παρόμοιες περιστάσεις.
4. Το παρόν Πρότυπο καθορίζει τη λογιστική αντιμετώπιση μιας μεμονωμένης σύμβασης με πελάτη. Ωστόσο, ως πρακτική λύση, η οικονομική οντότητα δύναται να εφαρμόζει το παρόν Πρότυπο σε χαρτοφυλάκιο συμβάσεων (ή υποχρεώσεων εκτέλεσης) με παρόμοια χαρακτηριστικά, εφόσον εκτιμά εύλογα ότι η εφαρμογή του παρόντος Προτύπου στο χαρτοφυλάκιο δεν θα έχει ουσιαστικά διαφορετικές επιδράσεις στις οικονομικές καταστάσεις από την εφαρμογή του παρόντος Προτύπου στις επιμέρους συμβάσεις (ή υποχρεώσεις εκτέλεσης) του εν λόγω χαρτοφυλακίου. Κατά τη λογιστική αντιμετώπιση ενός χαρτοφυλακίου, η οικονομική οντότητα χρησιμοποιεί εκτιμήσεις και παραδοχές που αντανάκλουν το μέγεθος και τη σύνθεση του χαρτοφυλακίου.

ΠΕΔΙΟ ΕΦΑΡΜΟΓΗΣ

5. Μια οικονομική οντότητα εφαρμόζει το παρόν Πρότυπο σε όλες τις συμβάσεις με πελάτες, εκτός από τις ακόλουθες περιπτώσεις:
 - α) συμβάσεις μίσθωσης που εμπίπτουν στο πεδίο εφαρμογής του ΔΛΠ 17 Μισθώσεις
 - β) ασφαλιστήρια συμβόλαια που εμπίπτουν στο πεδίο εφαρμογής του ΔΠΧΑ 4 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 και
 - 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.
6. Μια οικονομική οντότητα εφαρμόζει το παρόν Πρότυπο σε μια σύμβαση (πλην των συμβάσεων που παρατίθενται στην παράγραφο 5) 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. Ένας αντισυμβαλλόμενος στη σύμβαση δεν θεωρείται πελάτης εάν, για παράδειγμα, ο αντισυμβαλλόμενος έχει συνάψει σύμβαση με την οικονομική οντότητα με σκοπό τη συμμετοχή σε δραστηριότητα ή διαδικασία κατά την οποία τα μέρη της σύμβασης μοιράζονται τους κινδύνους και τα οφέλη που προκύπτουν από τη δραστηριότητα ή τη διαδικασία (όπως η δημιουργία ενός περιουσιακού στοιχείου στο πλαίσιο συνεργατικού σχήματος) αντί για την απόκτηση του αποτελέσματος των συνήθων δραστηριοτήτων της οικονομικής οντότητας.

7. Μια σύμβαση με πελάτη δύναται να εμπίπτει εν μέρει στο πεδίο εφαρμογής του παρόντος Προτύπου και εν μέρει στο πεδίο εφαρμογής των λοιπών Προτύπων που παρατίθενται στην παράγραφο 5.
- α) Εάν τα λοιπά Πρότυπα προσδιορίζουν τον τρόπο με τον οποίο μπορούν να διαχωριστούν και/ή να επιμετρηθούν αρχικά ένα ή περισσότερα τμήματα της σύμβασης, τότε η οικονομική οντότητα εφαρμόζει πρώτα τις απαιτήσεις διαχωρισμού και/ή τις απαιτήσεις επιμέτρησης που προβλέπονται στα εν λόγω Πρότυπα. Μια οντότητα εξαιρεί από την τιμή συναλλαγής το ποσό που αντιστοιχεί στο τμήμα (ή τα τμήματα) της σύμβασης τα οποία έχουν αρχικά επιμετρηθεί σύμφωνα με τα λοιπά Πρότυπα και εφαρμόζει τις παραγράφους 73–86 για τον επιμερισμό του ποσού της τιμής συναλλαγής που υπολείπεται (εάν υπολείπεται) σε κάθε υποχρέωση εκτέλεσης που εμπίπτει στο παρόν Πρότυπο και σε τυχόν άλλα τμήματα της σύμβασης που προσδιορίζονται στην παράγραφο 7 στοιχείο β).
- β) Εάν τα λοιπά Πρότυπα δεν προσδιορίζουν τον τρόπο με τον οποίο μπορούν να διαχωριστούν και/ή να επιμετρηθούν αρχικά ένα ή περισσότερα τμήματα της σύμβασης, τότε η οικονομική οντότητα εφαρμόζει το παρόν Πρότυπο για τον διαχωρισμό ή και την αρχική επιμέτρηση του τμήματος (ή των τμημάτων) της σύμβασης.
8. Το παρόν Πρότυπο προσδιορίζει τη λογιστική αντιμετώπιση του επαυξητικού κόστους εξασφάλισης μιας σύμβασης με πελάτη και των δαπανών που πραγματοποιούνται για την εκπλήρωση της σύμβασης με πελάτη, εάν οι εν λόγω δαπάνες δεν εμπίπτουν σε άλλο Πρότυπο (βλέπε παραγράφους 91–104). Η οικονομική οντότητα εφαρμόζει τις παρούσες παραγράφους μόνο για δαπάνες που έχουν πραγματοποιηθεί και σχετίζονται με σύμβαση με πελάτη (ή με τμήμα της εν λόγω σύμβασης) που εμπίπτει στο πεδίο εφαρμογής του παρόντος Προτύπου.

ΑΝΑΓΝΩΡΙΣΗ

Προσδιορισμός της σύμβασης

9. Μια οικονομική οντότητα λογιστικοποιεί μια σύμβαση με πελάτη η οποία εμπίπτει στο πεδίο εφαρμογής του παρόντος Προτύπου μόνο όταν πληρούνται όλα τα παρακάτω κριτήρια:
- α) τα μέρη της σύμβασης έχουν εγκρίνει τη σύμβαση (γραφώς, προφορικά ή σύμφωνα με άλλες συνήθειες επιχειρηματικές πρακτικές) και έχουν δεσμευτεί να εκτελέσουν τις αντίστοιχες υποχρεώσεις τους·
- β) η οικονομική οντότητα μπορεί να προσδιορίσει τα δικαιώματα κάθε μέρους αναφορικά με τα αγαθά ή τις υπηρεσίες που πρόκειται να μεταβιβαστούν·
- γ) η οικονομική οντότητα μπορεί να προσδιορίσει τους όρους πληρωμής για τα αγαθά ή τις υπηρεσίες που πρόκειται να μεταβιβαστούν·
- δ) η σύμβαση έχει εμπορική υπόσταση (ήτοι ο κίνδυνος, ο χρόνος ή το ποσό των μελλοντικών ταμειακών ροών της οικονομικής οντότητας αναμένεται να μεταβληθούν ως αποτέλεσμα της σύμβασης)· και
- ε) 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 οικονομική οντότητα εξετάζει μόνο την ικανότητα και την πρόθεση του πελάτη να καταβάλει το ποσό του ανταλλάγματος όταν αυτό καταστεί απαιτητό. Το ποσό του ανταλλάγματος που δικαιούται η οικονομική οντότητα ενδέχεται να είναι μικρότερο από την τιμή που αναφέρεται στη σύμβαση εάν το αντάλλαγμα είναι μεταβλητό, επειδή η οικονομική οντότητα δύναται να προσφέρει στον πελάτη έκπτωση επί της τιμής (βλέπε παράγραφο 52).
10. Σύμβαση είναι μια συμφωνία μεταξύ δύο ή περισσότερων μερών από την οποία απορρέουν εκτελεστά δικαιώματα και υποχρεώσεις. Η εκτελεστότητα των δικαιωμάτων και των υποχρεώσεων που απορρέουν από μια σύμβαση υπόκειται στον νόμο. Οι συμβάσεις δύναται να είναι γραπτές, προφορικές ή τεκμαρτές βάσει των συνήθων επιχειρηματικών πρακτικών μιας οικονομικής οντότητας. Οι πρακτικές και οι διαδικασίες σύναψης συμβάσεων με πελάτες διαφέρουν ανάλογα με τη δικαιοδοσία, τον κλάδο και την οικονομική οντότητα. Επίσης, ενδέχεται να διαφέρουν και εντός της ίδιας οικονομικής οντότητας (για παράδειγμα, δύναται να διαφέρουν ανάλογα με την κατηγορία πελάτη ή τη φύση των υποσχόμενων αγαθών ή υπηρεσιών). Προκειμένου να καθορίσει εάν και πότε μια συμφωνία με πελάτη συνεπάγεται εκτελεστά δικαιώματα και υποχρεώσεις, η οικονομική οντότητα εξετάζει τις εν λόγω πρακτικές και διαδικασίες.
11. Ορισμένες συμβάσεις με πελάτες ενδέχεται να μην έχουν προκαθορισμένη διάρκεια και μπορούν να καταγγελθούν ή να τροποποιηθούν από οποιοδήποτε μέρος ανά πάσα στιγμή. Άλλες συμβάσεις ενδέχεται να ανανεώνονται αυτόματα σε περιοδική βάση που προσδιορίζεται στη σύμβαση. Μια οικονομική οντότητα εφαρμόζει το παρόν Πρότυπο στη διάρκεια της σύμβασης (ήτοι στη συμβατική περίοδο) κατά την οποία τα μέρη της σύμβασης έχουν άμεσα εκτελεστά δικαιώματα και υποχρεώσεις.

12. Για τον σκοπό της εφαρμογής του παρόντος Προτύπου, 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:
- α) η οικονομική οντότητα δεν έχει μεταβιβάσει ακόμη κανένα υποσχόμενο αγαθό ή υπηρεσία στον πελάτη· και
 - β) η οικονομική οντότητα δεν έχει λάβει ακόμη, και δεν δικαιούται να λάβει ακόμη, οποιοδήποτε αντάλλαγμα έναντι υποσχόμενων αγαθών ή υπηρεσιών.
13. Εάν μια σύμβαση με πελάτη πληροί τα κριτήρια της παραγράφου 9 κατά την έναρξη ισχύος της σύμβασης, η οικονομική οντότητα δεν επαναξιολογεί τα εν λόγω κριτήρια, παρά μόνο εάν υπάρχουν ενδείξεις σημαντικής μεταβολής στα γεγονότα και τις περιστάσεις. Για παράδειγμα, εάν η ικανότητα ενός πελάτη να καταβάλει το αντάλλαγμα επιδεινωθεί σημαντικά, η οικονομική οντότητα θα επαναξιολογήσει κατά πόσο είναι πιθανό να εισπράξει το αντάλλαγμα που δικαιούται έναντι των υπολειπόμενων αγαθών ή υπηρεσιών που θα μεταβιβαστούν στον πελάτη.
14. Εάν μια σύμβαση με πελάτη δεν πληροί τα κριτήρια της παραγράφου 9, η οικονομική οντότητα συνεχίζει να αξιολογεί τη σύμβαση προκειμένου να διαπιστώσει αν θα εκπληρωθούν μεταγενέστερα τα κριτήρια της παραγράφου 9.
15. Όταν μια σύμβαση με πελάτη δεν πληροί τα κριτήρια της παραγράφου 9 και η οικονομική οντότητα λάβει αντάλλαγμα από τον πελάτη, αναγνωρίζει το αντάλλαγμα που έλαβε ως έσοδο μόνο εφόσον ισχύει ένα από τα ακόλουθα γεγονότα:
- α) 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
 - β) η σύμβαση έχει καταγγελθεί και το αντάλλαγμα που έχει ληφθεί από τον πελάτη δεν είναι επιστρεπτέο.
16. Η οικονομική οντότητα αναγνωρίζει το αντάλλαγμα που έχει λάβει από πελάτη ως υποχρέωση μέχρις ότου προκύψει ένα από τα γεγονότα της παραγράφου 15 ή μέχρις ότου εκπληρωθούν στη συνέχεια τα κριτήρια της παραγράφου 9 (βλέπε παράγραφο 14). Ανάλογα με τα γεγονότα και τις περιστάσεις που σχετίζονται με τη σύμβαση, η υποχρέωση που αναγνωρίζεται αντιπροσωπεύει την υποχρέωση της οικονομικής οντότητας είτε να μεταβιβάσει αγαθά ή υπηρεσίες στο μέλλον είτε να επιστρέψει το αντάλλαγμα που έχει λάβει. Σε κάθε περίπτωση, η υποχρέωση επιμετράται στο ποσό του ανταλλάγματος που έχει ληφθεί από τον πελάτη.

Συνδυασμός συμβάσεων

17. Μια οικονομική οντότητα συνδυάζει δύο ή περισσότερες συμβάσεις τις οποίες έχει συνάψει την ίδια ή σχεδόν την ίδια χρονική στιγμή με τον ίδιο πελάτη (ή με μέρη συνδεδεμένα με τον πελάτη) και αντιμετωπίζει λογιστικά τις συμβάσεις ως μία ενιαία σύμβαση εφόσον πληρούνται ένα ή περισσότερα από τα ακόλουθα κριτήρια:
- α) η διαπραγμάτευση των συμβάσεων γίνεται σε συνολική βάση με κοινό εμπορικό στόχο·
 - β) το ποσό του ανταλλάγματος που πρόκειται να καταβληθεί στο πλαίσιο μιας σύμβασης εξαρτάται από την τιμή ή την απόδοση της άλλης σύμβασης· ή
 - γ) τα υποσχόμενα αγαθά ή υπηρεσίες που ορίζονται στις συμβάσεις (ή ορισμένα από τα υποσχόμενα αγαθά ή υπηρεσίες που ορίζονται σε καθεμιά από τις συμβάσεις) συνιστούν ενιαία υποχρέωση εκτέλεσης σύμφωνα με τις παραγράφους 22–30.

Τροποποιήσεις συμβάσεων

18. Ως τροποποίηση σύμβασης ορίζεται η μεταβολή στο πεδίο εφαρμογής ή την τιμή (ή και τα δύο) μιας σύμβασης η οποία έχει εγκριθεί από τα μέρη της σύμβασης. Σε ορισμένους κλάδους και δικαιοδοσίες, η τροποποίηση σύμβασης ενδέχεται να περιγράφεται ως εντολή μεταβολής, διαφοροποίηση ή διόρθωση. Τροποποίηση σύμβασης υφίσταται όταν τα μέρη της σύμβασης εγκρίνουν μια τροποποίηση η οποία είτε δημιουργεί νέα είτε μεταβάλλει τα υφιστάμενα εκτελεστά δικαιώματα και τις υποχρεώσεις των μερών της σύμβασης. Η τροποποίηση της σύμβασης μπορεί να εγκριθεί γραπτώς, προφορικώς ή με τεκμαρτό τρόπο βάσει των συνήθων επιχειρηματικών πρακτικών. Εάν τα μέρη της σύμβασης δεν έχουν εγκρίνει μια τροποποίηση της σύμβασης, η οικονομική οντότητα εξακολουθεί να εφαρμόζει το παρόν Πρότυπο στην υφιστάμενη σύμβαση μέχρις ότου εγκριθεί η τροποποίηση της σύμβασης.

19. Τροποποίηση σύμβασης δύναται να υφίσταται ακόμη και εάν τα μέρη της σύμβασης διαφωνούν σχετικά με το πεδίο εφαρμογής ή την τιμή (ή και τα δύο) της τροποποίησης ή εάν τα μέρη έχουν εγκρίνει τη μεταβολή στο πεδίο εφαρμογής της σύμβασης χωρίς να έχουν ακόμη προσδιορίσει την αντίστοιχη μεταβολή στην τιμή. Προκειμένου να προσδιορίσει κατά πόσο είναι εκτελεστά τα δικαιώματα ή οι υποχρεώσεις που δημιουργούνται ή μεταβάλλονται λόγω της τροποποίησης, η οικονομική οντότητα εξετάζει όλα τα σχετικά γεγονότα και τις περιστάσεις, συμπεριλαμβανομένων των όρων της σύμβασης και άλλων υποστηρικτικών στοιχείων. Εάν τα μέρη της σύμβασης έχουν εγκρίνει μια μεταβολή στο πεδίο εφαρμογής της σύμβασης χωρίς να έχουν ακόμη προσδιορίσει την αντίστοιχη μεταβολή στην τιμή, η οικονομική οντότητα θα εκτιμήσει τη μεταβολή στην τιμή συναλλαγής που απορρέει από την τροποποίηση σύμφωνα με τις παραγράφους 50–54 σχετικά με την εκτίμηση του μεταβλητού ανταλλάγματος και τις παραγράφους 56–58 σχετικά με τις εκτιμήσεις μεταβλητού ανταλλάγματος που υπόκεινται σε περιορισμούς.
20. Η οικονομική οντότητα αντιμετωπίζει λογιστικά μια τροποποίηση σύμβασης ως χωριστή σύμβαση εφόσον ισχύουν αμφότερες οι ακόλουθες προϋποθέσεις:
- α) το πεδίο εφαρμογής της σύμβασης διευρύνεται λόγω της προσθήκης υποσχόμενων αγαθών ή υπηρεσιών που είναι διακριτά (σύμφωνα με τις παραγράφους 26–30)· και
 - β) η τιμή της σύμβασης αυξάνεται κατά ένα ποσό ανταλλάγματος το οποίο αντανάκλα τις αυτοτελείς τιμές πώλησης των πρόσθετων υποσχόμενων αγαθών ή υπηρεσιών και τυχόν ενδεικνυόμενες προσαρμογές στην εν λόγω τιμή προκειμένου να αντανakλώνται οι συνθήκες της συγκεκριμένης σύμβασης. Για παράδειγμα, η οικονομική οντότητα δύναται να προσαρμόσει την αυτοτελή τιμή πώλησης ενός πρόσθετου αγαθού ή υπηρεσίας κατά ένα ποσό έκπτωσης που λαμβάνει ο πελάτης, επειδή η οικονομική οντότητα δεν χρειάζεται να επιβαρυνθεί με τις δαπάνες που σχετίζονται με την πώληση και με τις οποίες θα επιβαρυνόταν κατά την πώληση παρεμφερούς αγαθού ή υπηρεσίας σε νέο πελάτη.
21. Εάν μια τροποποίηση σύμβασης δεν αντιμετωπίζεται λογιστικά ως χωριστή σύμβαση σύμφωνα με την παράγραφο 20, η οικονομική οντότητα αντιμετωπίζει λογιστικά τα υποσχόμενα 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:
- α) 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. Το ποσό του ανταλλάγματος που επιμερίζεται στις υπολειπόμενες υποχρεώσεις εκτέλεσης [ή στα υπολειπόμενα διακριτά αγαθά ή υπηρεσίες στο πλαίσιο μιας ενιαίας υποχρέωσης εκτέλεσης που προσδιορίζεται σύμφωνα με την παράγραφο 22 στοιχείο β)] ισούται με το άθροισμα:
 - i) του ανταλλάγματος που έχει υποσχεθεί ο πελάτης (συμπεριλαμβανομένων των ποσών που έχουν ήδη ληφθεί από τον πελάτη), το οποίο έχει συμπεριληφθεί στην εκτίμηση της τιμής συναλλαγής αλλά δεν έχει αναγνωριστεί ως έσοδο· και
 - ii) του υποσχόμενου ανταλλάγματος στο πλαίσιο της τροποποίησης της σύμβασης.
 - β) 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. Η επίδραση που έχει η τροποποίηση της σύμβασης στην τιμή συναλλαγής και στην επιμέτρηση, από την οικονομική οντότητα, της προόδου προς την πλήρη εκπλήρωση της υποχρέωσης εκτέλεσης, αναγνωρίζεται ως προσαρμογή στα έσοδα (είτε ως αύξηση είτε ως μείωση των εσόδων) κατά την ημερομηνία τροποποίησης της σύμβασης (δηλαδή η προσαρμογή των εσόδων πραγματοποιείται σε βάση σωρευτικής αναπλήρωσης).
 - γ) Εάν τα υπολειπόμενα αγαθά ή υπηρεσίες αποτελούν συνδυασμό των στοιχείων α) και β), η οικονομική οντότητα αντιμετωπίζει λογιστικά τις επιδράσεις της τροποποίησης στις μη εκπληρωθείσες (ή μερικώς μη εκπληρωθείσες) υποχρεώσεις εκτέλεσης στην τροποποιημένη σύμβαση με τρόπο που συνάδει με τους στόχους της παρούσας παραγράφου.

Προσδιορισμός των υποχρεώσεων εκτέλεσης

22. Κατά την έναρξη ισχύος της σύμβασης, η οικονομική οντότητα αξιολογεί τα υποσχόμενα αγαθά ή υπηρεσίες μιας σύμβασης με πελάτη και προσδιορίζει ως υποχρέωση εκτέλεσης κάθε υπόσχεση μεταβίβασης στον πελάτη είτε:
- α) ενός αγαθού ή μιας υπηρεσίας (ή δέσμης αγαθών ή υπηρεσιών) που είναι διακριτό/ή· ή
 - β) μιας σειράς διακριτών αγαθών ή υπηρεσιών που είναι κατ' ουσίαν τα ίδια και μεταβιβάζονται με τον ίδιο τρόπο στον πελάτη (βλέπε παράγραφο 23).

23. Μια σειρά διακριτών αγαθών ή υπηρεσιών μεταβιβάζονται με τον ίδιο τρόπο στον πελάτη εφόσον πληρούνται αμφότερα τα ακόλουθα κριτήρια:
- κάθε διακριτό αγαθό ή υπηρεσία της σειράς που η οικονομική οντότητα υπόσχεται να μεταβιβάσει στον πελάτη πληροί τα κριτήρια της παραγράφου 35 ώστε να αποτελεί υποχρέωση εκτέλεσης που εκπληρώνεται σε βάθος χρόνου· και
 - σύμφωνα με τις παραγράφους 39–40, χρησιμοποιείται η ίδια μέθοδος για την επιμέτρηση της προόδου της οικονομικής οντότητας προς την πλήρη εκπλήρωση της υποχρέωσης εκτέλεσης της μεταβίβασης κάθε διακριτού αγαθού ή υπηρεσίας της σειράς στον πελάτη.

Υποσχέσεις σε συμβάσεις με πελάτες

24. Μια σύμβαση με πελάτη συνήθως αναφέρει ρητά τα αγαθά ή τις υπηρεσίες που μια οικονομική οντότητα υπόσχεται να μεταβιβάσει στον πελάτη. Ωστόσο, οι υποχρεώσεις εκτέλεσης που προσδιορίζονται σε μια σύμβαση με πελάτη δύνανται να μην περιορίζονται στα αγαθά ή τις υπηρεσίες που αναφέρονται ρητά στην εν λόγω σύμβαση. Αυτό ισχύει επειδή μια σύμβαση με πελάτη μπορεί επίσης να περιλαμβάνει υποσχέσεις οι οποίες προκύπτουν με τεκμαρτό τρόπο από τις συνήθεις επιχειρηματικές πρακτικές, τις δημοσιευμένες πολιτικές ή συγκεκριμένες δηλώσεις μιας οικονομικής οντότητας εάν, κατά τον χρόνο σύναψης της σύμβασης, οι εν λόγω υποσχέσεις δημιουργούν μια εύλογη προσδοκία στον πελάτη ότι η οικονομική οντότητα θα του μεταβιβάσει ένα αγαθό ή μια υπηρεσία.
25. Οι υποχρεώσεις εκτέλεσης δεν περιλαμβάνουν τις δραστηριότητες που πρέπει να διεξάγει μια οικονομική οντότητα για να εκπληρώσει μια σύμβαση, εκτός εάν με τις εν λόγω δραστηριότητες μεταβιβάζεται ένα αγαθό ή μια υπηρεσία στον πελάτη. Για παράδειγμα, ένας πάροχος υπηρεσιών ενδέχεται να χρειάζεται να εκτελέσει διάφορες διοικητικές εργασίες για να καταρτίσει μια σύμβαση. Η εκτέλεση των εν λόγω εργασιών δεν συνεπάγεται τη μεταβίβαση υπηρεσίας στον πελάτη κατά την εκτέλεση των εργασιών. Συνεπώς, οι εν λόγω δραστηριότητες κατάρτισης δεν συνιστούν υποχρέωση εκτέλεσης.

Διακριτά αγαθά ή υπηρεσίες

26. Ανάλογα με τη σύμβαση, τα υποσχόμενα αγαθά ή υπηρεσίες δύνανται να περιλαμβάνουν, μεταξύ άλλων:
- την πώληση των αγαθών που παράγονται από την οικονομική οντότητα (για παράδειγμα, το απόθεμα ενός κατασκευαστή)·
 - τη μεταπώληση αγαθών που έχει αγοράσει η οικονομική οντότητα (για παράδειγμα, το εμπόρευμα ενός λιανοπωλητή)·
 - τη μεταπώληση δικαιωμάτων επί αγαθών ή υπηρεσιών που έχουν αγοραστεί από την οικονομική οντότητα (για παράδειγμα, ένα εισιτήριο που επαναπωλήθηκε από μια οικονομική οντότητα που λειτουργεί ως εντολέας, όπως περιγράφεται στις παραγράφους B34–B38)·
 - την εκτέλεση συμφωνηθείσας, βάσει σύμβασης, εργασίας (ή εργασιών) για έναν πελάτη·
 - την παροχή υπηρεσίας ετοιμότητας για την παροχή αγαθών ή υπηρεσιών (για παράδειγμα, μη καθορισμένες ενημερώσεις λογισμικού οι οποίες παρέχονται εάν και όταν απαιτείται) ή τη διάθεση αγαθών ή υπηρεσιών σε πελάτη για να τα χρησιμοποιήσει εάν και όποτε αυτός αποφασίσει·
 - την παροχή υπηρεσίας διεκπεραίωσης της μεταβίβασης αγαθών ή υπηρεσιών σε πελάτη από έτερο μέρος (για παράδειγμα, όταν λειτουργεί ως αντιπρόσωπος ενός έτερου μέρους, όπως περιγράφεται στις παραγράφους B34–B38)·
 - την εκχώρηση δικαιωμάτων σε αγαθά ή υπηρεσίες που θα παρασχεθούν μελλοντικά, τα οποία ο πελάτης μπορεί να μεταπωλήσει ή να παρέχει στους πελάτες του (για παράδειγμα, μια οικονομική οντότητα που πωλεί ένα προϊόν σε έμπορο λιανικής υπόσχεται να μεταβιβάσει ένα πρόσθετο αγαθό ή μια υπηρεσία σε ένα άτομο το οποίο αγοράζει το προϊόν από τον έμπορο λιανικής)·
 - την κατασκευή, παρασκευή ή δημιουργία ενός περιουσιακού στοιχείου για λογαριασμό πελάτη·
 - την παραχώρηση αδειών χρήσης (βλέπε παραγράφους B52–B63)· και
 - την παραχώρηση δικαιωμάτων προαίρεσης για την αγορά πρόσθετων αγαθών ή υπηρεσιών (όταν τα εν λόγω δικαιώματα προαίρεσης παρέχουν στον πελάτη ένα ουσιώδες δικαίωμα, όπως περιγράφεται στις παραγράφους B39–B43).
27. 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 (ήτοι το αγαθό ή η υπηρεσία έχει τη δυνατότητα να είναι διακριτό/ή)· και

- β) 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 το αγαθό ή η υπηρεσία είναι διακριτό/ή στο πλαίσιο της σύμβασης).
28. Ένας πελάτης μπορεί να επωφεληθεί από ένα αγαθό ή μια υπηρεσία σύμφωνα με την παράγραφο 27 στοιχείο α) εάν το αγαθό ή η υπηρεσία μπορεί να χρησιμοποιηθεί, να καταναλωθεί, να πωληθεί έναντι ποσού που υπερβαίνει την υπολειμματική αξία ή να διακρατηθεί με άλλον τρόπο που δημιουργεί οικονομικά οφέλη. Για ορισμένα αγαθά ή υπηρεσίες, ο πελάτης ενδέχεται να μπορεί να επωφεληθεί από ένα αγαθό ή μια υπηρεσία μεμονωμένα. Για άλλα αγαθά ή υπηρεσίες, ο πελάτης ενδέχεται να μπορεί να επωφεληθεί από το αγαθό ή την υπηρεσία μόνο σε συνδυασμό με άλλους άμεσα διαθέσιμους πόρους. Άμεσα διαθέσιμος πόρος θεωρείται ένα αγαθό ή μια υπηρεσία που πωλείται χωριστά (από την οικονομική οντότητα ή άλλη οικονομική οντότητα) ή ένας πόρος τον οποίο ο πελάτης έχει ήδη εξασφαλίσει από την οικονομική οντότητα (συμπεριλαμβανομένων αγαθών ή υπηρεσιών που η οικονομική οντότητα έχει ήδη μεταβιβάσει στον πελάτη βάσει της σύμβασης) ή από άλλες συναλλαγές ή γεγονότα. Διάφοροι παράγοντες ενδέχεται να παρέχουν ενδείξεις ότι ο πελάτης μπορεί να επωφεληθεί από ένα αγαθό ή μια υπηρεσία είτε μεμονωμένα είτε σε συνδυασμό με άλλους άμεσα διαθέσιμους πόρους. Για παράδειγμα, το γεγονός ότι μια οικονομική οντότητα πωλεί σε τακτική βάση ένα αγαθό ή μια υπηρεσία χωριστά, θα μπορούσε να υποδηλώνει ότι ένας πελάτης μπορεί να επωφεληθεί από το αγαθό ή την υπηρεσία μεμονωμένα ή σε συνδυασμό με άλλους άμεσα διαθέσιμους πόρους.
29. Στους παράγοντες που υποδηλώνουν ότι η υπόσχεση μιας οικονομικής οντότητας για μεταβίβαση αγαθού ή υπηρεσίας σε πελάτη προσδιορίζεται χωριστά [σύμφωνα με την παράγραφο 27 στοιχείο β)] περιλαμβάνονται, μεταξύ άλλων, οι εξής:
- α) η οικονομική οντότητα δεν παρέχει σημαντική υπηρεσία ενσωμάτωσης του αγαθού ή της υπηρεσίας σε δέσμη αγαθών ή υπηρεσιών μαζί με άλλα υποσχόμενα αγαθά ή υπηρεσίες της σύμβασης, τα οποία αντιπροσωπεύουν το συνδυαστικό αποτέλεσμα για το οποίο ο πελάτης συνήψε τη σύμβαση. Με άλλα λόγια, η οικονομική οντότητα δεν χρησιμοποιεί το αγαθό ή την υπηρεσία ως συστατικό στοιχείο για να παράγει ή να παρέχει το συνδυαστικό αποτέλεσμα που έχει καθορίσει ο πελάτης.
- β) το αγαθό ή η υπηρεσία δεν επιφέρουν σημαντική τροποποίηση ή εξατομίκευση άλλου υποσχόμενου αγαθού ή υπηρεσίας της σύμβασης.
- γ) το αγαθό ή η υπηρεσία δεν παρουσιάζει υψηλό βαθμό εξάρτησης, ή υψηλό βαθμό συσχέτισης, με άλλα υποσχόμενα αγαθά ή υπηρεσίες της σύμβασης. Για παράδειγμα, το γεγονός ότι ο πελάτης μπορεί να αποφασίσει να μην αγοράσει ένα αγαθό ή μια υπηρεσία χωρίς αυτό να επηρεάσει σημαντικά τα υπόλοιπα υποσχόμενα αγαθά ή υπηρεσίες της σύμβασης, θα μπορούσε να υποδηλώνει ότι το αγαθό ή η υπηρεσία δεν παρουσιάζει υψηλό βαθμό εξάρτησης, ή υψηλό βαθμό συσχέτισης, με τα υπόλοιπα υποσχόμενα αγαθά ή υπηρεσίες.
30. Εάν ένα υποσχόμενο αγαθό ή μια υπηρεσία δεν είναι διακριτό/ή, η οικονομική οντότητα συνδυάζει το εν λόγω αγαθό ή την υπηρεσία με άλλα υποσχόμενα αγαθά ή υπηρεσίες, μέχρις ότου να προσδιορίσει μια δέσμη αγαθών ή υπηρεσιών που είναι διακριτά. Σε ορισμένες περιπτώσεις, αυτό θα μπορούσε να έχει ως αποτέλεσμα η οικονομική οντότητα να αντιμετωπίζει λογιστικά όλα τα υποσχόμενα αγαθά ή τις υπηρεσίες μιας σύμβασης ως μια ενιαία υποχρέωση εκτέλεσης.

Εκπλήρωση των υποχρέωσεων εκτέλεσης

31. **Μια οικονομική οντότητα αναγνωρίζει έσοδα όταν (ή ενόσω) εκπληρώνει μια υποχρέωση εκτέλεσης με τη μεταβίβαση ενός υποσχόμενου αγαθού ή μιας υπηρεσίας (ήτοι ενός περιουσιακού στοιχείου) σε πελάτη. Ένα περιουσιακό στοιχείο μεταβιβάζεται όταν (ή ενόσω) ο πελάτης αποκτά τον έλεγχο του εν λόγω περιουσιακού στοιχείου.**
32. Για κάθε υποχρέωση εκτέλεσης που προσδιορίζεται σύμφωνα με τις παραγράφους 22–30, η οικονομική οντότητα καθορίζει κατά την έναρξη ισχύος της σύμβασης αν εκπληρώνει την υποχρέωση εκτέλεσης σε βάθος χρόνου (σύμφωνα με τις παραγράφους 35–37) ή αν εκπληρώνει την υποχρέωση εκτέλεσης σε μια δεδομένη χρονική στιγμή (σύμφωνα με την παράγραφο 38). Εάν μια οικονομική οντότητα δεν εκπληρώνει την υποχρέωση εκτέλεσης σε βάθος χρόνου, η υποχρέωση εκτέλεσης εκπληρώνεται σε μια δεδομένη χρονική στιγμή.
33. Τα αγαθά και οι υπηρεσίες συνιστούν περιουσιακά στοιχεία, έστω και στιγμιαία μόνο, όταν λαμβάνονται και χρησιμοποιούνται (όπως ισχύει στην περίπτωση πολλών υπηρεσιών). Ο έλεγχος ενός περιουσιακού στοιχείου αφορά τη δυνατότητα να ορίζεται η χρήση του περιουσιακού στοιχείου και να αποκομίζονται ουσιαστικά όλα τα υπολειπόμενα οφέλη που απορρέουν από αυτό. Ο έλεγχος περιλαμβάνει τη δυνατότητα παρεμπόδισης άλλων οικονομικών οντοτήτων ώστε να μην μπορούν να ορίζουν τη χρήση και να αποκομίζουν τα οφέλη που απορρέουν από αυτό. Τα οφέλη ενός περιουσιακού στοιχείου έγκεινται στις δυνητικές ταμειακές ροές (εισροές ή εξοικονόμηση εκροών), οι οποίες μπορούν να εξασφαλιστούν άμεσα ή έμμεσα με πολλούς τρόπους, όπως:
- α) με τη χρήση του περιουσιακού στοιχείου για την παραγωγή αγαθών ή την παροχή υπηρεσιών (συμπεριλαμβανομένων των δημόσιων υπηρεσιών).
- β) με τη χρήση του περιουσιακού στοιχείου για ενίσχυση της αξίας άλλων περιουσιακών στοιχείων.

- γ) με τη χρήση του περιουσιακού στοιχείου για τον διακανονισμό υποχρεώσεων ή τη μείωση δαπανών·
 - δ) με την πώληση ή την ανταλλαγή του περιουσιακού στοιχείου·
 - ε) με την ενεχυρίαση του περιουσιακού στοιχείου σε εξασφάλιση δανείου· και
 - στ) με τη διακράτηση του περιουσιακού στοιχείου.
34. Προκειμένου να αξιολογήσει κατά πόσο ένας πελάτης αποκτά τον έλεγχο ενός περιουσιακού στοιχείου, η οικονομική οντότητα εξετάζει όλες τις ενδεχόμενες συμφωνίες επαναγοράς του περιουσιακού στοιχείου (βλέπε παραγράφους B64–B76).

Εκπλήρωση των υποχρεώσεων εκτέλεσης σε βάθος χρόνου

35. Μια οικονομική οντότητα μεταβιβάζει τον έλεγχο ενός αγαθού ή μιας υπηρεσίας σε βάθος χρόνου και, ως εκ τούτου, εκπληρώνει την υποχρέωση εκτέλεσης και αναγνωρίζει έσοδα σε βάθος χρόνου, εφόσον πληρούνται ένα από τα ακόλουθα κριτήρια:
- α) ο πελάτης λαμβάνει και ταυτόχρονα αναλώνει τα οφέλη που απορρέουν από την εκτέλεση από πλευράς της οικονομικής οντότητας, κατά την εκτέλεση από την οικονομική οντότητα (βλέπε παραγράφους B3–B4)·
 - β) η εκτέλεση από πλευράς της οικονομικής οντότητας δημιουργεί ή ενισχύει ένα περιουσιακό στοιχείο (για παράδειγμα, ανεκτέλεστα έργα) του οποίου ο έλεγχος ανήκει στον πελάτη, καθώς δημιουργείται ή ενισχύεται το περιουσιακό στοιχείο (βλέπε παράγραφο B5)· ή
 - γ) η εκτέλεση από πλευράς της οικονομικής οντότητας δεν συνεπάγεται τη δημιουργία ενός περιουσιακού στοιχείου με εναλλακτική χρήση για την οικονομική οντότητα (βλ παράγραφο 36) και η οικονομική οντότητα έχει εκτελεστό δικαίωμα πληρωμής έναντι της εκτέλεσης που έχει ολοκληρωθεί μέχρι τη δεδομένη ημερομηνία (βλέπε παράγραφο 37).
36. Ένα περιουσιακό στοιχείο το οποίο δημιουργήθηκε από την εκτέλεση από πλευράς της οικονομικής οντότητας δεν έχει εναλλακτική χρήση για την οικονομική οντότητα εάν η τελευταία δεν επιτρέπεται βάσει σύμβασης να προορίζει άμεσα το περιουσιακό στοιχείο για άλλη χρήση, κατά τη δημιουργία ή την ενίσχυση του εν λόγω περιουσιακού στοιχείου, ή εάν αντιμετωπίζει πρακτικούς περιορισμούς που δεν της επιτρέπουν να προορίζει άμεσα για διαφορετική χρήση το περιουσιακό στοιχείο στην ολοκληρωμένη του μορφή. Η αξιολόγηση του κατά πόσο ένα περιουσιακό στοιχείο έχει εναλλακτική χρήση για την οικονομική οντότητα πραγματοποιείται κατά την έναρξη ισχύος της σύμβασης. Μετά την έναρξη ισχύος της σύμβασης, η οικονομική οντότητα δεν επικαιροποιεί την αξιολόγηση σχετικά με την εναλλακτική χρήση ενός περιουσιακού στοιχείου, εκτός εάν τα μέρη της σύμβασης εγκρίνουν τροποποίηση της σύμβασης ή οποία μεταβάλλει ουσιαστικά την υποχρέωση εκτέλεσης. Οι παράγραφοι B6–B8 παρέχουν καθοδήγηση σχετικά με την αξιολόγηση του κατά πόσο ένα περιουσιακό στοιχείο έχει εναλλακτική χρήση για μια οικονομική οντότητα.

37. Η οικονομική οντότητα εξετάζει τους όρους της σύμβασης, καθώς και τη νομοθεσία που διέπει τη σύμβαση, προκειμένου να αξιολογήσει αν διατηρεί εκτελεστό δικαίωμα πληρωμής έναντι της εκτέλεσης που έχει ολοκληρωθεί μέχρι τη δεδομένη ημερομηνία σύμφωνα με την παράγραφο 35 στοιχείο γ). Το δικαίωμα πληρωμής έναντι της εκτέλεσης που έχει ολοκληρωθεί μέχρι τη δεδομένη ημερομηνία δεν είναι αναγκαίο να αντιστοιχεί σε σταθερό ποσό. Ωστόσο, ανά πάσα στιγμή κατά τη διάρκεια ισχύος της σύμβασης, η οικονομική οντότητα πρέπει να δικαιούται ένα ποσό το οποίο τουλάχιστον θα την αποζημιώνει για την εκτέλεση που έχει ολοκληρωθεί μέχρι τη δεδομένη ημερομηνία εάν η σύμβαση καταγγελθεί από τον πελάτη ή άλλο μέρος για οποιοδήποτε λόγο πέραν της αδυναμίας της οικονομικής οντότητας να προβεί στην εκτέλεση που έχει υποσχεθεί. Οι παράγραφοι B9–B13 παρέχουν καθοδήγηση σχετικά με την αξιολόγηση του κατά πόσο υφίσταται και είναι εκτελεστό ένα δικαίωμα πληρωμής και αν το δικαίωμα πληρωμής της οικονομικής οντότητας παρέχει στην οικονομική οντότητα το δικαίωμα να πληρωθεί για την εκτέλεση που έχει ολοκληρωθεί μέχρι τη δεδομένη ημερομηνία.

Εκπλήρωση των υποχρεώσεων εκτέλεσης σε δεδομένη χρονική στιγμή

38. Εάν μια υποχρέωση εκτέλεσης δεν εκπληρώνεται σε βάθος χρόνου σύμφωνα με τις παραγράφους 35–37, θεωρείται ότι η οικονομική οντότητα εκπληρώνει την υποχρέωση εκτέλεσης σε μια δεδομένη χρονική στιγμή. Προκειμένου η οικονομική οντότητα να καθορίσει τη δεδομένη χρονική στιγμή κατά την οποία ο πελάτης αποκτά τον έλεγχο του υποσχόμενου περιουσιακού στοιχείου και η ίδια εκπληρώνει την υποχρέωση εκτέλεσης, εξετάζει τις απαιτήσεις ελέγχου που παρατίθενται στις παραγράφους 31–34. Επιπλέον, η οικονομική οντότητα εξετάζει δείκτες μεταβίβασης του ελέγχου, οι οποίοι περιλαμβάνουν, μεταξύ άλλων, τα ακόλουθα:
- α) Η οικονομική οντότητα έχει άμεσο δικαίωμα πληρωμής έναντι του περιουσιακού στοιχείου —εάν ο πελάτης είναι άμεσα υποχρεωμένος να καταβάλει πληρωμή έναντι ενός περιουσιακού στοιχείου, τότε αυτό δύναται να υποδηλώνει ότι ο πελάτης έχει αποκτήσει τη δυνατότητα να ορίζει τη χρήση του περιουσιακού στοιχείου και έχει ουσιαστικά αποκομίσει όλα τα υπολειπόμενα οφέλη που απορρέουν από αυτό ως αντάλλαγμα.
 - β) Ο πελάτης έχει τον νόμιμο τίτλο του περιουσιακού στοιχείου —ο νόμιμος τίτλος υποδεικνύει ποιο μέρος της σύμβασης έχει τη δυνατότητα να ορίζει τη χρήση ενός περιουσιακού στοιχείου ή να αποκομίζει ουσιαστικά όλα τα υπολειπόμενα οφέλη που απορρέουν από αυτό ή να περιορίζει την πρόσβαση άλλων οικονομικών οντοτήτων στα εν λόγω οφέλη. Ως εκ τούτου, η μεταβίβαση του νόμιμου τίτλου ενός περιουσιακού στοιχείου ενδέχεται να υποδεικνύει ότι ο πελάτης έχει αποκτήσει τον έλεγχο του περιουσιακού στοιχείου. Εάν μια οικονομική οντότητα διατηρεί τον νόμιμο τίτλο αποκλειστικά ως προστασία έναντι της αδυναμίας του πελάτη να προβεί στην πληρωμή, τα εν λόγω δικαιώματα της οικονομικής οντότητας δεν θα εμποδίζουν τον πελάτη να αποκτήσει τον έλεγχο ενός περιουσιακού στοιχείου.

- γ) Η οικονομική οντότητα έχει μεταβιβάσει τη φυσική κατοχή του περιουσιακού στοιχείου —η φυσική κατοχή ενός περιουσιακού στοιχείου από τον πελάτη ενδέχεται να υποδεικνύει ότι ο πελάτης έχει τη δυνατότητα να ορίζει τη χρήση ενός περιουσιακού στοιχείου και να αποκομίζει ουσιαστικά όλα τα υπολειπόμενα οφέλη που απορρέουν από αυτό ή να περιορίζει την πρόσβαση άλλων οικονομικών οντοτήτων στα εν λόγω οφέλη. Εντούτοις, η φυσική κατοχή ενδέχεται να μην συμπίπτει με τον έλεγχο ενός περιουσιακού στοιχείου. Για παράδειγμα, σε ορισμένες συμφωνίες επαναγοράς και σε ορισμένες συμφωνίες παρακαταθήκης, ο πελάτης ή ο παραλήπτης ενδέχεται να έχουν στη φυσική κατοχή τους ένα περιουσιακό στοιχείο του οποίου ο έλεγχος ανήκει στην οικονομική οντότητα. Αντιστρόφως, σε ορισμένες συμφωνίες που προβλέπουν τιμολόγηση πριν από την παράδοση, η οικονομική οντότητα δύναται να έχει στη φυσική της κατοχή ένα περιουσιακό στοιχείο του οποίου ο έλεγχος ανήκει στον πελάτη. Οι παράγραφοι B64–B76, B77–B78 και B79–B82 παρέχουν καθοδήγηση σχετικά με τη λογιστική αντιμετώπιση των συμφωνιών επαναγοράς, των συμφωνιών παρακαταθήκης και των συμφωνιών τιμολόγησης πριν από την παράδοση, αντίστοιχα.
- δ) Ο πελάτης αναλαμβάνει σημαντικούς κινδύνους και απολαμβάνει σημαντικά οφέλη από την κυριότητα του περιουσιακού στοιχείου —η μεταβίβαση των σημαντικών κινδύνων και οφελών που απορρέουν από την κυριότητα ενός περιουσιακού στοιχείου στον πελάτη ενδέχεται να υποδεικνύει ότι ο πελάτης έχει αποκτήσει τη δυνατότητα να ορίζει τη χρήση του περιουσιακού στοιχείου και να αποκομίζει ουσιαστικά όλα τα υπολειπόμενα οφέλη που απορρέουν από αυτό. Εντούτοις, κατά την αξιολόγηση των κινδύνων και των οφελών από την κυριότητα ενός υποσχόμενου περιουσιακού στοιχείου, μια οικονομική οντότητα εξαιρεί τυχόν κινδύνους που δημιουργούν χωριστή υποχρέωση εκτέλεσης επιπλέον της υποχρέωσης εκτέλεσης της μεταβίβασης του περιουσιακού στοιχείου. Για παράδειγμα, μια οικονομική οντότητα ενδέχεται να έχει μεταβιβάσει τον έλεγχο ενός περιουσιακού στοιχείου σε πελάτη, χωρίς να έχει ακόμη εκπληρώσει την πρόσθετη υποχρέωση εκτέλεσης για παροχή υπηρεσιών συντήρησης που σχετίζονται με το μεταβιβασθέν περιουσιακό στοιχείο.
- ε) Ο πελάτης έχει αποδεχθεί το περιουσιακό στοιχείο —η αποδοχή ενός περιουσιακού στοιχείου από τον πελάτη ενδέχεται να υποδηλώνει ότι έχει αποκτήσει τη δυνατότητα να ορίζει τη χρήση του περιουσιακού στοιχείου και να αποκομίζει ουσιαστικά όλα τα υπολειπόμενα οφέλη που απορρέουν από αυτό. Προκειμένου η οικονομική οντότητα να αξιολογήσει με ποιον τρόπο η συμβατική ρήτρα αποδοχής από τον πελάτη επηρεάζει τον χρόνο μεταβίβασης του ελέγχου ενός περιουσιακού στοιχείου, εξετάζει τις οδηγίες εφαρμογής στις παραγράφους B83–B86.

Επιμέτρηση της προόδου προς την πλήρη εκπλήρωση μιας υποχρέωσης εκτέλεσης

39. Για κάθε υποχρέωση εκτέλεσης που εκπληρώνεται σε βάθος χρόνου σύμφωνα με τις παραγράφους 35–37, η οικονομική οντότητα αναγνωρίζει έσοδα σε βάθος χρόνου επιμετρώντας την πρόοδο προς την πλήρη εκπλήρωση της εν λόγω υποχρέωσης εκτέλεσης. Στόχος κατά την επιμέτρηση της προόδου είναι να απεικονιστεί ο βαθμός στον οποίο μια οικονομική οντότητα έχει εκτελέσει τη μεταβίβαση του ελέγχου των υποσχόμενων αγαθών ή υπηρεσιών σε έναν πελάτη (ήτοι η εκπλήρωση της υποχρέωσης εκτέλεσης μιας οικονομικής οντότητας).
40. Η οικονομική οντότητα εφαρμόζει ενιαία διαδικασία επιμέτρησης της προόδου για κάθε υποχρέωση εκτέλεσης που εκπληρώνεται σε βάθος χρόνου και εφαρμόζει τη διαδικασία αυτή με συνέπεια σε συναφείς υποχρεώσεις εκτέλεσης και συναφείς περιστάσεις. Στο τέλος κάθε περιόδου αναφοράς, η οικονομική οντότητα επιμετρά εκ νέου την πρόδοό της προς την πλήρη εκπλήρωση μιας υποχρέωσης εκτέλεσης σε βάθος χρόνου.

Μέθοδοι επιμέτρησης προόδου

41. Στις κατάλληλες μεθόδους επιμέτρησης προόδου περιλαμβάνονται οι μέθοδοι εισρών και οι μέθοδοι εκροών. Στις παραγράφους B14–B19 παρέχεται καθοδήγηση σχετικά με τη χρήση των μεθόδων εκροών και εισρών για την επιμέτρηση της προόδου μιας οικονομικής οντότητας προς την πλήρη εκπλήρωση μιας υποχρέωσης εκτέλεσης. Προκειμένου να προσδιορίσει την κατάλληλη μέθοδο επιμέτρησης της προόδου, η οικονομική οντότητα εξετάζει τη φύση του αγαθού ή της υπηρεσίας που έχει υποσχεθεί να μεταβιβάσει στον πελάτη.
42. Κατά την εφαρμογή μιας μεθόδου επιμέτρησης προόδου, η οικονομική οντότητα εξαιρεί από τη μέτρηση της προόδου τυχόν αγαθά ή υπηρεσίες για τα οποία δεν έχει μεταβιβάσει τον έλεγχο στον πελάτη. Αντιστρόφως, η οικονομική οντότητα περιλαμβάνει στην επιμέτρηση προόδου τυχόν αγαθά ή υπηρεσίες για τα οποία η οικονομική οντότητα μεταβιβάζει τον έλεγχο στον πελάτη κατά την εκπλήρωση της υποχρέωσης εκτέλεσης.
43. Καθώς οι συνθήκες αλλάζουν σε βάθος χρόνου, η οικονομική οντότητα επικαιροποιεί την επιμέτρηση της προόδου της προκειμένου αυτή να αντανακλά τυχόν μεταβολές στην έκβαση της υποχρέωσης εκτέλεσης. Οι εν λόγω μεταβολές στη διαδικασία επιμέτρησης της προόδου μιας οικονομικής οντότητας αντιμετωπίζονται λογιστικά ως μεταβολή της λογιστικής εκτίμησης σύμφωνα με το ΔΛΠ 8 *Λογιστικές πολιτικές, μεταβολές των λογιστικών εκτιμήσεων και λάθη*.

Εύλογες επιμετρήσεις προόδου

44. Μια οικονομική οντότητα αναγνωρίζει έσοδο για μια υποχρέωση εκτέλεσης που εκπληρώνεται σε βάθος χρόνου μόνο εάν μπορεί να επιμετρήσει εύλογα την πρόοδό της προς την πλήρη εκπλήρωση της υποχρέωσης εκτέλεσης. Μια οικονομική οντότητα δεν θα είναι σε θέση να επιμετρήσει εύλογα την πρόοδό της προς την πλήρη εκπλήρωση της υποχρέωσης εκτέλεσης εάν δεν έχει στη διάθεσή της τα αξιόπιστα στοιχεία που απαιτούνται για την εφαρμογή κατάλληλης μεθόδου επιμέτρησης.
45. Σε ορισμένες περιπτώσεις (για παράδειγμα, στα αρχικά στάδια μιας σύμβασης), η οικονομική οντότητα ενδέχεται να μην είναι σε θέση να επιμετρήσει εύλογα την έκβαση μιας υποχρέωσης εκτέλεσης, αλλά να εκτιμά ότι θα ανακτήσει τις δαπάνες με τις οποίες επιβαρύνθηκε κατά την εκτέλεση της υποχρέωσης. Υπό αυτές τις συνθήκες, η οικονομική οντότητα αναγνωρίζει έσοδο μόνο έως το ποσό των δαπανών που έχουν πραγματοποιηθεί μέχρι τη στιγμή κατά την οποία είναι σε θέση να επιμετρήσει εύλογα την έκβαση της υποχρέωσης εκτέλεσης.

ΕΠΙΜΕΤΡΗΣΗ

46. Όταν (ή ενόσω) εκπληρώνεται μια υποχρέωση εκτέλεσης, η οικονομική οντότητα αναγνωρίζει ως έσοδο το ποσό της τιμής συναλλαγής (εξαιρουμένων των εκτιμήσεων του μεταβλητού ανταλλάγματος που υπόκεινται σε περιορισμούς σύμφωνα με τις παραγράφους 56–58) το οποίο επιμερίζεται στην εν λόγω υποχρέωση εκτέλεσης.

Προσδιορισμός της τιμής συναλλαγής

47. Κατά τον καθορισμό της τιμής συναλλαγής, η οικονομική οντότητα εξετάζει τους όρους της σύμβασης και τις συνήθεις επιχειρηματικές πρακτικές της. Η τιμή συναλλαγής ισούται με το ποσό του ανταλλάγματος που μια οικονομική οντότητα εκτιμά ότι δικαιούται έναντι της μεταβίβασης των υποσχόμενων αγαθών ή υπηρεσιών σε πελάτη, εξαιρουμένων των ποσών που εισπράττονται για λογαριασμό τρίτων μερών (για παράδειγμα, ορισμένοι φόροι επί των πωλήσεων). Το υποσχόμενο αντάλλαγμα που προβλέπεται σε μια σύμβαση με πελάτη δύναται να περιλαμβάνει σταθερά ποσά, μεταβλητά ποσά ή και τα δύο.
48. Η φύση, ο χρόνος και το ποσό του ανταλλάγματος που υπόσχεται ένας πελάτης επηρεάζει την εκτίμηση της τιμής συναλλαγής. Προκειμένου να προσδιορίσει την τιμή συναλλαγής, η οικονομική οντότητα εξετάζει τις επιδράσεις όλων των ακόλουθων παραμέτρων:
- α) μεταβλητό αντάλλαγμα (βλέπε παραγράφους 50–55 και 59)·
 - β) εκτιμήσεις μεταβλητού ανταλλάγματος που υπόκεινται σε περιορισμούς (βλέπε παραγράφους 56–58)·
 - γ) ύπαρξη σημαντικού σκέλους χρηματοδότησης στη σύμβαση (βλέπε παραγράφους 60–65)·
 - δ) μη χρηματικό αντάλλαγμα (βλέπε παραγράφους 66–69)· και
 - ε) αντάλλαγμα πληρωτέο στον πελάτη (βλέπε παραγράφους 70–72).
49. Προκειμένου να προσδιορίσει την τιμή συναλλαγής, η οικονομική οντότητα υποθέτει ότι θα μεταβιβάσει στον πελάτη τα αγαθά ή τις υπηρεσίες, όπως έχει υποσχεθεί σύμφωνα με την υφιστάμενη σύμβαση, και ότι η σύμβαση δεν θα ακυρωθεί ούτε θα ανανεωθεί ή θα τροποποιηθεί.

Μεταβλητό αντάλλαγμα

50. Εάν το υποσχόμενο αντάλλαγμα σε μια σύμβαση περιλαμβάνει μεταβλητό ποσό, η οικονομική οντότητα εκτιμά το ποσό του ανταλλάγματος που θα δικαιούται έναντι της μεταβίβασης των υποσχόμενων αγαθών ή υπηρεσιών στον πελάτη.
51. Το ποσό ανταλλάγματος μπορεί να μεταβάλλεται λόγω εκπτώσεων, επιδοτήσεων τιμής, επιστροφών χρημάτων, πιστώσεων, μειώσεων τιμής, κινήτρων, πρόσθετων παροχών απόδοσης, κυρώσεων ή άλλων παρόμοιων στοιχείων. Το υποσχόμενο αντάλλαγμα μπορεί επίσης να μεταβάλλεται, εάν το δικαίωμα μιας οικονομικής οντότητας επί του ανταλλάγματος εξαρτάται από την επέλευση ή μη επέλευση μελλοντικού γεγονότος. Για παράδειγμα, ένα ποσό ανταλλάγματος θα είναι μεταβλητό, εάν το προϊόν έχει πωληθεί με δικαίωμα επιστροφής ή εάν έχει δοθεί υπόσχεση σταθερού ποσού ως πρόσθετη παροχή απόδοσης για την επίτευξη συγκεκριμένου ορόσημου.
52. Η μεταβλητότητα που σχετίζεται με το αντάλλαγμα που υπόσχεται ένας πελάτης δύναται να αναφέρεται ρητά στη σύμβαση. Επιπλέον των όρων της σύμβασης, το υποσχόμενο αντάλλαγμα είναι μεταβλητό, όταν ισχύει μία από τις ακόλουθες συνθήκες:
- α) ο πελάτης έχει βάσιμη προσδοκία που απορρέει από τις συνήθεις επιχειρηματικές πρακτικές, τις δημοσιευμένες πολιτικές ή συγκεκριμένες δηλώσεις της οικονομικής οντότητας, σύμφωνα με τις οποίες η οικονομική οντότητα θα αποδεχθεί ένα ποσό ανταλλάγματος που υπολείπεται της τιμής που αναφέρεται στη σύμβαση. Αυτό σημαίνει ότι εκτιμάται ότι η οικονομική οντότητα θα προσφέρει έκπτωση επί της τιμής. Ανάλογα με τη δικαιοδοσία, τον κλάδο ή τον πελάτη, η εν λόγω προσφορά μπορεί να αναφέρεται ως έκπτωση, επιδότηση τιμής, επιστροφή χρημάτων ή πίστωση.
 - β) άλλα γεγονότα και συνθήκες που υποδηλώνουν ότι η οικονομική οντότητα έχει την πρόθεση, όταν συνάψει τη σύμβαση με πελάτες, να προσφέρει έκπτωση επί της τιμής στον πελάτη.

53. Η οικονομική οντότητα εκτιμά το ποσό του μεταβλητού ανταλλάγματος χρησιμοποιώντας μία από τις ακόλουθες μεθόδους, αναλόγως ποια μέθοδος θεωρεί ότι προβλέπει καλύτερα το ποσό του ανταλλάγματος που θα δικαιούται:
- α) 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.
 - β) Το πιθανότερο ποσό —το πιθανότερο ποσό είναι το μοναδικό πιθανότερο ποσό σε ένα εύρος πιθανών ποσών ανταλλάγματος (ήτοι, η μοναδική πιθανότερη έκβαση της σύμβασης). 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).
54. Η οικονομική οντότητα εφαρμόζει με συνέπεια την ίδια μέθοδο καθ' όλη τη διάρκεια της σύμβασης, προκειμένου να εκτιμήσει την επίδραση της αβεβαιότητας στο ποσό μεταβλητού ανταλλάγματος που θα δικαιούται. Επιπλέον, η οικονομική οντότητα εξετάζει όλα τα στοιχεία (ιστορικά, τρέχοντα και προβλέψεις) τα οποία βρίσκονται εύλογα στη διάθεσή της και προσδιορίζει έναν εύλογο αριθμό πιθανών ποσών ανταλλάγματος. Τα στοιχεία που χρησιμοποιεί η οικονομική οντότητα για να εκτιμήσει το ποσό του μεταβλητού ανταλλάγματος συνήθως είναι παρόμοια με τα στοιχεία που χρησιμοποιεί η διοίκηση της οικονομικής οντότητας κατά τη διαδικασία υποβολής προσφοράς και πρότασης και κατά την οριστικοποίηση των τιμών για τα υποσχόμενα αγαθά και τις υπηρεσίες.

Υποχρέώσεις επιστροφής χρημάτων

55. Η οικονομική οντότητα αναγνωρίζει υποχρέωση επιστροφής χρημάτων όταν λαμβάνει αντάλλαγμα από πελάτη και αναμένει να επιστρέψει μέρος ή το σύνολο του εν λόγω ανταλλάγματος στον πελάτη. Η υποχρέωση επιστροφής χρημάτων επιμετράται στο ποσό του ανταλλάγματος που εισπράττεται (ή καθίσταται εισπρακτέο) το οποίο η οικονομική οντότητα δεν αναμένει ότι δικαιούται (ήτοι ποσά που δεν περιλαμβάνονται στην τιμή συναλλαγής). Η υποχρέωση επιστροφής (και η αντίστοιχη μεταβολή στην τιμή συναλλαγής και, κατά συνέπεια, η *συμβατική υποχρέωση*) επικαιροποιείται στη λήξη κάθε περιόδου αναφοράς ανάλογα με τη μεταβολή των συνθηκών. Για τη λογιστική αντιμετώπιση της υποχρέωσης επιστροφής χρημάτων που σχετίζεται με την πώληση ενός δικαιώματος επιστροφής, η οικονομική οντότητα εφαρμόζει τις οδηγίες που παρέχονται στις παραγράφους B20–B27.

Εκτιμήσεις μεταβλητού ανταλλάγματος που υπόκεινται σε περιορισμούς

56. Η οικονομική οντότητα περιλαμβάνει στην τιμή συναλλαγής μέρος ή το σύνολο του μεταβλητού ανταλλάγματος που εκτιμάται σύμφωνα με την παράγραφο 53, μόνο στον βαθμό στον οποίο υπάρχει αυξημένη πιθανότητα να μην προκύψει σημαντική αναστροφή στο ποσό του συσσωρευμένου εσόδου που έχει αναγνωριστεί όταν εξαλειφθεί στη συνέχεια η αβεβαιότητα που σχετίζεται με το μεταβλητό αντάλλαγμα.
57. Προκειμένου να αξιολογήσει εάν υπάρχει αυξημένη πιθανότητα να μην προκύψει σημαντική αναστροφή στο ποσό του συσσωρευμένου εσόδου που έχει αναγνωριστεί εφόσον εξαλειφθεί στη συνέχεια η αβεβαιότητα που σχετίζεται με το μεταβλητό αντάλλαγμα, η οικονομική οντότητα εξετάζει τόσο την πιθανότητα όσο και την έκταση της αναστροφής του εσόδου. Στους παράγοντες που θα μπορούσαν να αυξήσουν την πιθανότητα ή την έκταση μιας αναστροφής εσόδου περιλαμβάνονται, μεταξύ άλλων, τα ακόλουθα:
- α) το ποσό του ανταλλάγματος εξαρτάται σε μεγάλο βαθμό από παράγοντες που δεν εμπίπτουν στην επιρροή της οικονομικής οντότητας. Στους εν λόγω παράγοντες μπορεί να περιλαμβάνονται η μεταβλητότητα μιας αγοράς, οι κρίσεις ή οι ενέργειες τρίτων μερών, οι καιρικές συνθήκες και ο αυξημένος κίνδυνος απαρχαίωσης του υποσχόμενου αγαθού ή της υπηρεσίας.
 - β) η αβεβαιότητα σχετικά με το ποσό του ανταλλάγματος δεν αναμένεται να εξαλειφθεί για μεγάλο χρονικό διάστημα.
 - γ) η εμπειρία της οικονομικής οντότητας (ή άλλα υποστηρικτικά στοιχεία) σε συναφείς τύπους συμβάσεων είναι περιορισμένη ή η εν λόγω εμπειρία (ή τα υποστηρικτικά στοιχεία) έχουν περιορισμένη αξία σε επίπεδο πρόβλεψης.
 - δ) η οικονομική οντότητα εφαρμόζει την πρακτική είτε της παροχής ευρέος φάσματος εκπτώσεων επί της τιμής είτε της μεταβολής των όρων και των συνθηκών πληρωμής για παρόμοιες συμβάσεις σε παρόμοιες συνθήκες.
 - ε) η σύμβαση προβλέπει μεγάλο αριθμό και ευρύ φάσμα πιθανών ποσών ανταλλάγματος.
58. Η οικονομική οντότητα εφαρμόζει την παράγραφο B63 για τη λογιστική αντιμετώπιση του υποσχόμενου ανταλλάγματος που έχει τη μορφή δικαιωμάτων βάσει πωλήσεων ή χρήσης έναντι της παραχώρησης άδειας χρήσης διανοητικής ιδιοκτησίας.

Επανεκτίμηση μεταβλητού ανταλλάγματος

59. Στη λήξη κάθε περιόδου αναφοράς, η οικονομική οντότητα επικαιροποιεί την εκτιμώμενη τιμή συναλλαγής (καθώς και την αξιολόγησή της σχετικά με το κατά πόσο η εκτίμηση μεταβλητού ανταλλάγματος υπόκειται σε περιορισμούς) προκειμένου να παρουσιάζονται πιστά οι ισχύουσες συνθήκες στη λήξη της περιόδου αναφοράς και οι μεταβολές των συνθηκών στη διάρκεια της περιόδου αναφοράς. Η οικονομική οντότητα αντιμετωπίζει λογιστικά τις μεταβολές στην τιμή συναλλαγής σύμφωνα με τις παραγράφους 87–90.

Υπαρξη σημαντικού σκέλους χρηματοδότησης στη σύμβαση

60. Προκειμένου να προσδιορίσει την τιμή συναλλαγής, η οικονομική οντότητα προσαρμόζει το υποσχόμενο ποσό του ανταλλάγματος σύμφωνα με τις επιδράσεις της διαχρονικής αξίας του χρήματος εάν ο χρόνος των πληρωμών που έχει συμφωνηθεί από τα μέρη της σύμβασης (ρητά ή σιωπηρά) παρέχει στον πελάτη ή την οικονομική οντότητα σημαντικό όφελος χρηματοδότησης της μεταβίβασης των αγαθών ή υπηρεσιών στον πελάτη. Σε αυτές τις περιπτώσεις, η σύμβαση περιλαμβάνει ένα σημαντικό σκέλος χρηματοδότησης. Σημαντικό σκέλος χρηματοδότησης μπορεί να υφίσταται ανεξάρτητα από το εάν η υπόσχεση χρηματοδότησης αναφέρεται ρητά στη σύμβαση ή τεκμαίρεται με βάση τους όρους πληρωμής που έχουν συμφωνηθεί από τα μέρη της σύμβασης.
61. Στόχος της οικονομικής οντότητας όταν προσαρμόζει το υποσχόμενο ποσό ανταλλάγματος κατά ένα σημαντικό σκέλος χρηματοδότησης είναι να αναγνωρίσει ως έσοδο ποσό που αντανάκλα την τιμή την οποία θα είχε καταβάλει ένας πελάτης για τα υποσχόμενα αγαθά ή υπηρεσίες, εάν ο πελάτης είχε πληρώσει τους μετρητοίς τα εν λόγω αγαθά ή τις υπηρεσίες όταν (ή ενόσω) μεταβιβάζονται στον πελάτη (ήτοι η τιμή πώλησης μετρητοίς). Προκειμένου να αξιολογήσει αν μια σύμβαση περιλαμβάνει σημαντικό σκέλος χρηματοδότησης και το εν λόγω σκέλος χρηματοδότησης είναι σημαντικό στη σύμβαση, η οικονομική οντότητα εξετάζει όλα τα σχετικά γεγονότα και τις συνθήκες, μεταξύ των οποίων αμφότερα τα ακόλουθα:
- α) τη διαφορά, εάν υπάρχει, ανάμεσα στο ποσό του υποσχόμενου ανταλλάγματος και στην τιμή πώλησης μετρητοίς των υποσχόμενων αγαθών ή υπηρεσιών· και
 - β) τη συνδυαστική επίδραση αμφότερων των ακόλουθων:
 - i) του εκτιμώμενου χρονικού διαστήματος που μεσολαβεί από τη μεταβίβαση των υποσχόμενων αγαθών ή υπηρεσιών στον πελάτη έως την πληρωμή για τα εν λόγω αγαθά ή υπηρεσίες από τον πελάτη και
 - ii) των ισχυόντων επιτοκίων στην αντίστοιχη αγορά.
62. Με την επιφύλαξη της αξιολόγησης που προβλέπεται στην παράγραφο 61, η σύμβαση με πελάτη δεν περιλαμβάνει σημαντικό σκέλος χρηματοδότησης εάν δεν ισχύει κανένας από τους ακόλουθους παράγοντες:
- α) ο πελάτης έχει πληρώσει για τα αγαθά ή τις υπηρεσίες προκαταβολικά και ο χρόνος της μεταβίβασης των εν λόγω αγαθών ή υπηρεσιών έγκειται στη διακριτική ευχέρεια του πελάτη.
 - β) ένα σημαντικό ποσό του ανταλλάγματος που έχει υποσχεθεί ο πελάτης είναι μεταβλητό και το ποσό ή ο χρόνος του εν λόγω ανταλλάγματος μεταβάλλεται ανάλογα με το εάν θα προκύψει ή όχι ένα μελλοντικό γεγονός το οποίο δεν εμπίπτει ουσιαστικά στον έλεγχο του πελάτη ή της οικονομικής οντότητας (για παράδειγμα, όταν το ανάλλαγμα είναι δικαιώματα βάσει πωλήσεων).
 - γ) η διαφορά ανάμεσα στο υποσχόμενο ανάλλαγμα και την τιμή πώλησης μετρητοίς του αγαθού ή της υπηρεσίας (όπως περιγράφεται στην παράγραφο 61) προκύπτει για άλλους λόγους πέραν της παροχής χρηματοδότησης στον πελάτη ή την οικονομική οντότητα και η διαφορά ανάμεσα στα εν λόγω ποσά είναι ανάλογη του λόγου της διαφοράς αυτής. Για παράδειγμα, ενδέχεται οι όροι πληρωμής να παρέχουν προστασία στην οικονομική οντότητα ή στον πελάτη έναντι της αδυναμίας του έτερου μέρους να εκπληρώσει επαρκώς ορισμένες ή όλες τις υποχρεώσεις που απορρέουν από τη σύμβαση.
63. Ως πρακτική λύση, η οικονομική οντότητα δεν χρειάζεται να προσαρμόσει το υποσχόμενο ποσό του ανταλλάγματος κατά τις επιδράσεις ενός σημαντικού σκέλους χρηματοδότησης εάν, κατά την έναρξη ισχύος της σύμβασης, εκτιμά ότι το διάστημα ανάμεσα στη μεταβίβαση του υποσχόμενου αγαθού ή της υπηρεσίας από την ίδια στον πελάτη και στην πληρωμή του πελάτη για το εν λόγω αγαθό ή υπηρεσία δεν θα υπερβαίνει το ένα έτος.
64. Προκειμένου να πληροί τον στόχο της παραγράφου 61 όταν προσαρμόζει το υποσχόμενο ποσό του ανταλλάγματος κατά ένα σημαντικό σκέλος χρηματοδότησης, η οικονομική οντότητα χρησιμοποιεί το προεξοφλητικό επιτόκιο που θα χρησιμοποιούνταν σε μια χωριστή χρηματοδοτική συναλλαγή ανάμεσα στην οικονομική οντότητα και τον πελάτη της κατά την έναρξη ισχύος της σύμβασης. Το επιτόκιο αυτό αντανάκλα τα πιστωτικά χαρακτηριστικά του μέρους που λαμβάνει τη χρηματοδότηση βάσει της σύμβασης, καθώς και οποιαδήποτε άλλη εξασφάλιση ή εγγύηση που παρέχεται από τον πελάτη ή την οικονομική οντότητα, συμπεριλαμβανομένων περιουσιακών στοιχείων που έχουν μεταβιβαστεί βάσει της σύμβασης. Μια οικονομική οντότητα δύναται να καθορίσει το εν λόγω επιτόκιο προσδιορίζοντας το επιτόκιο με το οποίο προεξοφλείται το ονομαστικό ποσό του υποσχόμενου ανταλλάγματος στην τιμή που θα κατέβαλε ο πελάτης τοις μετρητοίς για τα αγαθά ή τις υπηρεσίες όταν (ή ενόσω) μεταβιβάζονται στον πελάτη. Μετά την έναρξη ισχύος της σύμβασης, η οικονομική οντότητα δεν επικαιροποιεί το προεξοφλητικό επιτόκιο βάσει των μεταβολών στα επιτόκια ή άλλων συνθηκών (όπως η μεταβολή της εκτίμησης του πιστωτικού κινδύνου του πελάτη).

65. Η οικονομική οντότητα απεικονίζει τις επιδράσεις της χρηματοδότησης (έσοδα από τόκους ή έξοδα από τόκους) χωριστά από τα έσοδα από συμβάσεις με πελάτες στην κατάσταση συνολικών εσόδων. Τα έσοδα από τόκους ή τα έξοδα από τόκους αναγνωρίζονται μόνο στον βαθμό που ένα συμβατικό περιουσιακό στοιχείο (ή απαίτηση) ή μια συμβατική υποχρέωση αναγνωρίζεται κατά τη λογιστικοποίηση μιας σύμβασης με πελάτη.

Μη χρηματικό αντάλλαγμα

66. Προκειμένου να προσδιορίσει την τιμή συναλλαγής για συμβάσεις στις οποίες ο πελάτης υπόσχεται αντάλλαγμα σε άλλη, μη χρηματική μορφή, η οικονομική οντότητα επιμετρά το μη χρηματικό αντάλλαγμα (ή την υπόσχεση μη χρηματικού ανταλλάγματος) στην εύλογη αξία.
67. Εάν μια οικονομική οντότητα δεν μπορεί να εκτιμήσει αξιόπιστα την εύλογη αξία του μη χρηματικού ανταλλάγματος, η οικονομική οντότητα επιμετρά το αντάλλαγμα εμμέσως βάσει της αυτοτελούς τιμής πώλησης των αγαθών ή υπηρεσιών που έχει υποσχεθεί στον πελάτη (ή σε κατηγορία πελατών) έναντι του ανταλλάγματος.
68. Η εύλογη αξία του μη χρηματικού ανταλλάγματος δύναται να μεταβάλλεται ανάλογα με τη μορφή του ανταλλάγματος (για παράδειγμα, μεταβολή στην τιμή μιας μετοχής που δικαιούται να λάβει η οικονομική οντότητα από τον πελάτη). Εάν η εύλογη αξία του μη χρηματικού ανταλλάγματος που έχει υποσχεθεί ένας πελάτης μεταβάλλεται για άλλους λόγους, πέραν της μορφής του ανταλλάγματος (για παράδειγμα, η εύλογη αξία μπορεί να μεταβάλλεται ανάλογα με τις επιδόσεις της οικονομικής οντότητας), η οικονομική οντότητα εφαρμόζει τις απαιτήσεις των παραγράφων 56–58.
69. Εάν ένας πελάτης συνεισφέρει αγαθά ή υπηρεσίες (για παράδειγμα, υλικά, εξοπλισμό ή εργασία) προκειμένου να διευκολυνθεί η εκπλήρωση της σύμβασης από την οικονομική οντότητα, η οικονομική οντότητα αξιολογεί κατά πόσο αποκτά τον έλεγχο των εν λόγω συνεισφερόμενων αγαθών ή υπηρεσιών. Εφόσον αποκτά τον έλεγχο, η οικονομική οντότητα αντιμετωπίζει λογιστικά τα συνεισφερόμενα αγαθά ή τις υπηρεσίες ως μη χρηματικό αντάλλαγμα που έχει λάβει από τον πελάτη.

Αντάλλαγμα πληρωτέο στον πελάτη

70. Το αντάλλαγμα που είναι πληρωτέο στον πελάτη περιλαμβάνει τα χρηματικά ποσά που η οικονομική οντότητα καταβάλλει ή αναμένεται να καταβάλει στον πελάτη (ή σε άλλα μέρη τα οποία αγοράζουν τα αγαθά ή τις υπηρεσίες της οικονομικής οντότητας από τον πελάτη). Το αντάλλαγμα που είναι πληρωτέο στον πελάτη περιλαμβάνει, επίσης, πιστώσεις ή άλλα στοιχεία (για παράδειγμα, ένα κουπόνι ή έναν τίτλο) που μπορούν να χρησιμοποιηθούν έναντι ποσών που οφείλονται στην οικονομική οντότητα (ή σε άλλα μέρη που αγοράζουν τα αγαθά ή τις υπηρεσίες της οικονομικής οντότητας από τον πελάτη). Η οικονομική οντότητα αντιμετωπίζει λογιστικά το αντάλλαγμα που είναι πληρωτέο στον πελάτη ως μείωση της τιμής συναλλαγής και, κατά συνέπεια, ως έσοδο, εκτός εάν η πληρωμή στον πελάτη πραγματοποιείται έναντι ενός διακριτού αγαθού ή υπηρεσίας (όπως περιγράφεται στις παραγράφους 26-30) που μεταβιβάζει ο πελάτης στην οικονομική οντότητα. Εάν το αντάλλαγμα που είναι πληρωτέο στον πελάτη περιλαμβάνει μεταβλητό ποσό, η οικονομική οντότητα εκτιμά την τιμή συναλλαγής (εκτιμώντας επίσης κατά πόσο η εκτίμηση του μεταβλητού ανταλλάγματος υπόκειται σε περιορισμούς) σύμφωνα με τις παραγράφους 50–58.
71. Εάν το αντάλλαγμα που είναι πληρωτέο στον πελάτη συνιστά πληρωμή έναντι ενός διακριτού αγαθού ή υπηρεσίας από τον πελάτη, η οικονομική οντότητα αντιμετωπίζει λογιστικά την αγορά του αγαθού ή της υπηρεσίας με τον ίδιο τρόπο που αντιμετωπίζει λογιστικά άλλες αγορές από προμηθευτές. Εάν το ποσό του ανταλλάγματος που είναι πληρωτέο στον πελάτη υπερβαίνει την εύλογη αξία του διακριτού αγαθού ή της υπηρεσίας που λαμβάνει η οικονομική οντότητα από τον πελάτη, η οικονομική οντότητα αντιμετωπίζει λογιστικά την εν λόγω διαφορά ως μείωση της τιμής συναλλαγής. Εάν η οικονομική οντότητα δεν μπορεί να εκτιμήσει την εύλογη αξία του αγαθού ή της υπηρεσίας που έχει λάβει από τον πελάτη, αντιμετωπίζει λογιστικά το σύνολο του ανταλλάγματος που είναι πληρωτέο στον πελάτη ως μείωση της τιμής συναλλαγής.
72. Αντιστοίχως, εάν το αντάλλαγμα που είναι πληρωτέο στον πελάτη αντιμετωπίζεται λογιστικά ως μείωση της τιμής συναλλαγής, η οικονομική οντότητα αναγνωρίζει τη μείωση του εσόδου όταν (ή ενόσω) επέλθει το τελευταίο από τα ακόλουθα γεγονότα:
- η οικονομική οντότητα αναγνωρίζει έσοδο από τη μεταβίβαση των αντίστοιχων αγαθών ή υπηρεσιών στον πελάτη· και
 - η οικονομική οντότητα καταβάλλει ή υπόσχεται να καταβάλει το αντάλλαγμα (ακόμη και όταν η πληρωμή εξαρτάται από κάποιο μελλοντικό γεγονός). Η εν λόγω υπόσχεση μπορεί να προκύπτει με τεκμαρτό τρόπο από τις συνήθεις επιχειρηματικές πρακτικές της οικονομικής οντότητας.

Επιμερισμός της τιμής συναλλαγής σε υποχρεώσεις εκτέλεσης

73. 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 υποσχόμενων αγαθών ή υπηρεσιών στον πελάτη.

74. Προκειμένου να επιτύχει τον στόχο του επιμερισμού, η οικονομική οντότητα επιμερίζει την τιμή συναλλαγής σε κάθε υποχρέωση εκτέλεσης που προσδιορίζεται στη σύμβαση βάσει της σχετικής αυτοτελούς τιμής πώλησης, σύμφωνα με τις παραγράφους 76–80, εκτός εάν ορίζεται διαφορετικά στις παραγράφους 81–83 (για τον επιμερισμό εκπτώσεων) και στις παραγράφους 84–86 (για τον επιμερισμό ανταλλάγματος που περιλαμβάνει μεταβλητά ποσά).
75. Οι παράγραφοι 76–86 δεν ισχύουν όταν η σύμβαση περιλαμβάνει μία μόνο υποχρέωση εκτέλεσης. Ωστόσο, ενδέχεται να ισχύουν οι παράγραφοι 84–86 εάν η οικονομική οντότητα υπόσχεται να μεταβιβάσει μια σειρά διακριτών αγαθών ή υπηρεσιών που προσδιορίζονται ως μια ενιαία υποχρέωση εκτέλεσης, σύμφωνα με την παράγραφο 22 στοιχείο β) και εάν το υποσχόμενο αντάλλαγμα περιλαμβάνει μεταβλητά ποσά.

Επιμερισμός βάσει αυτοτελών τιμών πώλησης

76. Για να επιμερίσει την τιμή συναλλαγής σε κάθε υποχρέωση εκτέλεσης στη βάση των σχετικά αυτοτελών τιμών πώλησης, η οικονομική οντότητα προσδιορίζει την αυτοτελή τιμή πώλησης στην έναρξη ισχύος της σύμβασης του διακριτού αγαθού ή της υπηρεσίας που υπόκειται σε κάθε υποχρέωση εκτέλεσης της σύμβασης και επιμερίζει την τιμή συναλλαγής ανάλογα με τις εν λόγω αυτοτελείς τιμές πώλησης.
77. Αυτοτελής τιμή πώλησης είναι η τιμή στην οποία η οικονομική οντότητα θα πωλούσε αυτοτελώς ένα υποσχόμενο αγαθό ή μια υπηρεσία σε πελάτη. Η ισχυρότερη ένδειξη μιας αυτοτελούς τιμής πώλησης είναι η παρατηρήσιμη τιμή ενός αγαθού ή μιας υπηρεσίας όταν η οικονομική οντότητα πωλεί ένα αγαθό ή μια υπηρεσία χωριστά υπό συναφείς συνθήκες και σε συναφείς πελάτες. Μια συμβατικός δηλωθείσα τιμή ή λίστα τιμών για ένα αγαθό ή υπηρεσία δύναται να συνιστά (αλλά δεν πρέπει να θεωρείται ότι συνιστά) την αυτοτελή τιμή πώλησης του εν λόγω αγαθού ή της υπηρεσίας.
78. Εάν μια αυτοτελής τιμή πώλησης δεν είναι άμεσα παρατηρήσιμη, η οικονομική οντότητα εκτιμά την αυτοτελή τιμή πώλησης ως το ποσό που προκύπτει κατά τον επιμερισμό της τιμής συναλλαγής που πληροί τον στόχο του επιμερισμού στην παράγραφο 73. Κατά την εκτίμηση μιας αυτοτελούς τιμής πώλησης, η οικονομική οντότητα εξετάζει όλα τα στοιχεία (συμπεριλαμβανομένων των συνθηκών της αγοράς, παραγόντων που αφορούν ειδικά στην οικονομική οντότητα και στοιχείων σχετικά με τον πελάτη ή την κατηγορία πελατών) τα οποία βρίσκονται ευλόγως στη διάθεση της οικονομικής οντότητας. Κατά την εν λόγω διαδικασία, η οικονομική οντότητα μεγιστοποιεί τη χρήση των παρατηρήσιμων δεδομένων που χρησιμοποιεί και εφαρμόζει μεθόδους εκτίμησης με συνέπεια σε παρεμφερείς περιστάσεις.
79. Στις κατάλληλες μεθόδους εκτίμησης της αυτοτελούς τιμής πώλησης ενός αγαθού ή μιας υπηρεσίας περιλαμβάνονται, μεταξύ άλλων, οι εξής:
- α) Προσέγγιση προσαρμοσμένης αξιολόγησης της αγοράς —η οικονομική οντότητα δύναται να αξιολογήσει την αγορά στην οποία διαθέτει αγαθά ή υπηρεσίες και να εκτιμήσει την τιμή που θα ήταν διατεθειμένος να πληρώσει ένας πελάτης στην εν λόγω αγορά για τα συγκεκριμένα αγαθά ή τις υπηρεσίες. Η εν λόγω προσέγγιση ενδέχεται, επίσης, να περιλαμβάνει αναφορά σε τιμές των ανταγωνιστών της οικονομικής οντότητας για συναφή αγαθά ή υπηρεσίες και την προσαρμογή των εν λόγω τιμών όπως απαιτείται προκειμένου να αντανakλούν το κόστος και τα περιθώρια της οικονομικής οντότητας.
 - β) Προσέγγιση αναμενόμενου κόστους συν περιθωρίου —η οικονομική οντότητα δύναται να εκτιμήσει το αναμενόμενο κόστος εκπλήρωσης της υποχρέωσης εκτέλεσης και στη συνέχεια να προσθέσει το κατάλληλο περιθώριο για το εν λόγω αγαθό ή υπηρεσία.
 - γ) Προσέγγιση υπολοίπου —η οικονομική οντότητα δύναται να εκτιμήσει την αυτοτελή τιμή πώλησης με βάση τη συνολική τιμή συναλλαγής μείον το άθροισμα των παρατηρήσιμων αυτοτελών τιμών πώλησης των υπόλοιπων υποσχόμενων αγαθών ή υπηρεσιών της σύμβασης. Ωστόσο, μια οικονομική οντότητα δύναται να χρησιμοποιεί την προσέγγιση υπολοίπου για να εκτιμήσει, σύμφωνα με την παράγραφο 78, την αυτοτελή τιμή πώλησης ενός αγαθού ή μιας υπηρεσίας μόνο εάν πληρούνται ένα από τα ακόλουθα κριτήρια:
 - i) 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 καθώς δεν είναι δυνατό να εξαχθεί μια αντιπροσωπευτική αυτοτελής τιμή πώλησης από τις προηγούμενες συναλλαγές ή από άλλα παρατηρήσιμα υποστηρικτικά στοιχεία)· ή
 - ii) 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).

80. Ίσως χρειαστεί να χρησιμοποιηθεί ένας συνδυασμός των μεθόδων προκειμένου να εκτιμηθούν οι αυτοτελείς τιμές πώλησης των υποσχόμενων αγαθών ή υπηρεσιών της σύμβασης, εάν δύο ή περισσότερα από αυτά τα αγαθά ή τις υπηρεσίες έχουν ιδιαίτερα μεταβλητές ή αβέβαιες αυτοτελείς τιμές πώλησης. Για παράδειγμα, η οικονομική οντότητα μπορεί να χρησιμοποιήσει τη μέθοδο υπολοίπου για να εκτιμήσει τη συνολική αυτοτελή τιμή πώλησης για τα εν λόγω υποσχόμενα αγαθά ή τις υπηρεσίες που έχουν ιδιαίτερα μεταβλητές ή αβέβαιες αυτοτελείς τιμές πώλησης και στη συνέχεια να χρησιμοποιήσει μια διαφορετική μέθοδο για να εκτιμήσει τις αυτοτελείς τιμές πώλησης των μεμονωμένων αγαθών ή υπηρεσιών με βάση την εν λόγω εκτιμώμενη συνολική αυτοτελή τιμή πώλησης που καθορίστηκε με βάση τη μέθοδο υπολοίπου. Όταν χρησιμοποιεί έναν συνδυασμό μεθόδων για να εκτιμήσει την αυτοτελή τιμή πώλησης κάθε υποσχόμενου αγαθού ή υπηρεσίας της σύμβασης, η οικονομική οντότητα αξιολογεί κατά πόσο ο επιμερισμός της τιμής συναλλαγής στις εν λόγω εκτιμώμενες αυτοτελείς τιμές πώλησης συνάδει με τον στόχο επιμερισμού της παραγράφου 73 και τις απαιτήσεις εκτίμησης των αυτοτελών τιμών πώλησης της παραγράφου 78.

Επιμερισμός έκπτωσης

81. Ένας πελάτης λαμβάνει έκπτωση για την αγορά δέσμης αγαθών ή υπηρεσιών εάν το άθροισμα των αυτοτελών τιμών πώλησης των εν λόγω υποσχόμενων αγαθών ή υπηρεσιών της σύμβασης υπερβαίνει το υποσχόμενο αντάλλαγμα της σύμβασης. Εφόσον η οικονομική οντότητα δεν διαθέτει παρατηρήσιμα υποστηρικτικά στοιχεία, βάσει της παραγράφου 82, σύμφωνα με τα οποία η συνολική έκπτωση σχετίζεται μόνο με μία ή με περισσότερες υποχρεώσεις εκτέλεσης της σύμβασης, αλλά όχι όλες, η οικονομική οντότητα επιμερίζει την έκπτωση αναλογικά σε όλες τις υποχρεώσεις εκτέλεσης της σύμβασης. Ο αναλογικός επιμερισμός της έκπτωσης σε αυτές τις περιπτώσεις αποτελεί συνέπεια του επιμερισμού της τιμής συναλλαγής από την οικονομική οντότητα σε κάθε υποχρέωση εκτέλεσης βάσει των σχετικών αυτοτελών τιμών πώλησης των υποκείμενων διακριτών αγαθών ή υπηρεσιών.
82. Η οικονομική οντότητα επιμερίζει ολόκληρη την έκπτωση σε μία ή περισσότερες υποχρεώσεις εκτέλεσης της σύμβασης, αλλά όχι σε όλες, εφόσον πληρούνται όλα τα ακόλουθα κριτήρια:
- α) 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·
 - β) 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
 - γ) η έκπτωση που αποδίδεται σε κάθε δέσμη αγαθών ή υπηρεσιών και περιγράφεται στην παράγραφο 82 στοιχείο β) είναι ουσιαστικά η ίδια με την έκπτωση στη σύμβαση και από την ανάλυση των αγαθών ή των υπηρεσιών κάθε δέσμης προκύπτουν παρατηρήσιμα υποστηρικτικά στοιχεία για την υποχρέωση εκτέλεσης (ή τις υποχρεώσεις εκτέλεσης) όπου αντιστοιχεί ολόκληρη η έκπτωση της σύμβασης.
83. Εάν μια έκπτωση επιμερίζεται πλήρως σε μία ή περισσότερες υποχρεώσεις εκτέλεσης της σύμβασης, σύμφωνα με την παράγραφο 82, η οικονομική οντότητα επιμερίζει την έκπτωση προτού εφαρμόσει την προσέγγιση υπολοίπου για να εκτιμήσει την αυτοτελή τιμή πώλησης ενός αγαθού ή μιας υπηρεσίας σύμφωνα με την παράγραφο 79 στοιχείο γ).

Επιμερισμός μεταβλητού ανταλλάγματος

84. Το υποσχόμενο μεταβλητό αντάλλαγμα της σύμβασης δύναται να αποδοθεί σε ολόκληρη τη σύμβαση ή σε ένα συγκεκριμένο τμήμα της σύμβασης, όπως οποιοδήποτε από τα ακόλουθα:
- α) μία ή περισσότερες υποχρεώσεις εκτέλεσης της σύμβασης, αλλά όχι όλες, (για παράδειγμα, μια πρόσθετη παροχή μπορεί να εξαρτάται από τη μεταβίβαση ενός υποσχόμενου αγαθού ή μιας υπηρεσίας από την οικονομική οντότητα εντός μιας ορισμένης χρονικής περιόδου)· ή
 - β) ένα ή περισσότερα υποσχόμενα διακριτά αγαθά ή υπηρεσίες, αλλά όχι όλα, μιας σειράς διακριτών αγαθών ή υπηρεσιών που αποτελούν τμήμα μιας ενιαίας υποχρέωσης εκτέλεσης σύμφωνα με την παράγραφο 22 στοιχείο β) (για παράδειγμα, το υποσχόμενο αντάλλαγμα του δεύτερου έτους μιας διετούς σύμβασης υπηρεσιών καθαρισμού θα αυξηθεί βάσει των μεταβολών ενός ορισμένου δείκτη πληθωρισμού)·
85. Η οικονομική οντότητα επιμερίζει το μεταβλητό ποσό (και τις μετέπειτα μεταβολές του εν λόγω ποσού) εξ ολοκλήρου σε μια υποχρέωση εκτέλεσης ή σε ένα διακριτό αγαθό ή υπηρεσία που αποτελεί τμήμα μιας ενιαίας υποχρέωσης εκτέλεσης σύμφωνα με την παράγραφο 22 στοιχείο β), εφόσον πληρούνται αμφότερα τα ακόλουθα κριτήρια:
- α) οι όροι της μεταβλητής πληρωμής σχετίζονται ειδικά με τις προσπάθειες της οικονομικής οντότητας να εκπληρώσει την υποχρέωση εκτέλεσης ή να μεταβιβάσει το διακριτό αγαθό ή την υπηρεσία (ή με ένα συγκεκριμένο αποτέλεσμα της εκπλήρωσης της υποχρέωσης εκτέλεσης ή της μεταβίβασης του διακριτού αγαθού ή της υπηρεσίας)· και

- β) ο επιμερισμός του μεταβλητού ποσού του ανταλλάγματος εξ ολοκλήρου στην υποχρέωση εκτέλεσης ή στο διακριτό αγαθό ή την υπηρεσία συνάδει με τον στόχο επιμερισμού στην παράγραφο 73, κατά την εξέταση όλων των υποχρεώσεων εκτέλεσης και των όρων πληρωμής της σύμβασης.
86. Οι απαιτήσεις επιμερισμού στις παραγράφους 73–83 εφαρμόζονται για τον επιμερισμό του υπολειπόμενου ποσού της τιμής συναλλαγής που δεν πληροί τα κριτήρια της παραγράφου 85.

Μεταβολές στην τιμή συναλλαγής

87. Μετά την έναρξη ισχύος της σύμβασης, η τιμή συναλλαγής μπορεί να μεταβληθεί για πολλούς λόγους, μεταξύ των οποίων η επίλυση αβέβαιων γεγονότων ή άλλων μεταβολών στις περιστάσεις που μεταβάλλουν το ποσό του ανταλλάγματος το οποίο η οικονομική οντότητα εκτιμά ότι δικαιούται έναντι των υποσχόμενων αγαθών ή υπηρεσιών.
88. Η οικονομική οντότητα επιμερίζει στις υποχρεώσεις εκτέλεσης της σύμβασης τυχόν επακόλουθες μεταβολές στην τιμή συναλλαγής στην ίδια βάση όπως στην έναρξη ισχύος της σύμβασης. Κατά συνέπεια, η οικονομική οντότητα δεν επιμερίζει εκ νέου την τιμή συναλλαγής για να αντανakλά τις μεταβολές στις αυτοτελείς τιμές πώλησης μετά την έναρξη ισχύος της σύμβασης. Τα ποσά που επιμερίζονται σε μια υποχρέωση εκτέλεσης που έχει εκπληρωθεί αναγνωρίζονται ως έσοδα, ή ως μείωση εσόδων, την περίοδο κατά την οποία μεταβάλλεται η τιμή συναλλαγής.
89. Η οικονομική οντότητα επιμερίζει μια μεταβολή στην τιμή συναλλαγής εξ ολοκλήρου σε μία ή περισσότερες υποχρεώσεις εκτέλεσης, αλλά όχι σε όλες, ή σε υποσχόμενα διακριτά αγαθά ή υπηρεσίες μιας σειράς που αποτελεί τμήμα μιας ενιαίας υποχρέωσης εκτέλεσης σύμφωνα με την παράγραφο 22 στοιχείο β) μόνο εφόσον πληρούνται τα κριτήρια της παραγράφου 85 σχετικά με τον επιμερισμό μεταβλητού ανταλλάγματος.
90. Η οικονομική οντότητα αντιμετωπίζει λογιστικά τη μεταβολή στην τιμή συναλλαγής η οποία προκύπτει ως συνέπεια της τροποποίησης της σύμβασης σύμφωνα με τις παραγράφους 18–21. Ωστόσο, για τη μεταβολή στην τιμή συναλλαγής η οποία προκύπτει έπειτα από τροποποίηση της σύμβασης, η οικονομική οντότητα εφαρμόζει τις παραγράφους 87–89 για να επιμερίσει τη μεταβολή της τιμής συναλλαγής σύμφωνα με οποιονδήποτε από τους παρακάτω τρόπους ισχύει κατά περίπτωση:
- α) Η οικονομική οντότητα επιμερίζει τη μεταβολή στην τιμή συναλλαγής στις υποχρεώσεις εκτέλεσης που προσδιορίζονται στη σύμβαση πριν από την τροποποίηση εάν, και στον βαθμό που, η μεταβολή στην τιμή συναλλαγής αποδίδεται σε ένα ποσό μεταβλητού ανταλλάγματος το οποίο ο πελάτης είχε υποσχεθεί πριν από την τροποποίηση και η τροποποίηση αντιμετωπίζεται λογιστικά σύμφωνα με την παράγραφο 21 στοιχείο α).
- β) Σε όλες τις άλλες περιπτώσεις στις οποίες η τροποποίηση δεν έχει αντιμετωπιστεί λογιστικά ως χωριστή σύμβαση σύμφωνα με την παράγραφο 20, η οικονομική οντότητα επιμερίζει τη μεταβολή της τιμής συναλλαγής στις υποχρεώσεις εκτέλεσης της τροποποιημένης σύμβασης (ήτοι στις υποχρεώσεις εκτέλεσης που δεν είχαν εκπληρωθεί ή είχαν εκπληρωθεί μερικώς αμέσως μετά την τροποποίηση).

ΚΟΣΤΟΣ ΣΥΜΒΑΣΕΩΝ

Επαυξητικό κόστος εξασφάλισης μιας σύμβασης

91. Η οικονομική οντότητα αναγνωρίζει ως περιουσιακό στοιχείο το επαυξητικό κόστος εξασφάλισης μιας σύμβασης με πελάτη, εφόσον εκτιμά ότι θα ανακτήσει το εν λόγω κόστος.
92. Επαυξητικό κόστος εξασφάλισης μιας σύμβασης είναι οι δαπάνες με τις οποίες επιβαρύνεται η οικονομική οντότητα προκειμένου να εξασφαλίσει μια σύμβαση με πελάτη και τις οποίες δεν θα επιβαρυνόταν εάν δεν είχε εξασφαλίσει τη σύμβαση (για παράδειγμα, προμήθεια πωλήσεων).
93. Οι δαπάνες εξασφάλισης μιας σύμβασης οι οποίες θα προέκυπταν ανεξαρτήτως από το εάν είχε εξασφαλιστεί η σύμβαση, αναγνωρίζονται ως έξοδο όταν πραγματοποιούνται, εκτός εάν οι εν λόγω δαπάνες επιβαρύνουν ρητά τον πελάτη ανεξαρτήτως από το εάν έχει εξασφαλιστεί η σύμβαση.
94. Ως πρακτική λύση, η οικονομική οντότητα δύναται να αναγνωρίσει το επαυξητικό κόστος εξασφάλισης μιας σύμβασης ως έξοδο όταν πραγματοποιείται, εάν η περίοδος απόσβεσης του περιουσιακού στοιχείου το οποίο διαφορετικά η οικονομική οντότητα θα είχε αναγνωρίσει δεν υπερβαίνει το ένα έτος.

Δαπάνες εκπλήρωσης της σύμβασης

95. Εάν οι δαπάνες που έχουν πραγματοποιηθεί κατά την εκπλήρωση μιας σύμβασης με πελάτη δεν εμπίπτουν στο πεδίο εφαρμογής άλλου Προτύπου (για παράδειγμα, στο ΔΛΠ 2 Αποθέματα, στο ΔΛΠ 16 Ενσώματα πάγια ή στο ΔΛΠ 38 Άυλα περιουσιακά στοιχεία), η οικονομική οντότητα αναγνωρίζει ως περιουσιακό στοιχείο τις δαπάνες που πραγματοποιήθηκαν για την εκπλήρωση της σύμβασης μόνο εφόσον οι εν λόγω δαπάνες πληρούν όλα τα ακόλουθα κριτήρια:
- α) οι δαπάνες συνδέονται άμεσα με τη σύμβαση ή μια αναμενόμενη σύμβαση την οποία η οικονομική οντότητα μπορεί να προσδιορίσει συγκεκριμένα (για παράδειγμα, δαπάνες που αφορούν υπηρεσίες οι οποίες θα παρασχεθούν βάσει της ανανέωσης μιας υφιστάμενης σύμβασης ή δαπάνες σχεδιασμού ενός περιουσιακού στοιχείου που θα μεταβιβαστεί βάσει ειδικής σύμβασης η οποία δεν έχει ακόμη εγκριθεί).
 - β) οι δαπάνες δημιουργούν ή αυξάνουν τους πόρους της οικονομικής οντότητας οι οποίοι θα χρησιμοποιηθούν για την εκπλήρωση (ή τη συνέχεια της εκπλήρωσης) των υποχρεώσεων εκτέλεσης στο μέλλον και
 - γ) οι εν λόγω δαπάνες αναμένεται να ανακτηθούν.
96. Τις δαπάνες που πραγματοποιούνται κατά την εκπλήρωση μιας σύμβασης με πελάτη και οι οποίες εμπίπτουν στο πεδίο εφαρμογής άλλου Προτύπου, η οικονομική οντότητα τις αντιμετωπίζει λογιστικά σύμφωνα με τα εν λόγω άλλα Πρότυπα.
97. Οι δαπάνες που συνδέονται άμεσα με τη σύμβαση (ή μια ειδική αναμενόμενη σύμβαση) περιλαμβάνουν οποιοδήποτε από τα ακόλουθα:
- α) άμεσα εργατικά (για παράδειγμα, μισθοί και ημερομίσθια εργαζομένων που παρέχουν τις υποσχόμενες υπηρεσίες απευθείας στον πελάτη).
 - β) άμεσα υλικά (για παράδειγμα, προμήθειες που χρησιμοποιούνται για την παροχή των υποσχόμενων υπηρεσιών στον πελάτη).
 - γ) επιμερισμοί κόστους που συνδέονται άμεσα με τη σύμβαση ή με τις δραστηριότητες της σύμβασης (για παράδειγμα, κόστος διαχείρισης και επίβλεψης σύμβασης, ασφάλισης και απόσβεσης των εργαλείων και του εξοπλισμού που χρησιμοποιούνται για την εκπλήρωση της σύμβασης).
 - δ) δαπάνες που επιβαρύνουν ρητά τον πελάτη βάσει της σύμβασης και
 - ε) λοιπές δαπάνες που έχουν πραγματοποιηθεί αποκλειστικά λόγω της σύμβασης από την οικονομική οντότητα (για παράδειγμα, πληρωμές σε υπεργολάβους).
98. Η οικονομική οντότητα αναγνωρίζει τις ακόλουθες δαπάνες ως έξοδα κατά την πραγματοποίησή τους:
- α) γενικές και διοικητικές δαπάνες (εκτός εάν οι εν λόγω δαπάνες επιβαρύνουν ρητά τον πελάτη βάσει της σύμβασης, οπότε σε αυτή την περίπτωση η οικονομική οντότητα εκτιμά τα εν λόγω κόστη σύμφωνα με την παράγραφο 97).
 - β) δαπάνες φύρας υλικών, εργασίας ή άλλων πόρων για την εκπλήρωση της σύμβασης, οι οποίες δεν αντανακλώνται στην τιμή της σύμβασης.
 - γ) δαπάνες που σχετίζονται με τις εκπληρωθείσες υποχρεώσεις εκτέλεσης (ή με μερικώς εκπληρωθείσες υποχρεώσεις εκτέλεσης) της σύμβασης (ήτοι δαπάνες που σχετίζονται με προηγούμενη εκτέλεση) και
 - δ) δαπάνες για τις οποίες η οικονομική οντότητα δεν μπορεί να διακρίνει κατά πόσο σχετίζονται με μη εκπληρωθείσες υποχρεώσεις εκτέλεσης ή με εκπληρωθείσες υποχρεώσεις εκτέλεσης (ή με μερικώς εκπληρωθείσες υποχρεώσεις εκτέλεσης).

Απόσβεση και απομείωση

99. Ένα περιουσιακό στοιχείο που αναγνωρίζεται σύμφωνα με την παράγραφο 91 ή 95 αποσβένεται σε συστηματική βάση η οποία συνάδει με τη μεταβίβαση στον πελάτη των αγαθών ή υπηρεσιών με τα οποία σχετίζεται. Το περιουσιακό στοιχείο δύναται να σχετίζεται με αγαθά ή υπηρεσίες που πρόκειται να μεταβιβαστούν βάσει μιας ειδικής αναμενόμενης σύμβασης [όπως περιγράφεται στην παράγραφο 95 στοιχείο α)].
100. Η οικονομική οντότητα επικαιροποιεί την απόσβεση προκειμένου να αντανακλά τυχόν σημαντική μεταβολή στον αναμενόμενο χρόνο μεταβίβασης από την οικονομική οντότητα στον πελάτη των αγαθών ή υπηρεσιών με τα οποία σχετίζεται το περιουσιακό στοιχείο. Η εν λόγω μεταβολή αντιμετωπίζεται λογιστικά ως μεταβολή στη λογιστική εκτίμηση σύμφωνα με το ΔΛΠ 8.

101. Η οικονομική οντότητα αναγνωρίζει ζημία απομείωσης στα αποτελέσματα στον βαθμό που η λογιστική αξία του περιουσιακού στοιχείου που έχει αναγνωριστεί σύμφωνα με την παράγραφο 91 ή 95 υπερβαίνει:
- α) 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
 - β) τις δαπάνες που σχετίζονται άμεσα με την παροχή των εν λόγω αγαθών ή υπηρεσιών και οι οποίες δεν έχουν αναγνωριστεί ως έξοδα (βλέπε παράγραφο 97).
102. Για τους σκοπούς της εφαρμογής της παραγράφου 101 για τον καθορισμό του ποσού του ανταλλάγματος που αναμένει να λάβει, η οικονομική οντότητα εφαρμόζει τις αρχές προσδιορισμού της τιμής συναλλαγής (πλην των απαιτήσεων των παραγράφων 56–58 σχετικά με τις εκτιμήσεις του μεταβλητού ανταλλάγματος που υπόκεινται σε περιορισμούς) και προσαρμόζει το εν λόγω ποσό προκειμένου να αντανakλά τις επιδράσεις του πιστωτικού κινδύνου του πελάτη.
103. Προτού αναγνωρίσει ζημία απομείωσης για ένα περιουσιακό στοιχείο που έχει αναγνωριστεί σύμφωνα με την παράγραφο 91 ή 95, η οικονομική οντότητα αναγνωρίζει τυχόν ζημία απομείωσης για περιουσιακά στοιχεία που σχετίζονται με τη σύμβαση και τα οποία έχουν αναγνωριστεί σύμφωνα με άλλο Πρότυπο (για παράδειγμα, ΔΛΠ 2, ΔΛΠ 16 και ΔΛΠ 38). Αφού διεξάγει τον έλεγχο απομείωσης της παραγράφου 101, η οικονομική οντότητα περιλαμβάνει τη λογιστική αξία που προκύπτει για το περιουσιακό στοιχείο που αναγνωρίζεται σύμφωνα με την παράγραφο 91 ή 95 στη λογιστική αξία της μονάδας δημιουργίας ταμειακών ροών στην οποία ανήκει για τους σκοπούς της εφαρμογής του ΔΛΠ 36 *Απομείωση αξίας περιουσιακών στοιχείων* στην εν λόγω μονάδα δημιουργίας ταμειακών ροών.
104. Η οικονομική οντότητα αναγνωρίζει στα αποτελέσματα την αναστροφή μέρους ή του συνόλου της ζημίας απομείωσης που είχε προηγουμένως αναγνωριστεί σύμφωνα με την παράγραφο 101, όταν οι συνθήκες απομείωσης δεν ισχύουν πλέον ή έχουν βελτιωθεί. Η αυξημένη λογιστική αξία του περιουσιακού στοιχείου δεν υπερβαίνει το ποσό που θα είχε προσδιοριστεί (μετά αποσβέσεων) εάν δεν είχε αναγνωριστεί προηγουμένως ζημία απομείωσης.

ΑΠΕΙΚΟΝΙΣΗ

105. **Όταν ένα από τα μέρη της σύμβασης έχει εκπληρώσει τις συμβατικές υποχρεώσεις του, η οικονομική οντότητα απεικονίζει τη σύμβαση στην κατάσταση οικονομικής θέσης ως συμβατικό περιουσιακό στοιχείο ή συμβατική υποχρέωση, ανάλογα με τη σχέση ανάμεσα στην εκπλήρωση των συμβατικών υποχρεώσεων της οικονομικής οντότητας και την πληρωμή από τον πελάτη. Μια οικονομική οντότητα απεικονίζει τυχόν ανεπιφύλακτα δικαιώματα επί του ανταλλάγματος, χωριστά, ως απαίτηση.**
106. Εάν ο πελάτης καταβάλει αντάλλαγμα ή η οικονομική οντότητα διατηρεί δικαίωμα επί ενός ποσού ανταλλάγματος το οποίο είναι ανεπιφύλακτο (ήτοι εισπρακτέο), προτού η οικονομική οντότητα μεταβιβάσει το αγαθό ή την υπηρεσία στον πελάτη, η οικονομική οντότητα απεικονίζει τη σύμβαση ως συμβατική υποχρέωση όταν η πληρωμή πραγματοποιείται ή καθίσταται απαιτητή (όποιο από τα δύο ισχύει πρώτο). Συμβατική υποχρέωση είναι η υποχρέωση της οικονομικής οντότητας να μεταβιβάσει σε πελάτη αγαθά ή υπηρεσίες για τα οποία η οικονομική οντότητα έχει λάβει αντάλλαγμα (ή είναι απαιτητό ένα ποσό του ανταλλάγματος) από τον πελάτη.
107. Εάν η οικονομική οντότητα εκτελεί τις συμβατικές της υποχρεώσεις μεταβιβάζοντας αγαθά ή υπηρεσίες σε πελάτη προτού ο πελάτης πληρώσει το αντάλλαγμα ή προτού καταστεί απαιτητή η πληρωμή, η οικονομική οντότητα απεικονίζει τη σύμβαση ως συμβατικό περιουσιακό στοιχείο, εξαιρουμένων τυχόν ποσών που απεικονίζονται ως εισπρακτέα. Συμβατικό περιουσιακό στοιχείο είναι το δικαίωμα της οικονομικής οντότητας σε αντάλλαγμα έναντι αγαθών ή υπηρεσιών τα οποία έχει μεταβιβάσει σε πελάτη. Η οικονομική οντότητα αξιολογεί ένα συμβατικό περιουσιακό στοιχείο για απομείωση σύμφωνα με το ΔΠΧΑ 9. Η απομείωση ενός συμβατικού περιουσιακού στοιχείου επιμετράται, απεικονίζεται και γνωστοποιείται στη ίδια βάση με ένα χρηματοοικονομικό περιουσιακό στοιχείο που εμπίπτει στο πεδίο εφαρμογής του ΔΠΧΑ 9 [βλέπε επίσης παράγραφο 113 στοιχείο β)].
108. Απαίτηση είναι το δικαίωμα της οικονομικής οντότητας σε αντάλλαγμα το οποίο είναι ανεπιφύλακτο. Ένα δικαίωμα σε αντάλλαγμα θεωρείται ανεπιφύλακτο εάν απαιτείται μόνο η πάροδος του χρόνου προκειμένου να καταστεί απαιτητή η πληρωμή του εν λόγω ανταλλάγματος. Για παράδειγμα, η οικονομική οντότητα θα αναγνωρίσει μια απαίτηση εάν έχει άμεσο δικαίωμα σε πληρωμή ακόμη και όταν το εν λόγω ποσό ενδέχεται να υπόκειται σε επιστροφή στο μέλλον. Η οικονομική οντότητα αντιμετωπίζει λογιστικά την απαίτηση σύμφωνα με το ΔΠΧΑ 9. Κατά την αρχική αναγνώριση της απαίτησης από μια σύμβαση με πελάτη, τυχόν διαφορές ανάμεσα στην επιμέτρηση της απαίτησης σύμφωνα με το ΔΠΧΑ 9 και το αντίστοιχο ποσό του εσόδου που έχει αναγνωριστεί απεικονίζονται ως έξοδο (για παράδειγμα, ως ζημία απομείωσης).
109. Στο παρόν Πρότυπο χρησιμοποιούνται οι όροι «συμβατικό περιουσιακό στοιχείο» και «συμβατική υποχρέωση», ωστόσο, η οικονομική οντότητα έχει τη δυνατότητα να χρησιμοποιεί εναλλακτικούς προσδιορισμούς για τα εν λόγω στοιχεία στην κατάσταση οικονομικής θέσης. Εάν η οικονομική οντότητα χρησιμοποιεί έναν εναλλακτικό προσδιορισμό για ένα συμβατικό περιουσιακό στοιχείο, θα πρέπει να παρέχει επαρκή στοιχεία στον χρήστη των οικονομικών καταστάσεων προκειμένου να κάνει τη διάκριση ανάμεσα στις απαιτήσεις και τα συμβατικά περιουσιακά στοιχεία.

ΓΝΩΣΤΟΠΟΙΗΣΗ

110. 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. Για να πετύχει αυτόν τον στόχο, η οικονομική οντότητα γνωστοποιεί τα ποιοτικά και ποσοτικά στοιχεία που αφορούν όλα τα ακόλουθα:
- τις συμβάσεις της με πελάτες (βλέπε παραγράφους 113–122).
 - τις σημαντικές κρίσεις και τις μεταβολές των κρίσεων που έχουν πραγματοποιηθεί κατά την εφαρμογή του παρόντος Προτύπου στις εν λόγω συμβάσεις (βλέπε παραγράφους 123–126) και
 - τυχόν δαπάνες εξασφάλισης ή εκπλήρωσης της σύμβασης με πελάτη που έχουν αναγνωριστεί ως περιουσιακά στοιχεία, σύμφωνα με την παράγραφο 91 ή 95 (βλέπε παραγράφους 127–128).
111. Η οικονομική οντότητα εξετάζει το επίπεδο λεπτομερειών που είναι απαραίτητο για να εκπληρωθεί ο σκοπός της γνωστοποίησης και τον βαθμό της έμφασης που πρέπει να δίδεται σε καθεμία από τις διάφορες απαιτήσεις. Η οικονομική οντότητα αθροίζει ή διαχωρίζει τις γνωστοποιήσεις με τέτοιο τρόπο ώστε οι χρήσιμες πληροφορίες να μην επισκιάζονται είτε από την προσθήκη πολυάριθμων ασήμαντων λεπτομερειών, είτε από τον συνυπολογισμό στοιχείων που έχουν κατ' ουσίαν διαφορετικά χαρακτηριστικά.
112. Η οικονομική οντότητα δεν υποχρεούται να γνωστοποιεί τα στοιχεία σύμφωνα με τον παρόν Πρότυπο εάν έχει παράσχει τα στοιχεία σύμφωνα με άλλο Πρότυπο.

Συμβάσεις με πελάτες

113. Η οικονομική οντότητα γνωστοποιεί όλα τα ακόλουθα ποσά για την περίοδο αναφοράς, πλην των ποσών που απεικονίζονται χωριστά στην κατάσταση συνολικών εσόδων σύμφωνα με άλλα Πρότυπα:
- έσοδα που αναγνωρίζονται από συμβάσεις με πελάτες, τα οποία η οικονομική οντότητα γνωστοποιεί χωριστά από τις υπόλοιπες πηγές εσόδων της και
 - τυχόν ζημίες απομείωσης που αναγνωρίζονται (σύμφωνα με το ΔΠΧΑ 9) επί τυχόν απαιτήσεων ή συμβατικών περιουσιακών στοιχείων που απορρέουν από τις συμβάσεις της οικονομικής οντότητας με πελάτες, τις οποίες η οικονομική οντότητα γνωστοποιεί χωριστά από τις ζημίες απομείωσης από άλλες συμβάσεις.

Ανάλυση εσόδων

114. Η οικονομική οντότητα αναλύει τα έσοδα που αναγνωρίζονται από συμβάσεις με πελάτες σε κατηγορίες που αποτυπώνουν πώς επηρεάζεται η φύση, η ποσότητα, ο χρόνος και η αβεβαιότητα των εσόδων και των ταμειακών ροών από οικονομικούς παράγοντες. Η οικονομική οντότητα ακολουθεί τις οδηγίες των παραγράφων Β87–Β89 κατά την επιλογή των κατηγοριών που θα χρησιμοποιήσει για την ανάλυση των εσόδων.
115. Επιπλέον, η οικονομική οντότητα γνωστοποιεί επαρκή στοιχεία που δίνουν στους χρήστες οικονομικών καταστάσεων τη δυνατότητα να κατανοήσουν τη σχέση ανάμεσα στη γνωστοποίηση ανάλυσης εσόδων (σύμφωνα με την παράγραφο 114) και των στοιχείων των εσόδων που γνωστοποιούνται για κάθε προς αναφορά τομέα, εάν η οικονομική οντότητα εφαρμόζει το ΔΠΧΑ 8 *Λειτουργικοί τομείς*.

Υπόλοιπα συμβάσεων

116. Η οικονομική οντότητα γνωστοποιεί όλα τα ακόλουθα:
- τα υπόλοιπα ανοίγματος και κλεισίματος των απαιτήσεων, των συμβατικών περιουσιακών στοιχείων και των συμβατικών υποχρεώσεων από τις συμβάσεις με πελάτες, εφόσον δεν απεικονίζονται ή γνωστοποιούνται χωριστά·
 - τα έσοδα που αναγνωρίστηκαν εντός της περιόδου αναφοράς και τα οποία συμπεριλαμβάνονταν στο υπόλοιπο της συμβατικής υποχρέωσης στην έναρξη της περιόδου· και
 - τα έσοδα που αναγνωρίστηκαν εντός της περιόδου αναφοράς από υποχρεώσεις εκτέλεσης που εκπληρώθηκαν (ή εκπληρώθηκαν μερικώς) σε προηγούμενες περιόδους (για παράδειγμα, μεταβολές στην τιμή συναλλαγής).
117. Η οικονομική οντότητα εξηγεί με ποιον τρόπο ο χρόνος εκπλήρωσης των υποχρεώσεων εκτέλεσης [βλέπε παράγραφο 119 στοιχείο α)] σχετίζεται με τον τυπικό χρόνο της πληρωμής [βλέπε παράγραφο 119 στοιχείο β)] και με την επίδραση που έχουν οι εν λόγω παράγοντες στα υπόλοιπα συμβατικών περιουσιακών στοιχείων και συμβατικών υποχρεώσεων. Η επεξήγηση που παρέχεται δύναται να περιλαμβάνει ποιοτικά στοιχεία.

118. Η οικονομική οντότητα παρέχει επεξηγήσεις σχετικά με τις σημαντικές μεταβολές στα υπόλοιπα συμβατικών περιουσιακών στοιχείων και συμβατικών υποχρεώσεων κατά τη διάρκεια της περιόδου αναφοράς. Η επεξήγηση δύναται να περιλαμβάνει ποιοτικά και ποσοτικά στοιχεία. Ακολουθούν ορισμένα παραδείγματα μεταβολών στα υπόλοιπα συμβατικών περιουσιακών στοιχείων και συμβατικών υποχρεώσεων της οικονομικής οντότητας:
- α) μεταβολές που οφείλονται σε συνενώσεις επιχειρήσεων·
 - β) προσαρμογές σωρευτικής αναπλήρωσης σε έσοδα που επηρεάζουν το αντίστοιχο συμβατικό περιουσιακό στοιχείο ή τη συμβατική υποχρέωση, συμπεριλαμβανομένων προσαρμογών που προκύπτουν έπειτα από μεταβολή στην επιμέτρηση της προόδου, μεταβολή στην εκτίμηση της τιμής συναλλαγής (συμπεριλαμβανομένων τυχόν μεταβολών στην αξιολόγηση κατά πόσο μια εκτίμηση μεταβλητού ανταλλάγματος υπόκειται σε περιορισμούς) ή τροποποίηση της σύμβασης·
 - γ) απομείωση ενός συμβατικού περιουσιακού στοιχείου·
 - δ) μια μεταβολή στο χρονικό πλαίσιο εντός του οποίου ένα δικαίωμα σε αντάλλαγμα καθίσταται ανεπιφύλακτο (ήτοι ένα συμβατικό περιουσιακό στοιχείο να επαναταξινομηθεί ως απαίτηση)· και
 - ε) μια μεταβολή στο χρονικό πλαίσιο εντός του οποίου εκπληρώνεται μια υποχρέωση εκτέλεσης (ήτοι για την αναγνώριση του εσόδου που απορρέει από τη συμβατική υποχρέωση).

Υποχρεώσεις εκτέλεσης

119. Η οικονομική οντότητα γνωστοποιεί στοιχεία που αφορούν τις υποχρεώσεις εκτέλεσης σε συμβάσεις με πελάτες, συμπεριλαμβανομένης μιας περιγραφής για όλα τα ακόλουθα:
- α) περιπτώσεις κατά τις οποίες μια οικονομική οντότητα συνήθως εκπληρώνει τις υποχρεώσεις εκτέλεσης (για παράδειγμα, κατά την αποστολή, την παράδοση, την παροχή υπηρεσιών ή την ολοκλήρωση της υπηρεσίας), συμπεριλαμβανομένων των περιπτώσεων όπου οι υποχρεώσεις εκτέλεσης εκπληρώνονται βάσει συμφωνιών που προβλέπουν τιμολόγηση πριν από την παράδοση·
 - β) σημαντικούς όρους πληρωμής (για παράδειγμα, όταν μια πληρωμή έχει τυπικά καταστεί απαιτητή, είτε η σύμβαση περιέχει σημαντικό σκέλος χρηματοδότησης, είτε το ποσό του ανταλλάγματος είναι μεταβλητό και είτε η εκτίμηση του μεταβλητού ανταλλάγματος υπόκειται τυπικά σε περιορισμούς σύμφωνα με τις παραγράφους 56–58)·
 - γ) τη φύση των αγαθών ή υπηρεσιών που έχει υποσχεθεί να μεταβιβάσει η οικονομική οντότητα, επισημαίνοντας τυχόν υποχρεώσεις εκτέλεσης για συμφωνία μεταβίβασης των αγαθών ή υπηρεσιών από άλλο μέρος (ήτοι η οικονομική οντότητα λειτουργεί ως αντιπρόσωπος)·
 - δ) υποχρεώσεις έναντι επιστροφών, επιστροφών χρημάτων ή άλλων συναφών υποχρεώσεων· και
 - ε) τύπους εγγυήσεων και σχετικές υποχρεώσεις.

Επιμερισμός της τιμής συναλλαγής στις υπολειπόμενες υποχρεώσεις εκτέλεσης

120. Η οικονομική οντότητα γνωστοποιεί τα ακόλουθα στοιχεία σχετικά με τις υπολειπόμενες υποχρεώσεις εκτέλεσης:
- α) το συνολικό ποσό της τιμής συναλλαγής που επιμερίζεται στις υποχρεώσεις εκτέλεσης οι οποίες δεν έχουν εκπληρωθεί (ή έχουν εκπληρωθεί μερικώς) στη λήξη της περιόδου αναφοράς· και
 - β) μια επεξήγηση σχετικά με το πότε η οικονομική οντότητα εκτιμά ότι θα αναγνωρίσει ως έσοδο το ποσό που γνωστοποιείται σύμφωνα με την παράγραφο 120 στοιχείο α), το οποίο η οικονομική οντότητα γνωστοποιεί με έναν από τους δύο ακόλουθους τρόπους:
 - i) σε ποσοτική βάση χρησιμοποιώντας τις χρονικές περιόδους που είναι οι πλέον κατάλληλες για τη διάρκεια των υπολειπόμενων υποχρεώσεων εκτέλεσης· ή
 - ii) χρησιμοποιώντας ποιοτικά στοιχεία.
121. Ως πρακτική λύση, η οικονομική οντότητα δεν είναι αναγκαίο να γνωστοποιήσει τα στοιχεία που περιλαμβάνονται στην παράγραφο 120 για μια υποχρέωση εκτέλεσης, εφόσον πληρούται ένας εκ των δύο ακόλουθων όρων:
- α) η υποχρέωση εκτέλεσης αποτελεί τμήμα μιας σύμβασης της οποίας η αρχική αναμενόμενη διάρκεια δεν υπερβαίνει το ένα έτος· ή
 - β) η οικονομική οντότητα αναγνωρίζει έσοδο από την εκπλήρωση της υποχρέωσης εκτέλεσης σύμφωνα με την παράγραφο B16.

122. Η οικονομική οντότητα παρέχει ποιοτικές επεξηγήσεις σχετικά με το εάν εφαρμόζει την πρακτική λύση της παραγράφου 121 και κατά πόσο τυχόν αντάλλαγμα από τις συμβάσεις με πελάτες δεν περιλαμβάνεται στην τιμή συναλλαγής και, ως εκ τούτου, δεν περιλαμβάνεται στα στοιχεία που γνωστοποιούνται σύμφωνα με την παράγραφο 120. Για παράδειγμα, μια εκτίμηση της τιμής συναλλαγής δεν περιλαμβάνει τυχόν εκτιμώμενα ποσά μεταβλητού ανταλλάγματος που υπόκεινται σε περιορισμούς (βλέπε παραγράφους 56–58).

Σημαντικές κρίσεις κατά την εφαρμογή του παρόντος Προτύπου

123. Η οικονομική οντότητα γνωστοποιεί τις κρίσεις, και τις μεταβολές στις κρίσεις, που πραγματοποιούνται κατά την εφαρμογή του παρόντος Προτύπου και οι οποίες επηρεάζουν σημαντικά τον προσδιορισμό του ποσού και του χρόνου των εσόδων από τις συμβάσεις με πελάτες. Ειδικότερα, η οικονομική οντότητα παρέχει επεξηγήσεις σχετικά με τις κρίσεις, και τις μεταβολές στις κρίσεις, οι οποίες χρησιμοποιούνται για να προσδιοριστούν αμφότερα τα ακόλουθα:

- α) ο χρόνος εκπλήρωσης των υποχρεώσεων εκτέλεσης (βλέπε παραγράφους 124–125)· και
- β) η τιμή συναλλαγής και τα ποσά που επιμερίζονται στις υποχρεώσεις εκτέλεσης (βλέπε παράγραφο 126).

Προσδιορισμός του χρόνου εκπλήρωσης των υποχρεώσεων εκτέλεσης

124. Για τις υποχρεώσεις εκτέλεσης τις οποίες η οικονομική οντότητα εκπληρώνει σε βάθος χρόνου, θα πρέπει να γνωστοποιεί αμφότερα τα ακόλουθα:

- α) τις μεθόδους που χρησιμοποιούνται για την αναγνώριση εσόδων (για παράδειγμα, περιγραφή των μεθόδων εκροών ή των μεθόδων εισροών που χρησιμοποιούνται και του τρόπου εφαρμογής των εν λόγω μεθόδων)· και
- β) μια επεξήγηση των λόγων για τους οποίους οι μέθοδοι που χρησιμοποιούνται παρέχουν πιστή απεικόνιση της μεταβίβασης των αγαθών ή των υπηρεσιών.

125. Για τις υποχρεώσεις εκτέλεσης που εκπληρώνονται σε μια δεδομένη χρονική στιγμή, η οικονομική οντότητα γνωστοποιεί τις σημαντικές κρίσεις που πραγματοποιήθηκαν κατά την αξιολόγηση του πότε ο πελάτης αποκτά τον έλεγχο των υποσχόμενων αγαθών ή υπηρεσιών.

Προσδιορισμός της τιμής συναλλαγής και των ποσών που επιμερίζονται στις υποχρεώσεις εκτέλεσης

126. Η οικονομική οντότητα γνωστοποιεί στοιχεία σχετικά με τις μεθόδους, τα δεδομένα και τις υποθέσεις που χρησιμοποιήθηκαν για όλα τα παρακάτω:

- α) τον προσδιορισμό της τιμής συναλλαγής που περιλαμβάνει, μεταξύ άλλων, την εκτίμηση του μεταβλητού ανταλλάγματος, την προσαρμογή του ανταλλάγματος κατά τις επιδράσεις της διαχρονικής αξίας του χρήματος και την επιμέτρηση του μη χρηματικού ανταλλάγματος·
- β) την αξιολόγηση του κατά πόσο μια εκτίμηση του μεταβλητού ανταλλάγματος υπόκειται σε περιορισμούς·
- γ) τον επιμερισμό της τιμής συναλλαγής, συμπεριλαμβανομένης της εκτίμησης των αυτοτελών τιμών πώλησης των υποσχόμενων αγαθών ή υπηρεσιών και τον επιμερισμό των εκπτώσεων και του μεταβλητού ανταλλάγματος σε συγκεκριμένο τμήμα της σύμβασης (εάν υπάρχει)· και
- δ) επιμέτρηση των υποχρεώσεων έναντι επιστροφών, επιστροφών χρημάτων ή άλλων συναφών υποχρεώσεων.

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

127. Η οικονομική οντότητα περιγράφει αμφότερα τα ακόλουθα:

- α) τις κρίσεις που πραγματοποιούνται κατά τον προσδιορισμό του ποσού των δαπανών που πραγματοποιήθηκαν για την εξασφάλιση ή εκπλήρωση μιας σύμβασης με πελάτη (σύμφωνα με την παράγραφο 91 ή 95)· και
- β) τη μέθοδο που χρησιμοποιεί για να προσδιορίσει την απόσβεση για κάθε περίοδο αναφοράς.

128. Η οικονομική οντότητα γνωστοποιεί όλα τα ακόλουθα:
- α) τα υπόλοιπα κλεισίματος των περιουσιακών στοιχείων που προέρχονται από την αναγνώριση των δαπανών που πραγματοποιούνται για την εξασφάλιση ή εκπλήρωση σύμβασης με πελάτη (σύμφωνα με την παράγραφο 91 ή 95), ανά βασική κατηγορία περιουσιακού στοιχείου (για παράδειγμα, δαπάνες εξασφάλισης συμβάσεων με πελάτες, δαπάνες πριν από τη σύναψη της σύμβασης και δαπάνες προετοιμασίας) και
 - β) το ποσό απόσβεσης και τυχόν ζημίες απομείωσης που αναγνωρίζονται κατά την περίοδο αναφοράς.

Πρακτικές λύσεις

129. Εάν η οικονομική οντότητα επιλέξει να χρησιμοποιήσει μια πρακτική λύση είτε στην παράγραφο 63 (σχετικά με την ύπαρξη σημαντικού σκέλους χρηματοδότησης) είτε στην παράγραφο 94 (σχετικά με το επαυξητικό κόστος εξασφάλισης μιας σύμβασης), πρέπει να γνωστοποιήσει το γεγονός αυτό.

Προσάρτημα Α

Καθορισμένοι όροι

Το παρόν προσάρτημα αποτελεί αναπόσπαστο τμήμα του Προτύπου.

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: <ol style="list-style-type: none"> 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.

Προσάρτημα Β

Οδηγίες εφαρμογής

Το παρόν προσάρτημα αποτελεί αναπόσπαστο τμήμα του Προτύπου. Περιγράφει την εφαρμογή των παραγράφων 1–129 και έχει την ίδια ισχύ με τα άλλα μέρη του Προτύπου.

- B1 Οι παρούσες οδηγίες εφαρμογής είναι οργανωμένες στις ακόλουθες κατηγορίες:
- α) εκπλήρωση των υποχρεώσεων εκτέλεσης σε βάθος χρόνου (παράγραφοι Β2–Β13)·
 - β) μέθοδοι επιμέτρησης της προόδου προς την πλήρη εκπλήρωση μιας υποχρέωσης εκτέλεσης (παράγραφοι Β14–Β19)·
 - γ) πώληση με δικαίωμα επιστροφής (παράγραφοι Β20–Β27)·
 - δ) εγγυήσεις (παράγραφοι Β28–Β33)·
 - ε) παράμετροι διάκρισης μεταξύ εντολέα και εντολοδόχου (παράγραφοι Β34–Β38)·
 - στ) δικαιώματα προαίρεσης πελατών για πρόσθετα αγαθά ή υπηρεσίες (παράγραφοι Β39–Β43)·
 - ζ) δικαιώματα πελατών που δεν έχουν ασκηθεί (παράγραφοι Β44–Β47)·
 - η) μη επιστρεπτές προκαταβολικές αμοιβές (και κάποιες σχετικές δαπάνες) (παράγραφοι Β48–Β51)·
 - θ) παραχώρηση άδειας χρήσης (παράγραφοι Β52–Β63)·
 - ι) συμφωνίες επαναγοράς (παράγραφοι Β64–Β76)·
 - ια) συμφωνίες παρακαταθήκης (παράγραφοι Β77–Β78)·
 - ιβ) συμφωνίες που προβλέπουν τιμολόγηση πριν από την παράδοση (παράγραφοι Β79–Β82)·
 - ιγ) αποδοχή από τον πελάτη (παράγραφοι Β83–Β86)· και
 - ιδ) γνωστοποίηση της ανάλυσης εσόδων (παράγραφοι Β87–Β89).

Εκπλήρωση των υποχρεώσεων εκτέλεσης σε βάθος χρόνου

- B2 Σύμφωνα με την παράγραφο 35, μια υποχρέωση εκτέλεσης εκπληρώνεται σε βάθος χρόνου, εάν πληρούται ένα από τα ακόλουθα κριτήρια:
- α) ο πελάτης λαμβάνει και ταυτόχρονα αναλώνει τα οφέλη που απορρέουν από την εκτέλεση από πλευράς της οικονομικής οντότητας, κατά την εκτέλεση από την οικονομική οντότητα (βλέπε παραγράφους Β3–Β4)·
 - β) η εκτέλεση από πλευράς της οικονομικής οντότητας δημιουργεί ή ενισχύει ένα περιουσιακό στοιχείο (π.χ. ανεκτέλεστα έργα) του οποίου ο έλεγχος ανήκει στον πελάτη, καθώς δημιουργείται ή ενισχύεται το περιουσιακό στοιχείο (βλέπε παράγραφο Β5)· ή
 - γ) η εκτέλεση από πλευράς της οικονομικής οντότητας δεν δημιουργεί περιουσιακό στοιχείο με εναλλακτική χρήση για την οικονομική οντότητα (βλέπε παραγράφους Β6–Β8) και η οικονομική οντότητα έχει εκτελεστικό δικαίωμα πληρωμής έναντι της εκτέλεσης που έχει ολοκληρωθεί έως τη δεδομένη στιγμή (βλέπε παραγράφους Β9–Β13).

Ταυτόχρονη λήψη και ανάλωση των οφελών από την εκτέλεση από πλευράς της οικονομικής οντότητας (παράγραφος 35 α))

- B3 Για ορισμένα είδη υποχρεώσεων εκτέλεσης, είναι εύκολο να αξιολογηθεί αν ο πελάτης λαμβάνει τα οφέλη από την εκτέλεση από πλευράς της οικονομικής οντότητας στη διάρκεια της εκτέλεσης και αν ταυτόχρονα τα αναλώνει. Ενδεικτικά αναφέρονται συνήθεις ή επαναλαμβανόμενες υπηρεσίες (όπως υπηρεσίες καθαρισμού) στις οποίες η λήψη, και η ταυτόχρονη ανάλωση από τον πελάτη, των οφελών που απορρέουν από την εκτέλεση της οικονομικής οντότητας αναγνωρίζονται εύκολα.

B4 Σε άλλα είδη υποχρεώσεων εκτέλεσης, η οικονομική οντότητα ενδέχεται να μην είναι σε θέση να αναγνωρίσει εύκολα αν ο πελάτης λαμβάνει και ταυτόχρονα αναλώνει τα οφέλη που απορρέουν από την εκτέλεση από πλευράς της οικονομικής οντότητας, στη διάρκεια της εκτέλεσης από την οικονομική οντότητα. Σε αυτές τις περιπτώσεις, μια υποχρέωση εκτέλεσης εκπληρώνεται σε βάθος χρόνου, εάν η οικονομική οντότητα καθορίσει ότι μια άλλη οικονομική οντότητα δεν θα χρειαζόταν να επανεκτελέσει ουσιαστικά την εργασία την οποία είχε ολοκληρώσει η οικονομική οντότητα έως τη δεδομένη στιγμή, εάν αυτή η άλλη οικονομική οντότητα έπρεπε να εκπληρώσει την υπολειπόμενη υποχρέωση εκτέλεσης προς τον πελάτη. Προκειμένου να καθορίσει αν μια άλλη οικονομική οντότητα δεν θα χρειαζόταν να επανεκτελέσει ουσιαστικά την εργασία την οποία είχε ολοκληρώσει η οικονομική οντότητα έως τη δεδομένη στιγμή, η οικονομική οντότητα λαμβάνει υπόψη αμφότερες τις ακόλουθες παραδοχές:

- α) παραβλέπει τυχόν συμβατικούς ή πρακτικούς περιορισμούς που, σε άλλη περίπτωση, θα εμπόδιζαν την οικονομική οντότητα να μεταβιβάσει την υπολειπόμενη υποχρέωση εκτέλεσης σε άλλη οικονομική οντότητα· και
- β) υποθέτει ότι μια άλλη οικονομική οντότητα, που θα εκπλήρωνε την υπολειπόμενη υποχρέωση εκτέλεσης, δεν θα επωφελούνταν από κανένα περιουσιακό στοιχείο το οποίο επί του παρόντος ελέγχεται από την οικονομική οντότητα και θα παρέμενε στον έλεγχο της οικονομικής οντότητας, σε περίπτωση που η υποχρέωση εκτέλεσης μεταβιβαζόταν σε άλλη οικονομική οντότητα.

Ο πελάτης έχει τον έλεγχο του περιουσιακού στοιχείου, καθώς αυτό δημιουργείται ή ενισχύεται (παράγραφος 35 β))

B5 Προκειμένου να καθορίσει αν ο πελάτης έχει τον έλεγχο του περιουσιακού στοιχείου καθώς αυτό δημιουργείται ή ενισχύεται σύμφωνα με την παράγραφο 35 β), η οικονομική οντότητα εφαρμόζει τις απαιτήσεις ελέγχου που προβλέπονται στις παραγράφους 31–34 και 38. Το περιουσιακό στοιχείο που δημιουργείται ή ενισχύεται (για παράδειγμα, ανεκτελέστα έργα) μπορεί να είναι είτε ενσώματο είτε άυλο.

Η εκτέλεση από πλευράς της οικονομικής οντότητας δεν δημιουργεί περιουσιακό στοιχείο με εναλλακτική χρήση (παράγραφος 35 γ))

B6 Προκειμένου να αξιολογήσει αν ένα περιουσιακό στοιχείο έχει εναλλακτική χρήση για την οικονομική οντότητα σύμφωνα με την παράγραφο 36, η οικονομική οντότητα εξετάζει τις επιπτώσεις των συμβατικών και πρακτικών περιορισμών στην ικανότητα της οικονομικής οντότητας να διαθέσει άμεσα το εν λόγω περιουσιακό στοιχείο για άλλη χρήση, όπως να το πουλήσει σε άλλον πελάτη. Η πιθανότητα καταγγελίας της σύμβασης με τον πελάτη δεν αποτελεί σχετική παράμετρο προκειμένου να αξιολογήσει η οικονομική οντότητα αν θα μπορούσε άμεσα να διαθέσει το περιουσιακό στοιχείο για άλλη χρήση.

B7 Ο συμβατικός περιορισμός στην ικανότητα της οικονομικής οντότητας να διαθέσει το περιουσιακό στοιχείο για άλλη χρήση πρέπει να είναι ουσιαστικός προκειμένου το περιουσιακό στοιχείο να έχει εναλλακτική χρήση για την οικονομική οντότητα. Ένας συμβατικός περιορισμός είναι ουσιαστικός εάν ο πελάτης θα μπορούσε να ασκήσει τα δικαιώματά του επί του υποσχόμενου περιουσιακού στοιχείου σε περίπτωση που η οικονομική οντότητα επιχειρούσε να διαθέσει το περιουσιακό στοιχείο για άλλη χρήση, Αντιθέτως, ένας συμβατικός περιορισμός δεν είναι ουσιαστικός εάν, για παράδειγμα, ένα περιουσιακό στοιχείο είναι σε μεγάλο βαθμό εναλλάξιμο με άλλα περιουσιακά στοιχεία τα οποία η οικονομική οντότητα θα μπορούσε να μεταβιβάσει σε άλλον πελάτη χωρίς να παραβαίνει τους όρους της σύμβασης και χωρίς να απορρέουν σημαντικές δαπάνες, οι οποίες σε διαφορετική περίπτωση δεν θα απέρρεαν σε σχέση με τη σύμβαση.

B8 Πρακτικός περιορισμός στην ικανότητα της οικονομικής οντότητας να διαθέσει το περιουσιακό στοιχείο για άλλη χρήση υπάρχει εάν η διάθεση του περιουσιακού στοιχείου για άλλη χρήση συνεπαγόταν σημαντική οικονομική ζημία την οικονομική οντότητα. Σημαντική οικονομική ζημία θα μπορούσε να επέλθει επειδή η οικονομική οντότητα είτε θα επιβαρυνόταν με σημαντικές δαπάνες εκ νέου εργασίας επί του περιουσιακού στοιχείου είτε θα μπορούσε να το πουλήσει μόνο με σημαντική ζημία. Για παράδειγμα, μια οικονομική οντότητα ενδέχεται να περιορίζεται στην πράξη όσον αφορά την αναδιάθεση περιουσιακών στοιχείων τα οποία είτε έχουν προδιαγραφές σχεδιασμού απόλυτα προσαρμοσμένες σε έναν πελάτη είτε βρίσκονται σε απομακρυσμένες περιοχές.

Δικαίωμα πληρωμής έναντι της εκτέλεσης που έχει ολοκληρωθεί έως τη δεδομένη στιγμή (παράγραφος 35 γ))

B9 Σύμφωνα με την παράγραφο 37, μια οικονομική οντότητα έχει δικαίωμα πληρωμής έναντι της εκτέλεσης που έχει ολοκληρωθεί έως τη δεδομένη στιγμή εάν η οικονομική οντότητα θα είχε δικαίωμα να λάβει ποσό το οποίο θα την αποζημιώνει τουλάχιστον για την εκτέλεση που θα είχε ολοκληρωθεί έως τη δεδομένη στιγμή σε περίπτωση που ο πελάτης ή κάποιος τρίτος κατήγγειλε τη σύμβαση για λόγους πέραν της αδυναμίας της οικονομικής οντότητας να την εκτελέσει όπως είχε υποσχεθεί. Το ποσό που θα αποζημιώνει την οικονομική οντότητα για την εκτέλεση που έχει ολοκληρωθεί έως τη δεδομένη στιγμή είναι το ποσό που προσεγγίζει την τιμή πώλησης των αγαθών ή υπηρεσιών που έχουν μεταβιβασθεί έως τη δεδομένη στιγμή (για παράδειγμα, ανάκτηση των δαπανών που επιβάρυναν την οικονομική οντότητα κατά την εκπλήρωση της υποχρέωσης εκτέλεσης πλέον ενός εύλογου περιθωρίου κέρδους) και όχι μόνον η αποζημίωση για τη δυνητική απώλεια κέρδους της οικονομικής οντότητας σε περίπτωση καταγγελίας της σύμβασης. Η αποζημίωση για το εύλογο περιθώριο κέρδους δεν είναι απαραίτητο να ισούται με το περιθώριο κέρδους που θα ανέμενε η οικονομική οντότητα σε περίπτωση που εκπλήρωνε τη σύμβαση όπως είχε υποσχεθεί, αλλά η οικονομική οντότητα πρέπει να δικαιούται αποζημίωση για οποιοδήποτε από τα ακόλουθα ποσά:

- α) ποσοστό επί του εκτιμώμενου περιθωρίου κέρδους της σύμβασης, το οποίο εύλογα αντικατοπτρίζει τον βαθμό εκτέλεσης της σύμβασης από την οικονομική οντότητα προτού η σύμβαση καταγγελθεί από τον πελάτη (ή τρίτο μέρος)· ή

- β) εύλογη απόδοση επί του κόστους κεφαλαίου της οικονομικής οντότητας για παρόμοιες συμβάσεις (ή το συνήθες λειτουργικό περιθώριο κέρδους της οικονομικής οντότητας σε παρόμοιες συμβάσεις), εάν το περιθώριο της συγκεκριμένης σύμβασης υπερβαίνει την απόδοση την οποία επιτυγχάνει συνήθως η οικονομική οντότητα από παρόμοιες συμβάσεις.
- B10 Το δικαίωμα μιας οικονομικής οντότητας για πληρωμή έναντι της εκτέλεσης που έχει ολοκληρωθεί έως τη δεδομένη στιγμή δεν είναι απαραίτητο να αποτελεί ανεπιφύλακτο δικαίωμα για πληρωμή επί του παρόντος. Σε πολλές περιπτώσεις, η οικονομική οντότητα θα έχει ανεπιφύλακτο δικαίωμα πληρωμής μόνο κατόπιν ενός συμφωνηθέντος ορόσημου ή μετά την πλήρη εκπλήρωση της υποχρέωσης εκτέλεσης. Προκειμένου να αξιολογήσει αν έχει δικαίωμα πληρωμής έναντι της εκτέλεσης που έχει ολοκληρωθεί έως τη δεδομένη στιγμή, μια οικονομική οντότητα εξετάζει αν θα είχε εκτελεστό δικαίωμα να απαιτήσει ή να παρακρατήσει την πληρωμή έναντι της εκτέλεσης που έχει ολοκληρωθεί έως τη δεδομένη στιγμή σε περίπτωση που η σύμβαση καταγγελλόταν πριν από την ολοκλήρωσή της για λόγους πέραν της αδυναμίας της οικονομικής οντότητας να εκτελέσει όπως είχε υποσχεθεί.
- B11 Σε ορισμένες συμβάσεις ο πελάτης ενδέχεται να έχει δικαίωμα να καταγγείλει τη σύμβαση μόνο σε καθορισμένες χρονικές στιγμές στη διάρκεια της σύμβασης ή ο πελάτης ενδέχεται να μην έχει κανένα δικαίωμα να καταγγείλει τη σύμβαση. Εάν ο πελάτης προχωρήσει σε καταγγελία της σύμβασης χωρίς να έχει το δικαίωμα τη δεδομένη στιγμή (για παράδειγμα, εάν ο πελάτης δεν εκτελέσει τις υποχρεώσεις του όπως έχει υποσχεθεί), η σύμβαση (ή άλλη νομοθεσία) ενδέχεται να δίνει στην οικονομική οντότητα το δικαίωμα να συνεχίσει να μεταβιβάζει αγαθά ή υπηρεσίες στον πελάτη όπως προβλέπεται στη σύμβαση και να απαιτεί από τον πελάτη να καταβάλει το υποσχόμενο αντάλλαγμα για τα εν λόγω αγαθά ή υπηρεσίες. Σε τέτοιες περιπτώσεις, η οικονομική οντότητα έχει δικαίωμα πληρωμής έναντι της εκτέλεσης που έχει ολοκληρωθεί έως τη δεδομένη στιγμή, καθώς η οικονομική οντότητα έχει δικαίωμα να συνεχίσει να εκτελεί τις υποχρεώσεις της σύμφωνα με τη σύμβαση και να απαιτεί από τον πελάτη να εκτελεί τις δικές του υποχρεώσεις (στις οποίες περιλαμβάνεται η καταβολή του υποσχεθέντος ανταλλάγματος).
- B12 Προκειμένου να αξιολογήσει την ύπαρξη και την εκτελεστότητα δικαιώματος πληρωμής έναντι της εκτέλεσης που έχει ολοκληρωθεί έως τη δεδομένη στιγμή, η οικονομική οντότητα εξετάζει τους συμβατικούς όρους καθώς και οποιαδήποτε νομοθεσία ή νομικό προηγούμενο που θα μπορούσε να λειτουργήσει συμπληρωματικά ή να περιορίσει των συμβατικών όρων. Στο πλαίσιο αυτό αξιολογεί αν:
- α) βάσει νομοθεσίας, διοικητικής πρακτικής ή νομικού προηγούμενου παρέχεται στην οικονομική οντότητα δικαίωμα πληρωμής έναντι της εκτέλεσης που έχει ολοκληρωθεί έως τη δεδομένη στιγμή, παρά το γεγονός ότι η σύμβαση με τον πελάτη δεν προβλέπει τέτοιο δικαίωμα·
 - β) σχετικό νομικό προηγούμενο υποδεικνύει ότι παρόμοια δικαιώματα πληρωμής έναντι της εκτέλεσης που έχει ολοκληρωθεί έως τη δεδομένη στιγμή σε παρόμοιες συμβάσεις δεν έχουν δεσμευτική νομική ισχύ· ή
 - γ) οι συνήθεις επιχειρηματικές πρακτικές της οικονομικής οντότητας να μην επιλέγει την εκτέλεση δικαιωμάτων πληρωμής έχουν καταστήσει το δικαίωμα μη εκτελεστό σε αυτό το νομικό περιβάλλον. Ωστόσο, με την επιφύλαξη ότι η οικονομική οντότητα ενδέχεται να επιλέξει να παραιτηθεί του δικαιώματός της για πληρωμή σε παρόμοιες συμβάσεις, η οικονομική οντότητα συνεχίζει να έχει το δικαίωμα πληρωμής έως τη δεδομένη στιγμή εάν στη σύμβαση με τον πελάτη το δικαίωμά της για πληρωμή έως τη δεδομένη στιγμή παραμένει εκτελεστό.
- B13 Το πρόγραμμα πληρωμών που ορίζεται σε μια σύμβαση δεν υποδεικνύει απαραίτητα αν η οικονομική οντότητα έχει εκτελεστό δικαίωμα πληρωμής έναντι της εκτέλεσης που έχει ολοκληρωθεί έως τη δεδομένη στιγμή. Παρόλο που το πρόγραμμα πληρωμών σε μια σύμβαση ορίζει τον χρόνο και το ποσό του ανταλλάγματος που είναι πληρωτέο από τον πελάτη, το πρόγραμμα πληρωμών δεν αποτελεί απαραίτητα απόδειξη του δικαιώματος της οικονομικής οντότητας για πληρωμή έναντι της εκτέλεσης που έχει ολοκληρωθεί έως τη δεδομένη στιγμή. Και αυτό διότι, για παράδειγμα, η σύμβαση ενδέχεται να ορίζει ότι το αντάλλαγμα που εισπράττεται από τον πελάτη είναι επιστρεπτέο για λόγους πέραν της αδυναμίας της οικονομικής οντότητας να εκτελέσει τη σύμβαση όπως έχει υποσχεθεί.

Μέθοδοι επιμέτρησης της προόδου προς την πλήρη εκπλήρωση μιας υποχρέωσης εκτέλεσης

- B14 Οι μέθοδοι που μπορούν να χρησιμοποιηθούν για την επιμέτρηση της προόδου της οικονομικής οντότητας προς την πλήρη εκπλήρωση μιας υποχρέωσης εκτέλεσης που εκπληρώνεται σε βάθος χρόνου σύμφωνα με τις παραγράφους 35-37 είναι οι ακόλουθες:
- α) μέθοδοι εκρών (βλέπε παραγράφους B15–B17)· και
 - β) μέθοδοι εισρών (βλέπε παραγράφους B18–B19).

Μέθοδοι εκρών

- B15 Σύμφωνα με τις μεθόδους εκρών, 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 σε σχέση με τα υπολειπόμενα υποσχόμενα αγαθά ή υπηρεσίες βάσει της σύμβασης. Στις μεθόδους εκρών περιλαμβάνονται μέθοδοι όπως μελέτες της εκτέλεσης που έχει ολοκληρωθεί έως τη δεδομένη στιγμή, αποτιμήσεις των επιτευχθέντων αποτελεσμάτων, η επίτευξη οροσήμων, το χρονικό διάστημα που έχει παρέλθει και μονάδες που έχουν παραχθεί ή παραδοθεί. Όταν η οικονομική

οντότητα αξιολογεί αν θα εφαρμόσει μια μέθοδο εκροών για την επιμέτρηση της προόδου της, εξετάζει αν οι εκροές που έχουν επιλεγεί αποτυπώνουν πιστά την εκτέλεση από πλευράς της οικονομικής οντότητας προς την πλήρη εκπλήρωση της υποχρέωσης εκτέλεσης. Μια μέθοδος εκροών δεν θα παρέχει πιστή αποτύπωση της εκτέλεσης από πλευράς της οικονομικής οντότητας εάν οι εκροές που έχουν επιλεγεί δεν εξυπηρετούν την επιμέτρηση ορισμένων αγαθών ή υπηρεσιών των οποίων ο έλεγχος έχει μεταβιβαστεί στον πελάτη. Για παράδειγμα, οι μέθοδοι εκροών που βασίζονται στις μονάδες που έχουν παραχθεί ή παραδοθεί δεν θα αποτυπώσουν πιστά την απόδοση της οικονομικής οντότητας όσον αφορά την εκπλήρωση της υποχρέωσης εκτέλεσης εάν στο τέλος της περιόδου αναφοράς η εκτέλεση από πλευράς της οικονομικής οντότητας έχει παράγει ημιτελή ή έτοιμα προϊόντα των οποίων ο έλεγχος ανήκει στον πελάτη και τα οποία δεν συμπεριλαμβάνονται στην επιμέτρηση των εκροών.

- B16 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 (για παράδειγμα, μια σύμβαση παροχής υπηρεσιών βάσει της οποίας η οικονομική οντότητα χρεώνει ένα σταθερό ποσό ανά ώρα παρεχόμενης υπηρεσίας), η οικονομική οντότητα δύναται να αναγνωρίσει έσοδο ίσο με το ποσό το οποίο δικαιούται να τιμολογήσει.
- B17 Τα μειονεκτήματα των μεθόδων εκροών είναι ότι οι εκροές που χρησιμοποιούνται για την επιμέτρηση της προόδου ενδέχεται να μην είναι άμεσα παρατηρήσιμες και οι πληροφορίες που απαιτούνται για την εφαρμογή τους ενδέχεται να μην είναι διαθέσιμες χωρίς αδικαιολόγητο κόστος για την οικονομική οντότητα. Ως εκ τούτου, ενδέχεται να είναι απαραίτητη μια μέθοδος εισροών.

Μέθοδοι εισροών

- B18 Με τις μεθόδους εισροών, το έσοδο αναγνωρίζεται βάσει των προσπαθειών ή των εισροών της οικονομικής οντότητας με στόχο την εκπλήρωση της υποχρέωσης εκτέλεσης (για παράδειγμα, πόροι που αναλώθηκαν, εργατοώρες που απαιτήθηκαν, δαπάνες που πραγματοποιήθηκαν, χρονικό διάστημα που έχει παρέλθει ή ώρες χρήσης μηχανημάτων) σε σχέση με τις συνολικές εκτιμώμενες εισροές για την εκπλήρωση της υποχρέωσης εκτέλεσης. Εάν οι προσπάθειες ή οι εισροές της οικονομικής οντότητας καταβάλλονται ομοιόμορφα καθ' όλη την περίοδο εκτέλεσης, ίσως είναι ορθότερο για την οικονομική οντότητα να αναγνωρίσει έσοδο με βάση τη σταθερή μέθοδο.
- B19 Ένα μειονέκτημα των μεθόδων εισροών έγκειται στο ότι ενδέχεται να μην υπάρχει απευθείας σχέση μεταξύ των εισροών της οικονομικής οντότητας και της μεταβίβασης του ελέγχου των αγαθών ή υπηρεσιών στον πελάτη. Για αυτόν τον λόγο, η οικονομική οντότητα εξαιρεί από τη μέθοδο εισροών τις επιδράσεις οποιωνδήποτε εισροών οι οποίες, σύμφωνα με τον σκοπό επιμέτρησης της προόδου που προβλέπεται στην παράγραφο 39, δεν αποτυπώνουν την εκτέλεση από πλευράς της οικονομικής οντότητας κατά τη μεταβίβαση του ελέγχου των αγαθών ή υπηρεσιών στον πελάτη. Για παράδειγμα, κατά τη χρήση μιας μεθόδου εισροών που βασίζεται στις δαπάνες, ενδέχεται να είναι απαραίτητη η προσαρμογή της επιμέτρησης της προόδου στις ακόλουθες περιπτώσεις:
- α) Όταν οι δαπάνες που πραγματοποιήθηκαν δεν συνεισφέρουν στην πρόοδο της οικονομικής οντότητας προς την εκπλήρωση της υποχρέωσης εκτέλεσης. Για παράδειγμα, μια οικονομική οντότητα δεν θα αναγνωρίσει έσοδο βάσει των δαπανών που πραγματοποιήθηκαν και οφείλονται σε σημαντικές ανεπάρκειες την εκτέλεση από πλευράς της οικονομικής οντότητας, οι οποίες δεν αποτυπώνονται στην τιμή της σύμβασης (για παράδειγμα, το κόστος μη αναμενόμενης ποσότητας απορριφθέντων υλικών, εργασίας ή άλλων πόρων που δαπανήθηκαν για την εκπλήρωση της υποχρέωσης εκτέλεσης).
- β) Όταν οι δαπάνες που πραγματοποιήθηκαν δεν είναι ανάλογες της προόδου της οικονομικής οντότητας προς την εκπλήρωση της υποχρέωσης εκτέλεσης. Σε τέτοιες περιπτώσεις, η καλύτερη αποτύπωση της εκτέλεσης από πλευράς της οικονομικής οντότητας γίνεται με προσαρμογή της μεθόδου εισροών, ώστε να αναγνωρίζει έσοδο μόνο στον βαθμό των εν λόγω πραγματοποιηθέντων δαπανών. Για παράδειγμα, μια πιστή απεικόνιση της εκτέλεσης από πλευράς της οικονομικής οντότητας θα μπορούσε να σημαίνει αναγνώριση του εσόδου σε ποσό ίσο με το κόστος του αγαθού που χρησιμοποιήθηκε για την εκπλήρωση της υποχρέωσης εκτέλεσης, εάν κατά την έναρξη ισχύος της σύμβασης η οικονομική οντότητα αναμένει ότι θα πληρούνται όλες οι ακόλουθες προϋποθέσεις:
- i) το αγαθό δεν είναι διακριτό·
 - ii) ο πελάτης αναμένεται να αποκτήσει τον έλεγχο του αγαθού πολύ προτού λάβει τις υπηρεσίες που σχετίζονται με το αγαθό·
 - iii) το κόστος του αγαθού που μεταβιβάζεται είναι σημαντικό σε σχέση με το συνολικό αναμενόμενο κόστος που απαιτείται για την πλήρη εκπλήρωση της υποχρέωσης εκτέλεσης· και
 - iv) η οικονομική οντότητα προμηθεύεται το αγαθό από τρίτο μέρος και δεν εμπλέκεται σημαντικά στον σχεδιασμό και την παραγωγή του αγαθού (όμως η οικονομική οντότητα ενεργεί ως εντολέας σύμφωνα με τις παραγράφους B34–B38).

Πώληση με δικαίωμα επιστροφής

- B20 Σε ορισμένες συμβάσεις, η οικονομική οντότητα μεταβιβάζει τον έλεγχο ενός προϊόντος στον πελάτη και παράλληλα δίνει στον πελάτη το δικαίωμα να επιστρέψει το προϊόν για διάφορους λόγους (όπως δυσαρέσκεια από το προϊόν) και να λάβει οποιονδήποτε συνδυασμό των κάτωθι:
- α) ολική ή μερική επιστροφή του ανταλλάγματος που καταβλήθηκε·
 - β) πίστωση που εφαρμόζεται έναντι ποσών που οφείλονται, ή πρόκειται να οφείλονται, στην οικονομική οντότητα· και
 - γ) άλλο προϊόν σε αντικατάσταση.
- B21 Για τη λογιστική αντιμετώπιση της μεταβίβασης προϊόντων με δικαίωμα επιστροφής (και ορισμένων παρεχόμενων υπηρεσιών που υπόκεινται σε επιστροφή χρημάτων), 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.
- B22 Η υπόσχεση της οικονομικής οντότητας ότι θα είναι έτοιμη να δεχθεί το επιστρεφόμενο προϊόν κατά την περίοδο επιστροφών δεν θα αντιμετωπιστεί λογιστικά ως υποχρέωση εκτέλεσης επιπλέον της υποχρέωσης για επιστροφή χρημάτων.
- B23 Η οικονομική οντότητα εφαρμόζει τις απαιτήσεις των παραγράφων 47-72 (περιλαμβανομένων των απαιτήσεων για εκτιμήσεις του μεταβλητού ανταλλάγματος των παραγράφων 56-58 που υπόκεινται σε περιορισμούς) για να καθορίσει το ποσό του ανταλλάγματος το οποίο η οικονομική οντότητα εκτιμά ότι θα δικαιούται (δηλαδή, εξαιρώντας τα προϊόντα τα οποία αναμένεται να επιστραφούν). Για κάθε εισπραχθέν (ή εισπρακτέο) ποσό το οποίο η οικονομική οντότητα δεν εκτιμά ότι θα δικαιούται, η οικονομική οντότητα δεν αναγνωρίζει έσοδο κατά τη μεταβίβαση των προϊόντων στους πελάτες, αλλά αναγνωρίζει τα εισπραχθέντα (ή εισπρακτέα) ποσά ως υποχρέωση για επιστροφή χρημάτων. Στη συνέχεια, στο τέλος κάθε περιόδου αναφοράς, η οικονομική οντότητα επικαιροποιεί την αξιολόγησή της για τα ποσά τα οποία εκτιμά ότι δικαιούται σε αντάλλαγμα των μεταβιβασθέντων προϊόντων και διενεργεί την αντίστοιχη μεταβολή στην τιμή συναλλαγής και, κατ' επέκταση, στο ποσό του εσόδου που αναγνωρίζεται.
- B24 Η οικονομική οντότητα επικαιροποιεί την επιμέτρηση της υποχρέωσης επιστροφής χρημάτων στο τέλος κάθε περιόδου αναφοράς σύμφωνα με τις μεταβολές στις προσδοκίες σχετικά με το ποσό των επιστροφών. Η οικονομική οντότητα αναγνωρίζει τις αντίστοιχες προσαρμογές ως έσοδο (ή μειώσεις του εσόδου).
- B25 Το περιουσιακό στοιχείο που έχει αναγνωριστεί σχετικά με το δικαίωμα της οικονομικής οντότητας να ανακτήσει προϊόντα από έναν πελάτη κατά την εκκαθάριση της υποχρέωσης επιστροφής χρημάτων, αρχικά επιμετράται βάσει της προηγούμενης λογιστικής αξίας του προϊόντος (για παράδειγμα, απόθεμα) μείον τυχόν εκτιμώμενες δαπάνες για την ανάκτηση των εν λόγω προϊόντων (περιλαμβανομένων πιθανών μειώσεων στην αξία των επιστρεφόμενων προϊόντων για την οικονομική οντότητα). Στο τέλος κάθε περιόδου αναφοράς, η οικονομική οντότητα επικαιροποιεί την επιμέτρηση του περιουσιακού στοιχείου με βάση τις μεταβολές στις προσδοκίες σχετικά με προϊόντα που πρόκειται να επιστραφούν. Η οικονομική οντότητα παρουσιάζει το εν λόγω περιουσιακό στοιχείο χωριστά από την υποχρέωση για επιστροφή χρημάτων.
- B26 Οι αλλαγές που κάνουν οι πελάτες μεταξύ προϊόντων του ίδιου είδους, ποιότητας, κατάστασης και τιμής (για παράδειγμα, αλλαγή στο χρώμα ή το μέγεθος) δεν θεωρούνται επιστροφές για τους σκοπούς της εφαρμογής του παρόντος Προτύπου.
- B27 Οι συμβάσεις βάσει των οποίων ο πελάτης δύναται να επιστρέψει ένα ελαττωματικό προϊόν και σε αντάλλαγμα να λάβει ένα λειτουργικό προϊόν αξιολογούνται σύμφωνα με τις οδηγίες για τις εγγυήσεις στις παραγράφους B28–B33.

Εγγυήσεις

- B28 Είναι σύνηθες η οικονομική οντότητα να παρέχει (σύμφωνα με τη σύμβαση, τους νόμους ή τις συνήθειες επιχειρηματικές πρακτικές της οικονομικής οντότητας) εγγύηση σχετικά με την πώληση ενός προϊόντος (είτε πρόκειται για αγαθό είτε πρόκειται για υπηρεσία). Η φύση της εγγύησης μπορεί να διαφέρει σημαντικά ανάλογα με τον κλάδο και τη σύμβαση. Ορισμένες εγγυήσεις παρέχουν στον πελάτη τη διαβεβαίωση ότι το σχετικό προϊόν θα λειτουργεί όπως σκόπευαν τα μέρη επειδή πληροί τις συμφωνηθείσες προδιαγραφές. Άλλες εγγυήσεις παρέχουν στον πελάτη μια υπηρεσία πέραν της διαβεβαίωσης ότι το προϊόν πληροί τις συμφωνηθείσες προδιαγραφές.

- B29 Εάν ο πελάτης έχει την επιλογή να αγοράσει την εγγύηση χωριστά (για παράδειγμα, επειδή η εγγύηση τιμολογείται χωριστά ή είναι αντικείμενο χωριστής διαπραγμάτευσης), η εγγύηση θεωρείται διακριτή υπηρεσία επειδή η οικονομική οντότητα υπόσχεται να παρέχει την υπηρεσία στον πελάτη επιπρόσθετα του προϊόντος το οποίο είναι λειτουργικό σύμφωνα με τα όσα περιγράφονται στη σύμβαση. Σε αυτές τις περιπτώσεις, η οικονομική οντότητα αντιμετωπίζει λογιστικά την υποσχόμενη εγγύηση ως υποχρέωση εκτέλεσης σύμφωνα με τις παραγράφους 22-30 και κατανέμει μέρος της τιμής συναλλαγής στην υποχρέωση εκτέλεσης σύμφωνα με τις παραγράφους 73-86.
- B30 Εάν ο πελάτης δεν έχει την επιλογή να αγοράσει την εγγύηση χωριστά, η οικονομική οντότητα αντιμετωπίζει λογιστικά την εγγύηση σύμφωνα με το ΔΛΠ 37 *Προβλέψεις, ενδεχόμενες υποχρεώσεις και ενδεχόμενες απαιτήσεις*, εκτός εάν η υποσχόμενη εγγύηση, ή μέρος της υποσχόμενης εγγύησης, παρέχει στον πελάτη κάποια υπηρεσία επιπλέον της διαβεβαίωσης ότι το προϊόν πληροί τις συμφωνηθείσες προδιαγραφές.
- B31 Προκειμένου να αξιολογήσει αν η εγγύηση παρέχει στον πελάτη μια υπηρεσία πέραν της διαβεβαίωσης ότι το προϊόν πληροί τις συμφωνηθείσες προδιαγραφές, η οικονομική οντότητα εξετάζει παράγοντες, όπως:
- α) κατά πόσον η εγγύηση απαιτείται από τη νομοθεσία — εάν η νομοθεσία απαιτεί την παροχή εγγύησης από πλευράς της οικονομικής οντότητας, η ύπαρξη του συγκεκριμένου νόμου υποδεικνύει ότι η υποσχόμενη εγγύηση δεν αποτελεί υποχρέωση εκτέλεσης, καθώς τέτοιες απαιτήσεις συνήθως υπάρχουν για την προστασία των καταναλωτών από τον κίνδυνο αγοράς ελαττωματικών προϊόντων·
 - β) τη διάρκεια της περιόδου που καλύπτει η εγγύηση — όσο μεγαλύτερη είναι η περίοδος εγγύησης τόσο πιο πιθανό είναι η υποσχόμενη εγγύηση να αποτελεί υποχρέωση εκτέλεσης, καθώς είναι πιο πιθανή η παροχή υπηρεσίας πέραν της διαβεβαίωσης ότι το προϊόν πληροί τις συμφωνηθείσες προδιαγραφές·
 - γ) τη φύση των καθηκόντων τα οποία η οικονομική οντότητα υπόσχεται να εκτελέσει — εάν προκειμένου να παρέχει τη διαβεβαίωση ότι το προϊόν πληροί τις συμφωνηθείσες προδιαγραφές, η οικονομική οντότητα πρέπει να εκτελέσει συγκεκριμένες εργασίες (για παράδειγμα, υπηρεσία αποστολής για την επιστροφή ελαττωματικού προϊόντος), τότε τα εν λόγω καθήκοντα πιθανότατα δεν εγείρουν υποχρέωση εκτέλεσης.
- B32 Εάν η εγγύηση, ή μέρος της εγγύησης, παρέχει στον πελάτη μια υπηρεσία πέραν της διαβεβαίωσης ότι το προϊόν πληροί τις συμφωνηθείσες προδιαγραφές, η υποσχόμενη υπηρεσία αποτελεί υποχρέωση εκτέλεσης. Ως εκ τούτου, η οικονομική οντότητα επιμερίζει την τιμή συναλλαγής στο προϊόν και την υπηρεσία. Εάν η οικονομική οντότητα υπόσχεται εγγύηση με τη μορφή διαβεβαίωσης και εγγύηση με τη μορφή υπηρεσίας, αλλά λογιστικά δεν είναι ευλόγως δυνατό να τις λογιστικοποιήσει χωριστά, η οικονομική οντότητα αντιμετωπίζει λογιστικά και τις δύο εγγυήσεις μαζί ως μία ενιαία υποχρέωση εκτέλεσης.
- B33 Νόμοι που απαιτούν από την οικονομική οντότητα να καταβάλει αποζημίωση εάν τα προϊόντα της προκαλέσουν βλάβη ή ζημία, δεν εγείρει υποχρέωση εκτέλεσης. Για παράδειγμα, ο κατασκευαστής ενδέχεται να πουλήσει προϊόντα σε δικαιοδοσία, στην οποία η νομοθεσία καθιστά τον κατασκευαστή υπεύθυνο για τυχόν ζημιές (για παράδειγμα, σε ιδιωτική περιουσία) που ενδέχεται να προκληθούν από έναν καταναλωτή που χρησιμοποιεί το προϊόν για τον προβλεπόμενο σκοπό. Παρομοίως, η υπόσχεση της οικονομικής οντότητας να αποζημιώσει τον πελάτη για ευθύνες και ζημιές που προκύπτουν από απαιτήσεις για διπλώματα ευρεσιτεχνίας, δικαιώματα διανοητικής ιδιοκτησίας, εμπορικά σήματα ή άλλες παραβάσεις από τα προϊόντα της οικονομικής οντότητας δεν εγείρει υποχρέωση εκτέλεσης. Η οικονομική οντότητα αντιμετωπίζει λογιστικά τέτοιες υποχρεώσεις σύμφωνα με το ΔΛΠ 37.

Παράμετροι διάκρισης μεταξύ εντολέα και εντολοδόχου

- B34 Όταν κάποιο τρίτο μέρος εμπλέκεται στην παροχή αγαθών ή υπηρεσιών σε πελάτη, η οικονομική οντότητα καθορίζει αν η φύση της υπόσχεσής της συνιστά υποχρέωση εκτέλεσης ως προς την παροχή εξειδικευμένων αγαθών ή υπηρεσιών από την ίδια (δηλαδή, η οικονομική οντότητα είναι ο εντολέας) ή ως προς τη διευθέτηση ώστε το τρίτο μέρος να παρέχει τα εν λόγω αγαθά ή υπηρεσίες (δηλαδή, η οικονομική οντότητα είναι ο εντολοδόχος).
- B35 Η οικονομική οντότητα είναι εντολέας εάν το υποσχόμενο αγαθό ή υπηρεσία βρίσκεται υπό τον έλεγχο της οικονομικής οντότητας προτού το μεταβιβάσει στον πελάτη. Ωστόσο, η οικονομική οντότητα δεν λειτουργεί απαραίτητα ως εντολέας εάν αποκτά τον νόμιμο τίτλο του προϊόντος στιγμιαία μόνο προτού ο νόμιμος τίτλος μεταβιβαστεί στον πελάτη. Η οικονομική οντότητα που λειτουργεί ως εντολέας σε μια σύμβαση δύναται να εκπληρώσει την υποχρέωση εκτέλεσης η ίδια ή να εμπλέξει τρίτο μέρος (για παράδειγμα, έναν υπεργολάβο) για να εκπληρώσει εκ μέρους της τμήμα ή το σύνολο της υποχρέωσης εκτέλεσης. Όταν μια οικονομική οντότητα που λειτουργεί ως εντολέας εκπληρώνει την υποχρέωση εκτέλεσης, αναγνωρίζει έσοδο ίσο με το μεικτό ποσό του ανταλλάγματος το οποίο εκτιμά ότι δικαιούται για τα μεταβιβασθέντα αγαθά ή υπηρεσίες.

- B36 Η οικονομική οντότητα είναι εντολοδόχος εάν η υποχρέωση εκτέλεσης της οικονομικής οντότητας συνίσταται στη διευθέτηση της παροχής των αγαθών ή υπηρεσιών από τρίτο μέρος. Όταν μια οικονομική οντότητα που λειτουργεί ως εντολοδόχος εκπληρώνει την υποχρέωση εκτέλεσης, η οικονομική οντότητα αναγνωρίζει έσοδο ίσο με το ποσό της αμοιβής ή της προμήθειας την οποία εκτιμά ότι δικαιούται επειδή μερίμνησε ώστε το τρίτο μέρος να παράσχει τα αγαθά ή τις υπηρεσίες του. Η αμοιβή ή προμήθεια της οικονομικής οντότητας μπορεί να ισούται με το καθαρό ποσό του ανταλλάγματος το οποίο παρακρατεί η οικονομική οντότητα, αφού πληρώσει στο τρίτο μέρος το αντάλλαγμα που έλαβε για τα αγαθά ή τις υπηρεσίες που παρείχε το εν λόγω μέρος.
- B37 Ενδείξεις ότι η οικονομική οντότητα είναι εντολοδόχος (και επομένως δεν έχει τον έλεγχο του αγαθού ή της υπηρεσίας προτού μεταβιβαστεί στον πελάτη) είναι μεταξύ άλλων:
- α) κάποιο τρίτο μέρος είναι πρωτίστως υπεύθυνο για την εκπλήρωση της σύμβασης·
 - β) η οικονομική οντότητα δεν διατρέχει κίνδυνο αποθέματος πριν ή μετά την παραγγελία των αγαθών από τον πελάτη, στη διάρκεια της αποστολής ή κατά την επιστροφή·
 - γ) ο καθορισμός τιμών για τα αγαθά ή τις υπηρεσίες του τρίτου μέρους δεν είναι στη διακριτική ευχέρεια της οικονομικής οντότητας και, επομένως, το όφελος το οποίο δύναται να αποκομίσει η οικονομική οντότητα από τα εν λόγω αγαθά ή υπηρεσίες είναι περιορισμένο·
 - δ) το αντάλλαγμα που λαμβάνει η οικονομική οντότητα έχει τη μορφή προμήθειας· και
 - ε) η οικονομική οντότητα δεν εκτίθεται σε πιστωτικό κίνδυνο για το εισπρακτέο από τον πελάτη ποσό για τα αγαθά ή τις υπηρεσίες του τρίτου μέρους.
- B38 Εάν μια άλλη οικονομική οντότητα αναλάβει τις υποχρεώσεις εκτέλεσης και τα συμβατικά δικαιώματα της οικονομικής οντότητας στη σύμβαση, έτσι ώστε η οικονομική οντότητα να μην είναι πλέον υποχρεωμένη να εκπληρώσει την υποχρέωση εκτέλεσης της μεταβίβασης του υποσχόμενου αγαθού ή υπηρεσίας στον πελάτη (δηλαδή, η οικονομική οντότητα δεν λειτουργεί πλέον ως εντολέας), η οικονομική οντότητα δεν αναγνωρίζει έσοδο για αυτή την υποχρέωση εκτέλεσης. Αντιθέτως, η οικονομική οντότητα αξιολογεί αν πρέπει να αναγνωρίσει έσοδο για την εκπλήρωση της υποχρέωσης εκτέλεσης να εξασφαλίσει μια σύμβαση για το τρίτο μέρος (δηλαδή, αν η οικονομική οντότητα λειτουργεί ως εντολοδόχος).

Δικαιώματα προαίρεσης πελατών για πρόσθετα αγαθά ή υπηρεσίες

- B39 Υπάρχουν διάφορες μορφές δικαιωμάτων προαίρεσης πελατών για απόκτηση πρόσθετων αγαθών ή υπηρεσιών, δωρεάν ή με έκπτωση, όπως κίνητρα πωλήσεων, πόντοι ανταμοιβής πελατών, δικαιώματα ανανέωσης σύμβασης ή άλλες μελλοντικές εκπτώσεις σε αγαθά ή υπηρεσίες.
- B40 Εάν σε μια σύμβαση η οικονομική οντότητα παρέχει στον πελάτη το δικαίωμα να αποκτήσει πρόσθετα αγαθά ή υπηρεσίες, το δικαίωμα αυτό εγείρει υποχρέωση εκτέλεσης στη σύμβαση μόνο εάν το δικαίωμα προαίρεσης παρέχει στον πελάτη ουσιώδες δικαίωμα το οποίο ο πελάτης δεν θα αποκτούσε εάν δεν είχε συνάψει τη σύμβαση (για παράδειγμα, μια έκπτωση που επαιξάνει το εύρος εκπτώσεων που συνήθως παρέχονται για τα εν λόγω αγαθά ή τις υπηρεσίες, στη συγκεκριμένη κατηγορία πελατών, στη συγκεκριμένη γεωγραφική περιοχή ή αγορά). Εάν το δικαίωμα προαίρεσης παρέχει ουσιώδες δικαίωμα στον πελάτη, 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.
- B41 Εάν ο πελάτης έχει το δικαίωμα να αποκτήσει πρόσθετα αγαθά ή υπηρεσίες σε τιμή που αντικατοπτρίζει την αυτοτελή τιμή πώλησης του αγαθού ή της υπηρεσίας, το εν λόγω δικαίωμα προαίρεσης δεν παρέχει ουσιώδες δικαίωμα στον πελάτη, ακόμα και αν το δικαίωμα προαίρεσης δύναται να ασκηθεί μόνο με το να καταστεί συμβαλλόμενος προηγούμενης σύμβασης. Σε τέτοιες περιπτώσεις, η οικονομική οντότητα έχει παράσχει μια προσφορά προώθησης πωλήσεων και την αντιμετωπίζει λογιστικά σύμφωνα με το παρόν Πρότυπο μόνο όταν ο πελάτης ασκήσει το δικαίωμα προαίρεσης για αγορά πρόσθετων αγαθών ή υπηρεσιών.
- B42 Σύμφωνα με την παράγραφο 74, η οικονομική οντότητα επιμερίζει την τιμή συναλλαγής στις υποχρεώσεις εκτέλεσης βάσει των σχετικών αυτοτελών τιμών πώλησης. Εάν η αυτοτελής τιμή πώλησης ενός δικαιώματος προαίρεσης του πελάτη για απόκτηση πρόσθετων αγαθών ή υπηρεσιών δεν είναι άμεσα παρατηρήσιμη, πραγματοποιεί μια εκτίμηση η οικονομική οντότητα. Η εκτίμηση αυτή αντικατοπτρίζει την έκπτωση την οποία θα λάμβανε ο πελάτης κατά την άσκηση του δικαιώματός του, κατόπιν προσαρμογής σε αμφότερα τα κάτωθι:
- α) τυχόν εκπτώσεις τις οποίες ο πελάτης θα λάμβανε χωρίς να ασκήσει το δικαίωμα προαίρεσης· και
 - β) την πιθανότητα άσκησης του δικαιώματος προαίρεσης.

- B43 Εάν ο πελάτης έχει ουσιώδες δικαίωμα για απόκτηση μελλοντικών αγαθών ή υπηρεσιών και τα εν λόγω αγαθά οι υπηρεσίες είναι παρόμοια με τα αρχικά αγαθά ή υπηρεσίες της σύμβασης και παρέχονται σύμφωνα με τους όρους της αρχικής σύμβασης, η οικονομική οντότητα δύναται, ως πρακτική εναλλακτική λύση στην εκτίμηση της αυτοτελούς τιμής πώλησης του δικαιώματος προαίρεσης, να επιμερίσει την τιμή συναλλαγής στα προαιρετικά αγαθά ή υπηρεσίες βάσει των αγαθών ή υπηρεσιών που εκτιμά ότι θα παρέχει και το αντίστοιχο εκτιμώμενο αντάλλαγμα. Συνήθως, τέτοιου είδους δικαιώματα προαίρεσης αφορούν ανανεώσεις συμβάσεων.

Δικαιώματα πελατών που δεν έχουν ασκηθεί

- B44 Σύμφωνα με την παράγραφο 106, μετά τη λήψη προπληρωμής από τον πελάτη, η οικονομική οντότητα αναγνωρίζει μια συμβατική υποχρέωση ίση με το ποσό της προπληρωμής για την υποχρέωση εκτέλεσης να μεταβιβάσει, ή να είναι σε ετοιμότητα να μεταβιβάσει, αγαθά ή υπηρεσίες στο μέλλον. Η οικονομική οντότητα παύει να αναγνωρίζει αυτή τη συμβατική υποχρέωση (και αναγνωρίζει έσοδο), όταν μεταβιβάσει τα εν λόγω αγαθά ή υπηρεσίες και, κατ' επέκταση, εκπληρώσει την υποχρέωση εκτέλεσης.
- B45 Η μη προπληρωμή που καταβάλλει ο πελάτης στην οικονομική οντότητα τού δίνει το δικαίωμα να λάβει ένα αγαθό ή μια υπηρεσία στο μέλλον (και υποχρεώνει την οικονομική οντότητα να είναι σε ετοιμότητα να μεταβιβάσει το αγαθό ή την υπηρεσία). Ωστόσο, ενδέχεται οι πελάτες να μην ασκήσουν όλα τα συμβατικά τους δικαιώματα. Τα δικαιώματα που δεν έχουν ασκηθεί αναφέρονται συχνά ως οφέλη από τη μη εξαργύρωση επιβραβεύσεων.
- B46 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 αναλογικά με το πρότυπο άσκησης δικαιωμάτων από τον πελάτη. Εάν η οικονομική οντότητα εκτιμά ότι δεν θα δικαιούται κάποιο ποσό από μη εξαργύρωση επιβραβεύσεων, η οικονομική οντότητα αναγνωρίζει το εκτιμώμενο όφελος από τη μη εξαργύρωση επιβραβεύσεων ως έσοδο όταν ελαχιστοποιηθούν οι πιθανότητες άσκησης των υπολειπόμενων δικαιωμάτων από τον πελάτη. Προκειμένου η οικονομική οντότητα να καθορίσει αν εκτιμά ότι θα δικαιούται κάποιο ποσό από μη εξαργύρωση επιβραβεύσεων, η οικονομική οντότητα εξετάζει τις απαιτήσεις των παραγράφων 56-58 σχετικά με τις εκτιμήσεις του μεταβλητού ανταλλάγματος που υπόκεινται σε περιορισμούς.
- B47 Η οικονομική οντότητα αναγνωρίζει την υποχρέωση (όχι το έσοδο) για κάθε αντάλλαγμα που λαμβάνει ως αποτέλεσμα των δικαιωμάτων πελάτη που δεν έχουν ασκηθεί και το οποίο οφείλει να εμβάσει σε άλλο μέρος, όπως για παράδειγμα, σε δημόσια υπηρεσία σύμφωνα με την ισχύουσα νομοθεσία περί αζήτητης περιουσίας.

Μη επιστρεπτές προκαταβολικές αμοιβές (και σχετικά έξοδα)

- B48 Σε ορισμένες συμβάσεις, η οικονομική οντότητα χρεώνει τον πελάτη με μια μη επιστρεπτέα προκαταβολική αμοιβή κατά την έναρξη ισχύος ή κοντά στην έναρξη ισχύος της σύμβασης. Μερικά παραδείγματα είναι το τέλος εγγραφής στις συμβάσεις μελών γυμναστηρίων, τα τέλη ενεργοποίησης στις συμβάσεις τηλεπικοινωνιών, τα έξοδα φακέλου σε ορισμένες συμβάσεις παροχής υπηρεσιών και η αρχική αμοιβή σε ορισμένες συμβάσεις προμηθειών.
- B49 Προκειμένου να προσδιορίσει τις υποχρεώσεις εκτέλεσης σε τέτοιες συμβάσεις, η οικονομική οντότητα αξιολογεί αν η αμοιβή σχετίζεται με τη μεταβίβαση του υποσχόμενου αγαθού ή υπηρεσίας. Σε πολλές περιπτώσεις, μολονότι η μη επιστρεπτέα προκαταβολική αμοιβή σχετίζεται με κάποια ενέργεια την οποία πρέπει να αναλάβει η οικονομική οντότητα κατά την έναρξη ισχύος, ή κοντά στην έναρξη ισχύος, της σύμβασης για να εκπληρώσει τη σύμβαση, η εν λόγω ενέργεια δεν έχει ως αποτέλεσμα τη μεταβίβαση του υποσχόμενου αγαθού ή υπηρεσίας στον πελάτη (βλέπε παράγραφο 25). Αντιθέτως, η μη επιστρεπτέα προκαταβολική αμοιβή συνιστά προκαταβολή έναντι μελλοντικών αγαθών ή υπηρεσιών και, συνεπώς, θα αναγνωριστεί ως έσοδο όταν θα παρασχεθούν τα μελλοντικά αγαθά και υπηρεσίες. Η περίοδος αναγνώρισης του εσόδου θα επεκταθεί πέρα από την αρχική συμβατική περίοδο εάν η οικονομική οντότητα παρέχει στον πελάτη το δικαίωμα ανανέωσης της σύμβασης και αυτό το δικαίωμα προαίρεσης παρέχει στον πελάτη ουσιώδες δικαίωμα, όπως περιγράφεται στην παράγραφο B40.
- B50 Εάν η μη επιστρεπτέα προκαταβολική αμοιβή σχετίζεται με κάποιο αγαθό ή υπηρεσία, η οικονομική οντότητα αξιολογεί αν θα αντιμετωπίσει λογιστικά το αγαθό ή την υπηρεσία ως χωριστή υποχρέωση εκτέλεσης, σύμφωνα με τις παραγράφους 22-30.
- B51 Η οικονομική οντότητα ενδέχεται να χρεώσει μια μη επιστρεπτέα προκαταβολική αμοιβή εν μέρει και ως αποζημίωση για κόστος με το οποίο επιβαρύνθηκε για την κατάρτιση της σύμβασης (ή άλλες διοικητικές εργασίες, όπως περιγράφονται στην παράγραφο 25). Εάν αυτές οι προκαταρκτικές ενέργειες δεν εκπληρώνουν την υποχρέωση εκτέλεσης, η οικονομική οντότητα παραβλέπει τις εν λόγω ενέργειες (και τις αντίστοιχες δαπάνες) κατά την επιμέτρηση της προόδου σύμφωνα με την παράγραφο B19. Αυτό συμβαίνει επειδή το κόστος των προκαταρκτικών ενεργειών δεν αποτυπώνει τη μεταβίβαση των υπηρεσιών στον πελάτη. Η οικονομική οντότητα αξιολογεί αν οι δαπάνες με τις οποίες επιβαρύνθηκε για τη σύναψη της σύμβασης είχαν ως αποτέλεσμα τη δημιουργία ενός περιουσιακού στοιχείου που αναγνωρίζεται σύμφωνα με την παράγραφο 95.

Παραχώρηση άδειας χρήσης

- B52 Η άδεια χρήσης θεμελιώνει τα δικαιώματα του πελάτη επί της διανοητικής ιδιοκτησίας της οικονομικής οντότητας. Οι άδειες χρήσης διανοητικής ιδιοκτησίας περιλαμβάνουν, μεταξύ άλλων, τα ακόλουθα:
- α) λογισμικό και τεχνολογία·
 - β) κινηματογραφικές ταινίες, μουσική και άλλα είδη μέσων και ψυχαγωγίας·
 - γ) δικαιόχρηση· και
 - δ) διπλώματα ευρεσιτεχνίας, εμπορικά σήματα και δικαιώματα διανοητικής ιδιοκτησίας.
- B53 Πέραν της υπόσχεσης να παραχωρήσει άδεια χρήσης σε πελάτη, η οικονομική οντότητα δύναται επίσης να υποσχεθεί τη μεταβίβαση άλλων αγαθών ή υπηρεσιών στον πελάτη. Τέτοιες υποσχέσεις δύνανται να αναφέρονται ρητά στη σύμβαση ή να συνάγονται από τις συνήθεις επιχειρηματικές πρακτικές, τις δημοσιευμένες πολιτικές ή συγκεκριμένες δηλώσεις της οικονομικής οντότητας (βλέπε παράγραφο 24). Όπως και σε άλλα είδη συμβάσεων, όταν μια σύμβαση με πελάτη περιλαμβάνει υπόσχεση για παραχώρηση άδειας χρήσης επιπρόσθετα της παροχής άλλων αγαθών ή υπηρεσιών, η οικονομική οντότητα εφαρμόζει τις παραγράφους 22-30 για να προσδιορίσει καθεμιά από τις υποχρεώσεις εκτέλεσης της σύμβασης.
- B54 Εάν η υπόσχεση για παραχώρηση άδειας χρήσης δεν είναι διακριτή από άλλα υποσχόμενα αγαθά ή υπηρεσίες στη σύμβαση όπως προβλέπεται από τις παραγράφους 26-30, η οικονομική οντότητα αντιμετωπίζει λογιστικά την υπόσχεση για παραχώρηση άδειας χρήσης και την παροχή των άλλων υποσπόμενων αγαθών ή υπηρεσιών μαζί ως μία ενιαία υποχρέωση εκτέλεσης. Ακολουθούν ορισμένα παραδείγματα αδειών χρήσης που δεν είναι διακριτές από άλλα υποσχόμενα αγαθά ή υπηρεσίες της σύμβασης:
- α) άδεια χρήσης που αποτελεί μέρος ενός ενσώματου αγαθού και η οποία είναι απαραίτητη για να είναι το αγαθό λειτουργικό· και
 - β) άδεια χρήσης από την οποία ο πελάτης δύναται να επωφεληθεί μόνο σε συνδυασμό με σχετική υπηρεσία (όπως μια ηλεκτρονική υπηρεσία που παρέχεται από την οικονομική οντότητα και επιτρέπει στον πελάτη να έχει πρόσβαση στο περιεχόμενο μέσω της παραχώρησης άδειας χρήσης).
- B55 Εάν η άδεια χρήσης δεν είναι διακριτή, η οικονομική οντότητα εφαρμόζει τις παραγράφους 31-38 για να καθορίσει αν η υποχρέωση εκτέλεσης (που περιλαμβάνει την υποσχόμενη άδεια χρήσης) είναι υποχρέωση εκτέλεσης που εκπληρώνεται σε βάθος χρόνου ή σε δεδομένη χρονική στιγμή.
- B56 Εάν η υπόσχεση για παραχώρηση άδειας χρήσης είναι διακριτή από τα άλλα υποσχόμενα αγαθά ή υπηρεσίες μιας σύμβασης και, επομένως, η υπόσχεση για παραχώρηση άδειας χρήσης αποτελεί χωριστή υποχρέωση εκτέλεσης, η οικονομική οντότητα καθορίζει αν η άδεια χρήσης μεταβιβάζεται στον πελάτη είτε σε δεδομένη χρονική στιγμή είτε σε βάθος χρόνου. Προκειμένου να το καθορίσει αυτό, η οικονομική οντότητα εξετάζει αν η φύση της υπόσχεσης της οικονομικής οντότητας για παραχώρηση άδειας χρήσης στον πελάτη συνίσταται στην παροχή στον πελάτη:
- α) του δικαιώματος για πρόσβαση στη διανοητική ιδιοκτησία της οικονομικής οντότητας όπως αυτή διαμορφώνεται στη διάρκεια της περιόδου άδειας χρήσης· ή
 - β) του δικαιώματος χρήσης της διανοητικής ιδιοκτησίας της οικονομικής οντότητας όπως αυτή έχει διαμορφωθεί τη χρονική στιγμή παραχώρησης της άδειας χρήσης.

Καθορισμός της φύσης της υπόσχεσης της οικονομικής οντότητας

- B57 Προκειμένου να καθορίσει αν η υπόσχεσή της για παραχώρηση άδειας χρήσης παρέχει στον πελάτη δικαίωμα πρόσβασης στη διανοητική ιδιοκτησία ή δικαίωμα χρήσης της διανοητικής ιδιοκτησίας της, η οικονομική οντότητα εξετάζει αν ο πελάτης δύναται να ορίσει τη χρήση της άδειας και να αποκομίσει ουσιαστικά όλα τα υπολειπόμενα οφέλη της κατά τη χρονική στιγμή παραχώρησης της άδειας χρήσης. Ο πελάτης δεν δύναται να ορίσει τη χρήση της άδειας και να αποκομίσει ουσιαστικά όλα τα υπολειπόμενα οφέλη της κατά τη χρονική στιγμή παραχώρησης της άδειας χρήσης εάν η διανοητική ιδιοκτησία επί της οποίας έχει δικαίωμα ο πελάτης μεταβάλλεται στη διάρκεια της περιόδου άδειας χρήσης. Η διανοητική ιδιοκτησία θα μεταβληθεί (και κατά προέκταση θα επηρεάσει την αξιολόγηση της οικονομικής οντότητας σχετικά με το πόσο ο πελάτης έχει τον έλεγχο της άδειας χρήσης) όταν η οικονομική οντότητα συνεχίζει να εμπλέκεται με τη διανοητική της ιδιοκτησία και ασκεί δραστηριότητες οι οποίες επηρεάζουν σημαντικά τη διανοητική ιδιοκτησία επί της οποίας έχει δικαιώματα ο πελάτης. Σε τέτοιες περιπτώσεις, η άδεια χρήσης παρέχει στον πελάτη το δικαίωμα πρόσβασης στη διανοητική ιδιοκτησία της οικονομικής οντότητας (βλέπε παράγραφο B58). Αντιθέτως, ο πελάτης δύναται να ορίσει τη χρήση της άδειας και να αποκομίσει ουσιαστικά όλα τα υπολειπόμενα οφέλη της κατά τη χρονική στιγμή παραχώρησης της άδειας χρήσης εάν η διανοητική ιδιοκτησία επί της οποίας έχει δικαίωμα ο πελάτης δεν θα μεταβληθεί (βλέπε παράγραφο B61). Σε τέτοιες περιπτώσεις, οποιεσδήποτε δραστηριότητες ασκεί η οικονομική οντότητα απλώς μεταβάλλουν το δικό της περιουσιακό στοιχείο (δηλαδή, την υποκείμενη διανοητική ιδιοκτησία), γεγονός που ενδέχεται να επηρεάσει την ικανότητα της οικονομικής οντότητας να παραχωρεί άδειες χρήσης στο μέλλον· ωστόσο, οι εν λόγω δραστηριότητες δεν επηρεάζουν τον προσδιορισμό του περιεχόμενου παραχώρησης της χρήσης άδειας ή αυτού που βρίσκεται στον έλεγχο του πελάτη.

- B58 Η φύση της υπόσχεσης της οικονομικής οντότητας για παραχώρηση άδειας χρήσης συνιστά υπόσχεση για παροχή δικαιώματος πρόσβασης στη διανοητική ιδιοκτησία της οικονομικής οντότητας, εάν πληρούνται όλα τα ακόλουθα κριτήρια:
- α) η σύμβαση απαιτεί, ή ο πελάτης εύλογα αναμένει, ότι η οικονομική οντότητα θα ασκήσει δραστηριότητες οι οποίες θα επηρεάσουν σημαντικά τη διανοητική ιδιοκτησία επί της οποίας έχει δικαιώματα ο πελάτης (βλέπε παράγραφο B59).
 - β) τα δικαιώματα που παραχωρούνται από την άδεια χρήσης εκθέτουν άμεσα τον πελάτη σε οποιοδήποτε θετικές ή αρνητικές επιδράσεις των δραστηριοτήτων της οικονομικής οντότητας που προσδιορίζονται στην παράγραφο B58 στοιχείο α) και
 - γ) οι εν λόγω δραστηριότητες δεν έχουν ως αποτέλεσμα τη μεταβίβαση κάποιου αγαθού ή υπηρεσίας στον πελάτη στη διάρκεια εκτέλεσης των εν λόγω δραστηριοτήτων (βλέπε παράγραφο 25).
- B59 Ορισμένοι παράγοντες που δύνανται να υποδεικνύουν ότι ο πελάτης εύλογα αναμένει ότι η οικονομική οντότητα θα ασκήσει δραστηριότητες οι οποίες επηρεάζουν σημαντικά τη διανοητική ιδιοκτησία είναι οι συνηθισμένες επιχειρηματικές πρακτικές, οι δημοσιευμένες πολιτικές ή συγκεκριμένες δηλώσεις της οικονομικής οντότητας. Μολονότι δεν αποτελεί καθοριστικό παράγοντα, η ύπαρξη κοινού οικονομικού ενδιαφέροντος (για παράδειγμα, δικαιώματα βάσει πωλήσεων) μεταξύ της οικονομικής οντότητας και του πελάτη, το οποίο σχετίζεται με τη διανοητική ιδιοκτησία επί της οποίας ο πελάτης έχει δικαιώματα, θα μπορούσε επίσης να υποδεικνύει ότι πελάτης εύλογα αναμένει ότι η οικονομική οντότητα θα ασκήσει τέτοιες δραστηριότητες.
- B60 Εάν πληρούνται τα κριτήρια της παραγράφου B58, η οικονομική οντότητα αντιμετωπίζει λογιστικά την υπόσχεση για παραχώρηση άδειας χρήσης ως υποχρέωση εκτέλεσης η οποία εκπληρώνεται σε βάθος χρόνου, επειδή ο πελάτης θα λαμβάνει και ταυτόχρονα θα αναλώνει τα οφέλη από την εκτέλεση της οικονομικής οντότητας σχετικά με την παροχή πρόσβασης στη διανοητική ιδιοκτησία της στη διάρκεια της εκτέλεσης [βλέπε παράγραφο 35 στοιχείο α)]. Η οικονομική οντότητα εφαρμόζει τις παραγράφους 39-45 για να επιλέξει την κατάλληλη μέθοδο να επιμετρήσει την πρόοδο προς την πλήρη εκπλήρωση της υποχρέωσης εκτέλεσης για παροχή πρόσβασης.
- B61 Εάν δεν πληρούνται τα κριτήρια της παραγράφου B58, η φύση της υπόσχεσης της οικονομικής οντότητας είναι η παροχή δικαιώματος χρήσης της διανοητικής ιδιοκτησίας της οικονομικής οντότητας όπως αυτή έχει ήδη διαμορφωθεί (από άποψη μορφής και λειτουργίας) κατά τη χρονική στιγμή παραχώρησης της άδειας χρήσης στον πελάτη. Αυτό συνεπάγεται ότι ο πελάτης δύναται να ορίσει τη χρήση της άδειας παραχώρησης και να αποκομίσει ουσιαστικά όλα τα υπολειπόμενα οφέλη της τη χρονική στιγμή κατά την οποία μεταβιβάζεται η άδεια. Η οικονομική οντότητα αντιμετωπίζει λογιστικά την υπόσχεση παροχής δικαιώματος χρήσης της διανοητικής ιδιοκτησίας της οικονομικής οντότητας ως υποχρέωση εκτέλεσης που εκπληρώνεται σε δεδομένη χρονική στιγμή. Η οικονομική οντότητα εφαρμόζει την παράγραφο 38 για να καθορίσει τη δεδομένη χρονική στιγμή κατά την οποία η άδεια χρήσης μεταβιβάζεται στον πελάτη. Ωστόσο, δεν είναι δυνατό να αναγνωριστεί έσοδο για άδεια χρήσης που παρέχει δικαίωμα χρήσης της διανοητικής ιδιοκτησίας της οικονομικής οντότητας πριν από την έναρξη της περιόδου κατά την οποία ο πελάτης δύναται να χρησιμοποιήσει και να επωφεληθεί από την άδεια χρήσης. Για παράδειγμα, εάν η περίοδος άδειας χρήσης ενός λογισμικού ξεκινά προτού η οικονομική οντότητα παράσχει (ή καταστήσει διαθέσιμο) στον πελάτη τον κωδικό που επιτρέπει στον πελάτη την άμεση χρήση του λογισμικού, η οικονομική οντότητα δεν θα αναγνωρίσει έσοδο πριν από την παροχή του κωδικού (ή πριν τον καταστήσει διαθέσιμο).
- B62 Η οικονομική οντότητα παραβλέπει τους ακόλουθους παράγοντες όταν προσδιορίζει αν η άδεια χρήσης παρέχει δικαίωμα πρόσβασης στη διανοητική ιδιοκτησία της οικονομικής οντότητας ή δικαίωμα χρήσης της διανοητικής ιδιοκτησίας της οικονομικής οντότητας:
- α) Χρονικούς ή γεωγραφικούς περιορισμούς ή περιορισμούς στη χρήση — οι εν λόγω περιορισμοί καθορίζουν τα χαρακτηριστικά της υποσχόμενης άδειας χρήσης και όχι αν η οικονομική οντότητα εκπληρώνει την υποχρέωση εκτέλεσης σε δεδομένη χρονική στιγμή ή σε βάθος χρόνου.
 - β) Εγγυήσεις που παρέχει η οικονομική οντότητα ότι διαθέτει εν ισχύ δίπλωμα ευρεσιτεχνίας για τη διανοητική ιδιοκτησία και ότι θα προστατεύσει το δίπλωμα ευρεσιτεχνίας από μη εξουσιοδοτημένη χρήση του — η υπόσχεση για προστασία του διπλώματος ευρεσιτεχνίας δεν αποτελεί υποχρέωση εκτέλεσης, επειδή η ενέργεια της προστασίας ενός διπλώματος ευρεσιτεχνίας διαφυλάττει την αξία των περιουσιακών στοιχείων διανοητικής ιδιοκτησίας της οικονομικής οντότητας και παρέχει στον πελάτη τη διαβεβαίωση ότι η μεταβιβαζόμενη άδεια χρήσης πληροί τις προδιαγραφές της υποσχόμενης άδειας χρήσης που προβλέπονται στη σύμβαση.
- Δικαιώματα βάσει πωλήσεων ή χρήσης*
- B63 Παρά τις απαιτήσεις των παραγράφων 56-59, η οικονομική οντότητα αναγνωρίζει έσοδο για ένα δικαίωμα βάσει πωλήσεων ή χρήσης που έχει υποσχεθεί σε αντάλλαγμα της άδειας χρήσης διανοητικής ιδιοκτησίας μόνο όταν (ή ενόσω) επέλθει το τελευταίο από τα ακόλουθα γεγονότα:
- α) πραγματοποίηση μεταγενέστερης πώλησης ή χρήσης και
 - β) εκπλήρωση (ή μερική εκπλήρωση) της υποχρέωσης εκτέλεσης στην οποία έχουν επιμεριστεί ορισμένα ή όλα τα δικαιώματα βάσει πωλήσεων ή χρήσης.

Συμφωνίες επαναγοράς

- B64 Η συμφωνία επαναγοράς είναι μια σύμβαση με την οποία η οικονομική οντότητα πουλά ένα περιουσιακό στοιχείο και επίσης υπόσχεται ή έχει το δικαίωμα (είτε στην ίδια σύμβαση είτε σε άλλη σύμβαση) να επαναγοράσει το περιουσιακό στοιχείο. Το επαναγοραζόμενο περιουσιακό στοιχείο μπορεί να είναι το στοιχείο που είχε αρχικά πωληθεί στον πελάτη, ένα περιουσιακό στοιχείο το οποίο μοιάζει ουσιωδώς στο στοιχείο αυτό ή άλλο περιουσιακό στοιχείο του οποίου αποτελούσε μέρος το περιουσιακό στοιχείο το οποίο είχε πωληθεί αρχικά.
- B65 Γενικά, υπάρχουν τρία είδη συμφωνιών επαναγοράς:
- α) η υποχρέωση της οικονομικής οντότητας να επαναγοράσει το περιουσιακό στοιχείο (προθεσμιακή σύμβαση)·
 - β) το δικαίωμα της οικονομικής οντότητας να επαναγοράσει το περιουσιακό στοιχείο (δικαίωμα αγοράς)· και
 - γ) η υποχρέωση της οικονομικής οντότητας να επαναγοράσει το περιουσιακό στοιχείο κατόπιν αιτήματος του πελάτη (δικαίωμα πώλησης).

Προθεσμιακή σύμβαση ή δικαίωμα αγοράς

- B66 Εάν η οικονομική οντότητα έχει την υποχρέωση ή το δικαίωμα επαναγοράς του περιουσιακού στοιχείου (προθεσμιακή σύμβαση ή δικαίωμα αγοράς), ο πελάτης δεν αποκτά έλεγχο του περιουσιακού στοιχείου, επειδή ο πελάτης υπόκειται σε περιορισμούς ως προς τη δυνατότητά του να ορίσει τη χρήση, ή να αποκομίσει ουσιωδώς όλα τα υπολειπόμενα οφέλη, του περιουσιακού στοιχείου, παρόλο που ο πελάτης ενδέχεται να έχει στη φυσική κατοχή του το περιουσιακό στοιχείο. Ως εκ τούτου, η οικονομική οντότητα αντιμετωπίζει λογιστικά τη σύμβαση με έναν από τους δύο ακόλουθους τρόπους:
- α) ως μίσθωση σύμφωνα με το ΔΛΠ 17 Μισθώσεις, εάν η οικονομική οντότητα δύναται ή πρέπει να επαναγοράσει το περιουσιακό στοιχείο για ποσό μικρότερο από την αρχική τιμή πώλησης του περιουσιακού στοιχείου· ή
 - β) ως μορφή χρηματοδότησης σύμφωνα με την παράγραφο B68, εάν η οικονομική οντότητα δύναται ή πρέπει να επαναγοράσει το περιουσιακό στοιχείο για ποσό ίσο ή μεγαλύτερο από την αρχική τιμή πώλησης του περιουσιακού στοιχείου·
- B67 Κατά τη σύγκριση της τιμής επαναγοράς με την τιμή πώλησης, η οικονομική οντότητα εξετάζει τη διαχρονική αξία του χρήματος.
- B68 Εάν η συμφωνία επαναγοράς αποτελεί μορφή χρηματοδότησης, η οικονομική οντότητα συνεχίζει να αναγνωρίζει το περιουσιακό στοιχείο και παράλληλα να αναγνωρίζει χρηματοοικονομική υποχρέωση για τυχόν αντάλλαγμα που έλαβε από τον πελάτη. Η οικονομική οντότητα αναγνωρίζει τη διαφορά μεταξύ του ποσού του ανταλλάγματος που έλαβε από τον πελάτη και του ποσού του ανταλλάγματος που θα καταβάλει στον πελάτη ως τόκο και, κατά περίπτωση, ως δαπάνες επεξεργασίας ή διαφύλαξης (για παράδειγμα, ασφάλεια).
- B69 Εάν το δικαίωμα προαίρεσης εκπνέυσει χωρίς να ασκηθεί, η οικονομική οντότητα παύει να αναγνωρίζει την υποχρέωση και αναγνωρίζει έσοδο.

Δικαίωμα πώλησης

- B70 Εάν η οικονομική οντότητα έχει την υποχρέωση να επαναγοράσει το περιουσιακό στοιχείο κατόπιν αιτήματος του πελάτη (δικαίωμα πώλησης) σε τιμή χαμηλότερη από την αρχική τιμή πώλησης του περιουσιακού στοιχείου, η οικονομική οντότητα εξετάζει κατά την έναρξη ισχύος της σύμβασης αν ο πελάτης έχει σημαντικό οικονομικό κίνητρο να ασκήσει το δικαίωμά του. Η άσκηση του δικαιώματος από πλευράς του πελάτη έχει ως αποτέλεσμα ο πελάτης ουσιαστικά να καταβάλει στην οικονομική οντότητα αντάλλαγμα για το δικαίωμα χρήσης του συγκεκριμένου περιουσιακού στοιχείου για μια χρονική περίοδο. Επομένως, εάν ο πελάτης έχει σημαντικό οικονομικό κίνητρο να ασκήσει το δικαίωμά του, η οικονομική οντότητα αντιμετωπίζει λογιστικά τη συμφωνία ως μίσθωση σύμφωνα με το ΔΛΠ 17.
- B71 Για να καθορίσει αν ο πελάτης έχει σημαντικό οικονομικό κίνητρο να ασκήσει το δικαίωμά του, η οικονομική οντότητα εξετάζει διάφορους παράγοντες, όπως τη σχέση τιμής επαναγοράς και εκτιμώμενης αγοραίας αξίας του περιουσιακού στοιχείου κατά την ημερομηνία επαναγοράς και το χρονικό διάστημα μέχρι την εκπνοή του δικαιώματος. Για παράδειγμα, εάν η τιμή επαναγοράς αναμένεται να είναι σημαντικά υψηλότερη από την αγοραία αξία του περιουσιακού στοιχείου, αυτό ενδέχεται να αποτελεί ένδειξη ότι ο πελάτης έχει σημαντικό οικονομικό κίνητρο να ασκήσει το δικαίωμα πώλησης.
- B72 Εάν ο πελάτης δεν έχει σημαντικό οικονομικό κίνητρο να ασκήσει το δικαίωμά του σε τιμή χαμηλότερη από την αρχική τιμή πώλησης του περιουσιακού στοιχείου, η οικονομική οντότητα αντιμετωπίζει λογιστικά τη συμφωνία ως πώληση προϊόντος με δικαίωμα επιστροφής, όπως περιγράφεται στις παραγράφους B20–B27.
- B73 Εάν η τιμή επαναγοράς του περιουσιακού στοιχείου είναι ίση ή υψηλότερη από την αρχική τιμή πώλησης και υπερβαίνει την εκτιμώμενη αγοραία αξία του περιουσιακού στοιχείου, η σύμβαση αποτελεί ουσιαστικά μορφή χρηματοδότησης και, συνεπώς, η λογιστική της αντιμετώπιση περιγράφεται στην παράγραφο B68.

- B74 Εάν η τιμή επαναγοράς του περιουσιακού στοιχείου είναι ίση ή υψηλότερη από την αρχική τιμή πώλησης και χαμηλότερη ή ίση με την εκτιμώμενη αγοραία αξία του περιουσιακού στοιχείου, και ο πελάτης δεν έχει σημαντικό οικονομικό κίνητρο να ασκήσει το δικαίωμά του, τότε η οικονομική οντότητα αντιμετωπίζει λογιστικά τη συμφωνία ως πώληση προϊόντος με δικαίωμα επιστροφής, όπως περιγράφεται στις παραγράφους B20–B27.
- B75 Κατά τη σύγκριση της τιμής επαναγοράς με την τιμή πώλησης, η οικονομική οντότητα εξετάζει τη διαχρονική αξία του χρήματος.
- B76 Εάν το δικαίωμα προαίρεσης εκπνεύσει χωρίς να ασκηθεί, η οικονομική οντότητα παύει να αναγνωρίζει την υποχρέωση και αναγνωρίζει έσοδο.

Συμφωνίες παρακαταθήκης

- B77 Όταν η οικονομική οντότητα παραδίδει ένα προϊόν σε ένα άλλο μέρος (για παράδειγμα σε έναν έμπορο ή διανομέα) για πώληση σε τελικούς πελάτες, η οικονομική οντότητα αξιολογεί αν το άλλο μέρος αποκτά έλεγχο του προϊόντος τη δεδομένη χρονική στιγμή. Ένα προϊόν που έχει παραδοθεί σε άλλο μέρος μπορεί να εμπίπτει σε συμφωνία παρακαταθήκης εάν το άλλο μέρος δεν έχει αποκτήσει τον έλεγχο του προϊόντος. Κατά συνέπεια, η οικονομική οντότητα δεν αναγνωρίζει έσοδο με την παράδοση του προϊόντος στο άλλο μέρος, εάν πρόκειται για προϊόν σε παρακαταθήκη.
- B78 Ενδείξεις ότι μια συμφωνία συνιστά συμφωνία παρακαταθήκης είναι, μεταξύ άλλων, οι ακόλουθες:
- α) το προϊόν βρίσκεται υπό τον έλεγχο της οικονομικής οντότητας έως την επέλευση ενός συγκεκριμένου γεγονότος, όπως η πώληση του προϊόντος σε πελάτη του εμπόρου ή η παρέλευση συγκεκριμένης χρονικής περιόδου·
 - β) η οικονομική οντότητα δύναται να απαιτήσει την επιστροφή του προϊόντος ή τη μεταβίβαση του προϊόντος σε τρίτο μέρος (όπως για παράδειγμα έναν άλλον έμπορο)· και
 - γ) ο έμπορος δεν έχει ανεπιφύλακτη υποχρέωση να πληρώσει για το προϊόν (παρόλο που ίσως απαιτείται να καταβάλει εγγύηση).

Συμφωνίες που προβλέπουν τιμολόγηση πριν από την παράδοση

- B79 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 παράδειγμα, ο πελάτης δύναται να ζητήσει από την οικονομική οντότητα να συνάψουν τέτοιου είδους σύμβαση, επειδή ο πελάτης δεν έχει διαθέσιμο χώρο για το προϊόν ή λόγω καθυστερήσεων στο χρονοδιάγραμμα παραγωγής του πελάτη.
- B80 Η οικονομική οντότητα καθορίζει τον χρόνο εκπλήρωσης της υποχρέωσης εκτέλεσης της μεταβίβασης του προϊόντος, αξιολογώντας τον χρόνο κατά τον οποίο ο πελάτης αποκτά τον έλεγχο του προϊόντος (βλέπε παράγραφο 38). Σε ορισμένες συμβάσεις, ο έλεγχος μεταβιβάζεται είτε κατά την παράδοση του προϊόντος στον χώρο του πελάτη είτε κατά την αποστολή του προϊόντος, αναλόγως των όρων της σύμβασης (περιλαμβανομένων των όρων παράδοσης και αποστολής). Ωστόσο, σε κάποιες συμβάσεις, ο πελάτης ενδέχεται να αποκτήσει τον έλεγχο ενός προϊόντος μολονότι το προϊόν παραμένει στη φυσική κατοχή της οικονομικής οντότητας. Σε αυτή την περίπτωση, ο πελάτης έχει τη δυνατότητα να ορίσει τη χρήση, και να αποκομίσει ουσιαστικά όλα τα υπολειπόμενα οφέλη, του προϊόντος, παρόλο που έχει αποφασίσει να μην ασκήσει το δικαίωμά του για φυσική κατοχή του προϊόντος. Ως εκ τούτου, η οικονομική οντότητα δεν ελέγχει το προϊόν. Αντιθέτως, η οικονομική οντότητα παρέχει υπηρεσίες φύλαξης στον πελάτη για το συγκεκριμένο περιουσιακό στοιχείο του πελάτη.
- B81 Επιπρόσθετα της εφαρμογής των απαιτήσεων της παραγράφου 38, για να θεωρηθεί ότι ο πελάτης έχει αποκτήσει τον έλεγχο του προϊόντος σε μια συμφωνία που προβλέπει τιμολόγηση πριν από την παράδοση, πρέπει να πληρούνται όλα τα ακόλουθα κριτήρια:
- α) πρέπει να υπάρχει ουσιαστικός λόγος για τη σύναψη συμφωνίας που προβλέπει την τιμολόγηση πριν από την παράδοση (για παράδειγμα, ο πελάτης ζήτησε τη συμφωνία)·
 - β) πρέπει το προϊόν να αναγνωρίζεται χωριστά ως ιδιοκτησία του πελάτη·
 - γ) πρέπει το προϊόν να είναι έτοιμο για φυσική μεταβίβαση στον πελάτη· και
 - δ) η οικονομική οντότητα δεν μπορεί να έχει τη δυνατότητα να χρησιμοποιήσει το προϊόν ή να το διαθέσει σε άλλον πελάτη.
- B82 Εάν η οικονομική οντότητα αναγνωρίζει έσοδο από την πώληση ενός προϊόντος βάσει συμφωνίας που προβλέπει την τιμολόγηση πριν από την παράδοση, η οικονομική οντότητα εξετάζει αν έχει υπολειπόμενες υποχρεώσεις εκτέλεσης (για παράδειγμα, για υπηρεσίες φύλαξης) σύμφωνα με τις παραγράφους 22-30, στις οποίες η οικονομική οντότητα επιμερίζει μέρος της τιμής συναλλαγής σύμφωνα με τις παραγράφους 73-86.

Αποδοχή από τον πελάτη

- B83 Σύμφωνα με την παράγραφο 38 στοιχείο ε), η αποδοχή από τον πελάτη ενός περιουσιακού στοιχείου μπορεί να αποτελέσει ένδειξη ότι ο πελάτης έχει αποκτήσει τον έλεγχο του περιουσιακού στοιχείου. Οι ρήτρες περί αποδοχής από τον πελάτη επιτρέπουν στον πελάτη να ακυρώσει μια σύμβαση ή να απαιτήσει από την οικονομική οντότητα να λάβει διορθωτικά μέτρα, εάν ένα αγαθό ή μια υπηρεσία δεν πληροί τις συμφωνηθείσες προδιαγραφές. Η οικονομική οντότητα εξετάζει τέτοιες ρήτρες προκειμένου να αξιολογήσει τότε ο πελάτης αποκτά τον έλεγχο ενός προϊόντος ή μιας υπηρεσίας.
- B84 Εάν μια οικονομική οντότητα δύναται αντικειμενικά να προσδιορίσει ότι ο έλεγχος ενός προϊόντος ή μιας υπηρεσίας έχει μεταβιβαστεί στον πελάτη σύμφωνα με τις συμφωνηθείσες προδιαγραφές της σύμβασης, τότε η αποδοχή από τον πελάτη αποτελεί τυπικότητα που δεν επηρεάζει τον προσδιορισμό από πλευράς της οικονομικής οντότητας του χρόνου κατά τον οποίο ο πελάτης απέκτησε τον έλεγχο του προϊόντος ή της υπηρεσίας. Για παράδειγμα, εάν η ρήτρα περί αποδοχής από τον πελάτη βασίζεται στην εκπλήρωση συγκεκριμένων χαρακτηριστικών μεγέθους και βάρους, η οικονομική οντότητα θα μπορούσε να διαπιστώσει αν αυτά τα κριτήρια πληρούνται προτού λάβει επιβεβαίωση για αποδοχή από τον πελάτη. Η εμπειρία της οικονομικής οντότητας με συμβάσεις για παρόμοια αγαθά ή υπηρεσίες μπορεί να παρέχει απόδειξη ότι το προϊόν ή η υπηρεσία που παρασχέθηκε στον πελάτη πληροί τις συμφωνηθείσες προδιαγραφές της σύμβασης. Εάν το έσοδο αναγνωριστεί πριν από την αποδοχή από τον πελάτη, η οικονομική οντότητα συνεχίζει να οφείλει να εξετάσει αν υπάρχουν υπολειπόμενες υποχρεώσεις εκτέλεσης (για παράδειγμα, εγκατάσταση του εξοπλισμού) και να αξιολογήσει αν αυτές πρέπει λογιστικά να αντιμετωπιστούν χωριστά.
- B85 Ωστόσο, εάν μια οικονομική οντότητα δεν δύναται αντικειμενικά να προσδιορίσει ότι το προϊόν ή η υπηρεσία που έχει μεταβιβαστεί στον πελάτη πληροί τις συμφωνηθείσες προδιαγραφές της σύμβασης, τότε η οικονομική οντότητα δεν μπορεί να συμπεράνει ότι ο πελάτης έχει αποκτήσει τον έλεγχο έως ότου η οικονομική οντότητα λάβει την αποδοχή από τον πελάτη. Αυτό συμβαίνει επειδή, σε αυτή την περίπτωση, η οικονομική οντότητα δεν δύναται να προσδιορίσει ότι ο πελάτης έχει την ικανότητα να ορίσει τη χρήση, και να αποκομίσει ουσιαστικά όλα τα υπολειπόμενα οφέλη, του αγαθού ή της υπηρεσίας.
- B86 Εάν η οικονομική οντότητα παραδώσει προϊόντα στον πελάτη για δοκιμή ή για λόγους αξιολόγησης και ο πελάτης δεν δεσμεύεται να πληρώσει κάποιο αντάλλαγμα έως την παρέλευση της δοκιμαστικής περιόδου, ο έλεγχος του προϊόντος δεν μεταβιβάζεται στον πελάτη μέχρι είτε ο πελάτης να αποδεχθεί το προϊόν είτε να παρέλθει η δοκιμαστική περίοδος.

Γνωστοποίηση της ανάλυσης εσόδων

- B87 Βάσει της παραγράφου 114, η οικονομική οντότητα πρέπει να αναλύει τα έσοδα από συμβάσεις με πελάτες σε κατηγορίες που αποτυπώνουν πώς επηρεάζεται η φύση, η ποσότητα, ο χρόνος και η αβεβαιότητα των εσόδων και των ταμειακών ροών από οικονομικούς παράγοντες. Ως εκ τούτου, ο βαθμός στον οποίο αναλύονται τα έσοδα της οικονομικής οντότητας για λόγους γνωστοποίησης εξαρτάται από τα γεγονότα και τις περιστάσεις που αφορούν τις συμβάσεις με πελάτες της οικονομικής οντότητας. Ορισμένες οικονομικές οντότητες ενδέχεται να χρειάζεται να χρησιμοποιήσουν περισσότερα από ένα είδη κατηγοριών για να ικανοποιήσουν τον σκοπό της παραγράφου 114 σχετικά με την ανάλυση των εσόδων. Άλλες οικονομικές οντότητες ενδέχεται να ικανοποιούν τον σκοπό με ανάλυση των εσόδων σε ένα μόνο είδος κατηγορίας.
- B88 Κατά την επιλογή του είδους κατηγορίας (ή κατηγοριών) για την ανάλυση των εσόδων, η οικονομική οντότητα εξετάζει τον τρόπο με τον οποίο έχουν παρουσιαστεί οι πληροφορίες για τα έσοδα της οικονομικής οντότητας για άλλους σκοπούς, περιλαμβανομένων όλων των ακόλουθων:
- α) γνωστοποιήσεις εκτός των οικονομικών καταστάσεων (για παράδειγμα, σε ανακοινώσεις αποτελεσμάτων, ετήσιους απολογισμούς ή παρουσιάσεις σε επενδυτές)
 - β) πληροφορίες που εξετάζονται συχνά από τον επικεφαλής λήψης αποφάσεων για την αξιολόγηση της χρηματοοικονομικής επίδοσης των λειτουργικών τομέων και
 - γ) άλλες πληροφορίες που είναι παρόμοιες με τα είδη των πληροφοριών που αναφέρονται στην παράγραφο B88 στοιχεία α) και β) και που χρησιμοποιούνται από την οικονομική οντότητα ή τους χρήστες των οικονομικών καταστάσεων της οικονομικής οντότητας για την αξιολόγηση της χρηματοοικονομικής επίδοσης της οικονομικής οντότητας ή για τη λήψη αποφάσεων επιμερισμού πόρων.
- B89 Τα παραδείγματα κατάλληλων κατηγοριών περιλαμβάνουν, μεταξύ άλλων, τα ακόλουθα:
- α) το είδος αγαθού ή υπηρεσίας (για παράδειγμα, βασικές γραμμές παραγωγής)
 - β) τον γεωγραφικό τομέα (για παράδειγμα, χώρα ή περιοχή)
 - γ) την αγορά ή το είδος πελάτη (για παράδειγμα, πελάτες δημοσίου ή ιδιώτες)
 - δ) το είδος της σύμβασης (για παράδειγμα, συμβάσεις σταθερού τιμήματος και συμβάσεις σε χρονική και υλική βάση)
 - ε) τη διάρκεια της σύμβασης (για παράδειγμα, βραχυπρόθεσμες και μακροπρόθεσμες συμβάσεις)
 - στ) το χρόνο μεταβίβασης των αγαθών ή των υπηρεσιών (για παράδειγμα, έσοδα από αγαθά ή υπηρεσίες που μεταβιβάζονται στους πελάτες σε δεδομένη χρονική στιγμή και έσοδα από αγαθά ή υπηρεσίες που μεταβιβάζονται σε βάθος χρόνου) και

- ζ) τους διαύλους πωλήσεων (για παράδειγμα, αγαθά που πωλούνται απευθείας στους καταναλωτές και αγαθά που πωλούνται σε μεσάζοντες).

Προσάρτημα Γ

Ημερομηνία έναρξης ισχύος και μεταβατική περίοδος

Το παρόν προσάρτημα αποτελεί αναπόσπαστο τμήμα του Προτύπου και έχει την ίδια ισχύ με τα άλλα μέρη του Προτύπου.

ΗΜΕΡΟΜΗΝΙΑ ΕΝΑΡΞΗΣ ΙΣΧΥΟΣ

- G1 Η οικονομική οντότητα εφαρμόζει το παρόν Πρότυπο για ετήσιες περιόδους αναφοράς που αρχίζουν την 1η Ιανουαρίου 2018 ή μεταγενέστερα. Επιτρέπεται η εφαρμογή για προγενέστερη περίοδο αναφοράς. Εάν μια οικονομική οντότητα εφαρμόσει το παρόν Πρότυπο νωρίτερα, το γεγονός αυτό γνωστοποιείται.

ΜΕΤΑΒΑΤΙΚΗ ΠΕΡΙΟΔΟΣ

- G2 Για τους σκοπούς των μεταβατικών απαιτήσεων των παραγράφων Γ3–Γ8:
- ως ημερομηνία αρχικής εφαρμογής νοείται η αρχή της περιόδου αναφοράς κατά την οποία η οικονομική οντότητα εφαρμόζει για πρώτη φορά το παρόν Πρότυπο· και
 - ως ολοκληρωθείσα σύμβαση νοείται μια σύμβαση για την οποία η οικονομική οντότητα έχει μεταβιβάσει όλα τα αγαθά ή τις υπηρεσίες που έχουν προσδιοριστεί σύμφωνα με το ΔΛΠ 11 *Συμβάσεις κατασκευής*, το ΔΛΠ 18 *Έσοδα* και τις συναφείς Διερμηνείες.
- G3 Η οικονομική οντότητα εφαρμόζει το παρόν Πρότυπο, χρησιμοποιώντας μία από τις ακόλουθες δύο μεθόδους:
- αναδρομικά, σε κάθε προηγούμενη περίοδο αναφοράς και με απεικόνιση όπως προβλέπεται στο ΔΛΠ 8 *Λογιστικές πολιτικές, μεταβολές των λογιστικών εκτιμήσεων και λάθη*, βάσει των λύσεων που προβλέπονται στην παράγραφο Γ5· ή
 - αναδρομικά, με τη σωρευτική επίδραση της αρχικής εφαρμογής του παρόντος Προτύπου να αναγνωρίζεται κατά την ημερομηνία αρχικής εφαρμογής, σύμφωνα με τις παραγράφους Γ7–Γ8.
- G4 Παρά τις απαιτήσεις της παραγράφου 28 του ΔΛΠ 8, όταν το παρόν Πρότυπο εφαρμόζεται για πρώτη φορά, η οικονομική οντότητα χρειάζεται απλώς να παρουσιάσει τα ποσοτικά στοιχεία που απαιτούνται βάσει της παραγράφου 28 στ) του ΔΛΠ 8 για την ετήσια περίοδο αμέσως πριν από την πρώτη ετήσια περίοδο εφαρμογής του παρόντος Προτύπου (η «αμέσως προηγούμενη περίοδος») και μόνο εάν η οικονομική οντότητα εφαρμόζει το παρόν Πρότυπο αναδρομικά, σύμφωνα με την παράγραφο Γ3 α). Η οικονομική οντότητα δύναται επίσης να παρέχει αυτές τις πληροφορίες για την τρέχουσα περίοδο ή για προηγούμενες συγκριτικές περιόδους, χωρίς όμως να είναι υποχρεωμένη να το πράξει.
- G5 Η οικονομική οντότητα δύναται να χρησιμοποιήσει μία ή περισσότερες από τις ακόλουθες πρακτικές λύσεις κατά την εφαρμογή του παρόντος Προτύπου αναδρομικά, σύμφωνα με την παράγραφο Γ3 α):
- για ολοκληρωθείσες συμβάσεις, η οικονομική οντότητα δεν χρειάζεται να επαναδιατυπώσει τις συμβάσεις που αρχίζουν και ολοκληρώνονται εντός της ίδιας ετήσιας περιόδου αναφοράς·
 - για ολοκληρωθείσες συμβάσεις με μεταβλητό αντάλλαγμα, η οικονομική οντότητα δύναται να χρησιμοποιήσει την τιμή συναλλαγής κατά την ημερομηνία ολοκλήρωσης της σύμβασης, αντί να υπολογίσει μεταβλητά ανταλλάγματα για τις συγκριτικές περιόδους αναφοράς· και
 - για όλες τις περιόδους αναφοράς που παρουσιάστηκαν πριν από την ημερομηνία πρώτης εφαρμογής, η οικονομική οντότητα δεν χρειάζεται να γνωστοποιήσει το ποσό της τιμής συναλλαγής που επιμερίστηκε στις υπολειπόμενες υποχρεώσεις εκτέλεσης ούτε επεξήγηση σχετικά με τον χρόνο κατά τον οποίο η οικονομική οντότητα εκτιμά ότι θα αναγνωρίσει το εν λόγω ποσό ως έσοδο (βλέπε παράγραφο 120).
- G6 Για κάθε πρακτική λύση της παραγράφου Γ5 που χρησιμοποιεί, η οικονομική οντότητα εφαρμόζει τη λύση αυτή με συνέπεια σε όλες τις συμβάσεις και περιόδους αναφοράς που παρουσιάζονται. Επιπρόσθετα, η οικονομική οντότητα γνωστοποιεί όλα τα ακόλουθα:
- τις λύσεις που χρησιμοποιήθηκαν· και
 - στον βαθμό που είναι λογικά δυνατό, μια ποιοτική αξιολόγηση της εκτιμώμενης επίδρασης της εφαρμογής κάθε λύσης.
- G7 Εάν η οικονομική οντότητα επιλέξει να εφαρμόσει το παρόν Πρότυπο αναδρομικά σύμφωνα με την παράγραφο Γ3 στοιχείο β), η οικονομική οντότητα αναγνωρίζει τη σωρευτική επίδραση της αρχικής εφαρμογής του παρόντος Προτύπου ως προσαρμογή στο υπόλοιπο ανοίγματος των κερδών εις νέον (ή άλλου στοιχείου της καθαρής θέσης, κατά περίπτωση) της ετήσιας περιόδου αναφοράς στην οποία περιλαμβάνεται η ημερομηνία πρώτης εφαρμογής. Βάσει αυτής της μεθόδου μετάβασης, η οικονομική οντότητα εφαρμόζει το παρόν Πρότυπο αναδρομικά μόνο σε συμβάσεις που δεν αποτελούν ολοκληρωθείσες συμβάσεις κατά την ημερομηνία πρώτης εφαρμογής (για παράδειγμα, την 1η Ιανουαρίου 2018 για μια οικονομική οντότητα με τέλος χρήσης την 31η Δεκεμβρίου).

- Γ8 Για περιόδους αναφοράς που περιλαμβάνουν την ημερομηνία πρώτης εφαρμογής, η οικονομική οντότητα παρέχει αμφοτέρως τις ακόλουθες πρόσθετες γνωστοποιήσεις, εάν το παρόν Πρότυπο εφαρμόζεται αναδρομικά σύμφωνα με την παράγραφο Γ3 στοιχείο β):
- το ποσό κατά το οποίο έχει επηρεαστεί κάθε κονδύλιο των οικονομικών καταστάσεων στην τρέχουσα περίοδο αναφοράς από την εφαρμογή του παρόντος Προτύπου σε σύγκριση με το ΔΛΠ 11, το ΔΛΠ 18 και τις συναφείς Διερμηνείες που ίσχυαν πριν από τη μεταβολή· και
 - μια επεξήγηση των αιτιών για τις σημαντικές μεταβολές που προσδιορίζονται βάσει της παραγράφου Γ8 στοιχείο α).

Παραπομπές στο ΔΠΧΑ 9

- Γ9 Εάν μια οικονομική οντότητα εφαρμόζει το παρόν Πρότυπο, αλλά δεν εφαρμόζει ακόμα το ΔΠΧΑ 9 Χρηματοοικονομικά μέσα, οποιαδήποτε παραπομπή στο ΔΠΧΑ 9 νοείται ως παραπομπή στο ΔΛΠ 39 Χρηματοοικονομικά μέσα: Χρηματοοικονομικά μέσα: αναγνώριση και επιμέτρηση, με εξαίρεση ορισμένες διατάξεις που αφορούν τη λογιστική αντιστάθμισης του κινδύνου.

ΑΝΑΚΛΗΣΗ ΑΛΛΩΝ ΠΡΟΤΥΠΩΝ

- Γ10 Το παρόν Πρότυπο αντικαθιστά τα ακόλουθα Πρότυπα:
- ΔΛΠ 11 Συμβάσεις κατασκευής·
 - ΔΛΠ 18 Έσοδα·
 - ΕΔΔΠΧΑ 13 Προγράμματα πιστότητας πελατών·
 - ΕΔΔΠΧΑ 15 Συμβάσεις για την Κατασκευή Ακινήτων·
 - ΕΔΔΠΧΑ 18 Μεταβιβάσεις περιουσιακών στοιχείων από πελάτες και
 - ΜΕΔ-31 Έσοδα-Συναλλαγές Ανταλλαγής που Εμπεριέχουν Υπηρεσίες Διαφήμισης.

Προσάρτημα Δ

Τροποποιήσεις σε άλλα Πρότυπα

Στο παρόν προσάρτημα περιγράφονται οι τροποποιήσεις τις οποίες πραγματοποίησε ο Οργανισμός Διεθνών Λογιστικών Προτύπων (ΟΔΛΠ) σε άλλα Πρότυπα κατά την οριστικοποίηση του ΔΠΧΑ 15.

Ο πίνακας κατωτέρω δείχνει πώς έχουν τροποποιηθεί οι ακόλουθες παραπομπές σε άλλα Πρότυπα.

Υφιστάμενη παραπομπή στο	που περιλαμβάνεται στο	στην	τροποποιείται σε παραπομπή στο
ΔΛΠ 18 Έσοδα ή ΔΛΠ 18	ΔΠΧΑ 4	παράγραφο 4 στοιχεία α) και γ) και στην παράγραφο Β18 στοιχείο η)	ΔΠΧΑ 15 Έσοδα από συμβάσεις με πελάτες ή ΔΠΧΑ 15
	ΔΛΠ 16	παράγραφο 68Α	
	ΔΛΠ 39	παράγραφο ΟΕ2	
	ΔΛΠ 40	παράγραφο 3 στοιχείο β)	
ΔΛΠ 11 Συμβάσεις κατασκευής ή ΔΛΠ 11	ΜΕΔ-32	παράγραφο 6	

ΔΠΧΑ 1 Πρώτη εφαρμογή των Διεθνών Προτύπων Χρηματοοικονομικής Αναφοράς

Προστίθεται η παράγραφος 39ΚΔ.

ΗΜΕΡΟΜΗΝΙΑ ΕΝΑΡΞΗΣ ΙΣΧΥΟΣ

...

- 39ΚΔ Με το ΔΠΧΑ 15 Έσοδα από συμβάσεις με πελάτες, το οποίο εκδόθηκε τον Μάιο του 2014, διαγράφηκε η παράγραφος Δ24 και ο τίτλος της και προστέθηκαν οι παράγραφοι Δ34–Δ35 και ο αντίστοιχος τίτλος τους. Κατά την εφαρμογή του ΔΠΧΑ 15, η οικονομική οντότητα εφαρμόζει τις εν λόγω τροποποιήσεις.

Στο προσάρτημα Δ προστίθενται οι παράγραφοι Δ34–Δ35 και ο αντίστοιχος τίτλος τους.

Έσοδα

- Δ34 Ο υιοθετών για πρώτη φορά μπορεί να εφαρμόσει τις μεταβατικές διατάξεις της παραγράφου Γ5 του ΔΠΧΑ 15. Σε αυτές τις παραγράφους, οι αναφορές στην «ημερομηνία αρχικής εφαρμογής» ερμηνεύονται ως η έναρξη της πρώτης περιόδου αναφοράς ΔΠΧΑ. Εάν ο υιοθετών για πρώτη φορά αποφασίσει να εφαρμόσει τις εν λόγω μεταβατικές διατάξεις, εφαρμόζει επίσης την παράγραφο Γ6 του ΔΠΧΑ 15.
- Δ35 Ο υιοθετών για πρώτη φορά δεν απαιτείται να επαναδιατυπώσει συμβάσεις οι οποίες ολοκληρώθηκαν πριν από τη νωριότερη παρουσιαζόμενη περίοδο. Ολοκληρωθείσα σύμβαση είναι μια σύμβαση για την οποία η οικονομική οντότητα έχει μεταβιβάσει όλα τα αγαθά ή τις υπηρεσίες που έχουν προσδιοριστεί σύμφωνα με τις προηγούμενες ΓΠΛΑ.

ΔΠΧΑ 3 Συνενώσεις επιχειρήσεων

Τροποποιείται η παράγραφος 56 και προστίθεται η παράγραφος 64ΙΑ.

Ενδεχόμενες υποχρεώσεις

56. Μετά την αρχική αναγνώριση και μέχρι να διακανονιστεί, να ακυρωθεί ή να λήξει η υποχρέωση, ο αποκτών επιμετρά ενδεχόμενη υποχρέωση που έχει αναγνωριστεί σε μια συνένωση επιχειρήσεων στο υψηλότερο ποσό μεταξύ:
- α) του ποσού που θα αναγνωριζόταν σύμφωνα με το ΔΛΠ 37· και
- β) του ποσού που αναγνωρίστηκε αρχικά απομειωμένου, εάν συντρέχει περίπτωση, κατά το σωρευτικό ποσό των εσόδων που αναγνωρίζεται σύμφωνα με τις αρχές του ΔΠΧΑ 15 Έσοδα από συμβάσεις με πελάτες.
- Η απαίτηση αυτή δεν εφαρμόζεται σε συμβάσεις που λογιστικοποιούνται σύμφωνα με το ΔΛΠ 39.

...

Ημερομηνία έναρξης ισχύος

...

- 64ΙΑ Με το ΔΠΧΑ 15 Έσοδα από συμβάσεις με πελάτες, το οποίο εκδόθηκε τον Μάιο του 2014, τροποποιήθηκε η παράγραφος 56. Κατά την εφαρμογή του ΔΠΧΑ 15, η οικονομική οντότητα εφαρμόζει την εν λόγω τροποποίηση.

ΔΠΧΑ 4 Ασφαλιστήρια συμβόλαια

Προστίθεται η παράγραφος 41Ζ.

ΗΜΕΡΟΜΗΝΙΑ ΕΝΑΡΞΗΣ ΙΣΧΥΟΣ ΚΑΙ ΜΕΤΑΒΑΤΙΚΗ ΠΕΡΙΟΔΟΣ

...

- 41Ζ Με το ΔΠΧΑ 15 Έσοδα από συμβάσεις με πελάτες, το οποίο εκδόθηκε τον Μάιο του 2014, τροποποιήθηκε η παράγραφος 4 στοιχεία α) και γ), η παράγραφος Β7, η παράγραφος Β18 στοιχείο η) και η παράγραφος Β21. Κατά την εφαρμογή του ΔΠΧΑ 15, η οικονομική οντότητα εφαρμόζει τις εν λόγω τροποποιήσεις.

Στο προσάρτημα Β τροποποιούνται οι παράγραφοι Β7 και Β21.

Καταβολές σε είδος

...

- Β7 Η εφαρμογή του ΔΠΧΑ στα συμβόλαια που αναφέρονται στην παράγραφο Β6 πιθανότατα δεν θα είναι περισσότερο επαχθής από την εφαρμογή των ΔΠΧΑ τα οποία θα ήταν εφαρμοστέα εάν τα συμβόλαια αυτά δεν ενέπιπταν στο πεδίο εφαρμογής του παρόντος ΔΠΧΑ:
- α) ...
- β) στην περίπτωση εφαρμογής του ΔΠΧΑ 15, ο πάροχος των υπηρεσιών θα αναγνώριζε τα έσοδα όταν (ή ενόσω) θα μεταβίβαζε υπηρεσίες στον πελάτη (βάσει άλλων καθορισμένων κριτηρίων). Η προσέγγιση αυτή είναι αποδεκτή και από το παρόν ΔΠΧΑ, που επιτρέπει στον πάροχο των υπηρεσιών i) να συνεχίσει τις υφιστάμενες λογιστικές πολιτικές για τα συμβόλαια αυτά εκτός εάν περιλαμβάνουν πρακτικές που απαγορεύει η παράγραφος 14 και ii) να βελτιώσει τις λογιστικές του πολιτικές εάν αυτό επιτρέπεται βάσει των παραγράφων 22-30·
- γ) ...

Παραδείγματα ασφαλιστήριων συμβολαίων

...

- B21 Εάν τα συμβόλαια που περιγράφονται στην παράγραφο Β19 δεν δημιουργούν χρηματοοικονομικά περιουσιακά στοιχεία ή χρηματοοικονομικές υποχρεώσεις, εφαρμόζεται το ΔΠΧΑ 15. Σύμφωνα με το ΔΠΧΑ 15, έσοδο αναγνωρίζεται όταν (ή ενόσω) η οικονομική οντότητα εκπληρώνει μια υποχρέωση εκτέλεσης μεταβιβάζοντας υποσχόμενο αγαθό ή υπηρεσία σε πελάτη έναντι ποσού που αντανάκλα το αντάλλαγμα το οποίο η οικονομική οντότητα εκτιμά ότι δικαιούται.

ΔΠΧΑ 9 Χρηματοοικονομικά μέσα (Νοέμβριος 2009)

Τροποποιούνται οι παράγραφοι 3.1.1, 5.1.1 και 5.4.5 και προστίθενται οι παράγραφοι 5.1.2, 5.4.1Α και 8.1.5.

3.1 ΑΡΧΙΚΗ ΑΝΑΓΝΩΡΙΣΗ ΧΡΗΜΑΤΟΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ ΠΕΡΙΟΥΣΙΑΚΩΝ ΣΤΟΙΧΕΙΩΝ

- 3.1.1. Η οικονομική οντότητα αναγνωρίζει ένα χρηματοοικονομικό περιουσιακό στοιχείο στην κατάσταση οικονομικής θέσης της όταν, και μόνον όταν, η οικονομική οντότητα καθίσταται συμβαλλόμενος του χρηματοοικονομικού μέσου (βλέπε παραγράφους ΟΕ34 και ΟΕ35 του ΔΛΠ 39). Όταν μια οικονομική οντότητα αναγνωρίζει για πρώτη φορά ένα χρηματοοικονομικό περιουσιακό στοιχείο, το κατατάσσει σύμφωνα με τις παραγράφους 4.1–4.5 και το επιμετρά σύμφωνα με τις παραγράφους 5.1.1-5.1.2.

...

5.1 ΑΡΧΙΚΗ ΕΠΙΜΕΤΡΗΣΗ

- 5.1.1. Με εξαίρεση τις εμπορικές απαιτήσεις που εμπίπτουν στο πεδίο εφαρμογής της παραγράφου 5.1.2, κατά την αρχική αναγνώριση, μια οικονομική οντότητα επιμετρά ένα χρηματοοικονομικό περιουσιακό στοιχείο στην εύλογη αξία συν –στην περίπτωση χρηματοοικονομικού περιουσιακού στοιχείου που δεν επιμετράται στην εύλογη αξία μέσω των αποτελεσμάτων– το κόστος συναλλαγών που αποδίδεται άμεσα στην απόκτηση του χρηματοοικονομικού περιουσιακού στοιχείου.

...

- 5.1.2. Παρά τις απαιτήσεις της παραγράφου 5.1.1, κατά την αρχική αναγνώριση, μια οικονομική οντότητα επιμετρά τις εμπορικές απαιτήσεις που δεν περιλαμβάνουν ένα σημαντικό σκέλος χρηματοδότησης (που καθορίζεται σύμφωνα με το ΔΠΧΑ 15 Έσοδα από συμβάσεις με πελάτες) στην τιμή συναλλαγής (όπως ορίζεται στο ΔΠΧΑ 15).

5.4 ΚΕΡΔΗ ΚΑΙ ΖΗΜΙΕΣ

...

- 5.4.1Α Τα μερίσματα αναγνωρίζονται στα αποτελέσματα μόνον όταν:

- α) έχει εδραιωθεί το δικαίωμα της οικονομικής οντότητας να εισπράξει το μέρισμα·
- β) είναι πιθανό τα οικονομικά οφέλη που συνδέονται με το μέρισμα να εισρεύσουν στην οικονομική οντότητα· και
- γ) το ποσό του μερίσματος μπορεί να επιμετρηθεί με αξιοπιστία.

...

Επενδύσεις σε συμμετοχικούς τίτλους

...

- 5.4.5. Εάν μια οικονομική οντότητα κάνει την επιλογή της παραγράφου 5.4.4, αναγνωρίζει στα αποτελέσματα τα μερίσματα από την εν λόγω επένδυση σύμφωνα με την παράγραφο 5.4.1Α.

...

8.1 ΗΜΕΡΟΜΗΝΙΑ ΈΝΑΡΞΗΣ ΙΣΧΥΟΣ

...

- 8.1.5. Με το ΔΠΧΑ 15 Έσοδα από συμβάσεις με πελάτες, το οποίο εκδόθηκε τον Μάιο του 2014, τροποποιήθηκαν οι παράγραφοι 3.1.1, 5.1.1, 5.4.5 και Β5.12 και διαγράφηκε η παράγραφος Γ16 και ο αντίστοιχος τίτλος της. Προστέθηκαν οι παράγραφοι 5.1.2 και 5.4.1Α, καθώς και ένας ορισμός στο προσάρτημα Α. Κατά την εφαρμογή του ΔΠΧΑ 15, η οικονομική οντότητα εφαρμόζει τις εν λόγω τροποποιήσεις.

Στο προσάρτημα Α προστίθεται ένας ορισμός.

μερίσματα Διανομές κερδών στους κατόχους συμμετοχικών τίτλων σε αναλογία της συμμετοχής τους σε συγκεκριμένη κατηγορία κεφαλαίου.

Στο προσάρτημα Β τροποποιείται η παράγραφος Β5.12.

Κέρδη και ζημίες

Β5.12 Σύμφωνα με την παράγραφο 5.4.4, επιτρέπεται σε μια οικονομική οντότητα να επιλέξει αμετάκλητα να απεικονίζει στα λοιπά συνολικά έσοδα τις μεταβολές στην εύλογη αξία μιας επένδυσης σε συμμετοχικό τίτλο που δεν διακρατείται για διαπραγμάτευση. Αυτή η επιλογή πραγματοποιείται χωριστά για κάθε μέσο (δηλαδή, για κάθε μετοχή). Τα ποσά που απεικονίζονται στα λοιπά συνολικά έσοδα δεν μεταφέρονται ακολούθως στα αποτελέσματα. Ωστόσο, η οικονομική οντότητα μπορεί να μεταφέρει τα σωρευτικά κέρδη ή ζημίες στα ίδια κεφάλαια. Τα μερίσματα από αυτές τις επενδύσεις αναγνωρίζονται στα αποτελέσματα σύμφωνα με την παράγραφο 5.4.5, εκτός εάν το μερίσμα αντιπροσωπεύει σαφώς ανάκτηση μέρους του κόστους της επένδυσης.

Στο προσάρτημα Δ διαγράφεται η παράγραφος Γ16 και ο αντίστοιχος τίτλος της.

ΔΠΧΑ 9 Χρηματοοικονομικά μέσα (Οκτώβριος 2010)

Τροποποιούνται οι παράγραφοι 3.1.1, 4.2.1, 5.1.1, 5.2.1 και 5.7.6 και προστίθενται οι παράγραφοι 5.1.3, 5.7.1Α και 7.1.4.

3.1 ΑΡΧΙΚΗ ΑΝΑΓΝΩΡΙΣΗ

3.1.1. Η οικονομική οντότητα αναγνωρίζει ένα χρηματοοικονομικό περιουσιακό στοιχείο ή μια χρηματοοικονομική υποχρέωση στην κατάσταση οικονομικής θέσης της όταν, και μόνον όταν, η οικονομική οντότητα καθίσταται συμβαλλόμενος του χρηματοοικονομικού μέσου (βλέπε παραγράφους Β3.1.1 και Β3.1.2). Όταν μια οικονομική οντότητα αναγνωρίζει για πρώτη φορά ένα χρηματοοικονομικό περιουσιακό στοιχείο, το κατατάσσει σύμφωνα με τις παραγράφους 4.1.1–4.1.5 και το επιμετρά σύμφωνα με τις παραγράφους 5.1.1–5.1.3. Όταν μια οικονομική οντότητα αναγνωρίζει για πρώτη φορά μια χρηματοοικονομική υποχρέωση, την κατατάσσει σύμφωνα με τις παραγράφους 4.2.1 και 4.2.2 και την επιμετρά σύμφωνα με την παράγραφο 5.1.1.

...

4.2 ΚΑΤΑΤΑΞΗ ΧΡΗΜΑΤΟΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ ΥΠΟΧΡΕΩΣΕΩΝ

4.2.1. Μια οικονομική οντότητα κατατάσσει όλες τις χρηματοοικονομικές υποχρεώσεις ως μεταγενέστερα επιμετρούμενες στο αποσβεσμένο κόστος με τη μέθοδο του πραγματικού επιτοκίου, εκτός από:

α) ...

γ) τα συμβόλαια χρηματοοικονομικής εγγύησης, όπως ορίζονται στο προσάρτημα Α. Μετά την αρχική αναγνώριση, ο εκδότης ενός τέτοιου συμβολαίου [εκτός αν ισχύει η παράγραφος 4.2.1 στοιχείο α) ή β)] στη συνέχεια το επιμετρά στο υψηλότερο ποσό μεταξύ:

i) του ποσού που αναγνωρίσθηκε βάσει του ΔΛΠ 37 Προβλέψεις, ενδεχόμενες υποχρεώσεις και ενδεχόμενα περιουσιακά στοιχεία, και

ii) του ποσού που αναγνωρίστηκε αρχικά (βλέπε παράγραφο 5.1.1) απομειωμένου, όπου απαιτείται, κατά το σωρευτικό ποσό των εσόδων που αναγνωρίζεται σύμφωνα με τις αρχές του ΔΠΧΑ 15 Έσοδα από συμβάσεις με πελάτες.

δ) δεσμεύσεις παροχής δανείου με επιτόκια χαμηλότερα εκείνων της αγοράς. Μετά την αρχική αναγνώριση, ο εκδότης μιας τέτοιας δέσμευσης [εκτός αν ισχύει η παράγραφος 4.2.1 στοιχείο α)] στη συνέχεια την επιμετρά στο υψηλότερο ποσό μεταξύ:

i) του ποσού που αναγνωρίσθηκε βάσει του ΔΛΠ 37 και

ii) του ποσού που αναγνωρίστηκε αρχικά (βλέπε παράγραφο 5.1.1) απομειωμένου, όπου απαιτείται, κατά το σωρευτικό ποσό των εσόδων που αναγνωρίζεται σύμφωνα με τις αρχές του ΔΠΧΑ 15.

ε) ...

5.1 ΑΡΧΙΚΗ ΕΠΙΜΕΤΡΗΣΗ

5.1.1. Με εξαίρεση τις εμπορικές απαιτήσεις που εμπίπτουν στο πεδίο εφαρμογής της παραγράφου 5.1.3, κατά την αρχική αναγνώριση, μια οικονομική οντότητα επιμετρά ένα χρηματοοικονομικό περιουσιακό στοιχείο ή μια χρηματοοικονομική υποχρέωση στην εύλογη αξία συν ή μείον –στην περίπτωση χρηματοοικονομικού περιουσιακού στοιχείου ή χρηματοοικονομικής υποχρέωσης που δεν επιμετρώνται στην εύλογη αξία μέσω των αποτελεσμάτων– το κόστος συναλλαγών που αποδίδεται άμεσα στην απόκτηση ή την έκδοση του χρηματοοικονομικού περιουσιακού στοιχείου ή της χρηματοοικονομικής υποχρέωσης.

...

5.1.3. Παρά τις απαιτήσεις της παραγράφου 5.1.1, κατά την αρχική αναγνώριση, μια οικονομική οντότητα επιμετρά τις εμπορικές απαιτήσεις που δεν περιλαμβάνουν ένα σημαντικό σκέλος χρηματοδότησης (που καθορίζεται σύμφωνα με το ΔΠΧΑ 15) στην τιμή συναλλαγής (όπως ορίζεται στο ΔΠΧΑ 15).

5.2 ΜΕΤΑΓΕΝΕΣΤΕΡΗ ΕΠΙΜΕΤΡΗΣΗ ΧΡΗΜΑΤΟΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ ΠΕΡΙΟΥΣΙΑΚΩΝ ΣΤΟΙΧΕΙΩΝ

5.2.1. Μετά την αρχική αναγνώριση, μια οντότητα επιμετρά ένα χρηματοοικονομικό περιουσιακό στοιχείο σύμφωνα με τις παραγράφους 4.1.1-4.1.5 στην εύλογη αξία ή στο αποσβεσμένο κόστος (βλέπε παραγράφους 9 και ΟΕ5-ΟΕ8 του ΔΛΠ 39).

...

5.7 ΚΕΡΔΗ ΚΑΙ ΖΗΜΙΕΣ

...

5.7.1Α Τα μερίσματα αναγνωρίζονται στα αποτελέσματα μόνον όταν:

- α) έχει εδραιωθεί το δικαίωμα της οικονομικής οντότητας να εισπράξει το μέρισμα·
- β) είναι πιθανό τα οικονομικά οφέλη που συνδέονται με το μέρισμα να εισρεύσουν στην οικονομική οντότητα· και
- γ) το ποσό του μερίσματος μπορεί να επιμετρηθεί με αξιοπιστία.

...

Επενδύσεις σε συμμετοχικούς τίτλους

...

5.7.6. Εάν μια οικονομική οντότητα κάνει την επιλογή της παραγράφου 5.7.5, αναγνωρίζει στα αποτελέσματα τα μερίσματα από την εν λόγω επένδυση σύμφωνα με την παράγραφο 5.7.1Α.

...

7.1 ΗΜΕΡΟΜΗΝΙΑ ΎΝΑΡΞΗΣ ΙΣΧΥΟΣ

...

7.1.4. Με το ΔΠΧΑ 15 Έσοδα από συμβάσεις με πελάτες, το οποίο εκδόθηκε τον Μάιο του 2014, τροποποιήθηκαν οι παράγραφοι 3.1.1, 4.2.1, 5.1.1, 5.2.1, 5.7.6, Β3.2.13, Β5.7.1, Γ5 και Γ42, και διαγράφηκε η παράγραφος Γ16 και ο αντίστοιχος τίτλος της. Προστέθηκαν οι παράγραφοι 5.1.3 και 5.7.1Α, καθώς και ένας ορισμός στο προσάρτημα Α. Κατά την εφαρμογή του ΔΠΧΑ 15, η οικονομική οντότητα εφαρμόζει τις εν λόγω τροποποιήσεις.

Στο προσάρτημα Α προστίθεται ένας ορισμός.

μερίσματα Διανομές κερδών στους κατόχους συμμετοχικών τίτλων σε αναλογία της συμμετοχής τους σε συγκεκριμένη κατηγορία κεφαλαίου.

Στο προσάρτημα Β τροποποιούνται οι παράγραφοι Β3.2.13 και Β5.7.1

Συνεχιζόμενη ανάμειξη σε μεταβιβαζόμενα περιουσιακά στοιχεία

Β3.2.13 Τα ακόλουθα είναι παραδείγματα του τρόπου με τον οποίο μια οικονομική οντότητα επιμετρά ένα μεταβιβασθέν περιουσιακό στοιχείο και τη συνδεδεμένη υποχρέωση σύμφωνα με την παράγραφο 3.2.16.

Όλα τα περιουσιακά στοιχεία

- α) Εάν μια εγγύηση την οποία παρέχει η οικονομική οντότητα επί του μεταβιβασθέντος περιουσιακού στοιχείου για ζημίες από αδετήσεις εμποδίζει την παύση αναγνώρισης του μεταβιβασθέντος περιουσιακού στοιχείου κατά την έκταση της συνεχιζόμενης ανάμειξης, το μεταβιβασθέν περιουσιακό στοιχείο κατά την ημερομηνία της μεταβίβασης επιμετράται στη χαμηλότερη αξία μεταξύ i) της λογιστικής αξίας του περιουσιακού στοιχείου και ii) του μέγιστου ποσού του ληφθέντος ανταλλάγματος κατά τη μεταβίβαση που η οικονομική οντότητα θα μπορούσε να υποχρεωθεί να επιστρέψει («το ποσό της εγγύησης»). Η συνδεδεμένη υποχρέωση αρχικά επιμετράται στο ποσό της εγγύησης συν την εύλογη αξία της εγγύησης (που συνήθως είναι το αντάλλαγμα που λαμβάνεται για την εγγύηση). Στη συνέχεια, η αρχική εύλογη αξία της εγγύησης αναγνωρίζεται στα αποτελέσματα όταν (ή ενόσω) εκπληρώνεται η οφειλή (σύμφωνα με τις αρχές του ΔΠΧΑ 15) και η λογιστική αξία του περιουσιακού στοιχείου μειώνεται με οποιεσδήποτε ζημίες απομείωσης.

...

Κέρδη και ζημίες (ενότητα 5.7)

Β5.7.1 Σύμφωνα με την παράγραφο 5.7.5, επιτρέπεται σε μια οικονομική οντότητα να επιλέξει αμετάκλητα να απεικονίζει στα λοιπά συνολικά έσοδα τις μεταβολές στην εύλογη αξία μιας επένδυσης σε συμμετοχικό τίτλο που δεν διακρατείται για διαπραγμάτευση. Αυτή η επιλογή πραγματοποιείται χωριστά για κάθε μέσο (δηλαδή, για κάθε μετοχή). Τα ποσά που απεικονίζονται στα λοιπά συνολικά έσοδα δεν μεταφέρονται ακολούθως στα αποτελέσματα. Ωστόσο, η οικονομική οντότητα μπορεί να μεταφέρει τα σωρευτικά κέρδη ή ζημίες στα ίδια κεφάλαια. Τα μερίσματα από αυτές τις επενδύσεις αναγνωρίζονται στα αποτελέσματα σύμφωνα με την παράγραφο 5.7.6, εκτός εάν το μέρισμα αντιπροσωπεύει σαφώς ανάκτηση μέρους του κόστους της επένδυσης.

Στο προσάρτημα Γ τροποποιούνται οι παράγραφοι Γ5 και Γ42. Διαγράφεται η παράγραφος Γ16 και ο αντίστοιχος τίτλος της.

ΔΠΧΑ 3 Συνενώσεις επιχειρήσεων

Γ5 Οι παράγραφοι 16, 42, 53 και 56 και η παράγραφος 58 στοιχείο β) τροποποιούνται ως ακολούθως, διαγράφεται η παράγραφος 64Α και προστίθεται η παράγραφος 64Δ:

...

56 Μετά την αρχική αναγνώριση και μέχρι να διακανονιστεί, να ακυρωθεί ή να λήξει η υποχρέωση, ο αποκτών επιμετρά ενδεχόμενη υποχρέωση που έχει αναγνωριστεί σε μια συνένωση επιχειρήσεων στο υψηλότερο ποσό μεταξύ:

- α) του ποσού που θα αναγνωριζόταν σύμφωνα με το ΔΛΠ 37· και
β) του ποσού που αναγνωρίστηκε αρχικά απομειωμένου, εάν συντρέχει περίπτωση, κατά το σωρευτικό ποσό των εσόδων που αναγνωρίζεται σύμφωνα με τις αρχές του ΔΠΧΑ 15 Έσοδα από συμβάσεις με πελάτες.

Η απαίτηση αυτή δεν εφαρμόζεται σε συμβάσεις που λογιστικοποιούνται σύμφωνα με το ΔΠΧΑ 9.

...

ΔΛΠ 39 Χρηματοοικονομικά μέσα: αναγνώριση και επιμέτρηση

...

Γ42 Στο προσάρτημα Α, οι παράγραφοι ΟΕ3–ΟΕ4 τροποποιούνται ως ακολούθως:

...

ΟΕ4 Τα συμβόλαια χρηματοοικονομικής εγγύησης δύνανται να λάβουν διάφορες νομικές μορφές, όπως ...

- α) ... ο εκδότης το επιμετρά βάσει του υψηλότερου μεταξύ:
i) του ποσού που προσδιορίστηκε βάσει του ΔΛΠ 37· και
ii) του ποσού που αναγνωρίστηκε αρχικά απομειωμένου, όπου απαιτείται, κατά το σωρευτικό ποσό των εσόδων που αναγνωρίζεται σύμφωνα με τις αρχές του ΔΠΧΑ 15 [βλέπε παράγραφο 4.2.1 στοιχείο γ) του ΔΠΧΑ 9].
β) ...

ΔΠΧΑ 9 Χρηματοοικονομικά μέσα (Λογιστική αντιστάθμισης και τροποποιήσεις στα ΔΠΧΑ 9, ΔΠΧΑ 7 και ΔΛΠ 39) ⁽¹⁾

Τροποποιείται η παράγραφος 5.2.1.

5.2 ΜΕΤΑΓΕΝΕΣΤΕΡΗ ΕΠΙΜΕΤΡΗΣΗ ΧΡΗΜΑΤΟΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ ΠΕΡΙΟΥΣΙΑΚΩΝ ΣΤΟΙΧΕΙΩΝ**5.2.1. Μετά την αρχική αναγνώριση, μια οντότητα επιμετρά ένα χρηματοοικονομικό περιουσιακό στοιχείο σύμφωνα με τις παραγράφους 4.1.1-4.1.5 στην εύλογη αξία ή στο αποσβεσμένο κόστος (βλέπε παραγράφους 9 και ΟΕ5-ΟΕ8 του ΔΛΠ 39).**

Στο προσάρτημα Α προστίθεται ένας ορισμός.

μερίσματα Διανομές κερδών στους κατόχους συμμετοχικών τίτλων σε αναλογία της συμμετοχής τους σε συγκεκριμένη κατηγορία κεφαλαίου.

Στο προσάρτημα Γ τροποποιούνται οι παράγραφοι Γ5 και Γ38. Διαγράφεται η παράγραφος Γ21 και ο αντίστοιχος τίτλος της.

ΔΠΧΑ 3 Συνενώσεις επιχειρήσεων

Γ5 Οι παράγραφοι 16, 42, 53 και 56 και η παράγραφος 58 στοιχείο β) τροποποιούνται ως ακολούθως, διαγράφονται οι παράγραφοι 64Α και 64Δ και προστίθεται η παράγραφος 64Η.

...

56 Μετά την αρχική αναγνώριση και μέχρι να διακανονιστεί, να ακυρωθεί ή να λήξει η υποχρέωση, ο αποκτών επιμετρά ενδεχόμενη υποχρέωση που έχει αναγνωριστεί σε μια συνένωση επιχειρήσεων στο υψηλότερο ποσό μεταξύ:

α) του ποσού που θα αναγνωριζόταν σύμφωνα με το ΔΛΠ 37· και

β) του ποσού που αναγνωρίστηκε αρχικά απομειωμένου, εάν συντρέχει περίπτωση, κατά το σωρευτικό ποσό των εσόδων που αναγνωρίζεται σύμφωνα με τις αρχές του ΔΠΧΑ 15 Έσοδα από συμβάσεις με πελάτες.

Η απαίτηση αυτή δεν εφαρμόζεται σε συμβάσεις που λογιστικοποιούνται σύμφωνα με το ΔΠΧΑ 9.

...

ΔΛΠ 39 Χρηματοοικονομικά μέσα: αναγνώριση και επιμέτρηση

...

Γ38 Στο προσάρτημα Α, οι παράγραφοι ΟΕ3-ΟΕ4 τροποποιούνται ως ακολούθως:

...

ΑΓ4 Τα συμβόλαια χρηματοοικονομικής εγγύησης δύνανται να λάβουν διάφορες νομικές μορφές, όπως ...

α) ο εκδότης το επιμετρά βάσει του υψηλότερου μεταξύ:

i) του ποσού που προσδιορίστηκε βάσει του ΔΛΠ 37· και

ii) του ποσού που αναγνωρίστηκε αρχικά απομειωμένου, όπου απαιτείται, κατά το σωρευτικό ποσό των εσόδων που αναγνωρίζεται σύμφωνα με τις αρχές του ΔΠΧΑ 15 [βλέπε παράγραφο 4.2.1 στοιχείο γ) του ΔΠΧΑ 9].

β) ...

⁽¹⁾ Οι συνακόλουθες τροποποιήσεις που επιφέρει το ΔΠΧΑ 15 στο ΔΠΧΑ 9 (Λογιστική αντιστάθμισης και τροποποιήσεις στα ΔΠΧΑ 9, ΔΠΧΑ 7 και ΔΛΠ 39) διαβάζονται σε συνδυασμό με τις συνακόλουθες τροποποιήσεις που επιφέρει το ΔΠΧΑ 15 στο ΔΠΧΑ 9 (2010). Αυτό είναι απαραίτητο διότι το ΔΠΧΑ 9 (Λογιστική αντιστάθμισης και τροποποιήσεις στα ΔΠΧΑ 9, ΔΠΧΑ 7 και ΔΛΠ 39) περιλαμβάνει μόνο τις παραγράφους του ΔΠΧΑ 9 (2010) που τροποποιεί ή που είναι απαραίτητες για λόγους διευκόλυνσης των παραπομπών. Ως εκ τούτου, δεν προστέθηκε στο ΔΠΧΑ 9 (Λογιστική αντιστάθμισης και τροποποιήσεις στα ΔΠΧΑ 9, ΔΠΧΑ 7 και ΔΛΠ 39) παράγραφος σχετικά με την ημερομηνία έναρξης ισχύος διότι αυτή περιλαμβάνεται στη σχετική παράγραφο που προστίθεται στο ΔΠΧΑ 9 (2010).

ΔΔΠ 1 Παρουσίαση των οικονομικών καταστάσεων

Τροποποιείται η παράγραφος 34 και προστίθεται η παράγραφος 139ΙΔ.

Συμψηφισμός

...

34. Το ΔΠΧΑ 15 Έσοδα από συμβάσεις με πελάτες απαιτεί από μια οικονομική οντότητα να επιμετρά τα έσοδα από συμβάσεις με πελάτες στο ποσό του ανταλλάγματος που η οικονομική οντότητα εκτιμά ότι δικαιούται έναντι τις μεταβίβασης υποσχόμενων αγαθών ή υπηρεσιών. Για παράδειγμα, το ποσό των εσόδων που αναγνωρίζεται αντικατοπτρίζει τυχόν εμπορικές εκπτώσεις ή εκπτώσεις τζίρου που παραχωρεί η οικονομική οντότητα. Η οικονομική οντότητα αναλαμβάνει, κατά την πορεία των συνηθισμένων δραστηριοτήτων της, άλλες συναλλαγές που δεν δημιουργούν έσοδα, αλλά οι οποίες είναι συναφείς των κύριων δραστηριοτήτων που δημιουργούν έσοδα. Η οικονομική οντότητα παρουσιάζει τα αποτελέσματα τέτοιων συναλλαγών όταν αυτή η παρουσίαση αντανάκλα την ουσία της συναλλαγής ή άλλου γεγονότος, συμψηφίζοντας κάθε έσοδο με τα σχετικά έξοδα που προκύπτουν από την ίδια συναλλαγή. Για παράδειγμα:

α) μια οικονομική οντότητα παρουσιάζει τα κέρδη και τις ζημίες από τη διάθεση μη κυκλοφορούντων περιουσιακών στοιχείων, συμπεριλαμβανομένων επενδύσεων και λειτουργικών περιουσιακών στοιχείων, αφαιρώντας από το ποσό του ανταλλάγματος για τη διάθεση τη λογιστική αξία του περιουσιακού στοιχείου και τα σχετικά έξοδα πώλησης και

β) ...

ΜΕΤΑΒΑΤΙΚΗ ΠΕΡΙΟΔΟΣ ΚΑΙ ΗΜΕΡΟΜΗΝΙΑ ΕΝΑΡΞΗΣ ΙΣΧΥΟΣ

...

139ΙΔ Με το ΔΠΧΑ 15 Έσοδα από συμβάσεις με πελάτες, το οποίο εκδόθηκε τον Μάιο του 2014, τροποποιήθηκε η παράγραφος 34. Κατά την εφαρμογή του ΔΠΧΑ 15, η οικονομική οντότητα εφαρμόζει την εν λόγω τροποποίηση.

ΔΔΠ 2 Αποθέματα

Τροποποιούνται οι παράγραφοι 2, 8, 29 και 37 και προστίθεται η παράγραφος 40Ε. Διαγράφεται η παράγραφος 19.

ΠΕΔΙΟ ΕΦΑΡΜΟΓΗΣ

2. Το παρόν Πρότυπο εφαρμόζεται σε όλα τα αποθέματα, εκτός από:

α) [διαγράφηκε]

β) ...

ΟΡΙΣΜΟΙ

...

8. Τα αποθέματα περιλαμβάνουν αγαθά που αγοράσθηκαν και κρατούνται προς μεταπώληση συμπεριλαμβανομένων, για παράδειγμα, εμπορευμάτων που αγοράσθηκαν από έμπορο λιανικής και κρατούνται για μεταπώληση, ή γη και άλλη ακίνητη περιουσία που κρατείται για μεταπώληση. Τα αποθέματα επίσης περιλαμβάνουν έτοιμα αγαθά που παράχθηκαν από την οικονομική οντότητα, ή των οποίων η παραγωγή είναι σε εξέλιξη, καθώς και ύλες και υλικά που αναμένεται να χρησιμοποιηθούν στην παραγωγική διαδικασία. Οι δαπάνες που πραγματοποιούνται για την εκπλήρωση σύμβασης με πελάτη που δεν δημιουργεί αποθέματα (ή περιουσιακά στοιχεία που εμπίπτουν στο πεδίο εφαρμογής άλλου Προτύπου) αντιμετωπίζονται λογιστικά σύμφωνα με το ΔΠΧΑ 15 Έσοδα από συμβάσεις με πελάτες.

...

Καθαρή ρευστοποιήσιμη αξία

...

29. Τα αποθέματα υποτιμώνται συνήθως στην καθαρή ρευστοποιήσιμη αξία κατ' είδος. Σε ορισμένες περιπτώσεις όμως μπορεί να αρμόζει να ομαδοποιούνται όμοια ή συγγενή είδη. Αυτό μπορεί να συμβεί με είδη αποθέματος που αφορούν την ίδια παραγωγική γραμμή, έχουν όμοιους σκοπούς ή τελικές χρήσεις, παράγονται και διατίθενται σε αγορά της ίδιας γεωγραφικής περιοχής και δεν μπορεί πρακτικά να αποτιμηθούν χωριστά από άλλα είδη αυτής της παραγωγικής γραμμής. Δεν είναι κατάλληλη η υποτίμηση αποθεμάτων με βάση τη γενική κατάταξή τους, όπως για παράδειγμα έτοιμα προϊόντα ή όλα τα αποθέματα ενός συγκεκριμένου λειτουργικού τομέα.

...

ΓΝΩΣΤΟΠΟΙΗΣΕΙΣ

...

37. Πληροφορίες για τη λογιστική αξία των διαφόρων ομαδοποιήσεων των αποθεμάτων και την έκταση των μεταβολών σε αυτά τα περιουσιακά στοιχεία είναι χρήσιμες για τους χρήστες των οικονομικών καταστάσεων. Συνήθεις ομαδοποιήσεις αποθεμάτων είναι τα εμπορεύματα, τα υλικά παραγωγής, οι πρώτες ύλες, η παραγωγή σε εξέλιξη και τα έτοιμα προϊόντα.

...

ΗΜΕΡΟΜΗΝΙΑ ΕΝΑΡΞΗΣ ΙΣΧΥΟΣ

...

- 40E Με το ΔΠΧΑ 15 Έσοδα από συμβάσεις με πελάτες, το οποίο εκδόθηκε τον Μάιο του 2014, τροποποιήθηκαν οι παράγραφοι 2, 8, 29 και 37 και διαγράφηκε η παράγραφος 19. Κατά την εφαρμογή του ΔΠΧΑ 15, η οικονομική οντότητα εφαρμόζει τις εν λόγω τροποποιήσεις.

ΔΛΠ 12 Φόροι εισοδήματος

Τροποποιείται η παράγραφος 59 και προστίθεται η παράγραφος 98E.

Στοιχεία που αναγνωρίζονται στα αποτελέσματα

...

59. Οι περισσότερες αναβαλλόμενες φορολογικές υποχρεώσεις και τα αναβαλλόμενα φορολογικά περιουσιακά στοιχεία προκύπτουν όταν έσοδα ή έξοδα περιλαμβάνονται στο λογιστικό κέρδος μιας περιόδου, αλλά περιλαμβάνονται στο φορολογητέο κέρδος (φορολογική ζημία) διαφορετικής περιόδου. Ο προκύπτων αναβαλλόμενος φόρος αναγνωρίζεται στα αποτελέσματα. Παραδείγματα είναι:
- α) έσοδα από τόκους, δικαιώματα εκμετάλλευσης ή μερίσματα που εισπράττονται με καθυστέρηση και περιλαμβάνονται στο λογιστικό κέρδος σύμφωνα με το ΔΠΧΑ 15 Έσοδα από συμβάσεις με πελάτες, το ΔΛΠ 39 Χρηματοοικονομικά μέσα: Αναγνώριση και επιμέτρηση ή το ΔΠΧΑ 9 Χρηματοοικονομικά μέσα, κατά περίπτωση, αλλά περιλαμβάνονται στο φορολογητέο κέρδος (φορολογική ζημία) σε ταμειακή βάση και
- β) ...

ΗΜΕΡΟΜΗΝΙΑ ΕΝΑΡΞΗΣ ΙΣΧΥΟΣ

...

- 98E Με το ΔΠΧΑ 15 Έσοδα από συμβάσεις με πελάτες, το οποίο εκδόθηκε τον Μάιο του 2014, τροποποιήθηκε η παράγραφος 59. Κατά την εφαρμογή του ΔΠΧΑ 15, η οικονομική οντότητα εφαρμόζει την εν λόγω τροποποίηση.

ΔΛΠ 16 Ενσώματα πάγια

Τροποποιούνται οι παράγραφοι 69 και 72 και προστίθεται η παράγραφος 81I.

ΠΑΥΣΗ ΑΝΑΓΝΩΡΙΣΗΣ

...

69. Η διάθεση ενός στοιχείου των ενσώματων παγίων μπορεί να γίνεται με διάφορους τρόπους (π.χ. διά της πώλησης, σύναψης σύμβασης χρηματοδοτικής μίσθωσης ή δωρεάς). Η ημερομηνία διάθεσης ενός στοιχείου των ενσώματων παγίων είναι η ημερομηνία κατά την οποία ο αποδέκτης αποκτά τον έλεγχο του εν λόγω στοιχείου, σύμφωνα με τις απαιτήσεις για τον καθορισμό του χρόνου εκπλήρωσης μιας υποχρέωσης εκτέλεσης που προβλέπονται στο ΔΠΧΑ 15. Το ΔΛΠ 17 εφαρμόζεται κατά τη διάθεση μέσω πώλησης και επαναμίσθωσης.

...

72. Το ποσό του ανταλλάγματος που θα περιληφθεί στα κέρδη ή τις ζημίες ως αποτέλεσμα της παύσης αναγνώρισης ενός στοιχείου των ενσώματων παγίων καθορίζεται σύμφωνα με τις απαιτήσεις για τον προσδιορισμό της τιμής συναλλαγής που προβλέπονται στις παραγράφους 47–72 του ΔΠΧΑ 15. Μετέπειτα μεταβολές στο υπολογιζόμενο ποσό του ανταλλάγματος που θα περιληφθεί στα κέρδη ή τις ζημίες λογιστικοποιούνται σύμφωνα με τις απαιτήσεις σχετικά με τις μεταβολές της τιμής συναλλαγής που προβλέπονται στο ΔΠΧΑ 15.

...

ΗΜΕΡΟΜΗΝΙΑ ΕΝΑΡΞΗΣ ΙΣΧΥΟΣ

...

- 81I Με το ΔΠΧΑ 15 Έσοδα από συμβάσεις με πελάτες, το οποίο εκδόθηκε τον Μάιο του 2014, τροποποιήθηκαν οι παράγραφοι 68Α, 69 και 72. Κατά την εφαρμογή του ΔΠΧΑ 15, η οικονομική οντότητα εφαρμόζει τις εν λόγω τροποποιήσεις.

ΔΛΠ 32 Χρηματοοικονομικά μέσα: Παρουσίαση

Προστίθεται η παράγραφος 97IΖ.

ΗΜΕΡΟΜΗΝΙΑ ΕΝΑΡΞΗΣ ΙΣΧΥΟΣ ΚΑΙ ΜΕΤΑΒΑΤΙΚΗ ΠΕΡΙΟΔΟΣ

...

- 97IΖ Με το ΔΠΧΑ 15 Έσοδα από συμβάσεις με πελάτες, το οποίο εκδόθηκε τον Μάιο του 2014, τροποποιήθηκε η παράγραφος ΟΕ21. Κατά την εφαρμογή του ΔΠΧΑ 15, η οικονομική οντότητα εφαρμόζει την εν λόγω τροποποίηση.

Στις οδηγίες εφαρμογής τροποποιείται η παράγραφος ΟΕ21.

Συμβόλαια αγοράς ή πώλησης μη χρηματοοικονομικών στοιχείων (παράγραφοι 8-10)

...

- ΟΕ21 Εκτός των προβλεπόμενων στο ΔΠΧΑ 15 Έσοδα από συμβάσεις με πελάτες, ένα συμβόλαιο που συνεπάγεται την παραλαβή ή παράδοση φυσικών περιουσιακών στοιχείων δεν δημιουργεί χρηματοοικονομικό περιουσιακό στοιχείο του ενός μέρους και χρηματοοικονομική υποχρέωση του άλλου μέρους, εκτός αν κάποια αντίστοιχη πληρωμή αναβάλλεται πέραν από την ημερομηνία μεταβίβασης των φυσικών περιουσιακών στοιχείων. Αυτό συμβαίνει με την αγορά ή πώληση αγαθών επί πιστώσει.

ΔΛΠ 34 Ενδιάμεση χρηματοοικονομική αναφορά

Τροποποιούνται οι παράγραφοι 15Β και 16Α και προστίθεται η παράγραφος 55.

Ουσιώδη γεγονότα και συναλλαγές

...

- 15Β Παρακάτω παρουσιάζεται κατάλογος των γεγονότων και των συναλλαγών για τα οποία απαιτούνται γνωστοποιήσεις εάν είναι ουσιώδη: ο κατάλογος δεν είναι εξαντλητικός.

α) ...

β) αναγνώριση ζημίας από την απομείωση της αξίας χρηματοοικονομικών περιουσιακών στοιχείων, ενσώματων παγίων, άυλων περιουσιακών στοιχείων, περιουσιακών στοιχείων που απορρέουν από συμβάσεις με πελάτες ή άλλων περιουσιακών στοιχείων και η αναστροφή μιας τέτοιας ζημίας απομείωσης·

γ) ...

Άλλες γνωστοποιήσεις

- 16Α Πέραν της γνωστοποίησης ουσιωδών γεγονότων και συναλλαγών σύμφωνα με τις παραγράφους 15-15Γ, μια οικονομική οντότητα περιλαμβάνει τις ακόλουθες πληροφορίες στις σημειώσεις των ενδιάμεσων οικονομικών καταστάσεων της, εάν δεν γνωστοποιούνται αλλού στην ενδιάμεση οικονομική αναφορά. Οι πληροφορίες κανονικά απεικονίζονται σε οικονομική βάση έως τη λήξη της περιόδου:

α) ...

ιβ) τον διαχωρισμό των εσόδων από συμβάσεις με πελάτες που απαιτείται σύμφωνα με τις παραγράφους 114-115 του ΔΠΧΑ 15 Έσοδα από συμβάσεις με πελάτες.

...

ΗΜΕΡΟΜΗΝΙΑ ΕΝΑΡΞΗΣ ΙΣΧΥΟΣ

...

55. Με το ΔΠΧΑ 15 Έσοδα από συμβάσεις με πελάτες, το οποίο εκδόθηκε τον Μάιο του 2014, τροποποιήθηκαν οι παράγραφοι 15Β και 16Α. Κατά την εφαρμογή του ΔΠΧΑ 15, η οικονομική οντότητα εφαρμόζει τις εν λόγω τροποποιήσεις.

ΔΛΠ 36 Απομείωση αξίας περιουσιακών στοιχείων

Τροποποιείται η παράγραφος 2 και προστίθεται η παράγραφος 140IB.

ΠΕΔΙΟ ΕΦΑΡΜΟΓΗΣ

2. Το παρόν Πρότυπο εφαρμόζεται για τη λογιστική αντιμετώπιση της απομείωσης της αξίας όλων των περιουσιακών στοιχείων, εκτός από:
- α) ...
 - β) συμβατικά περιουσιακά στοιχεία και περιουσιακά στοιχεία που απορρέουν από το κόστος εξασφάλισης ή εκπλήρωσης σύμβασης, τα οποία αναγνωρίζονται σύμφωνα με το ΔΠΧΑ 15 Έσοδα από συμβάσεις με πελάτες
 - γ) ...

ΜΕΤΑΒΑΤΙΚΕΣ ΔΙΑΤΑΞΕΙΣ ΚΑΙ ΗΜΕΡΟΜΗΝΙΑ ΕΝΑΡΞΗΣ ΙΣΧΥΟΣ

...

140IB Με το ΔΠΧΑ 15 Έσοδα από συμβάσεις με πελάτες, το οποίο εκδόθηκε τον Μάιο του 2014, τροποποιήθηκε η παράγραφος 2. Κατά την εφαρμογή του ΔΠΧΑ 15, η οικονομική οντότητα εφαρμόζει την εν λόγω τροποποίηση.

ΔΛΠ 37 Προβλέψεις, ενδεχόμενες υποχρεώσεις και ενδεχόμενα περιουσιακά στοιχεία ⁽¹⁾

Τροποποιείται η παράγραφος 5 και προστίθεται η παράγραφος 100. Διαγράφεται η παράγραφος 6.

ΠΕΔΙΟ ΕΦΑΡΜΟΓΗΣ

...

5. Όταν ένα άλλο Πρότυπο ασχολείται με έναν ειδικό τύπο πρόβλεψης, ενδεχόμενης υποχρέωσης ή ενδεχόμενου περιουσιακού στοιχείου, η οικονομική οντότητα εφαρμόζει εκείνο το Πρότυπο, αντί του παρόντος Προτύπου. Για παράδειγμα, ορισμένοι τύποι προβλέψεων εξετάζονται στα Πρότυπα σχετικά με:
- α) [διαγράφηκε]
 - β) ...
 - ε) ασφαλιστήρια συμβόλαια (βλέπε ΔΠΧΑ 4 Ασφαλιστήρια Συμβόλαια). Ωστόσο, το παρόν Πρότυπο εφαρμόζεται σε προβλέψεις, ενδεχόμενες υποχρεώσεις και ενδεχόμενα περιουσιακά στοιχεία ενός ασφαλιστή, εκτός από εκείνα που απορρέουν από τα συμβατικά του δικαιώματα και δεσμεύσεις βάσει ασφαλιστηρίων συμβολαίων που εμπίπτουν στο πεδίο εφαρμογής του ΔΠΧΑ 4.
 - στ) ενδεχόμενο αντάλλαγμα ενός αποκτώντος σε συνένωση επιχειρήσεων (βλέπε ΔΠΧΑ 3 Συνενώσεις επιχειρήσεων) και
 - ζ) έσοδα από συμβάσεις με πελάτες (βλέπε ΔΠΧΑ 15 Έσοδα από συμβάσεις με πελάτες). Ωστόσο, δεδομένου ότι το ΔΠΧΑ 15 δεν περιλαμβάνει ειδικές απαιτήσεις όσον αφορά τις συμβάσεις με πελάτες που είναι ή έχουν καταστεί επαχθείς, σε τέτοιες περιπτώσεις εφαρμόζεται το παρόν Πρότυπο.

...

ΗΜΕΡΟΜΗΝΙΑ ΕΝΑΡΞΗΣ ΙΣΧΥΟΣ

...

100. Με το ΔΠΧΑ 15 Έσοδα από συμβάσεις με πελάτες, το οποίο εκδόθηκε τον Μάιο του 2014, τροποποιήθηκε η παράγραφος 5 και διαγράφηκε η παράγραφος 6. Κατά την εφαρμογή του ΔΠΧΑ 15, η οικονομική οντότητα εφαρμόζει τις εν λόγω τροποποιήσεις.

⁽¹⁾ Στις Ετήσιες βελτιώσεις των ΔΠΧΑ του κύκλου 2010–2012, που εκδόθηκαν τον Δεκέμβριο του 2013, χρησιμοποιήθηκε σήμανση για την απεικόνιση των τροποποιήσεων στην παράγραφο 5 του ΔΛΠ 37. Για την παρούσα έκδοση, οι εν λόγω αλλαγές έχουν γίνει αποδεκτές και επισημαίνονται νέες αλλαγές.

ΔΛΠ 38 Άυλα περιουσιακά στοιχεία

Τροποποιούνται οι παράγραφοι 3, 114 και 116 και προστίθεται η παράγραφος 130ΙΑ.

ΠΕΔΙΟ ΕΦΑΡΜΟΓΗΣ

- ...
3. Εάν ένα άλλο Πρότυπο ορίζει τον λογιστικό χειρισμό ενός ειδικού τύπου άυλου περιουσιακού στοιχείου, η οικονομική οντότητα εφαρμόζει εκείνο το Πρότυπο αντί του παρόντος Προτύπου. Για παράδειγμα, το παρόν Πρότυπο δεν εφαρμόζεται:
- α) στα άυλα περιουσιακά στοιχεία που κατέχει μια οικονομική οντότητα για πώληση κατά τη συνήθη πορεία της επιχείρησης (βλέπε ΔΛΠ 2 Αποθέματα).
- β) ...
- γ) σε περιουσιακά στοιχεία που απορρέουν από συμβάσεις με πελάτες, τα οποία αναγνωρίζονται σύμφωνα με το ΔΠΧΑ 15 Έσοδα από συμβάσεις με πελάτες.
- ...

ΑΠΟΣΥΡΣΕΙΣ ΚΑΙ ΔΙΑΘΕΣΕΙΣ

- ...
114. Η διάθεση ενός άυλου περιουσιακού στοιχείου μπορεί να γίνεται με διάφορους τρόπους (π.χ. διά της πώλησης, της σύναψης σύμβασης χρηματοδοτικής μίσθωσης ή της δωρεάς). Η ημερομηνία διάθεσης ενός άυλου περιουσιακού στοιχείου είναι η ημερομηνία κατά την οποία ο αποδέκτης αποκτά τον έλεγχο του εν λόγω περιουσιακού στοιχείου σύμφωνα με τις απαιτήσεις για τον καθορισμό του χρόνου εκπλήρωσης μιας υποχρέωσης εκτέλεσης που προβλέπονται στο ΔΠΧΑ 15 Έσοδα από συμβάσεις με πελάτες. Το ΔΛΠ 17 εφαρμόζεται στη διάθεση μέσω πώλησης και επαναμίσθωσης.
- ...

116. Το ποσό του ανταλλάγματος που θα περιληφθεί στα κέρδη ή τις ζημίες ως αποτέλεσμα της παύσης αναγνώρισης ενός άυλου περιουσιακού στοιχείου καθορίζεται σύμφωνα με τις απαιτήσεις για τον προσδιορισμό της τιμής συναλλαγής που προβλέπονται στις παραγράφους 47–72 του ΔΠΧΑ 15. Μετέπειτα μεταβολές στο υπολογιζόμενο ποσό του ανταλλάγματος που θα περιληφθεί στα κέρδη ή τις ζημίες λογιστικοποιούνται σύμφωνα με τις απαιτήσεις σχετικά με τις μεταβολές της τιμής συναλλαγής που προβλέπονται στο ΔΠΧΑ 15.
- ...

ΜΕΤΑΒΑΤΙΚΕΣ ΔΙΑΤΑΞΕΙΣ ΚΑΙ ΗΜΕΡΟΜΗΝΙΑ ΕΝΑΡΞΗΣ ΙΣΧΥΟΣ

- ...
- 130ΙΑ Με το ΔΠΧΑ 15 Έσοδα από συμβάσεις με πελάτες, το οποίο εκδόθηκε τον Μάιο του 2014, τροποποιήθηκαν οι παράγραφοι 3, 114 και 116. Κατά την εφαρμογή του ΔΠΧΑ 15, η οικονομική οντότητα εφαρμόζει τις εν λόγω τροποποιήσεις.

ΔΛΠ 39 Χρηματοοικονομικά μέσα: Αναγνώριση και επιμέτρηση

Τροποποιούνται οι παράγραφοι 2, 9, 43, 47 και 55 και προστίθενται οι παράγραφοι 2Α, 44Α, 55Α και 103Κ.

ΠΕΔΙΟ ΕΦΑΡΜΟΓΗΣ

2. Το παρόν Πρότυπο εφαρμόζεται από όλες τις οικονομικές οντότητες και για όλα τα χρηματοοικονομικά μέσα, εκτός από:
- α) ...
- ια) δικαιώματα και δεσμεύσεις που εμπίπτουν στο πεδίο εφαρμογής του ΔΠΧΑ 15 Έσοδα από συμβάσεις με πελάτες που αποτελούν χρηματοοικονομικά μέσα, με εξαίρεση εκείνα για τα οποία το ΔΠΧΑ 15 ορίζει ότι αντιμετωπίζονται λογιστικά σύμφωνα με το παρόν ΔΠΧΑ 9.
- 2Α Οι απαιτήσεις απομείωσης που ορίζονται στο παρόν Πρότυπο εφαρμόζονται στα δικαιώματα τα οποία το ΔΠΧΑ 15 ορίζει ότι αντιμετωπίζονται λογιστικά σύμφωνα με το παρόν Πρότυπο για τους σκοπούς της αναγνώρισης ζημιών απομείωσης.
- ...

ΟΡΙΣΜΟΙ

...

9. ...

Ορισμοί που αφορούν την αναγνώριση και την επιμέτρηση

...

Η μέθοδος του αποτελεσματικού επιτοκίου είναι μια μέθοδος υπολογισμού του αποσβεσμένου κόστους ενός χρηματοοικονομικού περιουσιακού στοιχείου ή μιας χρηματοοικονομικής υποχρέωσης (ή μιας ομάδας χρηματοοικονομικών περιουσιακών στοιχείων ή χρηματοοικονομικών υποχρεώσεων) και επιμερισμού των εσόδων ή εξόδων από τόκους κατά τη διάρκεια της σχετικής περιόδου. Το αποτελεσματικό επιτόκιο είναι εκείνο το επιτόκιο που προεξοφλεί με ακρίβεια μελλοντικές καταβολές τοις μετρητοίς ή εισπράξεις για τη διάρκεια της αναμενόμενης ζωής του χρηματοοικονομικού μέσου ή, όταν απαιτείται, για συντομότερο διάστημα, στην καθαρή λογιστική αξία του χρηματοοικονομικού περιουσιακού στοιχείου ή της χρηματοοικονομικής υποχρέωσης. Κατά τον υπολογισμό του αποτελεσματικού επιτοκίου, η οικονομική οντότητα υπολογίζει τις ταμειακές ροές λαμβάνοντας υπόψη όλους τους συμβατικούς όρους που διέπουν το χρηματοοικονομικό μέσο (για παράδειγμα, προπληρωμές, δικαιώματα προαίρεσης αγοράς και παρόμοια δικαιώματα) αλλά δεν λαμβάνει υπόψη μελλοντικές πιστωτικές ζημιές. Στον υπολογισμό περιλαμβάνονται όλες οι αμοιβές και οι μονάδες που καταβλήθηκαν ή λήφθηκαν μεταξύ των συμβαλλομένων που αποτελούν αναπόσπαστο μέρος του αποτελεσματικού επιτοκίου (βλέπε παραγράφους ΟΕ8Α–ΟΕ8Β), το κόστος συναλλαγών και κάθε επαύξηση ή έκπτωση. Υπάρχει η παραδοχή ότι οι ταμειακές ροές και η αναμενόμενη ζωή μιας ομάδας συναφών χρηματοοικονομικών μέσων μπορούν να εκτιμηθούν αξιόπιστα. Ωστόσο, στις σπάνιες περιπτώσεις που είναι αδύνατη η αξιόπιστη εκτίμηση των ταμειακών ροών ή της αναμενόμενης ζωής ενός χρηματοοικονομικού μέσου (ή μιας ομάδας χρηματοοικονομικών μέσων), η οικονομική οντότητα χρησιμοποιεί τις συμβατικές ταμειακές ροές για ολόκληρη τη συμβατική διάρκεια του χρηματοοικονομικού μέσου (ή της ομάδας χρηματοοικονομικών μέσων).

Παύση αναγνώρισης είναι η αφαίρεση ενός ήδη αναγνωρισμένου χρηματοοικονομικού περιουσιακού στοιχείου ή μιας χρηματοοικονομικής υποχρέωσης από την κατάσταση οικονομικής θέσης μιας οικονομικής οντότητας.

Μερίσματα είναι οι διανομές κερδών στους κατόχους συμμετοχικών τίτλων σε αναλογία της συμμετοχής τους σε συγκεκριμένη κατηγορία κεφαλαίου.

Εύλογη αξία είναι η τιμή την οποία μια οικονομική οντότητα θα λάμβανε για την πώληση ενός περιουσιακού στοιχείου ή θα κατέβαλε για τη μεταβίβαση υποχρέωσης σε μια κανονική συναλλαγή μεταξύ συμμετεχόντων στην αγορά κατά την ημερομηνία επιμέτρησης. (Βλέπε ΔΠΧΑ 13.)

...

Αρχική επιμέτρηση χρηματοοικονομικών περιουσιακών στοιχείων και χρηματοοικονομικών υποχρεώσεων

43. Με εξαίρεση τις εμπορικές απαιτήσεις εντός του πεδίου εφαρμογής της παραγράφου 44Α, όταν ένα χρηματοοικονομικό περιουσιακό στοιχείο ή μια χρηματοοικονομική υποχρέωση αναγνωρίζεται αρχικά, η οικονομική οντότητα την επιμετρά στην εύλογη αξία της συν, στην περίπτωση ενός χρηματοοικονομικού περιουσιακού στοιχείου ή μιας χρηματοοικονομικής υποχρέωσης που δεν επιμετράται στην εύλογη αξία μέσω των αποτελεσμάτων, το κόστος συναλλαγών που αποδίδεται άμεσα στην απόκτηση ή την έκδοση του χρηματοοικονομικού περιουσιακού στοιχείου ή της χρηματοοικονομικής υποχρέωσης.

...

- 44Α Παρά τις απαιτήσεις της παραγράφου 43, κατά την αρχική αναγνώριση, μια οικονομική οντότητα επιμετρά τις εμπορικές απαιτήσεις που δεν περιλαμβάνουν ένα σημαντικό σκέλος χρηματοδότησης (που καθορίζεται σύμφωνα με το ΔΠΧΑ 15) στην τιμή συναλλαγής (που ορίζεται στο ΔΠΧΑ 15).

...

Μεταγενέστερη επιμέτρηση χρηματοοικονομικών υποχρεώσεων

47. Μετά την αρχική αναγνώριση, μια οικονομική οντότητα επιμετρά όλες τις χρηματοοικονομικές υποχρεώσεις στο αποσβεσμένο κόστος με τη μέθοδο του αποτελεσματικού επιτοκίου, εκτός από:

α) ...

γ) συμβόλαια χρηματοοικονομικής εγγύησης όπως ορίζονται στην παράγραφο 9. Μετά την αρχική αναγνώριση, ο εκδότης ενός τέτοιου συμβολαίου [εκτός εάν ισχύει η παράγραφος 47 στοιχείο α) ή β)] το επιμετρά στο υψηλότερο ποσό μεταξύ:

i) του ποσού που προσδιορίστηκε βάσει του ΔΛΠ 37· και

- ii) του ποσού που αναγνωρίστηκε αρχικά (βλέπε παράγραφο 43) απομειωμένου, όπου απαιτείται, κατά το σωρευτικό ποσό των εσόδων που αναγνωρίζεται σύμφωνα με τις αρχές του ΔΠΧΑ 15·
- δ) δεσμεύσεις παροχής δανείου με επιτόκιο χαμηλότερο εκείνου της αγοράς. Μετά την αρχική αναγνώριση, ο εκδότης μιας τέτοιας δέσμευσης την επιμετρά [εκτός εάν ισχύει η παράγραφος 47 στοιχείο α)] στο υψηλότερο ποσό μεταξύ:
 - i) του ποσού που προσδιορίστηκε βάσει του ΔΛΠ 37· και
 - ii) του ποσού που αναγνωρίστηκε αρχικά (βλέπε παράγραφο 43) απομειωμένου, όπου απαιτείται, κατά το σωρευτικό ποσό των εσόδων που αναγνωρίζεται σύμφωνα με τις αρχές του ΔΠΧΑ 15·

Χρηματοοικονομικές υποχρεώσεις που προσδιορίζονται ως αντιστάθμιση στοιχεία υπόκεινται στις απαιτήσεις λογιστικής αντιστάθμισης που προβλέπονται στις παραγράφους 89-102.

...

Κέρδη και ζημίες

55. Κέρδη ή ζημίες που προκύπτουν λόγω μεταβολής της εύλογης αξίας ενός χρηματοοικονομικού περιουσιακού στοιχείου ή μιας χρηματοοικονομικής υποχρέωσης που δεν αποτελεί μέρος σχέσης αντιστάθμισης (βλέπε παραγράφους 89-102) αναγνωρίζονται ως ακολούθως:
- α) ...
 - β) Κέρδος ή ζημία επί διαθέσιμου προς πώληση χρηματοοικονομικού περιουσιακού στοιχείου αναγνωρίζεται στα λοιπά συνολικά έσοδα, εκτός από ζημίες απομείωσης (βλέπε παραγράφους 67-70) και συναλλαγματικά κέρδη και ζημίες (βλέπε προσάρτημα Α παράγραφο ΟΕ83), έως ότου παύσει η αναγνώριση του χρηματοοικονομικού περιουσιακού στοιχείου. Τότε, το σωρευτικό κέρδος ή η σωρευτική ζημία που είχε προηγουμένως αναγνωριστεί στα λοιπά συνολικά έσοδα επανακατατάσσεται από τα ίδια κεφάλαια στα αποτελέσματα ως προσαρμογή από επανακατάταξη (βλέπε ΔΛΠ 1 *Παρουσίαση των οικονομικών καταστάσεων*, όπως αναθεωρήθηκε το 2007). Ωστόσο, ο τόκος που υπολογίζεται με τη μέθοδο του αποτελεσματικού επιτοκίου (βλέπε παράγραφο 9) αναγνωρίζεται στα αποτελέσματα. Τα μερίσματα επί διαθέσιμου προς πώληση συμμετοχικού τίτλου αναγνωρίζονται στα αποτελέσματα σύμφωνα με την παράγραφο 55Α.
- 55Α Τα μερίσματα αναγνωρίζονται στα αποτελέσματα μόνον όταν:
- α) έχει εδραιωθεί το δικαίωμα της οικονομικής οντότητας να εισπράξει το μέρισμα·
 - β) είναι πιθανό τα οικονομικά οφέλη που συνδέονται με το μέρισμα να εισρεύσουν στην οικονομική οντότητα· και
 - γ) το ποσό του μερίσματος μπορεί να επιμετρηθεί με αξιοπιστία.

...

ΗΜΕΡΟΜΗΝΙΑ ΕΝΑΡΞΗΣ ΙΣΧΥΟΣ ΚΑΙ ΜΕΤΑΒΑΤΙΚΗ ΠΕΡΙΟΔΟΣ

...

- 103Κ Με το ΔΠΧΑ 15 Έσοδα από συμβάσεις με πελάτες, το οποίο εκδόθηκε τον Μάιο του 2014, τροποποιήθηκαν οι παράγραφοι 2, 9, 43, 47, 55, ΟΕ2, ΟΕ4 και ΟΕ48 και προστέθηκαν οι παράγραφοι 2Α, 44Α, 55Α και ΟΕ8Α–ΟΕ8Γ. Κατά την εφαρμογή του ΔΠΧΑ 15, η οικονομική οντότητα εφαρμόζει τις εν λόγω τροποποιήσεις.

Στο προσάρτημα Α τροποποιούνται οι παράγραφοι ΟΕ4 και ΟΕ48 και προστίθενται οι παράγραφοι ΟΕ8Α–ΟΕ8Γ.

ΠΕΔΙΟ ΕΦΑΡΜΟΓΗΣ (ΠΑΡΑΓΡΑΦΟΙ 2–7)

...

- ΟΕ4 Τα συμβόλαια χρηματοοικονομικής εγγύησης δύνανται να λάβουν διάφορες νομικές μορφές, όπως εγγύηση, ορισμένα είδη πιστωτικής επιστολής, συμβόλαιο που καλύπτει τον κίνδυνο μη πληρωμής οφειλής ή ασφαλιστήριο συμβόλαιο. Ο λογιστικός τους χειρισμός δεν εξαρτάται από τη νομική τους μορφή. Τα ακόλουθα είναι παραδείγματα ορθού λογιστικού χειρισμού [βλέπε παράγραφο 2 στοιχείο ε)]:
- α) ... ο εκδότης το επιμετρά βάσει του υψηλότερου μεταξύ:
 - i) του ποσού που προσδιορίστηκε βάσει του ΔΛΠ 37· και
 - ii) του ποσού που αναγνωρίστηκε αρχικά απομειωμένου, όπου απαιτείται, κατά το σωρευτικό ποσό των εσόδων που αναγνωρίζεται σύμφωνα με τις αρχές του ΔΠΧΑ 15 [βλέπε παράγραφο 47 στοιχείο γ)].

β) ...

γ) Εάν ένα συμβόλαιο χρηματοοικονομικής εγγύησης εκδόθηκε για την πώληση εμπορευμάτων, ο εκδότης εφαρμόζει το ΔΠΧΑ 15 προκειμένου να προσδιορίσει πότε αναγνωρίζει τα έσοδα από την εγγύηση και από την πώληση των εμπορευμάτων.

...

Αποτελεσματικό επιτόκιο

...

OE8A Κατά την εφαρμογή της μεθόδου του αποτελεσματικού επιτοκίου, μια οικονομική οντότητα προσδιορίζει τις αμοιβές που αποτελούν αναπόσπαστο μέρος του αποτελεσματικού επιτοκίου ενός χρηματοοικονομικού μέσου. Η περιγραφή των αμοιβών για χρηματοπιστωτικές υπηρεσίες ενδέχεται να μην είναι ενδεικτική της φύσης και της ουσίας των παρεχόμενων υπηρεσιών. Οι αμοιβές που αποτελούν αναπόσπαστο μέρος του αποτελεσματικού επιτοκίου ενός χρηματοοικονομικού μέσου αντιμετωπίζονται ως προσαρμογή του αποτελεσματικού επιτοκίου, εκτός εάν το χρηματοοικονομικό μέσο επιμετράται στην εύλογη αξία, με τη μεταβολή της εύλογης αξίας να αναγνωρίζεται στα αποτελέσματα. Σε αυτές τις περιπτώσεις, οι αμοιβές αναγνωρίζονται ως έσοδα κατά την αρχική αναγνώριση του μέσου.

OE8B Στις αμοιβές που αποτελούν αναπόσπαστο μέρος του αποτελεσματικού επιτοκίου ενός χρηματοοικονομικού μέσου περιλαμβάνονται οι εξής:

α) αμοιβές δημιουργίας που εισπράττονται από την οικονομική οντότητα σε σχέση με τη δημιουργία ή την απόκτηση ενός χρηματοοικονομικού περιουσιακού στοιχείου. Στις εν λόγω αμοιβές μπορεί να περιλαμβάνεται το αντίτιμο για δραστηριότητες όπως η αξιολόγηση της οικονομικής κατάστασης του δανειολήπτη, η αξιολόγηση και καταγραφή των εγγυήσεων, των εξασφαλίσεων και άλλων συμφωνιών εγγυοδοσίας, η διαπραγμάτευση των όρων του μέσου, η σύνταξη και επεξεργασία εγγράφων και το κλείσιμο της συναλλαγής. Αυτές οι αμοιβές αποτελούν αναπόσπαστο μέρος της δημιουργίας μιας συμμετοχής στο προκύπτον χρηματοοικονομικό μέσο·

β) αμοιβές δέσμευσης που εισπράττονται από την οικονομική οντότητα για τη δημιουργία δανείου όταν η δανειακή δέσμευση δεν εμπίπτει στο πεδίο εφαρμογής του παρόντος Προτύπου και η οικονομική οντότητα είναι πιθανό να συνάψει συγκεκριμένη δανειοδοτική συμφωνία. Οι συγκεκριμένες αμοιβές θεωρούνται αντίτιμο για μια εν εξελίξει συμμετοχή στην απόκτηση ενός χρηματοοικονομικού μέσου. Εάν η δέσμευση λήξει χωρίς η οικονομική οντότητα να προβεί στο δάνειο, η αμοιβή αναγνωρίζεται ως έσοδο κατά τη λήξη·

γ) αμοιβές δημιουργίας που λαμβάνονται κατά την έκδοση χρηματοοικονομικών υποχρεώσεων που επιμετρώνται στο αποσβεσμένο κόστος. Αυτές οι αμοιβές αποτελούν αναπόσπαστο μέρος της δημιουργίας συμμετοχής σε χρηματοοικονομική υποχρέωση. Μια οικονομική οντότητα κάνει διάκριση των αμοιβών και του κόστους που αποτελούν αναπόσπαστο μέρος του αποτελεσματικού επιτοκίου για τη χρηματοοικονομική υποχρέωση από τις αμοιβές δημιουργίας και το κόστος συναλλαγής που σχετίζονται με το δικαίωμα παροχής υπηρεσιών, όπως οι υπηρεσίες διαχείρισης επενδύσεων.

OE8Γ Στις αμοιβές που δεν αποτελούν αναπόσπαστο μέρος του αποτελεσματικού επιτοκίου ενός χρηματοοικονομικού μέσου και αντιμετωπίζονται λογιστικά σύμφωνα με το ΔΠΧΑ 15 περιλαμβάνονται οι εξής:

α) αμοιβές που χρεώνονται για την εξυπηρέτηση δανείου·

β) αμοιβές δέσμευσης για τη δημιουργία δανείου όταν η δανειακή δέσμευση δεν εμπίπτει στο πεδίο εφαρμογής του παρόντος Προτύπου και δεν είναι πιθανό να συναφθεί συγκεκριμένη δανειοδοτική συμφωνία· και

γ) αμοιβές κοινοπρακτικού δανείου που εισπράττονται από οικονομική οντότητα που πραγματοποιεί διευθετήσεις για δάνειο και δεν παρακρατεί για την ίδια μέρος του συνολικού δανείου (ή παρακρατεί ένα μέρος με το ίδιο αποτελεσματικό επιτόκιο για ανάλογο κίνδυνο με τους άλλους συμμετέχοντες).

...

Συνεχιζόμενη ανάμειξη σε μεταβιβαζόμενα περιουσιακά στοιχεία

OE48 Τα ακόλουθα είναι παραδείγματα του τρόπου με τον οποίο μια οικονομική οντότητα επιμετρά ένα μεταβιβασθέν περιουσιακό στοιχείο και τη συνδεδεμένη υποχρέωση σύμφωνα με την παράγραφο 30.

Όλα τα περιουσιακά στοιχεία

- α) Εάν μια εγγύηση την οποία παρέχει η οικονομική οντότητα επί του μεταβιβασθέντος περιουσιακού στοιχείου για ζημιές από αθετήσεις εμποδίζει την παύση αναγνώρισης του μεταβιβασθέντος περιουσιακού στοιχείου κατά την έκταση της συνεχιζόμενης ανάμειξης, το μεταβιβασθέν περιουσιακό στοιχείο κατά την ημερομηνία της μεταβίβασης επιμετράται στη χαμηλότερη αξία μεταξύ i) της λογιστικής αξίας του περιουσιακού στοιχείου και ii) του μέγιστου ποσού του ληφθέντος ανταλλάγματος κατά τη μεταβίβαση που η οικονομική οντότητα θα μπορούσε να υποχρεωθεί να επιστρέψει («το ποσό της εγγύησης»). Η συνδεδεμένη υποχρέωση αρχικά επιμετράται στο ποσό της εγγύησης συν την εύλογη αξία της εγγύησης (που συνήθως είναι το ανάλλαγμα που λαμβάνεται για την εγγύηση). Στη συνέχεια, η αρχική εύλογη αξία της εγγύησης αναγνωρίζεται στα αποτελέσματα όταν (ή ενόσω) εκπληρώνεται η οφειλή (σύμφωνα με τις αρχές του ΔΠΧΑ 15) και η λογιστική αξία του περιουσιακού στοιχείου μειώνεται με οποιοσδήποτε ζημιές απομείωσης.

...

ΔΛΠ 40 Επενδύσεις σε ακίνητα

Τροποποιούνται οι παράγραφοι 9, 67 και 70 και προστίθεται η παράγραφος 85E.

ΚΑΤΑΤΑΞΗ ΤΩΝ ΑΓΑΘΩΝ ΩΣ ΕΠΕΝΔΥΣΗ ΣΕ ΑΚΙΝΗΤΑ Η ΙΔΙΟΧΡΗΣΙΜΟΠΟΙΟΥΜΕΝΟ ΑΚΙΝΗΤΟ

...

9. Τα ακόλουθα είναι παραδείγματα στοιχείων που δεν αποτελούν επένδυση σε ακίνητα και συνεπώς βρίσκονται εκτός του πεδίου εφαρμογής του παρόντος Προτύπου:

- α) ...
β) [διαγράφηκε]
γ) ...

ΔΙΑΘΕΣΕΙΣ

...

67. Η διάθεση μιας επένδυσης σε ακίνητο μπορεί να γίνεται με πώληση ή με σύναψη σύμβασης χρηματοδοτικής μίσθωσης. Η ημερομηνία διάθεσης μιας επένδυσης σε ακίνητο είναι η ημερομηνία κατά την οποία ο αποδέκτης αποκτά τον έλεγχο της επένδυσης σε ακίνητο σύμφωνα με τις απαιτήσεις για τον καθορισμό του χρόνου εκπλήρωσης μιας υποχρέωσης εκτέλεσης που προβλέπονται στο ΔΠΧΑ 15. Το ΔΛΠ 17 εφαρμόζεται κατά τη διάθεση με σύναψη σύμβασης χρηματοδοτικής μίσθωσης και κατά την πώληση και επαναμίσθωση.

...

70. Το ποσό του ανταλλάγματος που θα περιληφθεί στα κέρδη ή τις ζημιές ως αποτέλεσμα της παύσης αναγνώρισης μιας επένδυσης σε ακίνητο καθορίζεται σύμφωνα με τις απαιτήσεις για τον προσδιορισμό της τιμής συναλλαγής που προβλέπονται στις παραγράφους 47–72 του ΔΠΧΑ 15. Μετέπειτα μεταβολές στο υπολογιζόμενο ποσό του ανταλλάγματος που θα περιληφθεί στα κέρδη ή τις ζημιές λογιστικοποιούνται σύμφωνα με τις απαιτήσεις σχετικά με τις μεταβολές της τιμής συναλλαγής που προβλέπονται στο ΔΠΧΑ 15.

...

ΗΜΕΡΟΜΗΝΙΑ ΕΝΑΡΞΗΣ ΙΣΧΥΟΣ

...

- 85E Με το ΔΠΧΑ 15 Έσοδα από συμβάσεις με πελάτες, το οποίο εκδόθηκε τον Μάιο του 2014, τροποποιήθηκε η παράγραφος 3 στοιχείο β) και οι παράγραφοι 9, 67 και 70. Κατά την εφαρμογή του ΔΠΧΑ 15, η οικονομική οντότητα εφαρμόζει τις εν λόγω τροποποιήσεις.

ΕΔΔΠΧΑ 12 Συμφωνίες παραχώρησης του δικαιώματος παροχής υπηρεσιών

Κάτω από τον τίτλο «Σχετικά έγγραφα» διαγράφονται οι παραπομπές στο ΔΛΠ 11 Συμβάσεις Κατασκευών και ΔΛΠ 18 Έσοδα και προστίθεται παραπομπή στο ΔΠΧΑ 15 Έσοδα από συμβάσεις με πελάτες. Τροποποιούνται οι παράγραφοι 13–15, 18–20 και 27 και προστίθεται η παράγραφος 28Δ.

Αναγνώριση και επιμέτρηση του ανταλλάγματος για τη συμφωνία

...

13. Ο φορέας εκμετάλλευσης αναγνωρίζει και επιμετρά τα έσοδα σύμφωνα με το ΔΛΠ 15 για τις υπηρεσίες που εκτελεί. Η φύση του ανταλλάγματος καθορίζει την επακόλουθη λογιστική αντιμετώπισή του. Η επακόλουθη λογιστική αντιμετώπιση για ανταλλάγματα που λαμβάνονται ως χρηματοοικονομικά περιουσιακά στοιχεία και ως άυλα περιουσιακά στοιχεία παρουςιάζεται αναλυτικά στις παραγράφους 23–26 κατωτέρω.

Υπηρεσίες κατασκευής ή αναβάθμισης

14. Ο φορέας εκμετάλλευσης καταλογίζει τις υπηρεσίες κατασκευής ή αναβάθμισης σύμφωνα με το ΔΛΠ 15.

Αντάλλαγμα που χορηγεί η παραχωρούσα αρχή στον φορέα εκμετάλλευσης

15. Εάν ο φορέας εκμετάλλευσης παρέχει υπηρεσίες κατασκευής ή αναβάθμισης, το εισπραχθέν ή εισπρακτέο από τον φορέα εκμετάλλευσης αντάλλαγμα αναγνωρίζεται σύμφωνα με το ΔΠΧΑ 15. Το αντάλλαγμα μπορεί να είναι δικαιώματα σε:

a) ...

...

18. Εάν ο φορέας εκμετάλλευσης πληρώνεται για τις υπηρεσίες κατασκευής κατά ένα μέρος με ένα χρηματοοικονομικό περιουσιακό στοιχείο και κατά ένα μέρος με ένα άυλο περιουσιακό στοιχείο, είναι αναγκαίο να γίνεται χωριστή λογιστική καταχώριση για κάθε συνιστώσα του ανταλλάγματος που λαμβάνει ο φορέας εκμετάλλευσης. Το εισπραχθέν ή εισπρακτέο αντάλλαγμα για τις δύο συνιστώσες αναγνωρίζεται αρχικά σύμφωνα με το ΔΠΧΑ 15.

19. Η φύση του ανταλλάγματος που παρέχει η παραχωρούσα αρχή στον φορέα εκμετάλλευσης καθορίζεται βάσει των συμβατικών όρων και, εάν υπάρχει, της σχετικής νομοθεσίας για τις συμβάσεις. Η φύση του ανταλλάγματος καθορίζει τη μεταγενέστερη λογιστική αντιμετώπιση όπως περιγράφεται στις παραγράφους 23–26. Ωστόσο, και τα δύο είδη ανταλλάγματος κατατάσσονται ως συμβατικά περιουσιακά στοιχεία κατά τη διάρκεια της περιόδου κατασκευής ή αναβάθμισης σύμφωνα με το ΔΠΧΑ 15.

Υπηρεσίες λειτουργίας

20. Ο φορέας εκμετάλλευσης καταλογίζει τις υπηρεσίες λειτουργίας σύμφωνα με το ΔΛΠ 15.

...

Στοιχεία που παρέχει η παραχωρούσα αρχή στον φορέα εκμετάλλευσης

27. Σύμφωνα με την παράγραφο 11, τα στοιχεία υποδομής στα οποία η παραχωρούσα αρχή παρέχει πρόσβαση στον φορέα εκμετάλλευσης για τους σκοπούς της συμφωνίας παραχώρησης δικαιώματος παροχής υπηρεσιών δεν αναγνωρίζονται ως ενσώματα άγια του φορέα εκμετάλλευσης. Η παραχωρούσα αρχή μπορεί επίσης να παρέχει άλλα στοιχεία στον φορέα εκμετάλλευσης, τα οποία ο φορέας εκμετάλλευσης μπορεί να κρατήσει ή να διαθέσει όπως επιθυμεί. Εάν τα εν λόγω περιουσιακά στοιχεία αποτελούν μέρος του πληρωτέου από την παραχωρούσα αρχή ανταλλάγματος για τις υπηρεσίες, δεν συνιστούν κρατικές επιχορηγήσεις όπως ορίζονται στο ΔΛΠ 20. Αντ' αυτού αντιμετωπίζονται λογιστικά ως μέρος της τιμής συναλλαγής, όπως ορίζεται στο ΔΠΧΑ 15.

...

ΗΜΕΡΟΜΗΝΙΑ ΕΝΑΡΞΗΣ ΙΣΧΥΟΣ

...

- 28Δ Με το ΔΠΧΑ 15 Έσοδα από συμβάσεις με πελάτες, το οποίο εκδόθηκε τον Μάιο του 2014, τροποποιήθηκε η ενότητα «Σχετικά έγγραφα» και οι παράγραφοι 13–15, 18–20 και 27. Κατά την εφαρμογή του ΔΠΧΑ 15, η οικονομική οντότητα εφαρμόζει τις εν λόγω τροποποιήσεις.

ΜΕΔ-27 Εκτίμηση της ουσίας των συναλλαγών που συνεπάγονται τον νομικό τύπο της μίσθωσης

Κάτω από τον τίτλο «Παραπομπές» διαγράφονται οι παραπομπές στο ΔΛΠ 11 Συμβάσεις Κατασκευής και ΔΛΠ 18 Έσοδα και προστίθεται παραπομπή στο ΔΠΧΑ 15 Έσοδα από συμβάσεις με πελάτες. Τροποποιούνται η παράγραφος 8 και η ενότητα «Ημερομηνία έναρξης ισχύος» κατωτέρω.

ΟΜΟΦΩΝΗ ΑΠΟΔΟΧΗ

...

8. Οι απαιτήσεις του ΔΠΧΑ 15 εφαρμόζονται στα γεγονότα και τις περιστάσεις κάθε συμφωνίας προκειμένου να καθορισθεί πότε μια αμοιβή αναγνωρίζεται ως ενδεχόμενο έσοδο της οικονομικής οντότητας. Λαμβάνονται υπόψη παράγοντες όπως η περίπτωση συνεχιζόμενης ανάμειξης με τη μορφή σημαντικών υποχρεώσεων μελλοντικής εκτέλεσης απαραίτητων προκειμένου να καταστεί δεδουλευμένη η αμοιβή, η διατήρηση κινδύνων, οι όροι τυχόν συμφωνιών εγγυήσεων και ο κίνδυνος επιστροφής της αμοιβής. Ενδείξεις που από μόνες τους αποδεικνύουν ότι δεν είναι ορθή η αναγνώριση του συνόλου της αμοιβής ως εσόδου κατά τη λήψη της, εάν λαμβάνεται κατά την έναρξη της συμφωνίας, είναι:

α) ...

ΗΜΕΡΟΜΗΝΙΑ ΕΝΑΡΞΗΣ ΙΣΧΥΟΣ

...

Με το ΔΠΧΑ 15 Έσοδα από συμβάσεις με πελάτες, το οποίο εκδόθηκε τον Μάιο του 2014, τροποποιήθηκε η ενότητα «Παραπομπές» και η παράγραφος 8. Κατά την εφαρμογή του ΔΠΧΑ 15, η οικονομική οντότητα εφαρμόζει τις εν λόγω τροποποιήσεις.

ΜΕΔ-32 Άυλα περιουσιακά στοιχεία — Κόστος δικτυακού τόπου

Κάτω από τον τίτλο «Παραπομπές» διαγράφεται η παραπομπή στο ΔΛΠ 11 Συμβάσεις Κατασκευής και προστίθεται παραπομπή στο ΔΠΧΑ 15 Έσοδα από συμβάσεις με πελάτες. Τροποποιείται η ενότητα «Ημερομηνία έναρξης ισχύος» κατωτέρω.

ΗΜΕΡΟΜΗΝΙΑ ΕΝΑΡΞΗΣ ΙΣΧΥΟΣ

...

Με το ΔΛΠ 1 (όπως αναθεωρήθηκε το 2007) τροποποιήθηκε η ορολογία που χρησιμοποιείται στα ΔΠΧΑ. Επιπροσθέτως, τροποποιήθηκε η παράγραφος 5. Η οικονομική οντότητα εφαρμόζει τις τροποποιήσεις αυτές για ετήσιες περιόδους αναφοράς που ξεκινούν την 1η Ιανουαρίου 2009 ή μεταγενέστερα. Εάν η οικονομική οντότητα εφαρμόσει το ΔΛΠ 1 (αναθεώρηση 2007) για προγενέστερη περίοδο, οι τροποποιήσεις εφαρμόζονται για την εν λόγω προγενέστερη περίοδο.

Με το ΔΠΧΑ 15 Έσοδα από συμβάσεις με πελάτες, το οποίο εκδόθηκε τον Μάιο του 2014, τροποποιήθηκε η ενότητα «Παραπομπές» και η παράγραφος 6. Κατά την εφαρμογή του ΔΠΧΑ 15, η οικονομική οντότητα εφαρμόζει την εν λόγω τροποποίηση.
