

## **IPSAS 9: Έσοδα από ανταλλακτικές συναλλαγές**

*Η παρούσα περιγραφή αποτελεί σύντομη περίληψη και απόδοση του προτύπου από τους συγγραφείς του βιβλίου «Λογιστική Δημοσίου Τομέα: Τάσεις και Πρακτικές» για εκπαιδευτικούς σκοπούς και σε καμία περίπτωση δεν ενέχει τη θέση επίσημης μετάφρασης του προτύπου.*

*Αθήνα, Σεπτέμβριος 2020*

## **IPSAS 9: Έσοδα από ανταλλακτικές συναλλαγές**

Το IPSAS 9 προδιαγράφει τον λογιστικό χειρισμό των εσόδων που προκύπτουν από ανταλλακτικές συναλλαγές και γεγονότα. Το βασικό ζήτημα στην λογιστική των εσόδων, είναι ο προσδιορισμός του χρόνου καταχώρησης του εσόδου. Τα έσοδα λογίζονται, όταν πιθανολογείται ότι μελλοντικά οικονομικά οφέλη και δυνατότητα παροχής υπηρεσιών θα εισρεύσουν στην οντότητα και αυτά τα οφέλη μπορεί να αποτιμηθούν βάσιμα. Το παρόν Πρότυπο καθορίζει τις περιπτώσεις στις οποίες πληρούνται αυτά τα κριτήρια και συνεπώς λογίζεται το έσοδο και παρέχει πρακτική καθοδήγηση για την εφαρμογή αυτών των κριτηρίων. Το IPSAS 9 βασίζεται στο Διεθνές Λογιστικό Πρότυπο 18 «Έσοδα».

### **Βασικοί ορισμοί**

**Έσοδα** είναι η ακαθάριστη εισροή οικονομικών ωφελειών ή δυνατότητας παροχής υπηρεσιών κατά την διάρκεια της περιόδου αναφοράς όταν οι εισροές αυτές οδηγούν σε αύξηση της καθαρής θέσης, διαφορετικής από τις αυξήσεις που σχετίζονται με τις εισφορές των ιδιοκτητών.

**Ανταλλακτικές συναλλαγές** είναι συναλλαγές κατά τις οποίες μια οντότητα λαμβάνει περιουσιακά στοιχεία ή υπηρεσίες, ή εξαλείφει υποχρεώσεις της, και άμεσα δίνει ως αντάλλαγμα σε μια άλλη οντότητα περίπου ισόποση αξία (κυρίως στην μορφή ταμειακών διαθεσίμων, αγαθών, υπηρεσιών, ή χρήση περιουσιακών στοιχείων). **Μη ανταλλακτικές συναλλαγές** είναι συναλλαγές που δεν είναι ανταλλακτικές. Σε μια μη ανταλλακτική συναλλαγή, μια οντότητα είτε λαμβάνει αξία από μια άλλη οντότητα, χωρίς άμεσα να δίνει ως αντάλλαγμα περίπου ισόποση αξία, ή παρέχει αξία σε μια άλλη οντότητα χωρίς να λαμβάνει άμεσα περίπου ισόποση αξία ως αντάλλαγμα.

### **Εφαρμογή**

Το IPSAS 9 εφαρμόζεται για την λογιστική παρακολούθηση των εσόδων που προκύπτουν από τις ακόλουθες συναλλαγές, και γεγονότα:

(α) παροχή υπηρεσιών

(β) πώληση αγαθών

(γ) την χρησιμοποίηση περιουσιακών στοιχείων της οντότητας τα οποία αποφέρουν τόκους, δικαιώματα εκμετάλλευσης και μερίσματα, από τρίτους

Το παρόν Πρότυπο δεν αφορά σε έσοδα που προκύπτουν από:

(α) συμφωνίες μισθώσεων (IPSAS 13 «Μισθώσεις»),

(β) μερίσματα που προκύπτουν από επενδύσεις που λογιστικοποιούνται με βάση τη μέθοδο της καθαρής θέσης (IPSAS 7 «Επενδύσεις σε συγγενείς οντότητες»,

(γ) κέρδη από την πώληση ενσώματων παγίων (IPSAS 17 «Ενσώματα πάγια»)

(δ) ασφαλιστικές συμβάσεις ασφαλιστικών οντοτήτων,

(ε) μεταβολές στην εύλογη αξία των χρηματοοικονομικών περιουσιακών στοιχείων και χρηματοοικονομικών υποχρεώσεων ή από τη διάθεσή τους (IPSAS 29 «Χρηματοοικονομικά μέσα: αναγνώριση και επιμέτρηση»),

(στ) μεταβολές στην αξία άλλων κυκλοφορούντων περιουσιακών στοιχείων,

(ζ) αρχική καταχώρηση και από μεταβολές στην εύλογη αξία βιολογικών περιουσιακών στοιχείων που αφορούν τη γεωργική δραστηριότητα (IPSAS 27 «Γεωργία»), και

(η) εξόρυξη μεταλλευμάτων.

#### **Αποτίμηση του εσόδου**

Το έσοδο πρέπει να αποτιμάται στην εύλογη αξία του εισπρακτέου ή εισπραχθέντος ανταλλάγματος. Το ποσό του εσόδου που προκύπτει από μια συναλλαγή, προσδιορίζεται συνήθως με συμφωνία μεταξύ της οντότητας και του αγοραστή ή του χρήστη του περιουσιακού στοιχείου. Αποτιμάται στην εύλογη αξία του εισπραχθέντος ή εισπρακτέου ανταλλάγματος, λαμβάνοντας υπόψη, ως προς το ποσό, κάθε είδους έκπτωση που παρέχει η οντότητα.

#### **Παροχή υπηρεσιών**

Όταν το αποτέλεσμα μιας συναλλαγής παροχής υπηρεσίας μπορεί να αποτιμηθεί αξιόπιστα, η καταχώρηση εσόδου σχετιζόμενου με την συναλλαγή πρέπει να γίνεται με βάση το στάδιο ολοκλήρωσης της συναλλαγής κατά την ημερομηνία αναφοράς. Το αποτέλεσμα μιας συναλλαγής που αφορά την παροχή υπηρεσιών, μπορεί να εκτιμηθεί αξιόπιστα, όταν πληρούνται όλες οι ακόλουθες προϋποθέσεις:

(α) το ποσό του εσόδου μπορεί να αποτιμηθεί αξιόπιστα,

(β) πιθανολογείται ότι τα οικονομικά οφέλη ή η δυνατότητα παροχής υπηρεσιών, που συνδέονται με τη σύμβαση, θα εισρεύσουν στην οντότητα,

(γ) το στάδιο ολοκλήρωσης της συναλλαγής, κατά την ημερομηνία αναφοράς, μπορεί να καθοριστεί αξιόπιστα και,

(δ) τα κόστη που αναλήφθηκαν για τη συναλλαγή και αυτά που απαιτούνται για την ολοκλήρωση της συναλλαγής, μπορεί να αποτιμηθούν αξιόπιστα

Ο βαθμός ολοκλήρωσης μιας συναλλαγής μπορεί να προσδιοριστεί με διάφορες μεθόδους. Το Πρότυπο απαιτεί από τις οντότητες του δημοσίου τομέα να χρησιμοποιούν την μέθοδο που αποτιμά αξιόπιστα τις υπηρεσίες που παρασχέθηκαν. Ανάλογα την φύση της συναλλαγής, οι μέθοδοι μπορεί να συμπεριλαμβάνουν:

(α) επιμετρήσεις του εκτελεσθέντος έργου

(β) υπηρεσίες εκτελεσθείσες μέχρι σήμερα, ως ποσοστό του συνόλου των υπηρεσιών που πρόκειται να εκτελεστούν, ή

(γ) την αναλογία την οποία το μέχρι σήμερα αναληφθέν κόστος έχει καλύψει από το εκτιμώμενο συνολικό κόστος της συναλλαγής. Μόνο τα κόστη που αφορούν σε υπηρεσίες που έχουν εκτελεστεί ή μέλλουν να εκτελεστούν περιλαμβάνονται στο συνολικώς εκτιμώμενο κόστος της συναλλαγής.

Για πρακτικούς λόγους, όταν παρέχονται υπηρεσίες με απροσδιόριστο αριθμό πράξεων κατά τη διάρκεια μιας ορισμένης χρονικής περιόδου, το έσοδο κατανέμεται ισόποσα σε ολόκληρη τη διάρκεια της περιόδου αυτής, εκτός αν υπάρχει ένδειξη ότι κάποια άλλη μέθοδος αντιπροσωπεύει καλύτερα το στάδιο της ολοκλήρωσης. Όταν μια ορισμένη πράξη είναι πολύ περισσότερο σημαντική από κάθε άλλη πράξη, η καταχώρηση του εσόδου αναβάλλεται, μέχρις ότου εκτελεσθεί η σημαντική πράξη.

Όταν το αποτέλεσμα μιας συναλλαγής που αφορά παροχή υπηρεσιών δεν μπορεί να εκτιμηθεί αξιόπιστα, το έσοδο πρέπει να καταχωρείται μόνο κατά την έκταση των καταχωρημένων εξόδων που είναι ανακτήσιμα.

### **Πώληση αγαθών**

Το έσοδο από πώληση αγαθών πρέπει να καταχωρείται, όταν πληρούνται όλοι οι ακόλουθοι όροι:

- (α) η οντότητα έχει μεταβιβάσει στον αγοραστή τους ουσιαστικούς κινδύνους και τα οφέλη της κυριότητας των αγαθών,
- (β) η οντότητα δεν εξακολουθεί να αναμειγνύεται στη διαχείριση των πωληθέντων, στο βαθμό που συνήθως σχετίζεται με την κυριότητα, ούτε διατηρεί τον πραγματικό έλεγχο πάνω στα πωληθέντα αγαθά,
- (γ) το ποσό του εσόδου μπορεί να αποτιμηθεί αξιόπιστα,
- (δ) πιθανολογείται ότι τα οικονομικά οφέλη ή η δυνατότητα παροχής υπηρεσιών που συνδέονται με τη σύμβαση θα εισρεύσουν στην οντότητα και,
- (ε) τα κόστη που αναλήφθηκαν ή πρόκειται να αναληφθούν σε σχέση με τη συναλλαγή, μπορεί να αποτιμηθούν αξιόπιστα.

Η εκτίμηση του αν μια οντότητα έχει μεταβιβάσει τους ουσιαστικούς κινδύνους και τα οφέλη της κυριότητας στον αγοραστή, προϋποθέτει εξέταση των συνθηκών της συναλλαγής. Αν η οντότητα διατηρεί τους ουσιαστικούς κινδύνους της κυριότητας, η συναλλαγή δεν αποτελεί πώληση και δεν αναγνωρίζεται έσοδο. Μια οντότητα μπορεί να διατηρεί έναν ουσιαστικό κίνδυνο κυριότητας με πολλούς τρόπους. Όταν η οντότητα διατηρεί έναν επουσιώδη μόνο κίνδυνο της κυριότητας, η συναλλαγή αποτελεί πώληση και αναγνωρίζεται έσοδο. Τα έσοδα καταχωρούνται μόνον όταν πιθανολογείται ότι θα εισρεύσουν στην οντότητα τα οικονομικά οφέλη ή η δυνατότητα παροχής υπηρεσιών που συνδέονται με τη συναλλαγή. Σε μερικές περιπτώσεις, αυτό μπορεί να μην είναι πιθανό μέχρις ότου εισπραχθεί το αντάλλαγμα ή μέχρις ότου αρθεί η αβεβαιότητα. Για παράδειγμα, το έσοδο μπορεί να εξαρτάται από την ικανότητα άλλης οντότητας να παρέχει αγαθά ως μέρος της συμφωνίας, και αν υπάρχει οποιαδήποτε αμφιβολία ότι κάτι τέτοιο θα συμβεί, η καταχώρηση του εσόδου μπορεί να καθυστερήσει μέχρις ότου πραγματοποιηθεί. Όταν παρέχονται τα αγαθά, η αβεβαιότητα παύει να υπάρχει και αναγνωρίζεται το έσοδο.

### **Τόκοι, δικαιώματα εκμετάλλευσης και μερίσματα**

Το έσοδο που προκύπτει από την εκ μέρους τρίτων χρήση περιουσιακών στοιχείων της οντότητας, που δίδουν τόκους, δικαιώματα εκμετάλλευσης και μερίσματα πρέπει να καταχωρείται όταν:

(α) πιθανολογείται ότι οικονομικά οφέλη ή δυνατότητα παροχής υπηρεσιών που σχετίζονται με την συναλλαγή θα εισρεύσουν στην οντότητα, και

(β) το ποσό του εσόδου μπορεί να υπολογιστεί αξιόπιστα.

Τα έσοδα πρέπει να καταχωρούνται με βάση τους εξής κανόνες:

(α) οι τόκοι πρέπει να καταχωρούνται βάσει μιας χρονικής αναλογίας, που προσδιορίζεται από την πραγματική απόδοση του περιουσιακού στοιχείου,

(β) τα δικαιώματα εκμετάλλευσης πρέπει να καταχωρούνται όταν πραγματοποιούνται σύμφωνα με το ουσιαστικό μέρος της σχετικής σύμβασης, και

(γ) τα μερίσματα πρέπει να καταχωρούνται, όταν οριστικοποιείται το δικαίωμα των μετόχων ή της οντότητας να τα εισπράξουν