



ΣΧΟΛΗ ΕΠΙΣΤΗΜΩΝ ΔΙΟΙΚΗΣΗΣ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΕΩΝ
ΤΜΗΜΑ ΛΟΓΙΣΤΙΚΗΣ ΚΑΙ ΧΡΗΜΑΤΟΟΙΚΟΝΟΜΙΚΗΣ
ΠΡΟΓΡΑΜΜΑ ΜΕΤΑΠΤΥΧΙΑΚΩΝ ΣΠΟΥΔΩΝ ΣΤΗΝ ΕΦΑΡΜΟΣΜΕΝΗ ΛΟΓΙΣΤΙΚΗ
ΚΑΙ ΕΛΕΓΚΤΙΚΗ

Διπλωματική Εργασία

«Η διαμόρφωση της ελεγκτικής στρατηγικής με την είσοδο του
Δ.Π.Χ.Α 15»

της

ΠΑΡΑΣΚΕΥΗ Α. ΣΠΥΡΟΥ

Υποβλήθηκε ως απαιτούμενο για την απόκτηση του Μεταπτυχιακού Διπλώματος στην
Εφαρμοσμένη Λογιστική και Ελεγκτική

ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗ 2020

*Αφιερώνεται στη πολυαγαπημένη μου γιαγιά
που μου έδωσε την υπέροχη ευκαιρία
να ξεκινήσω και να ολοκληρώσω το μεταπτυχιακό μου.*

Ευχαριστίες

Θα ήθελα να ευχαριστήσω θερμά την επιβλέπουσα καθηγήτρια μου κα Αγγελική Σαμαρά για όλη τη στήριξη και τη βοήθεια της καθ' όλη τη διάρκεια των σπουδών μου στο Πανεπιστήμιο Μακεδονίας, καθώς και όλο το επιστημονικό και ακαδημαϊκό προσωπικό του μεταπτυχιακού προγράμματος για τις γνώσεις, αλλά και τους υψηλούς στόχους που μου συνέστησαν να θέσω στην επαγγελματική μου ζωή.

Ένα μεγάλο ευχαριστώ οφείλω στην οικογένεια μου και στους δικούς μου ανθρώπους για την οικονομική και ηθική στήριξη που μου προσφέραν όλο αυτό το διάστημα, αλλά και την υπομονή τους σε όλες τις ανησυχίες και αγωνίες μου.

Περίληψη

Οι χρήστες των οικονομικών καταστάσεων δείχνουν ιδιαίτερο ενδιαφέρον για τα έσοδα μιας οντότητας κατά την αξιολόγηση και αποτίμηση της, καθώς διαδραματίζουν σημαντικό ρόλο στη συνέχιση των δραστηριοτήτων της. Για αυτό το λόγο, οι βασικές αρχές αναγνώρισης και αποτίμησης, ο λογιστικός χειρισμός τους και οι γνωστοποιήσεις τους οριοθετούνται από λογιστικά πρότυπα και ρυθμιστικούς κανόνες προκειμένου να δημιουργείται ένα σταθερό και συγκρίσιμο πλαίσιο κατά την χρηματοοικονομική αναφορά των εσόδων σε παγκόσμιο επίπεδο. Ένα από αυτά τα πρότυπα, το Διεθνές Χρηματοοικονομικό Πρότυπο Αναφοράς 15 : «Έσοδα από Συμβάσεις με Πελάτες», εκδόθηκε από το Συμβούλιο Διεθνών Λογιστικών Προτύπων το 2014 και ουσιαστικά αντικαθιστά τα παλιότερα λογιστικά πρότυπα που αφορούσαν το λογαριασμό των εσόδων, με υποχρεωτική εφαρμογή για τις εταιρικές χρήσεις από 1^η Ιανουαρίου του 2018. Η είσοδος του νέου αυτού προτύπου επέφερε αλλαγές στις βασικές αρχές και έννοιες των παλιότερων προτύπων, αποσαφήνισε αρκετά σημεία στην χρονική αναγνώριση του εσόδου και στην λογιστική του αντιμετώπιση και επηρέασε σημαντικά την ελεγκτική στρατηγική τόσο σε τακτικούς όσο και σε ενδιάμεσους ελέγχους από ορκωτούς ελεγκτές. Στην παρούσα εργασία, παρουσιάζονται οι βασικές αρχές και έννοιες που εισήγαγε το νέο πρότυπο όπως για παράδειγμα το μοντέλο των πέντε σταδίων αναγνώρισης του εσόδου, η έννοια του ελέγχου, οι απαιτούμενες γνωστοποιήσεις για το ύψος, τη φύση και το χρόνο του εσόδου, οι διαφορές με τα προηγούμενα πρότυπα και η επίδραση του στην απόδοση των επιχειρήσεων. Στη συνέχεια, γίνεται αναφορά στους πιθανούς ελεγκτικούς κινδύνους που εμφανίζονται με την είσοδο του Δ.Π.Χ.Α 15 σε κάθε στάδιο αναγνώρισης του εσόδου, στις ελεγκτικές διαδικασίες που μπορούν να εκτελεστούν και να αντιμετωπίσουν αυτούς τους αναγνωρισμένους κινδύνους και προτείνεται μια ενδεικτική τεκμηρίωση του ελεγκτικού έργου μέσω μιας μελέτης περίπτωσης σε εταιρία παροχής υπηρεσιών. Καταλήγοντας, η εφαρμογή του προτύπου από τους υπεύθυνους συντάκτες των οικονομικών καταστάσεων, αλλά και ο έλεγχος της συνέπειας στις αρχές και στις έννοιες του Δ.Π.Χ.Α 15 από τους ορκωτούς ελεγκτές απαιτεί επαγγελματική κρίση, συνεχή επιμόρφωση και επαγρύπνηση.

Λέξεις Κλειδιά: Δ.Π.Χ.Α 15, αναγνώριση του εσόδου, ελεγκτικοί κίνδυνοι, ελεγκτική στρατηγική, ελεγκτικές διαδικασίες.

ΠΙΝΑΚΑΣ ΠΕΡΙΕΧΟΜΕΝΩΝ

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 1 Εισαγωγή	1
1.1 Εισαγωγικές Παρατηρήσεις.....	1
1.2 Σκοπός της εργασίας.....	2
1.3 Δομή της εργασίας.....	3
ΚΕΦΑΛΑΙΟ 2 Βιβλιογραφική Επισκόπηση	4
2.1 Εισαγωγή	4
2.2 Βιβλιογραφική Επισκόπηση	4
2.3 Συμπεράσματα.....	10
ΚΕΦΑΛΑΙΟ 3 Θεσμικό Πλαίσιο	11
3.1 Εισαγωγή	11
3.2 Ιστορική Αναδρομή	12
3.3 Σκοπός του προτύπου	13
3.4 Πεδίο Εφαρμογής	13
3.5 Αρχές αναγνώρισης του εσόδου	14
3.6 Προσδιορισμός της σύμβασης.....	15
3.7 Εντοπισμός των αναλαμβανόμενων υποχρεώσεων εκτέλεσης	17
3.8 Καθορισμός του τιμήματος της πώλησης.....	21
3.9 Επιμερισμός του τιμήματος της πώλησης στις αναλαμβανόμενες υποχρεώσεις εκτέλεσης.....	24
3.10 Επιμέτρηση της προόδου προς την πλήρη εκπλήρωση μιας υποχρέωσης	26
3.11 Κόστος συμβάσεων	27
3.12 Παρουσίαση.....	27
3.13 Γνωστοποιήσεις.....	28
3.14 Συμπεράσματα Κεφαλαίου	29
ΚΕΦΑΛΑΙΟ 4 Η διαμόρφωση του ελέγχου στο πλαίσιο του Δ.Π.Χ.Α 15	30
4.1 Εισαγωγή	30
4.2 Ελεγκτικές διαδικασίες κατά τον πρώτο χρόνο εφαρμογής του Δ.Π.Χ.Α 15	30
4.3 Ελεγκτικοί κίνδυνοι που προκύπτουν από την είσοδο του Δ.Π.Χ.Α 15	31
4.3.1 Ελεγκτικοί κίνδυνοι κατά το 1 ^ο στάδιο αναγνώρισης του εσόδου	32
4.3.2 Ελεγκτικοί κίνδυνοι κατά το 2 ^ο στάδιο αναγνώρισης του εσόδου	33
4.3.3 Ελεγκτικοί κίνδυνοι κατά το 3 ^ο στάδιο αναγνώρισης του εσόδου	35
4.3.4 Ελεγκτικοί κίνδυνοι κατά το 4 ^ο στάδιο αναγνώρισης του εσόδου	36
4.3.5 Ελεγκτικοί κίνδυνοι κατά το 5 ^ο στάδιο αναγνώρισης του εσόδου	37

4.4 Ελεγκτικές διαδικασίες για τους αναγνωρισθέντες κινδύνους.....	38
4.4.1 Αντίδραση στους κινδύνους του 1 ^{ου} σταδίου αναγνώρισης του εσόδου	39
4.4.2 Αντίδραση στους κινδύνους του 2 ^{ου} σταδίου αναγνώρισης του εσόδου	40
4.4.3 Αντίδραση στους κινδύνους του 3 ^{ου} σταδίου αναγνώρισης του εσόδου	41
4.4.4 Αντίδραση στους κινδύνους του 4 ^{ου} σταδίου αναγνώρισης του εσόδου	42
4.4.5 Αντίδραση στους κινδύνους του 5 ^{ου} σταδίου αναγνώρισης του εσόδου	43
4.5 Συμπεράσματα Κεφαλαίου.....	45
ΚΕΦΑΛΑΙΟ 5 Μελέτη Περίπτωσης.....	46
5.1 Εισαγωγή.....	46
5.2 Γενικά στοιχεία για την υπό μελέτη εταιρία «DATARESEARCHAE».....	46
5.3 Ανάπτυξη του σχεδιασμού για τον έλεγχο του εσόδου από τον ορκωτό ελεγκτή	47
5.4 Ελεγκτικές Διαδικασίες για την αναγνώριση του εσόδου.....	48
5.4.1 Ανάλυση της σύμβασης	48
5.4.2 Ελεγκτικές διαδικασίες για τις δοθέντες εγγυήσεις.....	49
5.4.3 Ελεγκτικές διαδικασίες για τον καθορισμό της τιμής συναλλαγής	50
5.4.4 Έλεγχος εκπτώσεων για τον πελάτη «DataResearchAE»	53
5.4.5 Ελεγκτικές διαδικασίες για τον προσδιορισμό της ορθής χρονικής αναγνώρισης του εσόδου.	53
5.5 Σύνταξη υπομνήματος του ελεγκτή.....	54
5.6 Συμπεράσματα κεφαλαίου.....	55
ΚΕΦΑΛΑΙΟ 6 Συμπεράσματα Περιορισμοί και Προτάσεις για Μελλοντική Έρευνα ...	57
ΒΙΒΛΙΟΓΡΑΦΙΑ.....	61

Λίστα Πινάκων

Πίνακας 1: « Συνοπτική Παρουσίαση των ισχυρισμών που σχετίζονται με τον λογαριασμό του εσόδου»

Πίνακας 2: « Σύνοψη των ελεγκτικών κινδύνων και των κατάλληλων αντιδράσεων του ελεγκτή»

Πίνακας 3: «Φύλλο Εργασίας 1^ο Επισκόπηση της σύμβασης»

Πίνακας 4: «Καρτέλα του πελάτη «ΚΡΥΣΤΑΛΙΝΟ ΝΕΡΟ ΑΕ» από το Ημερολόγιο Εγγραφών»

Πίνακας 6: «Φύλλο Εργασίας 4ο «Ανάλυση Τάσης(trend analysis) των εκπτώσεων»

Λίστα Γραφημάτων

Γράφημα 1 : Συνοπτική Παρουσίαση του μοντέλου των «5 βημάτων Αναγνώρισης του Εσόδου»

ΕΥΡΕΤΗΡΙΟ ΟΡΩΝ

ΕΛΛΗΝΙΚΕΣ

Δ.Π.Χ.Α Διεθνές Πρότυπο Χρηματοοικονομικής Αναφοράς

Δ.Α.Π Διεθνές Λογιστικό Πρότυπο

Ε.Δ.Δ.Π.Χ.Α Επιτροπή Διερμηνειών των Διεθνών Προτύπων
Χρηματοοικονομικής Αναφοράς

Μ.Ε.Δ Μόνιμη Επιτροπή Διερμηνειών

Δ.Π.Ε Διεθνές Πρότυπο Ελέγχου

ΞΕΝΕΣ

I.F.R.S. International Financial Reporting Standards

I.A.S.B. International Accounting Standards Board

I.A.S.C International Accounting Standards Committee

A.S Auditing Standard

P.C.A.O.B Public Company Accounting Oversight Board

I.R.B.A Independent Regulatory Board for Auditors

K.A.M Key Audit Matter

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 1

Εισαγωγή

1.1 Εισαγωγικές Παρατηρήσεις

Τα έσοδα είναι ίσως το πιο σημαντικό συστατικό μέρος των οικονομικών καταστάσεων, καθώς χρησιμοποιείται ως βάση υπολογισμού της απόδοσης των επιχειρήσεων, ελέγχεται στενά από τους μετόχους και τους αναλυτές της αγοράς και χρησιμοποιείται ως δείκτης για τη σύγκριση με τους ανταγωνιστές. Γίνεται εύκολα κατανοητό ότι η λογιστική πολιτική που ακολουθεί μια εταιρία θα πρέπει να απεικονίζει πιστά το επιχειρηματικό της μοντέλο, τους συμβατικούς όρους με τους πελάτες και τη συμμόρφωση της με το εφαρμοστέο λογιστικό πλαίσιο¹.

Τον Μάιο του 2014, εκδόθηκε από το Συμβούλιο Διεθνών Λογιστικών Προτύπων το Δ.Π.Χ.Α 15 : «Έσοδα από συμβάσεις με πελάτες» με υποχρεωτική εφαρμογή για τις εταιρικές χρήσεις από 1^η Ιανουαρίου του 2018. Το πρότυπο αυτό, ασχολείται με τη λογιστική αντιμετώπιση των εσόδων που προέρχονται από συμβάσεις με πελάτες και αντικατέστησε το Δ.Λ.Π 18 «Έσοδα» και το Δ.Λ.Π 11 « Συμβάσεις κατασκευής», καθώς και κάποιες σχετικές διερμηνείες.

Η είσοδος του νέου αυτού προτύπου εισάγει την έννοια του ελέγχου, αλλάζει την βάση για τον κατηγοριοποίηση του εσόδου είτε σε μια συγκεκριμένη χρονική στιγμή είτε σε βάθος χρόνου, αποσαφηνίζει σημαντικά θέματα που τα προηγούμενα πρότυπα δεν είχαν αναλύσει εκτενώς όπως η μεταβλητή τιμολόγηση, δικαιώματα επιστροφών, εγγυήσεις και αδειοδότηση. Η πραγματική επίπτωση σε κάθε εταιρία εξαρτάται από το είδος των συμβάσεων και την εφαρμογή του προτύπου και μπορεί να επιφέρει σημαντική αλλαγή και ανάγκη για προσαρμογή των συστημάτων της εταιρίας, μπορεί ωστόσο η επιρροή να είναι και ιδιαίτερος μικρή².

Τα σημεία που καθιστούν το Δ.Π.Χ.Α 15 πιο επιτυχημένο σε σχέση με τα προηγούμενα πρότυπα είναι ότι παρέχει ένα ενιαίο μοντέλο με βελτιωμένες γνωστοποιήσεις, σταθερό

¹ Deloitte. (2017). *IFRS 15 Revenue from contracts with customers: Are you ready for the “Big Change?”*

² Grant Thornton. (2016). *IASB and FASB release major new standard on revenue recognition*

πλαίσιο, ξεκάθαρες αρχές και έννοιες, αλλά και συγκρισιμότητα ανάμεσα σε διάφορους κλάδους.³

Από την πρώτη εφαρμογή του Δ.Π.Χ.Α 15, φαίνεται να επηρεάζονται κυρίως οι βιομηχανίες τηλεπικοινωνιών, ανάπτυξης λογισμικού, αυτοκινητοβιομηχανίες, η αγοραπωλησία ακινήτων και οικατασκευαστικές εταιρίες αναφορικά με την χρονική αναγνώριση των εσόδων τους από συμβάσεις με πελάτες⁴.

Πέρα από τις επιδράσεις του προτύπου στις ίδιες τις επιχειρήσεις, σημαντικό αντίκτυπο φαίνεται να έχει και στην διαμόρφωση του τακτικού και ενδιάμεσου ελέγχου, μιας και το έσοδο αποτελεί περιοχή υψηλής εστίασης για τους ελεγκτές λόγω εγγενών κινδύνων που εμπεριέχει. Με την εφαρμογή του Δ.Π.Χ.Α 15, απαιτείται πιο βελτιωμένη αξιολόγηση των εγγενών κινδύνων του εσόδου και των λογιστικών εκτιμήσεων που συνδέονται με αυτό, έμφαση στον επαγγελματικό σκεπτικισμό και στην κρίση του ελεγκτή για την επιλογή των κατάλληλων ελεγκτικών διαδικασιών και ελεγκτικών τεκμηρίων⁵.

1.2 Σκοπός της εργασίας

Σκοπός της παρούσας διπλωματικής εργασίας είναι η επισκόπηση των σημαντικών αρχών αναγνώρισης, αποτίμησης και γνωστοποιήσεων του Δ.Π.Χ.Α 15 «Έσοδα από συμβάσεις με πελάτες», καθώς και η εξέταση της επίδρασης του νέου προτύπου στην ελεγκτική στρατηγική. Προκειμένου να κατανοηθούν όλα τα παραπάνω, γίνεται εκτενής παράθεση της βιβλιογραφίας αναφορικά με τα όσα προβλέπει το πρότυπο, καθώς και για τους ελεγκτικούς κινδύνους σε κάθε στάδιο αναγνώρισης του εσόδου σε συνδυασμό με τις ελεγκτικές διαδικασίες. Για την πρακτική εξέταση του θέματος, γίνεται παρουσίαση μιας μελέτης περίπτωσης σε μια εταιρία παροχής υπηρεσιών όπου αναγνωρίζονται πιθανοί ελεγκτικοί κίνδυνοι, σχεδιάζονται και εκτελούνται οι κατάλληλες ελεγκτικές αντιδράσεις σε αυτούς τους κινδύνους μέσα από τεκμηριωμένα φύλλα εργασίας του ελεγκτή.

³ PWC. (2016). *IFRS15: An accounting change with profound impacts for communications operators—from the P&L to operations, pricing and marketing*

⁴ KPMG. (2016). *IFRS 15 Revenue First Impressions*

⁵ IRBA. (2019). *The audit implications of international financial reporting standard 15, revenue from contracts with customers*

Τα κύρια ερευνητικά ερωτήματα της διπλωματικής εργασίας που τέθηκαν κατά τον σχεδιασμό της είναι η επίδραση του νέου προτύπου στις σύγχρονες επιχειρήσεις και ως προέκταση στο ελεγκτικό έργο. Υπάρχουν ωστόσο και δευτερεύοντα ερωτήματα που προέκυψαν λόγω της δυναμικότητας και της ενσωμάτωσης των εξελίξεων στην παρούσα εργασία που είναι η πιθανή επίδραση της πανδημίας Covid-19 στην αναγνώριση του εσόδου από συμβάσεις με πελάτες. Πράγματι, τον Μάρτιο του 2020, ο Παγκόσμιος Οργανισμός υγείας ανακοίνωσε την πανδημία του Covid-19 και μια σειρά μέτρων προς την αντιμετώπισή του, οδηγώντας σε “lockdown” πολλές επιχειρήσεις αλλά και ολόκληρες χώρες. Όλο το παραπάνω πλαίσιο, δημιούργησε ένα κλίμα αβεβαιότητας, οικονομικής αστάθειας και συρρίκνωσης της επιχειρηματικής δράσης με δραματικές συνέπειες στα έσοδα και την απόδοση των οντοτήτων. Έτσι, επιχειρείται με μια σύντομη αναφορά μέσω της τρέχουσας αρθρογραφίας, να γίνει ανάλυση των συνεπειών της πανδημίας στα έσοδα των επιχειρήσεων και εξέταση των όσων πρέπει να επαναπροσδιοριστούν μέσω των συμβάσεων με πελάτες.

1.3 Δομή της εργασίας

Η παρούσα διπλωματική εργασία οργανώνεται σε έξι διαφορετικές ενότητες. Στο πρώτο κεφάλαιο επιχειρείται η εισαγωγή στο αναλυόμενο θέμα, η παράθεση των βασικών ερευνητικών ερωτημάτων και η σκιαγράφηση του σκοπού της εργασίας, αλλά και της προσέγγισής του. Στο δεύτερο κεφάλαιο, επισκοπούνται η παγκόσμια αρθρογραφία, βιβλιογραφία και δημοσιεύσεις αναφορικά με το Δ.Π.Χ.Α 15, αλλά και την ελεγκτική στρατηγική, όπως διαμορφώθηκε μετά την υποχρεωτική εφαρμογή του από την 1^η Ιανουαρίου 2018. Στο τρίτο κεφάλαιο, γίνεται μια σύντομη αναφορά σε όλο το πλαίσιο του νέου προτύπου, ώστε να γίνουν κατανοητές οι αρχές και έννοιες που εισάγει. Στη συνέχεια, στο τέταρτο κεφάλαιο, παρουσιάζονται οι σημαντικότεροι ελεγκτικοί κίνδυνοι που εμφανίζονται με την εφαρμογή του νέου προτύπου σε κάθε στάδιο αναγνώρισης του εσόδου, καθώς και οι ενδεδειγμένες ελεγκτικές διαδικασίες προς την αντιμετώπισή τους. Προχωρώντας στο πέμπτο κεφάλαιο, γίνεται παράθεση μιας μελέτης περίπτωσης σε μια εταιρία παροχής υπηρεσιών με σκοπό την αναγνώριση προτεινόμενων ελεγκτικών κινδύνων, εντοπισμού και εκτέλεσης κατάλληλων διαδικασιών, αλλά και τεκμηρίωσης του ελεγκτικού έργου. Τέλος, στο έκτο κεφάλαιο γίνεται η σύνοψη των όσων προηγήθηκαν, τα βασικά συμπεράσματα που ανέκυψαν, οι περιορισμοί της έρευνας και προτάσεις για μελλοντική μελέτη των ζητημάτων που εμφανίζουν ιδιαίτερο ενδιαφέρον.

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 2

Βιβλιογραφική Επισκόπηση

2.1 Εισαγωγή

Στο παρόν κεφάλαιο γίνεται επισκόπηση της παγκόσμιας αρθρογραφίας, βιβλιογραφίας και δημοσιεύσεων αναφορικά με το Δ.Π.Χ.Α 15 αλλά και την ελεγκτική προσέγγιση όπως διαμορφώθηκε μετά την υποχρεωτική εφαρμογή του από την 1^η Ιανουαρίου 2018. Η παρακάτω ανάλυση περιλαμβάνει την επίδραση του νέου προτύπου στην απόδοση των επιχειρήσεων διαφορετικών κλάδων, τις διαφορές με τα παλιότερα πρότυπα που ήταν σε εφαρμογή για την αναγνώριση του εσόδου, τις αντιλήψεις όσων επαγγελματιών επηρέασε, αλλά και την επίδραση στην ελεγκτική στρατηγική. Δεδομένου ότι η υποχρεωτική εφαρμογή του προτύπου υφίσταται από την 1^η Ιανουαρίου του 2018 και ότι οι εταιρικές χρήσεις που έχουν ελεγχθεί από τους ορκωτούς σύμφωνα με αυτό είναι το 2018 και 2019 δεν υπάρχει, ακόμα τουλάχιστον, εκτενή βιβλιογραφία και αρθρογραφία για τα ευρήματα του ελέγχου.

2.2 Βιβλιογραφική Επισκόπηση

Οι Grosu και Socoliuc (2016)⁶, στη δημοσίευσή τους προσπαθούν να εντοπίσουν την επίδραση του Δ.Π.Χ.Α 15 στην απόδοση των επιχειρήσεων. Πιο αναλυτικά, η αναγνώριση του εσόδου σύμφωνα με το Δ.Π.Χ.Α 15 θα επιφέρει διαφορετικό αποτέλεσμα στην αναγνώριση του εσόδου και συνεπώς στην επίδοση της οντότητας σε σχέση με το προηγούμενο πρότυπο που ίσχυε. Κατά την εφαρμογή του ΔΛΠ 18 δεν γίνεται αναγνώριση του εσόδου στην αρχή της σύμβασης, αλλά στη συνέχεια με σταθερά ποσά κατά την έκδοση των τιμολογίων. Σε αντιδιαστολή, υπό το Δ.Π.Χ.Α 15, το τελικό ποσό του εσόδου που αναγνωρίζεται είναι το ίδιο, ωστόσο υπάρχει σημαντική χρονική διαφορά. Επίσης, το νέο πρότυπο περιορίζει σημαντικά την οικονομική μεταβλητότητα, καθώς μερικώς και αποσαφηνίζει αρκετές καταστάσεις αβεβαιότητας στην αναγνώριση μελλοντικών εσόδων.

⁶ Grosu, V. and Socoliuc, M. (2016). "Effects and implications of the implementation of IFRS 15-Revenue from contracts with customers", Management Strategies Journal, Constantin Brancoveanu University, vol. 34(4), pages 95-106.

Τέλος, η δημοσίευση καταλήγει ότι το Δ.Π.Χ.Α 15 είναι πιο περίπλοκο από τα πρότυπα που αντικαθιστά, ωστόσο έρχεται να αντικατοπτρίσει τη πολυπλοκότητα που περιβάλλει τις σύγχρονες επιχειρήσεις.

Σε παρόμοιο πλαίσιο, οAlmohashi (2017)⁷, αναφέρει στο άρθρο του τις τρεις μεγαλύτερες διαφορές μεταξύ του Δ.Π.Χ.Α 15 και των παλιότερων προτύπων αναγνώρισης των εσόδων. Πιο συγκεκριμένα, η πρώτη μεγάλη διαφορά είναι ότι το Δ.Π.Χ.Α 15 προσφέρει ένα πλαίσιο με πλήθος κρίσεων και εκτιμήσεων. Η οντότητα έχει τη δυνατότητα να επιλέξει ποια μέθοδος παρουσιάζει πιο εύλογα την οικονομική της θέση σύμφωνα με τις αρχές και τις οπτικές του προτύπου. Επιπλέον, σημαντική διαφορά σε σχέση με τα προηγούμενα πρότυπα είναι οι αυστηρές απαιτήσεις του προτύπου για τις γνωστοποιήσεις που πρέπει να περιλαμβάνονται στις οικονομικές καταστάσεις αναφορικά με τη φύση, το ποσό, τη χρονική στιγμή και την αβεβαιότητα των ταμειακών ροών και των εσόδων που σχετίζονται με συμβάσεις πελατών. Τέλος, ο αρθρογράφος αναφέρει ως διαφορά και την εστίαση του προτύπου πέρα από την κατάσταση αποτελεσμάτων και στον ισολογισμό. Σύμφωνα με το πρότυπο, η αναγνώριση του εσόδου κατά την μεταφορά του ελέγχου ενός αγαθού ή μιας υπηρεσίας, οδηγεί σε αλλαγές και στον ισολογισμό των οντοτήτων υπό το πρίσμα του νέου προτύπου, καθώς δημιουργούνται νέοι λογαριασμοί περιουσιακών στοιχείων και υποχρεώσεων.

Ο Haggemuller (2019)⁸, στην έρευνα του για τα πιθανά προβλήματα και τις προκλήσεις που εγείρονται από την εφαρμογή του Δ.Π.Χ.Α 15, προχώρησε σε συνεντεύξεις με ένα δείγμα 15 πιστοποιημένων ορκωτών λογιστών και στελεχών λογιστηρίου με βαθιά γνώση και εμπειρία στα Διεθνή Πρότυπα Χρηματοοικονομικής Αναφοράς. Τα αποτελέσματα της έρευνας του, έδειξαν ότι η εφαρμογή του Δ.Π.Χ.Α 15 ενίσχυσε συγκεκριμένες βιομηχανίες που εμφάνιζαν ιδιαίτερη πολυπλοκότητα, καθώς η καθοδήγηση και οι ρητές απαιτήσεις του, αποσαφήνισαν τα δυσνόητα σημεία κατά την αναγνώριση του εσόδου. Παρόλα αυτά, για επιχειρήσεις με αρκετά απλό επιχειρηματικό μοντέλο, το Δ.Π.Χ.Α 15 βάσει των ειδικών, θεωρήθηκε αρκετά χρονοβόρο, απαιτητικό και δύσκολο στην εφαρμογή χωρίς να γίνουν πρώτα ουσιώδεις αλλαγές στην δομή του. Τέλος, ο ερευνητής καταλήγει ότι λόγω της σημαντικής εμπλοκής επαγγελματικής κρίσης, εκτιμήσεων, ο πολύπλοκος συνδυασμός προηγούμενων προτύπων

⁷ Almohashi, A.H.(2017). "3 Major Differences between IFRS 15 and the old revenue recognition standards", Institute of Management Accountants and Financial Professionals in Business

⁸ Haggemuller, S. (2019). "Revenue recognition under IFRS 15, a critical evaluation of predefined purposes and implications for improvement", University of Gloucestershire

και οι μη πρακτικοί σκοποί του Δ.Π.Χ.Α 15, δεν έχουν εν τέλει βοηθήσει το επάγγελμα του ελεγκτή και των λογιστών.

Οι Tutino et al. (2019)⁹, διερευνήσαν την επίδραση του νέου προτύπου στη χειραγώγηση των κερδών των επιχειρήσεων, βασιζόμενοι σε ένα δείγμα εισηγμένων ιταλικών επιχειρήσεων. Ειδικότερα, προσπάθησαν να διαπιστώσουν αν η εφαρμογή του Δ.Π.Χ.Α 15 θα είχε παρόμοια αποτελέσματα σε διαφορετικούς κλάδους συγκρίνοντας εταιρίες «τηλεπικοινωνιών» και «κοινής ωφέλειας». Από την έρευνά τους προέκυψε ότι η εφαρμογή του Δ.Π.Χ.Α 15 επηρέασε περισσότερο τον κλάδο των «τηλεπικοινωνιών» όπου η χειραγώγηση των κερδών είναι αρκετά συχνή. Η εξήγηση για την παραπάνω επίδραση βασίζεται στο γεγονός ότι τα έσοδα επηρεάζονται ιδιαίτερα από πολιτικές χειραγώγησης κερδών, λόγω του ότι χρησιμοποιούνται ως βάση για τον υπολογισμό των ετήσιων μόνους της διοίκησης. Οι ερευνητές συνεπώς κατέληξαν ότι οι ρυθμιστικές αρχές πρέπει να ελέγχουν ενδελεχώς την εφαρμογή των βασικών αρχών και τις συνέπειες των εσόδων, καθώς επίσης και την ορθή υιοθέτηση του προτύπου από τη διοίκηση των εταιριών, καθώς τα έσοδα έχουν σημαντική επιρροή στις προ υπάρχουσες πολιτικές χειραγώγησης των κερδών.

Οι Duru et al (2017)¹⁰, προχώρησαν σε έρευνα για τη διάσταση που υπάρχει μεταξύ της αναγνώρισης του εσόδου στη βάση του κόστους και σε εκείνη του χρόνου για τον κλάδο της ναυτιλίας, αλλά και τον ρόλο της υποχρέωσης εκτέλεσης στην επιλογή της κατάλληλης μεθόδου. Πιο συγκεκριμένα, επέλεξαν ένα δείγμα πλοίων και έλαβαν τις απαραίτητες αναλύσεις για τη σύγκριση μεταξύ των μεθόδων κόστους και χρόνου ως προς την αναγνώριση του εσόδου. Τα αποτελέσματα της έρευνας έδειξαν ότι στις περιπτώσεις όπου τα περιθώρια κέρδους κάθε υποχρέωσης εκτέλεσης είναι παρόμοια, η μέθοδος του κόστους είναι κατάλληλη για να προσδιορίσει τη χρονική αναγνώριση του εσόδου βάσει του Δ.Π.Χ.Α 15, αφού η αρχή της συσχέτισης κόστους- εσόδου είναι ο καλύτερος τρόπος ικανοποίησης της υποχρέωσης εκτέλεσης. Η μέθοδος του κόστους επιταχύνει την αναγνώριση του εσόδου, καθιστά τον κλάδο συγκρίσιμο με άλλους και επιτυγχάνει πιο αποτελεσματικά την εκπλήρωση των νέων λογιστικών κανόνων που επέφερε το νέο πρότυπο.

⁹ Tutino, M., Regoliosi, C., Mattei, G., Paoloni, N. and Pompili, M. (2019). “Does the IFRS 15 impact earnings management? Initial evidence from Italian listed companies”, Academic Journals, Vol. 13(7), p.226-238.

¹⁰ Duru, O., Mileski, J.P., Gunes, E., (2017). Performance obligations for “revenue from contracts with customers” principle in the shipping industry, Maritime Business Review, Vol. 2 No. 3, pp. 211-223

Προς την ίδια κατεύθυνση με τους προηγούμενους, και οLevanti (2020)¹¹, στο άρθρο του αναλύει την πιθανή επίδραση του Δ.Π.Χ.Α 15 στον τραπεζικό τομέα μέσα από ένα δείγμα πιστωτικών ιδρυμάτων στην Ρουμανία που έχουν υιοθετήσει τις νέες αρχές του προτύπου. Μέσω της έρευνας του, προέκυψε ότι το μεγαλύτερο μέρος των τραπεζών δεν τήρησε την απαίτηση του προτύπου για τον πρώτο χρόνο εφαρμογής που ήταν η γνωστοποίηση της επίδρασης του Δ.Π.Χ.Α 15 στις οικονομικές καταστάσεις, ωστόσο σε όσες συμμορφώθηκαν με την παραπάνω απαίτηση, η επίδραση δεν ήταν ουσιώδης. Επιπλέον, ο αρθρογράφος τόνισε ότι οι τράπεζες πρέπει να δώσουν ιδιαίτερη έμφαση κυρίως σε συμβόλαια πιστωτικών καρτών, συμβουλευτικών υπηρεσιών και ομαδοποιημένων προϊόντων αλλά και τις διάφορες προμήθειες και αμοιβές που χρεώνονται ως μέρος μιας σύμβασης δανείου.

Οι Vardiashvili και Maisuradze (2017)¹², σε άρθρο τους για τις αρχές αναγνώρισης και επιμέτρησης του εσόδου βάσει του νέου προτύπου αναλύουν και το ζήτημα των συμβατικών περιουσιακών στοιχείων και υποχρεώσεων που απαιτούνται από το νέο πλαίσιο χρηματοοικονομικής αναφοράς. Στο πλαίσιο αυτό, αν κάποιος από τα συμβαλλόμενα μέρη έχει εκπληρώσει έστω και ένα από τα στοιχεία της υποχρέωσής του, το μη καλυπτόμενο μέρος πρέπει να αποτυπωθεί στις οικονομικές καταστάσεις αναλόγως ως συμβατικό περιουσιακό στοιχείο ή συμβατική υποχρέωση. Παρόλα αυτά η οντότητα θα πρέπει να ξεχωρίζει το συμβατικό περιουσιακό στοιχείο από τις εμπορικές απαιτήσεις. Εμπορική απαίτηση υφίσταται όταν η οντότητα έχει εκπληρώσει όλες τις υποχρεώσεις της απέναντι στον πελάτη και θα εκτελεστεί όταν ο πελάτης πληρώσει την αξία των αγαθών ή υπηρεσιών. Το παραπάνω πλαίσιο σε συνδυασμό με τις απαιτήσεις του νέου προτύπου αυξάνουν τον αριθμό των αναγκαίων γνωστοποιήσεων που οφείλουν να παρέχουν οι οντότητες αναφορικά με τις συμβάσεις πελατών.

Στο πλαίσιο της λογιστικοποίησης των εκπτώσεων υπό το πρίσμα του Δ.Π.Χ.Α 15, οι Auroraka και Bontas (2018)¹³, μελέτησαν την επίδραση του προτύπου στο καθορισμό της τιμής συναλλαγής και ειδικότερα στην περίπτωση του μεταβλητού ανταλλάγματος. Η ανάλυση και των δύο τρόπων εκτίμησης του μεταβλητού ανταλλάγματος που είναι η μέθοδος της

¹¹ Levanti, D.A. (2020). “*Applicability on IFRS 15 principles for the banking industry: An analysis with reference to the credit institutions in Romania*”, Ecoforum Journal, Vol 9, Issue 2(22).

¹² Vardiashvili, M., Maisuradze, M. (2017). *On recognition and measurement of the revenues according to IFRS 15*, Economy & Business, Vol. 11, pages 182-190.

¹³ Aurora, C., Bonta, B. (2018). *Accounting for Discounts under IFRS 15 Revenue from contracts with customers*, Contemporary Economy Journal, Constantin Brancoveanu University, vol. 3(2), pages 73-79.

εκτιμώμενης αξίας και του πιθανότερου ποσού έδειξε ότι η πρώτη μέθοδος μπορεί να χρησιμοποιηθεί πιο αποτελεσματικά σε περιπτώσεις πολλών συμβάσεων με παρόμοια χαρακτηριστικά, ενώ η δεύτερη μέθοδος σε μια σύμβαση που έχει δύο συνήθως αποτελέσματα όπως ένα μπόνους καλής εκτέλεσης που είτε θα ευοδωθεί είτε όχι. Παρόλα αυτά, μπορεί να γίνει συνδυασμός και των δύο μεθόδων σε περίπτωση που μια σύμβαση περιλαμβάνει μια επιβράβευση για ολοκλήρωση του έργου πριν την προκαθορισμένη ημερομηνία και μια επιβράβευση για την ποιότητα σε περίπτωση που το έργο ξεπεράσει τις προδιαγραφές που έχουν τεθεί. Στην πρώτη κατηγορία επιβράβευσης μπορεί να χρησιμοποιηθεί η μέθοδος της εκτιμώμενης αξίας βάσει των ημερών πρώιμης ολοκλήρωσης του έργου και στην δεύτερη η μέθοδος του πιθανού ποσού ανάλογα με την ποιότητα του έργου εντός της ίδιας σύμβασης.

Ο Khamis (2016)¹⁴, ασχολείται στην έρευνα του με τις αντιλήψεις των λογιστών και ελεγκτών αναφορικά με το Δ.Π.Χ.Α 15 στην Αίγυπτο, εστιάζοντας στην κατανόηση του προτύπου, στην εύκολη εφαρμογή και στην οικειότητα τους με αυτό, μεταξύ διαφορετικών κλάδων. Η έρευνα που διεξήχθη σε ένα δείγμα έμπειρων λογιστών και ελεγκτών έδειξε ότι δεν έχουν κατανοήσει πλήρως το πρότυπο, παρόλο που έχει εκδοθεί εδώ και ένα σημαντικό χρονικό διάστημα και ότι επικρατεί μια αντίληψη φόβου λόγω της σημαντικής εμπλοκής εκτιμήσεων και επαγγελματικής κρίσης σε όλα τα στάδια αναγνώρισης του εσόδου. Ο αρθρογράφος, παραθέτει επίσης πιθανές προτάσεις προς όλους τους εμπλεκόμενους για να ξεπεραστούν οι παραπάνω αντιλήψεις. Αναφορικά με τα πανεπιστήμια, η διενέργεια σεμιναρίων και μιας σειράς μαθημάτων για τις απαιτήσεις του Δ.Π.Χ.Α 15, θα βοηθούσε την εκπαίδευση των λογιστών ως προς τις αρχές και την εφαρμογή του και επιπλέον για τις ελεγκτικές εταιρίες προτείνει την επιδίωξη συνεχούς επιμόρφωσης των υπαλλήλων τους για τα διεθνή πρότυπα χρηματοοικονομικής αναφοράς. Τέλος, για το Αιγυπτιακό Χρηματιστήριο Αξιών και την Επιτροπή Κεφαλαιαγοράς προτείνει τη δημοσίευση εκπαιδευτικού και ενημερωτικού υλικού για τους επενδυτές και αναλυτές αναφορικά με τις νέες απαιτήσεις του προτύπου ως προς την αναγνώριση του εσόδου και την επίδραση τους στις οικονομικές καταστάσεις.

¹⁴ Khamis, A.M. (2016). "Perception of Preparers and Auditors on New Revenue Recognition Standard (IFRS 15): Evidence From Egypt", *Journal of Accounting and Business Dynamics*, Vol. 3(2), pp 1-18.

Οι Vίκκαι Walter (2017)¹⁵ διερεύνησαν τη γνωστοποίηση των σημαντικών θεμάτων του ελέγχου στην έκθεση του ορκωτού ελεγκτή (ΚΑΜ) ανάμεσα στις πέντε μεγαλύτερες ελεγκτικές εταιρίες της Νορβηγίας. Από τα ευρήματα της έρευνας προέκυψε ότι από τα πιο συχνά θέματα που αναφέρουν οι ελεγκτές ως ΚΑΜs στην έκθεσή τους είναι η αναγνώριση του εσόδου. Πιο ειδικά, στην Αγγλία αλλά και στην Νορβηγία, η αναγνώριση του εσόδου καταλαμβάνει στις εκθέσεις των ελεγκτικών εταιριών, την τέταρτη και τρίτη θέση αντίστοιχα, ανάμεσα στα πιο συχνά ΚΑΜs. Παρόλα αυτά, εντοπίζεται σημαντική διαφορά ανά ελεγκτική εταιρία, στο ποσοστό αναφοράς της αναγνώρισης του εσόδου ως σημαντικό θέμα προς γνωστοποίηση στην έκθεση του ελεγκτή. Οι περισσότερες ανέφεραν ότι, η αναγνώριση του εσόδου ενέχει έναν εγγενή και γνωστό κίνδυνο αλλά και ότι αποτελεί μια σταθερή συνθήκη και συνεπώς δεν θα έπρεπε να περιλαμβάνεται στα ΚΑΜs. Ένα από τα ευρήματα ήταν σε όλες τις ελεγκτικές εταιρίες, η αναγνώριση του εσόδου αναφέρεται σαν ΚΑΜ κυρίως στο βιομηχανικό κλάδο, καθώς εμπεριέχει συμβάσεις με πελάτες. Τέλος, οι ελεγκτικές εταιρίες επιλέγουν να γνωστοποιήσουν την αναγνώριση του εσόδου ως ΚΑΜ όταν εμπλέκεται σημαντική εκτίμηση για την χρονική αναγνώριση και την αρχή του δεδουλευμένου.

Το PCAOB (2017)¹⁶, σε γενική οδηγία του για την καθοδήγηση των ελεγκτών αναφορικά με την εφαρμογή του νέου προτύπου υπέδειξε τα ζητήματα που οφείλουν να συμπεριληφθούν στην ελεγκτική στρατηγική τόσο στους τακτικούς όσο και στους ενδιάμεσους ελέγχους. Ανάμεσα σε αυτά είναι ο έλεγχος της πληρότητας όλων των απαραίτητων γνωστοποιήσεων της διοίκησης που αναφέρει το πρότυπο, η διαμόρφωση των εσωτερικών δικλίδων ασφαλείας σε σχέση με την αναφορά του εσόδου στις οικονομικές καταστάσεις, η αναγνώριση και αξιολόγηση κινδύνων απάτης και η αξιολόγηση αν το έσοδο αναγνωρίζεται σύμφωνα το εφαρμοστέο πλαίσιο χρηματοοικονομικής αναφοράς. Τέλος, ανέδειξε τη σημασία των συχνών ποιοτικών ελέγχων από τις ελεγκτικές εταιρίες, ώστε να εξακριβώνεται η ποιότητα της ελεγκτικής στρατηγικής και έργου στο λογαριασμό του εσόδου.

¹⁵ Vik, C. and Walter. M.C, (2017), *The reporting practices of key audit matters in the big five audit firms in Norway*, BI Norwegian Business School.

¹⁶ PCAOB. (2017). *Staff Audit Alert No15: Matters Related to auditing revenue from contracts with customers*, pp1-20.

Η Ernst & Young (2020)¹⁷ σε δημοσίευσή τους σχετικά με την επίδραση της πανδημίας Covid-19 στην αναγνώριση του εσόδου από συμβάσεις με πελάτες ανέδειξε τα σημεία που χρίζουν ιδιαίτερης προσοχής. Πιο συγκεκριμένα, η πανδημία Covid-19 θα επηρεάσει την εκτίμηση του μεταβλητού ανταλλάγματος που δικαιούται η οντότητα και συνεπώς οι νέες αυτές συνθήκες της αβεβαιότητας πρέπει να ληφθούν υπόψιν κατά την επιμέτρηση του ποσού που πρόκειται να εισπραχθεί. Επιπρόσθετα, η επίδραση του κορονοϊού είναι σημαντική στις τροποποιήσεις και στον τερματισμό των συμβάσεων καθώς οι συμβατικοί όροι θα είναι αναγκαίο να επαναδιαπραγματευτούν προκειμένου να αντικατοπτρίζουν την οικονομική κατάσταση των αντισυμβαλλόμενων. Σε αυτό το πλαίσιο, θα απαιτηθεί ιδιαίτερη προσοχή για το εάν πληρούνται οι προϋποθέσεις της τροποποίησης της σύμβασης ή αν υπάρχει νέα σύμβαση, καθώς και αν τηρούνται όλες οι πρόνοιες του Δ.Π.Χ.Α 15 για τις τροποποιήσεις συμβάσεων και μερικού τερματισμού. Μεταξύ των σημαντικών σημείων είναι και το αποτέλεσμα του Covid-19 στην επιμέτρηση της προόδου ικανοποίησης των υποχρεώσεων εκτέλεσης που αναφέρει το πρότυπο. Η γενική οικονομική κατάσταση και η χαμηλή απόδοση των επιχειρήσεων στην περίοδο αυτή μπορεί να καθυστέρησε την εκπλήρωση των συμβατικών υποχρεώσεων εκτέλεσης για τις συμβάσεις που ικανοποιούνται σε βάθος χρόνου οδηγώντας σε επανεκτίμηση των εισροών και εκροών που χρησιμοποιούνται για την μέθοδο επιμέτρησης και συνεπώς διαφορετική χρονική αναγνώριση του εσόδου. Πέρα από τη χρονική καθυστέρηση που επέφερε ο κορονοϊός στην εκπλήρωση των υποχρεώσεων εκτέλεσης, υπήρξαν και ζημιές στις επιχειρήσεις από τις συμβάσεις με πελάτες λόγω επιπρόσθετων δαπανών για την εκπλήρωση των συμβατικών υποχρεώσεων αλλά και μειωμένα έσοδα από τους πελάτες λόγω αδυναμίας αποπληρωμής του αρχικού ανταλλάγματος. Συνεπώς, μεγάλη προσοχή πρέπει να δοθεί στην λογιστική αναγνώριση και επιμέτρηση αυτών των ζημιών.

2.3 Συμπεράσματα

Η επισκόπηση της αρθρογραφίας και των δημοσιεύσεων έδειξε ότι το κύριο ερευνητικό ενδιαφέρον επικεντρώνεται γύρω από την επίδραση του Δ.Π.Χ.Α 15 στην απόδοση των επιχειρήσεων αλλά και στα σημεία που οφείλουν να δώσουν προσοχή οι ελεγκτές και τα στελέχη των λογιστηρίων κατά την εφαρμογή του νέου προτύπου. Η κοινή προσέγγιση των μελετητών είναι ότι το πρότυπο θα επηρεάσει με διαφορετικό τρόπο κάθε κλάδο αλλά και ότι

¹⁷ Ernst & Young. (2020). *Revenue recognition considerations for the effects of the COVID-19 pandemic*, Technical Line available at https://www.ey.com/en_us/assurance/accountinglink/technical-line---revenue-recognition-considerations-for-the-effe

οι αυστηρές απαιτήσεις του αποσαφήνισαν δύσκολα και πολύπλοκα σημεία της αναγνώρισης του εσόδου που τα προηγούμενα πρότυπα και διερμηνείες δεν είχαν επιλύσει. Ακόμα, έγινε κατανοητή η μεγάλη προσοχή που καλούνται να επιδείξουν οι ελεγκτές και λογιστές στις εκτιμήσεις και την επαγγελματική κρίση που επιζητά κυρίως η χρονική αναγνώριση των εσόδων και γενικότερα η εφαρμογή των αρχών του. Σε κάθε περίπτωση κρίνεται απαραίτητη η εκπαίδευση των λογιστών που προετοιμάζουν τις οικονομικές καταστάσεις υπό το πρίσμα του Δ.Π.Χ.Α 15 μέσω σεμιναρίων και μαθημάτων, αλλά και η συνεχής επιμόρφωση των υπαλλήλων των ελεγκτικών εταιριών ώστε να κατανοήσουν σε βάθος τις αρχές και τις απαιτήσεις γνωστοποίησης του νέου αυτού προτύπου, με σκοπό να αποφευχθούν ουσιώδεις ανακρίβειες στις οικονομικές καταστάσεις για το κονδύλιο του εσόδου.

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 3

Θεσμικό Πλαίσιο

3.1 Εισαγωγή

Στο κεφάλαιο αυτό γίνεται αναφορά στο θεσμικό πλαίσιο που διέπει το Διεθνές Πρότυπο Χρηματοοικονομικής Αναφοράς 15 –«Έσοδα από συμβάσεις με πελάτες» (Δ.Π.Χ.Α 15) και πιο συγκεκριμένα στο σκοπό, στις βασικές αρχές και έννοιές του, στο πεδίο εφαρμογής, στην παρουσίαση και στις γνωστοποιήσεις που προβλέπει. Επιπλέον, θα αναπτυχθούν αναλυτικά παρακάτω τα 5 βήματα αναγνώρισης του εσόδου τα οποία αποτελούν οδηγό για τις επιχειρήσεις αλλά και τους ορκωτούς ελεγκτές προκειμένου να επιτύχουν την ορθή αναγνώριση του εσόδου .

Το Δ.Π.Χ.Α 15 εκδόθηκε από το Συμβούλιο Διεθνών Λογιστικών Προτύπων (I.A.S.B.) τον Μάιο του 2014 και έχει εφαρμογή για τις ετήσιες περιόδους που ξεκινούν την –ή μετά την-¹¹ Ιανουαρίου 2018¹⁸. Με την έναρξη εφαρμογής του Δ.Π.Χ.Α 15, αντικαθίστανται: i) το Δ.Λ.Π 11 «Κατασκευαστικές Συμβάσεις» ii) το Δ.Λ.Π 18 «Έσοδα» iii) η ΕΔΔΠΧΑ 13 «Προγράμματα Πιστότητας Πελατών» iv) η ΕΔΔ.Π.Χ.Α 15 «Συμφωνίες Κατασκευής Ακινήτων» v) η ΕΔΔΠΧΑ 18 «Μεταβιβάσεις Στοιχείων του Ενεργητικού από Πελάτες», και vi) η ΜΕΔ 31 «Έσοδα – Συναλλαγές Ανταλλαγής που Εμπεριέχουν Υπηρεσίες Διαφήμισης».

¹⁸ www.ifrs.org

Στο παρόν κεφάλαιο, λοιπόν, θα ακολουθήσει μια ανάλυση των σημαντικότερων θεωρητικών σημείων και ορισμών του προτύπου προκειμένου να διευκολυνθεί η κατανόηση του.

3.2 Ιστορική Αναδρομή

Τον Απρίλιο του 2001, το Συμβούλιο Διεθνών Λογιστικών Προτύπων υιοθέτησε το Δ.Λ.Π 11 «Κατασκευαστικές Συμβάσεις» και το Δ.Λ.Π 18 «Έσοδα» όπου και τα δύο εκδόθηκαν τον Δεκέμβριο του 1993 από τη Επιτροπή Διεθνών Λογιστικών Προτύπων (I.A.S.C).

Τον Δεκέμβριο του 2001, το Συμβούλιο εκδίδει τη Διερμηνεία ΜΕΔ 31 «Έσοδα – Συναλλαγές Ανταλλαγής που Εμπεριέχουν Υπηρεσίες Διαφήμισης» που πρωτογενώς διαμορφώθηκε προκειμένου να καθορίσει τις περιπτώσεις όπου ένας πωλητής μιας διαφημιστικής υπηρεσίας μπορεί αξιόπιστα να αποτιμήσει το έσοδο στην εύλογη αξία σε μια συναλλαγή ανταλλαγής.

Τον Ιούνιο του 2007, το Συμβούλιο εκδίδει την ΕΔΔΠΧΑ 13 «Προγράμματα Πιστότητας Πελατών» με σκοπό να κατευθύνει τη λογιστική αντιμετώπιση των προγραμμάτων ανταμοιβής πελατών από τις οντότητες.

Τον Ιούλιο του 2008, το Συμβούλιο εκδίδει την ΕΔΔ.Π.Χ.Α 15 «Συμφωνίες Κατασκευής Ακινήτων» για τη λογιστική απεικόνιση των εσόδων και των σχετικών εξόδων από τις οντότητες που αναλαμβάνουν την κατασκευή ακινήτων άμεσα ή μέσω υπεργολάβου. Λίγο αργότερα, τον Ιανουάριο του 2009, το Συμβούλιο εκδίδει την ΕΔΔΠΧΑ 18 «Μεταβιβάσεις Στοιχείων του Ενεργητικού από Πελάτες» με σκοπό τη λογιστική αντιμετώπιση της μεταβίβασης στοιχείων του Ενεργητικού από οντότητες που αποδέχονται αυτές τις μεταβιβάσεις από τους πελάτες τους.

Μερικά χρόνια μετά, τον Μάιο του 2014, το Συμβούλιο εκδίδει το Δ.Π.Χ.Α 15 «Έσοδα από Συμβάσεις με Πελάτες» που έρχεται να αντικαταστήσει όλα τα προαναφερθέντα πρότυπα και διερμηνείες και να δημιουργήσει ένα εννοιολογικό πλαίσιο για την αναγνώριση εσόδων από πελάτες. Το Συμβούλιο, τον Σεπτέμβριο του 2015, καθόρισε ως υποχρεωτική ημερομηνία εφαρμογής του προτύπου την 1^η Ιανουαρίου του 2018. Τον Απρίλιο του 2016, το Συμβούλιο επανήλθε με διευκρινίσεις για το Δ.Π.Χ.Α 15 που δεν είχαν σκοπό την αλλαγή των αρχών του προτύπου αλλά την αποσαφήνιση του τρόπου όπου αυτές οι αρχές πρέπει να εφαρμόζονται.

Τέλος, τον Μάιο του 2017, το Συμβούλιο εκδίδει το ΔΠΧΑ 17 «Ασφαλιστήρια Συμβόλαια» που επιτρέπει στην οντότητα την επιλογή ανάμεσα στην εφαρμογή του ΔΠΧΑ 17 ή του Δ.Π.Χ.Α 15 σε περιπτώσεις συγκεκριμένων σταθερά αμειβόμενων συμβολαίων υπηρεσιών που πληρούν τον ορισμό ενός ασφαλιστηρίου συμβολαίου.

3.3 Σκοπός του προτύπου

Βασικός σκοπός του παρόντος προτύπου είναι η καθιέρωση των αρχών που εφαρμόζονται από μια οικονομική οντότητα κατά την παρουσίαση χρήσιμης πληροφόρησης στους χρήστες των οικονομικών καταστάσεων σχετικά με τη φύση, το ποσό, τον χρόνο και την αβεβαιότητα των εσόδων και των ταμειακών ροών που απορρέουν από μια σύμβαση με πελάτη¹⁹.

Βασική αρχή του παρόντος προτύπου είναι ότι η οικονομική οντότητα πρέπει να αναγνωρίζει έσοδα, ώστε να απεικονίζει τη μεταβίβαση υποσχόμενων αγαθών ή υπηρεσιών στους πελάτες της σε ποσό που να αντανακλά το αντίτιμο που εκτιμά ότι δικαιούται έναντι των εν λόγω αγαθών ή υπηρεσιών²⁰.

Το πρότυπο παρέχει τη δυνατότητα σε μια οντότητα να εφαρμόσει τις βασικές αρχές με συνέπεια σε συμβάσεις με παρόμοια χαρακτηριστικά και σε παρόμοιες περιστάσεις, αλλά και σε ένα χαρτοφυλάκιο συμβάσεων με παρόμοια χαρακτηριστικά.

3.4 Πεδίο Εφαρμογής

Μια οικονομική οντότητα εφαρμόζει το παρόν πρότυπο σε όλες τις συμβάσεις με πελάτες, εκτός από τις ακόλουθες περιπτώσεις²¹:

- α) σε συμβάσεις μίσθωσης που εμπίπτουν στο πεδίο εφαρμογής του ΔΠΧΑ 16 Μισθώσεις,
- β) σε συμβάσεις που εμπίπτουν στο πεδίο εφαρμογής του ΔΠΧΑ 17 Ασφαλιστήρια Συμβόλαια. Ωστόσο, μια οντότητα μπορεί να επιλέξει να εφαρμόσει το πρότυπο αυτό σε ασφαλιστήρια συμβόλαια που έχουν ως κύριο σκοπό την παροχή υπηρεσιών με μια καθορισμένη αμοιβή,

¹⁹IFRS 15, par.1

²⁰IFRS 15, par.2

²¹IFRS 15, par.5

γ) σε 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) σε μη χρηματικές ανταλλαγές μεταξύ οικονομικών οντοτήτων που δραστηριοποιούνται στο ίδιο αντικείμενο με στόχο τη διευκόλυνση των πωλήσεων σε πελάτες ή δυνητικούς πελάτες.

Όπως γίνεται αντιληπτό και από την ονομασία του προτύπου, εφαρμόζεται σε μια σύμβαση μόνο εάν ο αντισυμβαλλόμενος είναι πελάτης. Πελάτης είναι 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 ανταλλάγματος²².

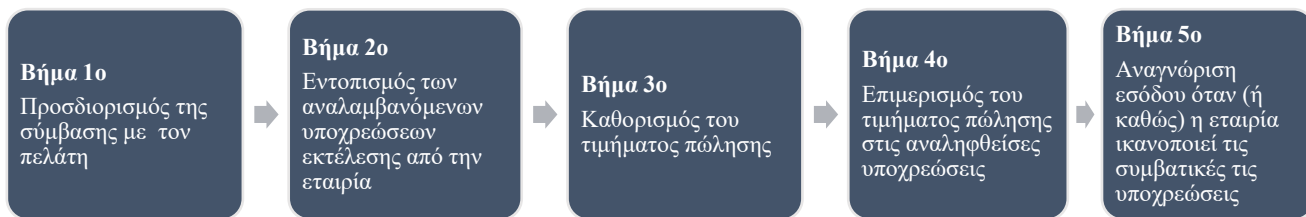
3.5 Αρχές αναγνώρισης του εσόδου

Το Δ.Π.Χ.Α 15 εισάγει το μοντέλο των 5 βημάτων για την ορθή αναγνώριση του εσόδου που εστιάζουν στη «μεταβίβαση του ελέγχου» αντί της «μεταβίβασης των ωφελειών και κινδύνων» που είχαν θεσπίσει τα προηγούμενα πρότυπα. Πιο αναλυτικά τα 5 βήματα αναγνώρισης του εσόδου που θα αναλυθούν εκτενώς στο παρόν κεφάλαιο είναι²³:

- 1) Προσδιορισμός της σύμβασης με πελάτη
- 2) Εντοπισμός των αναλαμβανόμενων υποχρεώσεων εκτέλεσης από την εταιρία
- 3) Καθορισμός του τιμήματος πώλησης
- 4) Επιμερισμός του τιμήματος πώλησης στις υποχρεώσεις εκτέλεσης
- 5) Αναγνώριση του εσόδου όταν (ή καθώς) η εταιρία ικανοποιεί τις συμβατικές τις υποχρεώσεις

²² IFRS 15, par.6

²³ Deloitte. (2019). *IFRS in your pocket*.



Γράφημα 1: Συνοπτική Παρουσίαση του μοντέλου των «5 βημάτων Αναγνώρισης του Εσόδου»

3.6 Προσδιορισμός της σύμβασης

Το πρώτο στάδιο κατά την αναγνώριση του εσόδου σύμφωνα με το Δ.Π.Χ.Α 15 είναι η αναγνώριση της σύμβασης και των χαρακτηριστικών της. Σύμβαση είναι μια συμφωνία μεταξύ δύο ή περισσότερων μερών από την οποία απορρέουν εκτελεστά δικαιώματα και υποχρεώσεις και μπορεί να είναι γραπτή, προφορική ή σύμφωνα με άλλες συνήθειες επιχειρηματικές πρακτικές.²⁴

Τα κριτήρια που πρέπει να αξιολογεί η οντότητα κατά την έναρξη της σύμβασης προκειμένου να μπορεί να αναγνωρίζει λογιστικά μια σύμβαση με πελάτη είναι όλα τα παρακάτω²⁵:

1. τα μέρη της σύμβασης να έχουν εγκρίνει τη σύμβαση (γραπτώς, προφορικά ή σύμφωνα με άλλες συνήθειες επιχειρηματικές πρακτικές) και να έχουν δεσμευτεί να εκτελέσουν τις αντίστοιχες υποχρεώσεις τους
2. η οικονομική οντότητα να μπορεί να προσδιορίσει τα δικαιώματα κάθε μέρους αναφορικά με τα αγαθά ή τις υπηρεσίες που πρόκειται να μεταβιβαστούν
3. η οικονομική οντότητα να μπορεί να προσδιορίσει τους όρους πληρωμής για τα αγαθά ή τις υπηρεσίες που πρόκειται να μεταβιβαστούν
4. η σύμβαση να 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

²⁴IFRS 15, par.10

²⁵IFRS 15, par.9

5. να είναι πιθανό η οικονομική οντότητα να εισπράξει το αντάλλαγμα που δικαιούται έναντι των αγαθών και υπηρεσιών που θα μεταβιβαστούν στον πελάτη.

Το πρότυπο διευκρινίζει ότι αν μια σύμβαση με πελάτη δεν πληροί τα παραπάνω κριτήρια και η οντότητα λάβει αντάλλαγμα από τον πελάτη, μπορεί να αναγνωρίσει το αντάλλαγμα αυτό ως έσοδο αν δεν εκκρεμούν υποχρεώσεις από πλευράς της οντότητας ή η σύμβαση έχει καταγγελθεί και το αντάλλαγμα δεν είναι επιστρεπτό²⁶. Ακόμα, αν μια σύμβαση με πελάτη πληροί τα κριτήρια αναγνώρισης 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 περιστάσεις²⁷.

Είναι προφανές ότι σε περιπτώσεις όπου μια σύμβαση δεν υφίσταται, μπορεί να καταγγελθεί από κάθε συμβαλλόμενο μέρος χωρίς αποζημίωση αν ισχύουν τα εξής:

1. η οικονομική οντότητα δεν έχει μεταβιβάσει ακόμη κανένα υποσχόμενο αγαθό ή υπηρεσία στον πελάτη και
2. η οικονομική οντότητα δεν έχει λάβει ακόμη, και δεν δικαιούται να λάβει ακόμη, οποιοδήποτε αντάλλαγμα έναντι υποσχόμενων αγαθών ή υπηρεσιών²⁸

Συνδυασμός συμβάσεων

Το πρότυπο παρέχει τη δυνατότητα σε μια οικονομική οντότητα να συνδυάζει δύο ή περισσότερες συμβάσεις τις οποίες έχει συνάψει την ίδια ή σχεδόν την ίδια χρονική στιγμή με τον ίδιο πελάτη και να τις αντιμετωπίζει λογιστικά ως μία ενιαία εφόσον πληρούνται ένα ή περισσότερα από τα ακόλουθα κριτήρια²⁹:

α) οι συμβάσεις έχουν 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 συνιστούν ενιαία υποχρέωση εκτέλεσης.

Τροποποιήσεις συμβάσεων

²⁶ IFRS 15, par.15

²⁷ IFRS 15, par.13

²⁸ IFRS 15, par.12

²⁹ IFRS 15, par.17

Άλλη μια σημαντική έννοια που εισάγει το πρότυπο είναι η τροποποίηση συμβάσεων. Πιο αναλυτικά, μια σύμβαση δύναται να τροποποιηθεί ως προς ένα ή περισσότερα στοιχεία της και μπορεί να εγκριθεί γραπτώς, προφορικώς ή με τεκμαρτό τρόπο ανάλογα με τις συνήθειες επιχειρηματικές πρακτικές της οντότητας. Πιο συγκεκριμένα, η τροποποίηση μιας σύμβασης ορίζεται ως η μεταβολή στο πεδίο εφαρμογής ή την τιμή της σύμβασης που έχει εγκριθεί και από τα δύο μέρη³⁰.

Για να αντιμετωπιστεί λογιστικά μια τροποποίηση σύμβασης ως χωριστή σύμβαση πρέπει να ισχύουν αμφότερες οι παρακάτω προϋποθέσεις³¹:

1. το πεδίο εφαρμογής της σύμβασης διευρύνεται λόγω της προσθήκης υποσχόμενων αγαθών ή υπηρεσιών που είναι διακριτά και
2. η τιμή της σύμβασης αυξάνεται κατά ένα ποσό ανταλλάγματος το οποίο αντανακλά τις αυτοτελείς τιμές πώλησης των πρόσθετων υποσχόμενων αγαθών ή υπηρεσιών.

Στην περίπτωση που μια τροποποίηση σύμβασης δεν αντιμετωπιστεί λογιστικά ως χωριστή σύμβαση, η οικονομική οντότητα πρέπει να επιλέξει ανάμεσα στους παρακάτω λογιστικούς χειρισμούς³²:

α) 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.

β) Αντιμετώπιση ως 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.

3.7 Εντοπισμός των αναλαμβανόμενων υποχρεώσεων εκτέλεσης

Το δεύτερο στάδιο της αναγνώρισης του εσόδου μετά τον προσδιορισμό της σύμβασης είναι ο εντοπισμός και η κατανόηση των υποχρεώσεων που αναλαμβάνονται από την εταιρία κατά τη σύναψη της σύμβασης. Μια από τις σημαντικότερες έννοιες που εισάγει το πρότυπο είναι

³⁰ IFRS 15, par.18

³¹ IFRS 15, par.20

³² IFRS 15, par.21

η έννοια της υποχρέωσης εκτέλεσης. Υποχρέωση εκτέλεσης είναι κάθε υπόσχεση μεταβίβασης στον πελάτη της οντότητας είτε³³:

α) ενός αγαθού ή μιας υπηρεσίας (ή μιας δέσμης αγαθών ή υπηρεσιών) που είναι διακριτό ή

β) μιας σειράς διακριτών αγαθών ή υπηρεσιών που είναι κατ' ουσία τα ίδια και μεταβιβάζονται με τον ίδιο τρόπο στον πελάτη

Για να αποσαφηνιστεί η δεύτερη περίπτωση της υποχρέωσης εκτέλεσης δηλαδή πότε μια σειρά διακριτών αγαθών ή υπηρεσιών μεταβιβάζονται με τον ίδιο τρόπο στον πελάτη πρέπει να πληρούνται αμφότερα τα ακόλουθα κριτήρια³⁴:

α) κάθε διακριτό αγαθό ή υπηρεσία που η οικονομική οντότητα υπόσχεται να μεταβιβάσει στον πελάτη πρέπει να αποτελεί υποχρέωση εκτέλεσης που εκπληρώνεται σε βάθος χρόνου και

β) να 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 στον πελάτη.

Διακριτά αγαθά και υπηρεσίες

Το πρότυπο παρέχει αναλυτική περιγραφή για το πότε ένα αγαθό ή μια υπηρεσία θεωρείται διακριτό/ή και τα κριτήρια που πρέπει να πληρούνται είναι³⁵:

α) 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

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.

Για παράδειγμα, μια οικονομική οντότητα μπορεί να συνάψει σύμβαση πώλησης ενός λογισμικού και τεχνικής υποστήριξης για μια ζετία μετά την πώληση. Παρά το γεγονός ότι μπορεί να προσδιοριστεί ένα τίμημα στη σύμβαση υπάρχουν δύο διακριτές υποχρεώσεις εκτέλεσης από τη μεριά της οντότητας.

³³IFRS 15, par.22

³⁴IFRS 15, par.23

³⁵ IFRS 15, par.27

Υποσχέσεις σε συμβάσεις με πελάτες

Γενικά, σε μια σύμβαση με πελάτη αναφέρονται συνήθως ρητά τα αγαθά ή υπηρεσίες που μια οικονομική οντότητα υπόσχεται να μεταβιβάσει στον πελάτη, ωστόσο είναι δυνατό να περιλαμβάνονται υποσχέσεις που προκύπτουν με τεκμαρτό τρόπο από τις συνήθεις επιχειρηματικές πρακτικές, τις δημοσιευμένες πολιτικές ή συγκεκριμένες δηλώσεις μιας οικονομικής οντότητας, δημιουργώντας μια εύλογη προσδοκία στον πελάτη ότι η οικονομική οντότητα θα του μεταβιβάσει ένα αγαθό ή μια υπηρεσία. Οι υποχρεώσεις εκτέλεσης δεν περιλαμβάνουν τις δραστηριότητες που πρέπει να διεξάγει μια οικονομική οντότητα για να εκπληρώσει μια σύμβαση, αν δεν μεταβιβάζεται ένα αγαθό ή μια υπηρεσία στον πελάτη³⁶.

Το Δ.Π.Χ.Α 15 παραθέτει, επίσης, τους παράγοντες εκείνους που υποδηλώνουν ότι η υπόσχεση μιας οικονομικής οντότητας για μεταβίβαση αγαθού ή υπηρεσίας σε πελάτη προσδιορίζεται ξεχωριστά από άλλες υποσχέσεις που περιλαμβάνονται στη σύμβαση. Αυτοί οι παράγοντες, μεταξύ άλλων, είναι³⁷:

α) η οντότητα δεν παρέχει σημαντική υπηρεσία ενσωμάτωσης αγαθών ή υπηρεσιών με άλλα αγαθά ή υπηρεσίες

β) το αγαθό ή υπηρεσία δεν επιφέρει σημαντική τροποποίηση ή εξατομίκευση άλλου υποσχόμενου προς μεταβίβαση αγαθού ή υπηρεσίας

γ) το αγαθό ή υπηρεσία δεν παρουσιάζει σημαντικό βαθμό εξάρτησης ή συσχέτισης με άλλα υποσχόμενα προς μεταβίβαση αγαθά ή υπηρεσίες της σύμβασης.

Εκπλήρωση των υποχρεώσεων εκτέλεσης

Η αναγνώριση του εσόδου πραγματοποιείται με την εκπλήρωση μιας υποχρέωσης εκτέλεσης μέσω της μεταβίβασης ενός υποσχόμενου αγαθού ή μιας υπηρεσίας σε πελάτη. Ένα περιουσιακό στοιχείο μεταβιβάζεται όταν (ή ενόσω) ο πελάτης αποκτά τον έλεγχο του εν λόγω περιουσιακού στοιχείου³⁸. Ο έλεγχος ενός περιουσιακού στοιχείου αφορά τη δυνατότητα να ορίζεται η χρήση του περιουσιακού στοιχείου και να λαμβάνονται ουσιαστικά όλα τα υπολειπόμενα οφέλη που απορρέουν από αυτό. Ο έλεγχος περιλαμβάνει, επιπρόσθετα,

³⁶IFRS 15, par.24,25

³⁷ IFRS 15, par.29

³⁸ IFRS 15, par.31

τη δυνατότητα παρεμπόδισης άλλων οικονομικών οντοτήτων ώστε να μην μπορούν να ορίζουν τη χρήση και να αποκομίζουν τα οφέλη που απορρέουν από αυτό.³⁹

Τα δύο είδη εκπλήρωσης της υποχρέωσης εκτέλεσης που μπορεί να αναγνωρίσει μια οντότητα κατά τη σύναψη της σύμβασης είναι: α) η εκπλήρωση της υποχρέωσης σε βάθος χρόνου και β) η εκπλήρωση της υποχρέωσης σε μια δεδομένη χρονική στιγμή.

Για την καλύτερη κατανόηση, η εκπλήρωση μιας υποχρέωσης εκτέλεσης σε βάθος χρόνου σχετίζεται με τη μεταβίβαση του ελέγχου ενός αγαθού ή μιας υπηρεσίας και την αναγνώριση του αντίστοιχου εσόδου σε βάθος χρόνου. Οι παράγοντες που αναφέρονται στο πρότυπο και είναι εκείνοι που καθορίζουν την παραπάνω κατάταξη είναι ότι⁴⁰:

α) ο πελάτης λαμβάνει και ταυτόχρονα αναλώνει τα οφέλη που απορρέουν από την εκτέλεση από πλευράς της οικονομικής οντότητας

β) η εκτέλεση από πλευράς της οικονομικής οντότητας δημιουργεί ή ενισχύει ένα περιουσιακό στοιχείο (του οποίου ο έλεγχος ανήκει στον πελάτη)

γ) η εκτέλεση από πλευράς της οικονομικής οντότητας δεν συνεπάγεται τη δημιουργία ενός περιουσιακού στοιχείου με εναλλακτική χρήση για την οικονομική οντότητα και η οικονομική οντότητα έχει εκτελεστό δικαίωμα πληρωμής έναντι της εκτέλεσης που έχει ολοκληρωθεί μέχρι τη δεδομένη ημερομηνία.

Σύμφωνα με το πρότυπο ότι δεν συγκαταλέγεται στις υποχρεώσεις εκτέλεσης σε βάθος χρόνου περιέχεται στην έννοια της εκπλήρωσης της υποχρέωσης σε μια δεδομένη χρονική στιγμή. Οι προϋποθέσεις ελέγχου που καθορίζουν το χρονικό σημείο μεταβίβασης του ελέγχου είναι μεταξύ άλλων⁴¹:

α) η οικονομική οντότητα έχει άμεσο δικαίωμα πληρωμής έναντι του περιουσιακού στοιχείου

β) ο πελάτης έχει τον νόμιμο τίτλο του περιουσιακού στοιχείου

γ) η οικονομική οντότητα έχει μεταβιβάσει τη φυσική κατοχή του περιουσιακού στοιχείου

δ) ο πελάτης αναλαμβάνει σημαντικούς κινδύνους και απολαμβάνει σημαντικά οφέλη από την κυριότητα του περιουσιακού στοιχείου

ε) ο πελάτης έχει αποδεχθεί το περιουσιακό στοιχείο

³⁹ IFRS 15, par.33

⁴⁰ IFRS 15, par.35

⁴¹ IFRS 15, par.38

3.8 Καθορισμός του τιμήματος της πώλησης

Το τρίτο βήμα κατά τη διαδικασία αναγνώρισης του εσόδου είναι ο προσδιορισμός της τιμής συναλλαγής. Κατά τον καθορισμό της τιμής συναλλαγής, η οικονομική οντότητα εξετάζει τους όρους της σύμβασης και τις συνήθειες επιχειρηματικές πρακτικές της.

Η τιμή συναλλαγής αποτελεί το ποσό του ανταλλάγματος που μια οντότητα εκτιμά ότι δικαιούται για τη μεταβίβαση των υποσχόμενων αγαθών ή υπηρεσιών σε έναν πελάτη και δύναται να περιλαμβάνει σταθερά ποσά, μεταβλητά ποσά ή και τα δύο⁴². Η εκτίμηση της τιμής συναλλαγής επηρεάζεται από τη φύση, το χρόνο και το ποσό του ανταλλάγματος που υπόσχεται ένας πελάτης και πρέπει να λαμβάνονται υπόψιν οι ακόλουθοι παράμετροι⁴³:

- α) το μεταβλητό αντάλλαγμα
- β) οι εκτιμήσεις μεταβλητού ανταλλάγματος υποκειμένες σε περιορισμούς
- γ) η ύπαρξη σημαντικού χρηματοδοτικού σκέλους στη σύμβαση
- δ) το μη χρηματικό αντάλλαγμα
- ε) το αντάλλαγμα πληρωτέο στον πελάτη

α) Μεταβλητό αντάλλαγμα

Μεταβλητό αντάλλαγμα θεωρείται το υποσχόμενο αντάλλαγμα σε μια σύμβαση που περιλαμβάνει μεταβλητό ποσό. Το ποσό ανταλλάγματος μπορεί να μεταβάλλεται για διάφορους λόγους όπως 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 αν εξαρτάται από την επέλευση ή μη μελλοντικού γεγονότος. Η μεταβλητότητα του ανταλλάγματος μπορεί να αναφέρεται ρητά στη σύμβαση⁴⁴.

⁴²IFRS 15, par.47

⁴³IFRS 15, par.48

⁴⁴IFRS 15, par.50-52

Για την επιλογή της κατάλληλης μεθόδου εκτίμησης του μεταβλητού ανταλλάγματος, η οντότητα καλείται να επιλέξει μία από τις ακόλουθες μεθόδους, αναλόγως ποια μέθοδος θεωρεί ότι προβλέπει καλύτερα το ποσό του ανταλλάγματος που θα δικαιούται⁴⁵:

α) **Εκτιμώμενη αξία** —είναι το άθροισμα των σταθμισμένων βάσει πιθανοτήτων ποσών σε ένα εύρος πιθανών ποσών ανταλλάγματος. Η επιλογή αυτής της μεθόδου προτείνεται εάν η οικονομική οντότητα έχει μεγάλο αριθμό συμβάσεων με παρεμφερή χαρακτηριστικά.

β) **Το πιθανότερο ποσό** —είναι το μοναδικό πιθανότερο ποσό σε ένα εύρος πιθανών ποσών ανταλλάγματος. Η επιλογή αυτής της μεθόδου θεωρείται κατάλληλη εάν η σύμβαση έχει μόνο δύο πιθανές εκβάσεις.

Όπως συμβαίνει με τις περισσότερες λογιστικές μεθόδους, η οικονομική οντότητα πρέπει να εφαρμόζει με συνέπεια την ίδια μέθοδο καθ' όλη τη διάρκεια της σύμβασης. Ωστόσο, στη λήξη κάθε περιόδου αναφοράς, η οντότητα πρέπει να επαναξιολογεί την εκτιμώμενη τιμή συναλλαγής προκειμένου να παρουσιάζονται πιστά οι ισχύουσες συνθήκες στη λήξη της περιόδου αναφοράς και οι μεταβολές των συνθηκών στη διάρκεια της περιόδου αναφοράς⁴⁶.

Υποχρεώσεις επιστροφής χρημάτων

Το πρότυπο προνοεί και για την υποχρέωση επιστροφής χρημάτων από την εταιρία στους πελάτες της που είναι μια συνήθης επιχειρηματική πρακτική σήμερα. Πιο αναλυτικά, η 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 προσδιορίζεται στο αντάλλαγμα που εισπράττεται και το οποίο η οικονομική οντότητα δεν αναμένει ότι δικαιούται. Η υποχρέωση επιστροφής επαναξιολογείται στη λήξη κάθε περιόδου αναφοράς ανάλογα με τη μεταβολή των συνθηκών⁴⁷.

β) Εκτιμήσεις μεταβλητού ανταλλάγματος που υπόκεινται σε περιορισμούς

Για να συμπεριληφθεί το μεταβλητό αντάλλαγμα στην τιμή συναλλαγής πρέπει να υπάρχει αυξημένη πιθανότητα να μην αναστραφεί σημαντικά το ποσό του εσόδου που έχει ήδη αναγνωρισθεί, όταν εξαλειφθεί η αβεβαιότητα που σχετίζεται με το μεταβλητό

⁴⁵IFRS 15, par.53

⁴⁶IFRS 15, par.54

⁴⁷IFRS 15, par.55

αντάλλαγμα. Για να αξιολογηθεί η παραπάνω περίπτωση, η οντότητα εξετάζει τόσο την πιθανότητα όσο και την έκταση της αναστροφής του εσόδου⁴⁸.

γ) Υπαρξη σημαντικού τμήματος χρηματοδότησης στη σύμβαση

Στην περίπτωση που υφίσταται σημαντικό τμήμα χρηματοδότησης στη σύμβαση, το αντάλλαγμα προσαρμόζεται βάσει της χρονικής αξίας του χρήματος. Στόχος της οντότητας με την παραπάνω προσαρμογή είναι να απεικονίσει το έσοδο στην «τιμή μετρητοίς» του αγαθού ή της υπηρεσίας κατά το χρόνο μεταβίβασής τους στον πελάτη. Το πρότυπο καθορίζει τα γεγονότα που πρέπει να εξεταστούν για να αξιολογηθεί αν μια σύμβαση περιλαμβάνει σημαντικό τμήμα χρηματοδότησης. Πιο αναλυτικά⁴⁹:

1. τη διαφορά, αν υπάρχει, ανάμεσα στο ποσό του ανταλλάγματος και στην τιμή πώλησης μετρητοίς,
2. τη συνδυαστική επίδραση που έχει το χρονικό διάστημα που μεσολαβεί από την μεταφορά των αγαθών ή των υπηρεσιών και την πληρωμή με τα ισχύοντα επιτόκια στην σχετική αγορά

Επιπρόσθετα, το πρότυπο αναλύει και πότε μια σύμβαση δεν θεωρείται ότι περιλαμβάνει σημαντικό σκέλος χρηματοδότησης αν ισχύουν⁵⁰:

1. 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
2. ένα σημαντικό ποσό του ανταλλάγματος είναι μεταβλητό και το ποσό ή ο χρόνος του εν λόγω ανταλλάγματος μεταβάλλεται ανάλογα με το εάν θα προκύψει ή όχι ένα μελλοντικό γεγονός,
3. η διαφορά ανάμεσα στο ποσό και την τιμή πώλησης μετρητοίς προκύπτει για άλλους λόγους πέραν της παροχής χρηματοδότησης.

Πρακτικά, η οντότητα δεν χρειάζεται να προσαρμόσει το υποσχόμενο αντάλλαγμα κατά την έναρξη ισχύος της σύμβασης, αν εκτιμά ότι το διάστημα μεταξύ μεταβίβασης του

⁴⁸IFRS 15, par.56-57

⁴⁹IFRS 15, par.61

⁵⁰IFRS 15, par.62

υποσχόμενου αγαθού ή υπηρεσίας και στην πληρωμή από τον πελάτη δεν υπερβαίνει το ένα έτος⁵¹.

Όταν χρησιμοποιείται προεξοφλητικό επιτόκιο για την προσαρμογή του ανταλλάγματος χρησιμοποιείται εκείνο που θα συμφωνούνταν σε μια ξεχωριστή χρηματοοικονομική συναλλαγή κατά την έναρξη ισχύος της σύμβασης. Σύμφωνα με το Δ.Π.Χ.Α 15, τυχόν τόκοι έσοδα από συμβάσεις με πελάτες παρουσιάζονται στην Κατάσταση Συνολικών Εσόδων⁵².

δ)Μη χρηματικό αντάλλαγμα

Στην περίπτωση λήψης μη χρηματικού ανταλλάγματος, επιμέτρησή του γίνεται στην εύλογη αξία και στις περιπτώσεις όπου δεν μπορεί αξιόπιστα να την εκτιμήσει, η οικονομική οντότητα επιμετρά το αντάλλαγμα έμμεσα βάσει της αυτοτελούς τιμής πώλησης των αγαθών ή υπηρεσιών που έχει υποσχεθεί στον πελάτη έναντι του ανταλλάγματος⁵³.

ε)Αντάλλαγμα πληρωτέο στον πελάτη

Το πρότυπο ορίζει το αντάλλαγμα πληρωτέο στον πελάτη ως τα χρηματικά ποσά που η οντότητα καταβάλλει ή αναμένεται να καταβάλει στον πελάτη. Παραδείγματα αντίστοιχων χρηματικών ποσών μπορεί να είναι: κουπόνια, vouchers, προμήθειες κτλ. Τα παραπάνω ανταλλάγματα αντιμετωπίζονται λογιστικά, σύμφωνα με το πρότυπο, ως μείωση της τιμής συναλλαγής. Εάν το αντάλλαγμα είναι μεταβλητό, η οντότητα πρέπει να εκτιμήσει την τιμή συναλλαγής λαμβάνοντας υπόψιν το μεταβλητό αντάλλαγμα που υπόκειται σε περιορισμούς⁵⁴.

3.9 Επιμερισμός του τιμήματος της πώλησης στις αναλαμβανόμενες υποχρεώσεις εκτέλεσης

Το τέταρτο βήμα κατά τη διαδικασία αναγνώρισης του εσόδου είναι ο επιμερισμός του τιμήματος της πώλησης στις αναλαμβανόμενες υποχρεώσεις εκτέλεσης της σύμβασης. Σύμφωνα με το πρότυπο, στόχος της οικονομικής οντότητας όταν επιμερίζει την τιμή συναλλαγής είναι να την επιμερίσει σε κάθε υποχρέωση εκτέλεσης (ή διακριτό αγαθό ή

⁵¹IFRS 15, par.63

⁵²IFRS 15, par.64

⁵³IFRS 15, par.66-67

⁵⁴IFRS 15, par.70

υπηρεσία) με τέτοιον τρόπο ώστε να αντικατοπτρίζεται το αντάλλαγμα που προσδοκά να λάβει για την μεταφορά των σχετικών αγαθών ή υπηρεσιών⁵⁵.

Ο επιμερισμός της τιμής συναλλαγής σε κάθε υποχρέωση εκτέλεσης γίνεται βάσει της σχετικής αυτοτελούς τιμής πώλησης, ενώ σε αντίθεση, έρχεται ο χειρισμός αν σύμβαση περιλαμβάνει μία μόνο υποχρέωση εκτέλεσης⁵⁶.

Επιμερισμός βάσει αυτοτελών τιμών πώλησης

Όπως αναφέρθηκε, ο καλύτερος τρόπος για να επιμεριστεί η τιμή συναλλαγής σε κάθε υποχρέωση εκτέλεσης είναι να προσδιοριστεί η αυτοτελής τιμή πώλησης του αγαθού ή της υπηρεσίας δηλαδή, η παρατηρήσιμη τιμή ενός αγαθού ή μιας υπηρεσίας, όταν αυτό πωλείται χωριστά σε παρόμοιες συνθήκες και πελάτες⁵⁷. Όταν η αυτοτελής τιμή πώλησης δεν είναι άμεσα παρατηρήσιμη τότε μπορούν να χρησιμοποιηθούν οι παρακάτω μέθοδοι για την εκτίμησή της⁵⁸:

α) **Η προσέγγιση της προσαρμοσμένης αξιολόγησης της αγοράς**-Σύμφωνα με αυτή τη μέθοδο γίνεται παρατήρηση της αγοράς και πιο συγκεκριμένα της τιμής που είναι διατεθειμένος να πληρώσει ο πελάτης στην εν λόγω αγορά για τα συγκεκριμένα αγαθά ή υπηρεσίες. 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) **Η προσέγγιση του 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) **Η προσέγγιση υπολοίπου**- Σε αυτή την μέθοδο, η αυτοτελής τιμή πώλησης προκύπτει αν από συνολική τιμή συναλλαγής αφαιρεθεί το άθροισμα των παρατηρήσιμων αυτοτελών τιμών πώλησης των υπόλοιπων υποσχόμενων αγαθών ή υπηρεσιών της σύμβασης. Το πρότυπο θέτει κάποιους όρους για την εφαρμογή της παραπάνω μεθόδου:

α) Το αγαθό ή η υπηρεσία πωλείται σε διαφορετικούς πελάτες σε ένα ευρύ φάσμα τιμών

⁵⁵IFRS 15, par.73

⁵⁶IFRS 15, par.74-75

⁵⁷ IFRS 15, par. 76-77

⁵⁸IFRS 15, par.79

β) Η τιμή του αγαθού ή της υπηρεσίας δεν έχει ακόμα προσδιοριστεί λόγω του ότι δεν έχει πωληθεί ποτέ προηγουμένως σε αυτοτελή βάση

Σύμφωνα με το Πρότυπο, έκπτωση προκύπτει όταν οι αυτοτελείς τιμές πώλησης των υποσχόμενων αγαθών ή υπηρεσιών ξεπερνούν το αντάλλαγμα που ορίζει η σύμβαση. Η έκπτωση κατανέμεται σε όλες τις δεσμεύσεις εκτελέσεως αναλογικά με τις αυτοτελείς τιμές πώλησης⁵⁹.

3.10 Επιμέτρηση της προόδου προς την πλήρη εκπλήρωση μιας υποχρέωσης

Το πέμπτο και τελευταίο στάδιο αναγνώρισης του εσόδου, σύμφωνα με το Δ.Π.Χ.Α 15, είναι η μέτρηση της προόδου προς την πλήρη εκπλήρωση μιας υποχρέωσης. Στόχος του συγκεκριμένου βήματος είναι να απεικονιστεί ο βαθμός στον οποίο μια οικονομική οντότητα έχει εκτελέσει τη μεταβίβαση του ελέγχου των υποσχόμενων αγαθών ή υπηρεσιών σε έναν πελάτη. Το πρότυπο απαιτεί τη συνέπεια στην εφαρμογή της μεθόδου επιμέτρησης της προόδου προς την πλήρη εκπλήρωση μιας υποχρέωσης εκτέλεσης σε βάθος χρόνου και υπάρχουν δύο κατάλληλες μέθοδοι⁶⁰:

1. Μέθοδοι 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
2. Μέθοδοι εκροών: 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 αγαθά ή υπηρεσίες βάσει της σύμβασης.

Οι μέθοδοι εισροών και εκροών ακολουθούν τη λογική της μεθόδου ποσοστιαίας ολοκλήρωσης που προέβλεπαν το ΔΛΠ 11 και το ΔΛΠ 8⁶¹.

⁵⁹IFRS 15, par.81

⁶⁰ IFRS 15, par. B15-B19

⁶¹www.tms-auditors.gr/uploads/tms-dpxa15

3.11 Κόστος συμβάσεων

Το πρότυπο παρουσιάζει δύο είδη κόστους που σχετίζονται με τη σύμβαση που συνάπτεται με έναν πελάτη: α) το επαυξητικό κόστος εξασφάλισης μιας σύμβασης και β) τις δαπάνες εκπλήρωσης της σύμβασης.

Στην πρώτη κατηγορία, το επαυξητικό κόστος εξασφάλισης της σύμβασης είναι οι δαπάνες με τις οποίες επιβαρύνεται η οικονομική οντότητα προκειμένου να εξασφαλίσει μια σύμβαση με πελάτη με τις οποίες δεν θα επιβαρυνόταν εάν δεν είχε εξασφαλίσει τη σύμβαση. Το κόστος αυτό αναγνωρίζεται ως περιουσιακό στοιχείο, εφόσον η οντότητα εκτιμά την ανάκτησή του. Οι δαπάνες οι οποίες θα προκύπταν ανεξαρτήτως από το εάν είχε εξασφαλιστεί η σύμβαση, αναγνωρίζονται ως έξοδο όταν πραγματοποιούνται, εκτός εάν επιβαρύνουν ρητά τον πελάτη ανεξαρτήτως από το εάν έχει εξασφαλιστεί η σύμβαση⁶².

Στη δεύτερη κατηγορία, οι δαπάνες εκπλήρωσης της σύμβασης είναι εκείνες οι δαπάνες που δεν εμπίπτουν στις διατάξεις άλλου προτύπου και η οντότητα τις αναγνωρίζει ως περιουσιακό στοιχείο μόνο στις περιπτώσεις που πληρούνται τα παρακάτω κριτήρια⁶³:

α) οι δαπάνες συνδέονται άμεσα με τη σύμβαση ή μια αναμενόμενη σύμβαση

β) οι δαπάνες δημιουργούν ή αυξάνουν τους πόρους της οικονομικής οντότητας που χρησιμοποιούνται για την εκπλήρωση των υποχρεώσεων εκτέλεσης και

γ) οι εν λόγω δαπάνες αναμένεται να ανακτηθούν

Σύμφωνα με το πρότυπο, το περιουσιακό στοιχείο που αναγνωρίζεται και στις δύο περιπτώσεις κόστους αποσβένεται σε συστηματική βάση που συνάδει με τη μεταβίβαση των αγαθών ή υπηρεσιών με τα οποία σχετίζεται. Επίσης, το περιουσιακό στοιχείο που αναγνωρίζεται, ελέγχεται τακτικά για ενδείξεις απομείωσης της αξίας του⁶⁴.

3.12 Παρουσίαση

Το παρόν πρότυπο αναλύει την παρουσίαση των εσόδων από συμβάσεων με πελάτες στις οικονομικές καταστάσεις μια οντότητας. Πιο συγκεκριμένα, κατά τη χρονική στιγμή που κάποιο από τα μέρη της σύμβασης έχει εκπληρώσει τις συμβατικές υποχρεώσεις του, η

⁶²IFRS 15, par. 91-94

⁶³ IFRS 15, par. 95

⁶⁴IFRS 15, par. 99

οικονομική οντότητα απεικονίζει τη σύμβαση στην κατάσταση οικονομικής θέσης ως συμβατικό περιουσιακό στοιχείο ή συμβατική υποχρέωση, ανάλογα με το στάδιο ανάμεσα στην εκπλήρωση των συμβατικών υποχρεώσεων της οικονομικής οντότητας και την πληρωμή από τον πελάτη. Οι απαιτήσεις για είσπραξη θα παρουσιάζονται ξεχωριστά ως εισπρακτέος λογαριασμός⁶⁵.

Αν ο πελάτης καταβάλλει αντάλλαγμα προτού η οντότητα μεταβιβάσει το αγαθό ή την υπηρεσία, τότε η οικονομική οντότητα απεικονίζει τη σύμβαση ως μια συμβατική υποχρέωση κατά τη χρονική στιγμή της πληρωμής από τον πελάτη⁶⁶. Στην αντίθετη περίπτωση, όπου η οικονομική οντότητα εκτελεί πρώτη τις συμβατικές της υποχρεώσεις μεταβιβάζοντας αγαθά ή υπηρεσίες σε πελάτη προτού ο πελάτης πληρώσει το αντάλλαγμα, τότε η οικονομική οντότητα απεικονίζει τη σύμβαση ως συμβατικό περιουσιακό στοιχείο, εξαιρουμένων τυχόν ποσών που απεικονίζονται ως εισπρακτέα⁶⁷.

Σύμφωνα με το πρότυπο μια οικονομική οντότητα αναγνωρίζει μια απαίτηση εάν έχει άμεσο δικαίωμα σε πληρωμή ακόμα και αν το εν λόγω ποσό μπορεί να υπόκειται σε επιστροφή στο μέλλον. Κατά την αρχική αναγνώριση της απαίτησης από μια σύμβαση με πελάτη, τυχόν διαφορές ανάμεσα στην επιμέτρηση της απαίτησης και το αντίστοιχο ποσό του εσόδου που έχει αναγνωριστεί απεικονίζονται ως έξοδο (για παράδειγμα, ως ζημία απομείωσης)⁶⁸.

3.13 Γνωστοποιήσεις

Στόχος των γνωστοποιήσεων είναι η παράθεση επαρκών στοιχείων 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. Με βάση το πρότυπο, πρέπει να γνωστοποιούνται τα ποιοτικά και ποσοτικά στοιχεία που αφορούν όλα τα ακόλουθα⁶⁹:

α) τις συμβάσεις της με πελάτες

⁶⁵IFRS 15, par. 105

⁶⁶IFRS 15, par. 106

⁶⁷IFRS 15, par. 107

⁶⁸IFRS 15, par. 108

⁶⁹IFRS 15, par. 110

β) τις σημαντικές κρίσεις και τις μεταβολές των κρίσεων που έχουν πραγματοποιηθεί κατά την εφαρμογή του παρόντος Προτύπου στις εν λόγω συμβάσεις και

γ) τυχόν δαπάνες εξασφάλισης ή εκπλήρωσης της σύμβασης με πελάτη που έχουν αναγνωριστεί ως περιουσιακά στοιχεία .

Βρίσκεται στη διακριτική ευχέρεια της οικονομικής οντότητας, το επίπεδο λεπτομερειών που είναι απαραίτητο για να εκπληρωθεί ο σκοπός της γνωστοποίησης αλλά και ο βαθμός της έμφασης που πρέπει να δίδεται σε καθεμία από τις διάφορες απαιτήσεις⁷⁰.

3.14 Συμπεράσματα Κεφαλαίου

Από την επισκόπηση του Δ.Π.Χ.Α 15, κατανοήσαμε τις βασικές αρχές και τον λογιστικό χειρισμό των εσόδων είτε το έσοδο προκύπτει από την παροχή υπηρεσίας, είτε από την πώληση αγαθών είτε από κατασκευαστικό έργο. Η εφαρμογή του νέου προτύπου εισάγει νέες έννοιες και απαιτήσεις συγκριτικά με τα προηγούμενα πρότυπα κατά την αναγνώριση, επιμέτρηση, παρουσίαση και γνωστοποίηση του εσόδου. Ανάμεσα σε αυτά, είναι ταπέντε βήματα αναγνώρισης του εσόδου που εστιάζουν στην «μεταβίβαση του ελέγχου» αντί της «μεταβίβασης κινδύνου και ωφελειών» που προέβλεπε το Δ.Λ.Π 18 «Έσοδα», με αποτέλεσμα να αλλάζουν τη χρονική αναγνώριση του εσόδου. Η έκδοση του νέου προτύπου είχε στόχο να αποσαφηνίσει κάποια «σκοτεινά» σημεία της αναγνώρισης του εσόδου μέσω των διευρυμένων απαιτήσεων γνωστοποίησης και παρουσίασης στις οικονομικές καταστάσεις και να καταστήσει πιο συγκρίσιμη την πληροφόρηση μεταξύ κλάδων και οικονομικών οντοτήτων.

⁷⁰IFRS 15, par. 111

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 4

Η διαμόρφωση του ελέγχου στο πλαίσιο του Δ.Π.Χ.Α 15

4.1 Εισαγωγή

Τα τελευταία χρόνια η είσοδος νέων διεθνών προτύπων όπως το Δ.Π.Χ.Α 15, Δ.Π.Χ.Α 16, Δ.Π.Χ.Α 9 έχουν επιφέρει μεταβολές στον ελεγκτικό σχεδιασμό και αναθεωρήσεις στα Διεθνή Πρότυπα Ελέγχου όπως το ΔΠΕ 540, αφού το ελεγκτικό έργο βρίσκεται σε συνάρτηση με τα λογιστικά πρότυπα. Η είσοδος, λοιπόν, ενός διεθνούς προτύπου που ασχολείται με τη λογιστική αναγνώριση και αντιμετώπιση των εσόδων οδηγεί πέρα από την ανάγκη για προσαρμογή των επιχειρήσεων και στην τροποποίηση των ελεγκτικών διαδικασιών που ακολουθούν οι ορκωτοί ελεγκτές. Στην ενότητα αυτή, θα γίνει εκτενής αναφορά για τους ελεγκτικούς κινδύνους που επέφερε η εφαρμογή του ΔΠΧΑ15, αλλά και τις κατάλληλες ελεγκτικές διαδικασίες που μπορούν να σχεδιάσουν οι ελεγκτές προκειμένου να αντιδράσουν σε αυτούς τους κινδύνους.

4.2 Ελεγκτικές διαδικασίες κατά τον πρώτο χρόνο εφαρμογής του Δ.Π.Χ.Α 15

Η υποχρεωτική εφαρμογή του Δ.Π.Χ.Α 15, αποφασίστηκε από το Συμβούλιο Διεθνών Λογιστικών Προτύπων (I.A.S.B.) και ισχύει για τις εταιρικές χρήσεις από την 1^η Ιανουαρίου

του 2018. Σε αυτό το πλαίσιο, κατά το στάδιο της μετάβασης στην εφαρμογή του νέου προτύπου τα σημαντικότερα σημεία⁷¹ που χρήζουν μεγάλης προσοχής είναι:

1. Η επιλογή και εφαρμογή μιας μεταβατικής προσέγγισης που είναι επιτρεπτή από το πρότυπο⁷². Σύμφωνα με το πρότυπο, οι επιλογές που μπορεί να ακολουθήσει η εταιρία κατά την υιοθέτηση του Δ.Π.Χ.Α 15 είναι:
 - i. είτε μια αναδρομική εφαρμογή σε σχέση με την προηγούμενη διαχειριστική χρήση βάσει του ΔΛΠ 8 «Λογιστικές Πολιτικές, Μεταβολές των Λογιστικών Εκτιμήσεων και Λάθη»
 - ii. είτε μια αναδρομική εφαρμογή με σωρευτική επίδραση στην καθαρή θέση της εταιρίας από την αρχική εφαρμογή του προτύπου κατά το άνοιγμα της διαχειριστικής χρήσης 2018
2. Η εφαρμογή τυχόν πρακτικών λύσεων που είναι διαθέσιμες κατά τη μετάβαση⁷³
3. Η πληρότητα και ακρίβεια των γνωστοποιήσεων στο πλαίσιο της μετάβασης⁷⁴

4.3 Ελεγκτικοί κίνδυνοι που προκύπτουν από την είσοδο του Δ.Π.Χ.Α 15

Βασικό στοιχείο κατά το σχεδιασμό της ελεγκτικής στρατηγικής είναι ο προσδιορισμός των κινδύνων με τους οποίους έρχεται αντιμέτωπος ο ελεγκτής κατά την ανάληψη του ελέγχου⁷⁵. Η είσοδος του Δ.Π.Χ.Α 15 αναδύει στην επιφάνεια νέους ελεγκτικούς κινδύνους αναφορικά με το κονδύλι του εσόδου που σχετίζονται κυρίως με τις απαιτήσεις του προτύπου. Πιο συγκεκριμένα, οι κίνδυνοι αυτοί συνδέονται με το μοντέλο των πέντε βημάτων για την αναγνώριση του εσόδου και με τα χαρακτηριστικά των συμβάσεων που υπόκεινται στις απαιτήσεις του προτύπου.

Πριν την ανάλυση των κινδύνων που σχετίζονται με το έσοδο από συμβάσεις με πελάτες, πρέπει να γίνει αναφορά στους ισχυρισμούς (*audit assertions*) της διοίκησης σχετικά με την αναγνώριση, επιμέτρηση, παρουσίαση και γνωστοποίηση του εσόδου. Οι συγκεκριμένοι ισχυρισμοί ενσωματώνονται στις οικονομικές καταστάσεις και χρησιμοποιούνται από τον

⁷¹ Grant Thornton. (2016). *IFRS News Special Edition Revised October 2016*.p.19.

⁷² IFRS 15. *Appendix C, Transition*. par. C3.

⁷³ IFRS 15. *Appendix C, Transition*. par. C5.

⁷⁴ PCAOB. (2017). *Staff Audit Practice Alert No. 15*.p.3

⁷⁵ Λουμιώτης Β. (2018). *ΔΠΕ 315 «Εντοπισμός και εκτίμηση των κινδύνων ουσιώδους σφάλματος μέσω κατανόησης της οντότητας και του περιβάλλοντός της»*, Έκδοση 2^η, σελ. 119

ελεγκτή προκειμένου να εξετάσει τους πιθανούς κινδύνους και σφάλματα που μπορεί να συμβαίνουν⁷⁶. Οι ισχυρισμοί αυτοί σε επίπεδο του λογαριασμού του εσόδου είναι:

- Πραγματοποίηση (occurrence)
- Πληρότητα (Completeness)
- Ακρίβεια (Accuracy)
- Διαχωρισμός (cut off)
- Κατηγοριοποίηση (Classification)

Πίνακας 1: « Συνοπτική Παρουσίαση των ισχυρισμών που σχετίζονται με τον λογαριασμό του εσόδου»

Ισχυρισμοί σε επίπεδο οικονομικών καταστάσεων ⁷⁷	Περιγραφή
Πραγματοποίηση (Occurrence)	Τα έσοδα που έχουν καταγραφεί πραγματοποιήθηκαν όντως και σχετίζονται με τον πελάτη
Πληρότητα (Completeness)	Όλες οι πωλήσεις που έπρεπε να έχουν καταγραφεί έχουν όντως καταγραφεί
Ακρίβεια (Accuracy)	Όλα τα έσοδα έχουν καταγραφεί στο σωστό ποσό
Διαχωρισμός (cut off)	Όλα τα έσοδα έχουν καταγραφεί στη σωστή λογιστική περίοδο
Κατηγοριοποίηση (Classification)	Όλα τα έσοδα έχουν ορθά κατηγοριοποιηθεί σύμφωνα με τα λογιστικά πρότυπα

4.3.1 Ελεγκτικοί κίνδυνοι κατά το 1^ο στάδιο αναγνώρισης του εσόδου

⁷⁶Λουμιώτης Β. (2018). ΔΠΕ 315. «Εντοπισμός και εκτίμηση των κινδύνων ουσιαστικού σφάλματος μέσω κατανόησης της οντότητας και του περιβάλλοντός της», Έκδοση 2^η, σελ. 130-131

⁷⁷ Kharisova, F.I., Kozlova, N.N., (2014), Applying the Category of «Assertions (or Preconditions)» In Audit of Financial Statement, *Mediterranean Journal of Social Sciences*, Vol. 5, p.p 180-184

Αναφορικά με το πρώτο στάδιο αναγνώρισης του εσόδου που ασχολείται με τον προσδιορισμό της σύμβασης οι πιθανοί ελεγκτικοί κίνδυνοι που εντοπίζονται είναι:

- 1. Μη ορθή αναγνώριση του εσόδου λόγω του ότι το έσοδο αναγνωρίζεται χωρίς την ύπαρξη σύμβασης.** Ο συγκεκριμένος ελεγκτικός κίνδυνος υφίσταται στην περίπτωση όπου ένα συμβόλαιο που έχει συνάψει μια οντότητα δεν πληροί τα κριτήρια που ορίζει το πρότυπο (αποδοχή και από τα δύο μέρη, αναγνώριση των δικαιωμάτων όλων των μερών, όροι πληρωμής κ.α)⁷⁸. Ο ισχυρισμός της διοίκησης που σχετίζεται με τον παραπάνω ελεγκτικό κίνδυνο είναι η πραγματοποίηση του εσόδου (*occurrence*).
- 2. Μη ορθή αναγνώριση του εσόδου λόγω του ότι η οντότητα έχει εφαρμόσει το πρότυπο σε συμβόλαια που δεν εμπίπτουν στο πεδίο εφαρμογής του.** Ο παραπάνω ελεγκτικός κίνδυνος εμφανίζεται σε περιπτώσεις όπου η οντότητα δεν έχει κατανοήσει τα χαρακτηριστικά και τη φύση της σύμβασης με αποτέλεσμα να την λογιστικοποιεί λανθασμένα σύμφωνα με το Δ.Π.Χ.Α 15. Οι ισχυρισμοί της διοίκησης που απευθύνεται αυτός ο κίνδυνος είναι η κατηγοριοποίηση (*classification*) και η πληρότητα (*completeness*) του εσόδου. Συνεπώς, ο ελεγκτής θα πρέπει με τις ελεγκτικές του διαδικασίες να εξακριβώσει ότι το έσοδο που αναγνωρίζεται προέρχεται από συμβόλαια με πελάτες και ότι δεν εμπίπτει στις εξαιρέσεις των συμβάσεων που ορίζει το πρότυπο (συναλλαγές χρηματοδοτικής μίσθωσης, χρηματοοικονομικά μέσα, ασφαλιστήρια συμβόλαια κ.τλ.) που εμπίπτουν άλλα πρότυπα όπως ΔΠΧΑ 16, ΔΠΧΑ 9, ΔΠΧΑ 17 κ.τ.λ.⁷⁹

4.3.2 Ελεγκτικοί κίνδυνοι κατά το 2^ο στάδιο αναγνώρισης του εσόδου

Για το δεύτερο στάδιο της αναγνώρισης του εσόδου που ασχολείται με τον προσδιορισμό των υποχρεώσεων εκτέλεσης οι πιθανοί ελεγκτικοί κίνδυνοι που εντοπίζονται είναι:

- 1. Μη ορθή αναγνώριση του εσόδου λόγω μη εντοπισμού στη σύμβαση ξεχωριστών υποχρεώσεων εκτέλεσης που υπόσχονται πολλά αγαθά ή υπηρεσίες στους πελάτες.** Ο αναφερθέν κίνδυνος υφίσταται όταν η οντότητα δεν αντιμετωπίζει ξεχωριστά τις υποχρεώσεις εκτέλεσης που εντοπίζονται σε μια σύμβαση οδηγώντας

⁷⁸ IFRS 15. «*Identifying the contract*». par. 9

⁷⁹ IFRS 15. «*Scope*». par.5

σε πιθανή λανθασμένη χρονική αναγνώριση του εσόδου. Ο ισχυρισμός της διοίκησης που απευθύνεται στον συγκεκριμένο κίνδυνο είναι ο διαχωρισμός των χρήσεων (cutoff assertion). Για παράδειγμα, μια οντότητα ανάπτυξης λογισμικού συνάπτει μια σύμβαση πώλησης ενός λογισμικού σε έναν πελάτη, παροχή υπηρεσίας εγκατάστασης αλλά και συχνής αναβάθμισης και τεχνικής υποστήριξης του λογισμικού για τα επόμενα 2 έτη. Οι παραπάνω υπηρεσίες πωλούνται ξεχωριστά από την οντότητα και το λογισμικό είναι λειτουργικό και χωρίς αυτές τις αναβαθμίσεις και την τεχνική υποστήριξη. Επειδή, η εταιρία μπορεί να ωφεληθεί από το λογισμικό μεμονωμένα είτε σε συνδυασμό με άλλους πόρους που είναι άμεσα διαθέσιμοι αποτελεί διακριτό αγαθό. Το ίδιο ισχύει και για την υπηρεσία εγκατάστασης που μπορεί να εκτελεστεί και από άλλη εταιρία και δεν προσφέρει κάποια σημαντική τροποποίηση στο λογισμικό. Από την ανάλυση που προηγήθηκε, προκύπτει ότι μέσα στη σύμβαση εντοπίζονται τέσσερις ξεχωριστές υποχρεώσεις εκτέλεσης : α) πώληση λογισμικού β) υπηρεσίες εγκατάστασης γ) αναβαθμίσεις λογισμικού και δ) τεχνική υποστήριξη⁸⁰.

- 2. Μη ορθή αναγνώριση του εσόδου λόγω λανθασμένης λογιστικοποίησης των εγγυήσεων που παρέχονται σε έναν πελάτη.** Ο παραπάνω κίνδυνος αναφέρεται στον μη σχηματισμό κατάλληλης πρόβλεψης για εγγυήσεις που υπόσχεται η οντότητα στον πελάτη όπως παραδείγματος χάριν η επιστροφή του αγαθού σε περίπτωση μη σωστής λειτουργίας ή η παροχή μιας υπηρεσίας διασφάλισης του αγαθού. Οι ισχυρισμοί σε αυτήν την περίπτωση είναι η πληρότητα (*completeness*) και η ακρίβεια (*accuracy*) καθώς σε αυτή την περίπτωση τα έσοδα δεν απεικονίζονται στο ορθό ποσό. Για παράδειγμα, μια οντότητα κατασκευαστής παρέχει στον πελάτη του κατά την πώληση του αγαθού εγγύηση ενός έτους για τη διασφάλισή του ότι το προϊόν θα πληροί συγκεκριμένες προδιαγραφές. Η οντότητα σύμφωνα με τα όσα ορίζει το πρότυπο⁸¹ καταλήγει ότι η εγγύηση αυτή δεν παρέχει ένα ξεχωριστό αγαθό ή υπηρεσία επιπρόσθετα στον πελάτη και συνεπώς δεν την λαμβάνει ως ξεχωριστή υποχρέωση εκτέλεσης, λογιστικοποιώντας τη βάσει των απαιτήσεων του ΔΛΠ 37 «*Προβλέψεις, ενδεχόμενες υποχρεώσεις και ενδεχόμενα περιουσιακά στοιχεία*»

⁸⁰ Illustrative Examples IFRS 15 Revenue from Contracts with Customers, IE49-IE53, available at <https://library.croneri.co.uk/>

⁸¹ IFRS 15. «*Warranties*». par.B28-B33

4.3.3 Ελεγκτικοί κίνδυνοι κατά το 3^ο στάδιο αναγνώρισης του εσόδου

Αναφορικά με το τρίτο στάδιο της αναγνώρισης του εσόδου που ασχολείται με τον καθορισμό της τιμής συναλλαγής οι πιθανοί ελεγκτικοί κίνδυνοι που εντοπίζονται είναι:

- 1. Μη ορθή αναγνώριση του εσόδου επειδή η τιμή συναλλαγής δεν έχει κατάλληλα καθοριστεί.** Ο κίνδυνος αυτός αναφέρεται στον ισχυρισμό της διοίκησης που σχετίζεται με την ακρίβεια (*accuracy*). Πιο συγκεκριμένα, υφίσταται ο κίνδυνος η οντότητα να μην αναγνωρίσει μέσα στο ποσό της τιμής συναλλαγής τυχόν μεταβλητά ποσά, ποσά πληρωτέα στον πελάτη, μη χρηματικά ποσά ή την ύπαρξη σημαντικού χρηματοδοτικού σκέλους. Για παράδειγμα, μια οντότητα συνάπτει μια σύμβαση κατασκευής ενός περιουσιακού στοιχείου ύψους 1 εκατ. ευρώ όπου αναφέρεται ρητά ότι θα υπάρξει κύρωση 100 χιλ. ευρώ αν δεν ολοκληρωθεί μέσα σε τρεις μήνες από την ημερομηνία που αναφέρεται στη σύμβαση. Η τιμή συναλλαγής σε αυτήν την περίπτωση περιλαμβάνει δύο μέρη ένα σταθερό ποσό (900 χιλ. ευρώ) και ένα μεταβλητό ποσό (100 χιλ. ευρώ) που σχετίζεται με την κύρωση. Η οντότητα οφείλει να εκτιμήσει το μεταβλητό αντάλλαγμα και να το συμπεριλάβει κατά την αναγνώριση του εσόδου⁸².
- 2. Μη ορθή αναγνώριση εσόδου και άλλων λογαριασμών (περιουσιακά στοιχεία, κόστος πωληθέντων και υποχρεώσεις) που σχετίζονται με τις πωλήσεις δεν έχουν κατάλληλα αναγνωρισθεί.** Ο παραπάνω κίνδυνος σχετίζεται με τους ισχυρισμούς της πληρότητας (*completeness*) και της ακρίβειας (*accuracy*) και εντοπίζεται όταν η οντότητα δεν λαμβάνει υπόψιν το δικαίωμα επιστροφής αγαθών ενός πελάτη. Για παράδειγμα, όταν η οντότητα παρέχει δικαίωμα επιστροφής ενός αγαθού για τις επόμενες 90 ημέρες, το έσοδο θα αναγνωρισθεί με το πέρας αυτών των 3 μηνών και όχι πιο πριν, καθώς είναι επιτρεπτή η αναγνώριση εσόδου μόνο για αγαθά που δεν πρόκειται να επιστραφούν. Επιπλέον, θα πρέπει να αναγνωρίσει και μια υποχρέωση

⁸² Illustrative Examples IFRS 15 Revenue from Contracts with Customers, IE102-IE104, available at <https://library.croneri.co.uk/>

για το ποσό της επιστροφής μέχρι και την ημερομηνία λήξης για τα αγαθά που πρόκειται να επιστραφούν.⁸³.

4.3.4 Ελεγκτικοί κίνδυνοι κατά το 4^ο στάδιο αναγνώρισης του εσόδου

Στο τέταρτο στάδιο της αναγνώρισης του εσόδου όπου γίνεται ο επιμερισμός της τιμής συναλλαγής στις αναγνωρισμένες υποχρεώσεις εκτέλεσης οι πιθανοί ελεγκτικοί κίνδυνοι που εντοπίζονται είναι:

- 1. Μη ορθή αναγνώριση του εσόδου επειδή η τιμή συναλλαγής μιας σύμβασης που εμπεριέχει πολλές υποχρεώσεις εκτέλεσης δεν έχει κατάλληλα επιμεριστεί στις υποχρεώσεις εκτέλεσης.** Ο ελεγκτικός αυτός κίνδυνος σχετίζεται με τον ισχυρισμό της ακρίβειας (*accuracy*) και υφίσταται στις περιπτώσεις όπου η οντότητα δεν επιμερίζει την τιμή συναλλαγής στις διάφορες υποχρεώσεις εκτέλεσης με βάση τη σχετική μεμονωμένη τιμή πώλησης. Για παράδειγμα μια οντότητα συνάπτει μια σύμβαση πώλησης τριών αγαθών το Α, Β και Γ με αντίτιμο 1 χιλ. ευρώ και οι υποχρεώσεις εκτέλεσης για τα τρία αγαθά θα πραγματοποιηθούν σε ξεχωριστό χρονικό σημείο. Το αγαθό Α πωλείται σε τακτική βάση, συνεπώς έχει μια άμεσα παρατηρήσιμη μεμονωμένη τιμή, ωστόσο οι μεμονωμένες τιμές των αγαθών Β και Γ θα πρέπει να εκτιμηθούν σύμφωνα με τη μέθοδο της προσαρμοσμένης αξιολόγησης της αγοράς, καθώς δεν είναι άμεσα παρατηρήσιμες⁸⁴. Γίνεται εύκολα αντιληπτό ότι ο επιμερισμός των 1 χιλ. ευρώ πρέπει να γίνεται σε μια μεμονωμένη βάση των επιμέρους τιμών πώλησης και όχι σε μια ενιαία.
- 2. Μη ορθή αναγνώριση του εσόδου λόγω μη κατάλληλης κατανομής των εκπτώσεων που δίνονται σε πελάτες στις υποχρεώσεις εκτέλεσης συμβάσεων που εμπεριέχουν πολλές υποχρεώσεις εκτέλεσης.** Ο παραπάνω ελεγκτικός κίνδυνος συνδέεται με τον ισχυρισμό της ακρίβειας (*accuracy*) και εμφανίζεται όταν η οντότητα δεν επιμερίζει την έκπτωση στις διάφορες υποχρεώσεις εκτέλεσης

⁸³ Illustrative Examples IFRS 15 Revenue from Contracts with Customers, IE35-IE40, available at <https://library.croneri.co.uk/>

⁸⁴ Illustrative Examples IFRS 15 Revenue from Contracts with Customers, IE164, available at <https://library.croneri.co.uk/>

χρησιμοποιώντας μια από τις προτεινόμενες μεθόδους του προτύπου⁸⁵. Για παράδειγμα, ένας πελάτης λαμβάνει μια έκπτωση για μια σειρά αγαθών, καθώς το άθροισμα των μεμονωμένων τιμών των αγαθών (150 ευρώ) υπερβαίνουν το υποσχόμενο αντίτιμο (100 ευρώ). Η οντότητα θα επιμερίσει την έκπτωση αναλογικά στα επιμέρους αγαθά σύμφωνα με την αυτοτελή τιμή πώλησης τους προκειμένου να προκύψει η τιμή συναλλαγής⁸⁶.

4.3.5 Ελεγκτικοί κίνδυνοι κατά το 5^ο στάδιο αναγνώρισης του εσόδου

Τέλος, αναφορικά με το πέμπτο στάδιο της αναγνώρισης του εσόδου όπου γίνεται η αναγνώριση του εσόδου όταν (ή ενόσω) η οντότητα ικανοποιεί μια υποχρέωση εκτέλεσης οι πιθανοί ελεγκτικοί κίνδυνοι που εντοπίζονται είναι:

- 1. Μη ορθή αναγνώριση του εσόδου επειδή το έσοδο δεν έχει σωστά αναγνωριστεί είτε σε μια δεδομένη χρονική στιγμή είτε σε βάθος χρόνου.** Ο αναφερθέν ελεγκτικός κίνδυνος σχετίζεται με τους ισχυρισμούς του διαχωρισμού των χρήσεων (*cutoff*) και της πραγματοποίησης του εσόδου (*occurrence*) και εντοπίζεται στις περιπτώσεις όπου η οντότητα δεν κατατάσσει κατάλληλα την αναγνώριση του εσόδου είτε σε μια χρονική στιγμή είτε σε βάθος χρόνου σύμφωνα με τις προϋποθέσεις που ορίζει το πρότυπο⁸⁷. Για παράδειγμα, έστω ότι μια οντότητα συνάπτει μια σύμβαση παροχής υπηρεσιών μηνιαίας μισθοδοσίας σε έναν πελάτη για έναν χρόνο. Η παραπάνω υποχρέωση εκτέλεσης πρέπει να καταταχθεί στην κατηγορία της υποχρέωσης εκτέλεσης σε βάθος χρόνου, καθώς ο πελάτης ταυτόχρονα λαμβάνει και καταναλώνει τα οφέλη της εκτέλεσης κατά την επεξεργασία κάθε συναλλαγής⁸⁸.
- 2. Μη ορθή αναγνώριση του εσόδου λόγω χρήσης μη κατάλληλης μεθόδου μέτρησης της εκπλήρωσης των υποχρεώσεων εκτέλεσης.** Ο παραπάνω ελεγκτικός κίνδυνος είναι ιδιαίτερα πιθανός και συνδέεται σχεδόν με όλους τους ισχυρισμούς

⁸⁵ IFRS 15. *Allocation of a discount*. par.81-83

⁸⁶ Illustrative Examples IFRS 15 Revenue from Contracts with Customers, IE166, available at <https://library.croneri.co.uk/>

⁸⁷ IFRS 15. *Identifying performance obligations*. par.35-38

⁸⁸ Illustrative Examples IFRS 15 Revenue from Contracts with Customers IE67-68, available at <https://library.croneri.co.uk/>

όπως την πραγματοποίηση (*occurrence*), πληρότητα (*completeness*), ακρίβεια του εσόδου (*accuracy*) και τον διαχωρισμό των χρήσεων (*cutoff*). Επιπλέον, συναντάται στις περιπτώσεις όπου η οντότητα δεν έχει επιλέξει την κατάλληλη μέθοδο μέτρησης της εκπλήρωσης των υποχρεώσεων εκτέλεσης δεδομένου της φύσης του αγαθού ή της υπηρεσίας ή όταν δεν τηρείται με συνέπεια σε παρόμοιες περιπτώσεις. Για παράδειγμα, μια οντότητα που τηρεί κέντραυγείας και ευεξίας συνάπτει μια σύμβαση με έναν πελάτη για έναν χρόνο δίνοντας του απεριόριστη πρόσβαση σε όποιο κέντρο επιθυμεί πληρώνοντας 100 ευρώ το μήνα. Η υποχρέωση εκτέλεσης που είναι η διαθεσιμότητα των κέντρων οποιαδήποτε στιγμή επιθυμεί ο πελάτης εκπληρώνεται σε βάθος χρόνου και η κατάλληλη μέθοδος επιμέτρησης είναι η χρονική μέτρηση και η αναγνώριση του εσόδου με τη χρήση της σταθερής μεθόδου καθ' όλη τη διάρκεια του έτους σε 100 ευρώ ανά μήνα⁸⁹.

- 3. Μη ορθή αναγνώριση του εσόδου, επειδή ο χρόνος στον οποίο γίνεται η μεταβίβαση του ελέγχου του αγαθού ή της υπηρεσίας δεν έχει προσδιοριστεί σωστά.**⁹⁰ Ο κίνδυνος αυτός αναφέρεται στην περίπτωση που η οντότητα δεν έχει αξιολογήσει ορθά την πλήρωση των προϋποθέσεων⁹¹ που ορίζει το πρότυπο για την ύπαρξη ελέγχου, οδηγώντας σε πρόωμη ή μεταγενέστερη αναγνώριση του εσόδου και συνεπώς στον ισχυρισμό του διαχωρισμού των χρήσεων (*cutoff assertion*).

4.4 Ελεγκτικές διαδικασίες για τους αναγνωρισθέντες κινδύνους

Το επόμενο στάδιο στη διαμόρφωση της ελεγκτικής στρατηγικής είναι ο καθορισμός της φύσης και της έκτασης των ελεγκτικών διαδικασιών που αποτελούν την αντίδραση του ελεγκτή στους εκτιμώμενους κινδύνους⁹². Σύμφωνα με τους ελεγκτικούς κινδύνους που

⁸⁹ Illustrative Examples IFRS 15 Revenue from Contracts with Customers IE92-94, available at <https://library.croneri.co.uk/>

⁹⁰ Johnstone, K.M., Gramling, A.A., Rittenberg, L.E. (2014). "A risk-based approach to conducting a quality audit" 9th Edition, Chapter 9 "Audit the Revenue Circle" p.16

⁹¹ IFRS 15. *Satisfaction of performance obligations*. par.31-34 & par.38

⁹² Λουμιώτης Β. (2018). ΔΠΕ 330 «Οι αντιδράσεις του ελεγκτή στους εκτιμώμενους κινδύνους», Έκδοση 2^η, σελ.139

εντοπίζει ο ελεγκτής θα πρέπει να σχεδιάσει τις κατάλληλες ελεγκτικές διαδικασίες που διακρίνονται σε δοκιμασίες δικλίδων (*testofcontrols*), δοκιμασίες λεπτομερειών (*testofdetails*) και ουσιαστικές αναλυτικές διαδικασίες (*substantiveanalyticalprocedures*)⁹³. Παρακάτω ακολουθεί η ανάλυση των πιθανών ελεγκτικών διαδικασιών για τους κινδύνους που παρουσιάστηκαν στην προηγούμενη υποενότητα αναφορικά με τα πέντε στάδια της αναγνώρισης του εσόδου.

4.4.1 Αντίδραση στους κινδύνους του 1^{ου} σταδίου αναγνώρισης του εσόδου

Οι κίνδυνοι που εντοπίστηκαν στο πρώτο στάδιο της αναγνώρισης του εσόδου και αφορούν τον προσδιορισμό της σύμβασης θα μπορούσαν να αντιμετωπιστούν πιο αποτελεσματικά με δοκιμασίες λεπτομερειών (*testofdetails*) και δοκιμασίες δικλίδων (*testofcontrols*). Πιο συγκεκριμένα, ο ελεγκτής βασισμένος σε ένα δείγμα συμβάσεων μπορεί να αποκτήσει το σχετικό υποστηρικτικό υλικό και να προβεί στις παρακάτω ενέργειες:

- Επισκόπηση των συμβάσεων και κατανόηση των όρων και των συνθηκών τους, δηλαδή τη χρονική μεταβίβαση του τίτλου και του ελέγχου, την υπόσταση και την αποδοχή τους (υπογραφή από τους εκπροσώπους και των δύο μερών)⁹⁴:
- Επιβεβαίωση της αυθεντικότητας της σύμβασης⁹⁵ και
- Σε περίπτωση που η διοίκηση εφαρμόζει δικλίδες δειγματοληπτικής επισκόπησης συμβάσεων (*ManagementReviewcontrols*) πριν την καταχώρησή τους στο σύστημα, ο ελεγκτής πρέπει να βεβαιωθεί ότι αυτές οι δικλίδες έχουν σχεδιαστεί και εφαρμοστεί σωστά (*testofcontrols*), ώστε να εντοπίζουν λάθη καταχώρισης, έλλειψη υπογραφών και από τα δύο μέρη κ.α⁹⁶. Σε μια δικλίδα ασφαλείας που εμπεριέχει στοιχείο επισκόπησης από ένα μέλος της διοίκησης (*controlwithareviewelement*), ο ελεγκτής πρέπει να επισκοπήσει και ο ίδιος την επανεκτέλεση αυτής της δικλίδας σε ανύποπτο

⁹³ Λουμιώτης Β. (2018). ΔΠΕ 330 «Οι αντιδράσεις του ελεγκτή στους εκτιμώμενους κινδύνους». Έκδοση 2^η, σελ. 139-146

⁹⁴ PCAOB. (2014). “Staff Audit Practice Alert No. 12, Testing the recognition of revenue from Contractual Arrangements”. p.7

⁹⁵ Larry, L., Perry. (CPA) Auditing Revenue Recognition, available at <https://www.accountingweb.com/sites/default/files/webinar-downloads/AuditRevRec.pdf>

⁹⁶ PCAOB. (2017). “Staff Audit Practice Alert No. 15, Understanding Contractual Arrangements. p.8-9

χρόνο προκειμένου να κατανοήσει την καταλληλότητα, τη συνέπεια και την ικανότητα του ατόμου να την εφαρμόζει αποτελεσματικά⁹⁷.

4.4.2 Αντίδραση στους κινδύνους του 2^{ου} σταδίου αναγνώρισης του εσόδου

Οι ελεγκτικοί κίνδυνοι που αναγνωρίστηκαν στο δεύτερο στάδιο της αναγνώρισης του εσόδου σχετικά με τον προσδιορισμό των υποχρεώσεων εκτέλεσης θα μπορούσαν καλύτερα να αντιμετωπιστούν με δοκιμασίες λεπτομερειών (*testofdetails*) και ουσιαστικές αναλυτικές διαδικασίες (*substantiveanalyticalprocedures*).

Πιο συγκεκριμένα, ο ελεγκτής προκειμένου να κατανοήσει τις υποχρεώσεις εκτέλεσης βασισμένος σε ένα δείγμα συμβάσεων μπορεί να εφαρμόσει δοκιμασίες λεπτομερειών (*testofdetails*) εξετάζοντας σε αυτόν τον πληθυσμό⁹⁸:

- Την κατανόηση της οντότητας για τα υποσχόμενα αγαθά ή υπηρεσίες που πρόκειται να μεταφέρει στον πελάτη κατά την έναρξη της σύμβασης και αν κάθε μια από αυτές τις υποχρεώσεις εκτέλεσης είναι διακριτές
- Την αξιολόγηση ότι μια σειρά διακριτών αγαθών ή υπηρεσιών είναι ουσιαστικά ίδια και έχουν ίδιο μοτίβο μεταφοράς στον πελάτη

Επιπλέον, αναφορικά με τον πιθανό κίνδυνο λανθασμένης λογιστικοποίησης των εγγυήσεων, ο ελεγκτής θα μπορούσε να εφαρμόσει ουσιαστικές αναλυτικές διαδικασίες (*substantiveanalyticalprocedures*) διαμορφώνοντας μια πρόβλεψη σχετικά με το ύψος των αναμενόμενων δοθέντων εγγυήσεων. Η επιλογή και η καταλληλότητα των ουσιαστικών αναλυτικών διαδικασιών στην περίπτωση των εγγυήσεων μπορεί να τεκμηριωθεί από τα εξής:

1. Την προβλεψιμότητα του λογαριασμού, μιας και μεταβάλλεται προς την ίδια κατεύθυνση με τις πωλήσεις,
2. Την δυνατότητα σχηματισμού μιας αξιόπιστης πρόβλεψης που περιορίζει την ύπαρξη μεγάλων αποκλίσεων, καθώς συνήθως υπάρχει καταγεγραμμένη στις επιχειρηματικές διαδικασίες η πολιτική των εγγυήσεων που παρέχεται στους πελάτες (ποσοστά, χρονική ισχύ κλπ) και

⁹⁷ The Institute of Internal Auditors. (2007). *Auditing Application of controls*. p 6-9

⁹⁸ IRBA (2019), “*Staff Audit Practice Alert 3, The Audit Implications of IFRS15, Revenue from contracts with customers*”, p.19-20

3. Τη φύση των ελεγκτικών ισχυρισμών (*auditassertions*) της πληρότητας (*completeness*) και της ακρίβειας (*accuracy*) που μπορούν να εξακριβωθούν μέσω της χρήσης των αναλυτικών ελεγκτικών διαδικασιών χωρίς την εξέταση λεπτομερών αποδεικτικών στοιχείων⁹⁹.

Για την εκτίμηση της πρόβλεψης των εγγυήσεων μπορεί να χρησιμοποιηθεί ως προσαρμοστικός παράγοντας, όπως αναφέρθηκε και παραπάνω, η μεταβολή των πραγματικών πωλήσεων ανάμεσα στην τρέχουσα περίοδο αναφοράς και στην προηγούμενη, καθώς οι δύο μεταβλητές εμφανίζουν υψηλή συσχέτιση. Στην περίπτωση που η πρόβλεψη ξεπερνά το πραγματικό ύψος των δοθέντων εγγυήσεων κατά μια καθορισμένη οριακή τιμή τότε ο ελεγκτής οφείλει να εξετάσει περαιτέρω την απόκλιση που έχει σημειωθεί, προκειμένου να εντοπίσει πιθανό εγγενή κίνδυνο και να αυξήσει τις δοκιμασίες λεπτομερειών (*testofdetails*). Σε αντίθετη περίπτωση, δηλαδή αν η πρόβλεψη είναι μέσα στα αποδεκτά όρια που θέτει ο ελεγκτής, δεν είναι απαραίτητη η περαιτέρω εξέταση του ύψους των εγγυήσεων μειώνοντας κατ' αυτόν τον τρόπο σημαντικά τις δοκιμασίες λεπτομερειών (*testofdetails*)¹⁰⁰.

4.4.3 Αντίδραση στους κινδύνους του 3^{ου} σταδίου αναγνώρισης του εσόδου

Για τους ελεγκτικούς κινδύνους που εντοπίστηκαν στο τρίτο στάδιο της αναγνώρισης του εσόδου αναφορικά με τον καθορισμό της τιμής συναλλαγής αλλά και την επίπτωση σε άλλους συσχετιζόμενους λογαριασμούς, ένας συνδυασμός ελεγκτικών διαδικασιών όπως δοκιμασιών λεπτομερειών (*testofdetails*) και ουσιαστικών αναλυτικών διαδικασιών (*substantiveanalyticalprocedures*) θα ήταν πιθανώς η καλύτερη ελεγκτική αντίδραση.

Πιο αναλυτικά, η διαμόρφωση μιας πρόβλεψης αναφορικά με το αναμενόμενο ύψος των πωλήσεων καθιστά τις ουσιαστικές αναλυτικές διαδικασίες (*substantiveanalyticalprocedures*) ενδεικτικές για τον εντοπισμό ασυνήθιστων συναλλαγών ή γεγονότων που σχετίζονται με τις πωλήσεις. Οι ενέργειες του ελεγκτή σε αυτή την περίπτωση θα ήταν¹⁰¹:

1. Διαμόρφωση μιας κατάλληλης και ακριβής πρόβλεψης των πωλήσεων με τη χρήση προσαρμοστικών παραγόντων, όπως η μεταβολή σε σχέση με την προηγούμενη

⁹⁹AS 2305, *Substantive Analytical Procedures*, P.C.A.O.B

¹⁰⁰ Johnstone, K.M., Gramling, A.A., Rittenberg, L.E. (2014). "A risk-based approach to conducting a quality audit" 9th Edition, Chapter 9 "Audit the Revenue Circle" p.67

¹⁰¹<https://accountinguide.com/audit-revenue/>

περίοδοάλλων σημαντικά εξαρτώμενων λογαριασμών. Ανάλογοι λογαριασμοί θα μπορούσαν να είναι το κόστος πωληθέντων, τα έξοδα διάθεσης ή το ποσοστό ανάπτυξης των πωλήσεων ανά τομέα. Τα παραπάνω κονδύλια μεταβάλλονται προς την ίδια κατεύθυνση με τις πωλήσεις και συνεπώς το ποσοστό αύξησης ή μείωσης τους στην τρέχουσα περίοδο θα ήταν ενδεικτικό για την αναμενόμενη κίνηση των πωλήσεων.

2. Εξέταση αν οι πραγματικές πωλήσεις που καταγράφηκαν στα βιβλία του πελάτη είναι σημαντικά διαφορετικές από την πρόβλεψη.
3. Χρήση επιπλέον δοκιμασιών λεπτομερειών (*testofdetails*) σε περίπτωση που υπάρχει σημαντική διαφοροποίηση των πραγματικών πωλήσεων από την πρόβλεψη βάσει των ουσιαστικών αναλυτικών διαδικασιών (*substantiveanalyticalprocedures*).

Η χρήση δοκιμασιών λεπτομερειών (*testofdetails*) από τον ελεγκτήθα μπορούσε να εφαρμοστεί αποτελεσματικά σε ένα δείγμα συμβάσεων ως εξής:

1. Εξακρίβωση ύπαρξης απαραίτητων εγκρίσεων για τον καθορισμό της τιμής συναλλαγής¹⁰²
2. Δειγματοληπτική επιλογή των παραστατικών που αφορούν τις συμβάσεις που εξετάζει ο ελεγκτής προκειμένου να διαπιστώσει τη συμφωνία της τιμής συναλλαγής με τη γενική λογιστική και τα βιβλία της υπό έλεγχο οντότητας¹⁰³.
3. Εξέταση όλων των απαραίτητων εγγράφων που σχετίζονται με τα συγκεκριμένα παραστατικά (Δελτία Αποστολής, Εντολή Αγοράς κ.λ.π), ώστε να επιβεβαιωθεί η προετοιμασία τους με ακρίβεια και ορθότητα.

4.4.4 Αντίδραση στους κινδύνους του 4^{ου} σταδίου αναγνώρισης του εσόδου

Οι ελεγκτικοί κίνδυνοι που αφορούν τον επιμερισμό της τιμής συναλλαγής στις υποχρεώσεις εκτέλεσης μπορούν να αντιμετωπιστούν αποτελεσματικότερα με δοκιμασίες λεπτομερειών (*testofdetails*). Σε αυτό το πλαίσιο, ο ελεγκτής σε ένα δείγμα συμβάσεων καλείται να διαπιστώσει τα παρακάτω¹⁰⁴:

¹⁰²<https://www.wikiaccounting.com/audit-procedures-testing-revenues-sales/>

¹⁰³<https://accountinguide.com/audit-revenue/>

¹⁰⁴ IRBA. (2019). “*Staff Audit Practice Alert 3, The Audit Implications of IFRS15, Revenue from contracts with customers*”, p.21

1. Την αυτοτελή τιμή πώλησης του διακριτού αγαθού ή υπηρεσίας κατά την έναρξη ενός συμβολαίου που υπόκειται σε κάθε υποχρέωση εκτέλεσης
2. Αν η αυτοτελή τιμή πώλησης είναι άμεσα παρατηρήσιμη ή όχι. Σε περίπτωση που δεν είναι παρατηρήσιμη, να αξιολογηθεί αν έχει χρησιμοποιηθεί κάποια από τις μεθόδους εκτίμησης που προβλέπει το πρότυπο¹⁰⁵.
3. Τον επιμερισμό των εκπτώσεων που παρέχονται στους πελάτες στις υποχρεώσεις εκτέλεσης.

Πέρα από την εξακρίβωση του ορθού επιμερισμού των εκπτώσεων στις υποχρεώσεις εκτέλεσης, σημαντικό είναι ο ελεγκτής να σχεδιάσει διαδικασίες ανάλυσης τάσης (*trendanalysis*)¹⁰⁶, ώστε να επιβεβαιώσει το ορθό ύψος των εκπτώσεων που καταγράφει η υπό έλεγχο οντότητα στα βιβλία της. Συνεπώς, μια διαχρονική σύγκριση των δοθέντων εκπτώσεων ανά πελάτη θα μπορούσε να υποδείξει σημαντικές αποκλίσεις από το μέσο όρο της αγοράς ή από τη συνήθη επιχειρηματική πρακτική.

4.4.5 Αντίδραση στους κινδύνους του 5^{ου} σταδίου αναγνώρισης του εσόδου

Οι ελεγκτικοί κίνδυνοι που ανήκουν σε αυτό το στάδιο είδαμε παραπάνω ότι αφορούν την ορθή χρονική αναγνώριση του εσόδου και συνεπώς κατάλληλες ελεγκτικές διαδικασίες είναι κυρίως οι δοκιμασίες λεπτομερειών (*testofdetails*). Πιο συγκεκριμένα, ο ελεγκτής για ένα δείγμα συμβάσεων πρέπει να προβεί στις ακόλουθες ενέργειες:

1. Αξιολόγηση της μεθόδου που χρησιμοποιείται από την οντότητα για την εκτίμηση της προόδου προς την ικανοποίηση της υποχρέωσης εκτέλεσης
2. Έλεγχος της ακρίβειας και της πληρότητας των εισροών που χρησιμοποιούνται στη μέθοδο επιμέτρησης της προόδου. Για παράδειγμα, επαναυπολογισμός των εισροών και εκροών που αναμένονται μέχρι και σήμερα σε σχέση με το σύνολο των εκτιμώμενων εισροών και εκροών της σύμβασης¹⁰⁷
3. Έλεγχος ότι η οντότητα αναγνωρίζει το σωστό χρονικό σημείο μεταφοράς του ελέγχου του αγαθού ή της υπηρεσίας στον πελάτη. Το παραπάνω μπορεί να επιτευχθεί

¹⁰⁵ IFRS 15, “Allocation based on stand-alone selling prices” par.79-80

¹⁰⁶ Johnstone, K.M., Gramling, A.A., Rittenberg, L.E. (2014). “A risk-based approach to conducting a quality audit” 9th Edition, Chapter 9 “Audit the Revenue Circle” p.49

¹⁰⁷ FSA Consortium, Deloitte University. (2018). “Auditing the application of the new revenue recognition standard” p.23-26

με επιλογή ενός δείγματος τιμολογίων από τις συμβάσεις που εξετάζει ο ελεγκτής και όλων των απαραίτητων εγγράφων (παραστατικά μεταφοράς, φορτωτικά έγγραφα ναύλοι, τελωνειακά κτλ) ώστε να εξακριβωθεί η ακριβής χρονική στιγμή παραλαβής του ελέγχου του αγαθού ή της υπηρεσίας από τον πελάτη και συνεπώς της ημερομηνίας καταχώρισης του εσόδου στα βιβλία¹⁰⁸.

4. Επιλογή ενός δείγματος επιστροφών από τους πελάτες κοντά στο κλείσιμο του έτους και συμφωνία με τις σχετικές πιστωτικές λογιστικές εγγραφές του εσόδου στα βιβλία της υπό έλεγχο οντότητας¹⁰⁹.

Πίνακας 2: « Σύνοψη των ελεγκτικών κινδύνων και των κατάλληλων αντιδράσεων του ελεγκτή»

<u>Ελεγκτικοί κίνδυνοι</u>	<u>Αντίδραση του Ελεγκτή</u>
1.1 Μη ορθή αναγνώριση του εσόδου λόγω του ότι το έσοδο αναγνωρίζεται χωρίς την ύπαρξη σύμβασης	<ul style="list-style-type: none"> • Επισκόπηση ενός δείγματος συμβάσεων (testofdetails) για κατανόηση των συμβατικών όρων • Επισκόπηση εσωτερικών δικλίδων (testofcontrols)
1.2 Μη ορθή αναγνώριση του εσόδου λόγω του ότι η οντότητα έχει εφαρμόσει το πρότυπο σε συμβόλαια που δεν εμπίπτουν στο πεδίο εφαρμογής του	
2.1 Μη ορθή αναγνώριση του εσόδου λόγω μη εντοπισμού στη σύμβαση ξεχωριστών υποχρεώσεων εκτέλεσης που υπόσχονται πολλά αγαθά ή υπηρεσίες στους πελάτες	<ul style="list-style-type: none"> • Επισκόπηση ενός δείγματος συμβάσεων για κατανόηση των υποχρεώσεων εκτέλεσης (testofdetails) • Διαμόρφωση πρόβλεψης για το αναμενόμενο ύψος των εγγυήσεων (substantiveanalyticalprocedures)
2.2 Μη ορθή αναγνώριση του εσόδου λόγω λανθασμένης λογιστικοποίησης των εγγυήσεων που παρέχονται σε έναν πελάτη	
3.1 Μη ορθή αναγνώριση του εσόδου επειδή η τιμή συναλλαγής δεν έχει κατάλληλα καθοριστεί	<ul style="list-style-type: none"> • Επισκόπηση σύμβασης και των απαραίτητων παραστατικών εσόδου, εντολών αγοράς για εξακρίβωση της τιμής συναλλαγής (testofdetails) • Διαμόρφωση πρόβλεψης του αναμενόμενου ύψους των πωλήσεων (substantiveanalyticalprocedures)
3.2 Μη ορθή αναγνώριση εσόδου και άλλων λογαριασμών (περιουσιακά στοιχεία, κόστος πωληθέντων και υποχρεώσεις) που σχετίζονται με τις πωλήσεις δεν έχουν κατάλληλα αναγνωριστεί	

¹⁰⁸ IRBA (2019), “Staff Audit Practice Alert 3, The Audit Implications of IFRS15, Revenue from contracts with customers”, p.73

¹⁰⁹ <https://accountinguide.com/audit-revenue/>

<p>4.1Μη ορθή αναγνώριση του εσόδου επειδή η τιμή συναλλαγής μιας σύμβασης που εμπεριέχει πολλές υποχρεώσεις εκτέλεσης δεν έχει κατάλληλα επιμεριστεί στις υποχρεώσεις εκτέλεσης.</p>	<ul style="list-style-type: none"> • Επισκόπηση ενός δείγματος συμβάσεων για προσδιορισμό της αυτοτελούς τιμής πώλησης ανά υποχρέωση εκτέλεσης και εξακρίβωση του ορθού επιμερισμού των εκπτώσεων στις υποχρεώσεις εκτέλεσης (testofdetails)
<p>4.2Μη ορθή αναγνώριση του εσόδου λόγω μη κατάλληλης κατανομής των εκπτώσεων που δίνονται σε πελάτες στις υποχρεώσεις εκτέλεσης συμβάσεων που εμπεριέχουν πολλές υποχρεώσεις εκτέλεσης</p>	
<p>5.1Μη ορθή αναγνώριση του εσόδου επειδή το έσοδο δεν έχει σωστά αναγνωριστεί είτε σε μια δεδομένη χρονική στιγμή είτε σε βάθος χρόνου.</p>	<ul style="list-style-type: none"> • Επισκόπηση συμβάσεων και των σχετικών παραστατικών εσόδου, επιστροφών πωλήσεων για εξακρίβωση της ορθής χρονικής στιγμής αναγνώρισης του εσόδου (testofdetails)
<p>5.2Μη ορθή αναγνώριση του εσόδου λόγω χρήσης μη κατάλληλης μεθόδου μέτρησης της εκπλήρωσης των υποχρεώσεων εκτέλεσης.</p>	<ul style="list-style-type: none"> • Επαναυπολογισμός των εισροών και εκροών που χρησιμοποιούνται από την οντότητα κατά την εκτίμηση της προόδου προς την ικανοποίηση της υποχρέωσης εκτέλεσης (testofdetails)
<p>5.3Μη ορθή αναγνώριση του εσόδου, επειδή ο χρόνος στον οποίο γίνεται η μεταβίβαση του ελέγχου του αγαθού ή της υπηρεσίας δεν έχει προσδιοριστεί σωστά</p>	<ul style="list-style-type: none"> • Συμφωνία με τη Γενική Λογιστική (reconciliation)

4.5 Συμπεράσματα Κεφαλαίου

Το παρόν κεφάλαιο παρουσίασε τους κυριότερους ελεγκτικούς κινδύνους που επέφερε η είσοδος του Δ.Π.Χ.Α 15, τους βασικούς ισχυρισμούς της διοίκησης που σχετίζονται με τους αναγνωρισθέντες κινδύνους, αλλά και τις ελεγκτικές διαδικασίες που καλείται να σχεδιάσει ο ελεγκτής για να μπορέσει να τους αντιμετωπίσει. Ο ελεγκτής κατά την ανάληψη του ελέγχου οφείλει να σχεδιάσει με προσοχή και επιμέλεια ένα αποτελεσματικό σχέδιο ελέγχου, προκειμένου να εντοπίσει όλους τους πιθανούς κινδύνους αναφορικά με το έσοδο, αλλά και να εντοπίσει τις κατάλληλες ελεγκτικές διαδικασίες που θα του παρέχουν εύλογη διασφάλιση για την ορθή αναγνώριση, αποτίμηση και γνωστοποίηση του εσόδου. Από την ανάλυση που προηγήθηκε γίνεται φανερό ότι υπάρχει πλήθος αντιδράσεων από την πλευρά του ελεγκτή σε κάθε αναγνωριζόμενο κίνδυνο, οι οποίες μπορούν να χρησιμοποιηθούν είτε μεμονωμένα (υπό προϋποθέσεις) είτε σε συνδυασμό. Ωστόσο, ο ελεγκτής θα πρέπει να επιδεικνύει σημαντική

επαγγελματική κρίση κατά επιλογή της κατάλληλης ελεγκτικής διαδικασίας ανάλογα με τη φύση και την πολυπλοκότητα του εσόδου της υπό έλεγχο οντότητας.

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 5

Μελέτη Περίπτωσης

5.1 Εισαγωγή

Το παρόν κεφάλαιο αναπτύσσει μια μελέτη περίπτωσης αναφορικά με τον έλεγχο της ορθής αναγνώρισης εσόδων από σύμβαση με πελάτη που πραγματοποιείται στο πλαίσιο του τακτικού ελέγχου της εξεταζόμενης εταιρίας για τη διαχειριστική χρήση 2019. Στη δεύτερη υποενότητα παρέχονται βασικά πληροφοριακά στοιχεία για την υπό μελέτη εταιρία προκειμένου να γίνει μια εξοικείωση με το αντικείμενο δραστηριότητάς της. Στην τρίτη υποενότητα παρατίθεται πλάνο ελέγχου για τη σύμβαση που επιλέχθηκε μέσω της κατανόησης των κινδύνων που σχετίζονται με την αναγνώριση των εσόδων. Η παραπάνω ελεγκτική διαδικασία θα γίνει σε έναν πελάτη που επιλέχθηκε με τυχαία δειγματοληψία από τον ευρύτερο πληθυσμό των πελατών της υπό εξέταση εταιρίας. Στην τέταρτη υποενότητα παρουσιάζονται οι ελεγκτικές διαδικασίες που επιλέχθηκαν από τον ελεγκτή προκειμένου να αντιμετωπιστούν οι αναγνωριζόμενοι κίνδυνοι, αλλά και η τεκμηρίωση της ελεγκτικής αντίδρασης με τη σύνταξη των αντίστοιχων φύλλων εργασίας και του υπομνήματος του ορκωτού ελεγκτή. Τέλος, θα γίνει μια ανασκόπηση των αποτελεσμάτων και των ευρημάτων που προέκυψαν κατά τη διεξαγωγή της μελέτης περίπτωσης.

5.2 Γενικά στοιχεία για την υπό μελέτη εταιρία «DATARESEARCHAE»

Η εταιρία «DATARESEARCHAE» δραστηριοποιείται στον κλάδο των bigdata, συνδυάζοντας διαφορετικά πακέτα δεδομένων (αγοραστικά, ΜΜΕ, κοινωνικά, καταγραφής προωθητικών ενεργειών, πιστότητας) και βοηθά τις εταιρίες που δραστηριοποιούνται στην αγορά των ταχυκίνητων καταναλωτικών αγαθών, καθώς και της λιανικής και των ΜΜΕ να αναπτύξουν την επιχείρησή τους. Σκοπός της είναι να συνδυάζει αυτά τα δεδομένα με

αναλυτικά μοντέλα πρόβλεψης, ώστε να παρέχει στους πελάτες της πληροφόρηση σχετικά με τάσεις της αγοράς, τη διαφημιστική και αγοραστική δύναμη των προϊόντων και των υπηρεσιών τους, το σχεδιασμό και ανάπτυξη ενός καινοτόμου προϊόντος και πολλά ακόμα «insights» που είναι ιδιαίτερα χρήσιμα στη σύγχρονη επιχειρηματικότητα.

5.3 Ανάπτυξη του σχεδιασμού για τον έλεγχο του εσόδου από τον ορκωτό ελεγκτή

Η ανάπτυξη του σχεδιασμού του ορκωτού ελεγκτή αναφορικά με την εξέταση της ορθής αναγνώρισης του εσόδου έχει ως αφετηρία την αναγνώριση των κινδύνων που σχετίζονται με τον λογαριασμό των εσόδων που προέρχονται από συμβάσεις με πελάτες. Η αναγνώριση των κινδύνων θα επικεντρωθεί και στα πέντε στάδια της αναγνώρισης του εσόδου επιλέγοντας για τους σκοπούς της συγκεκριμένης μελέτης περίπτωσης έναν κίνδυνο από κάθε στάδιο.

1. Ο πρώτος κίνδυνος είναι το έσοδο από τον πελάτη «ΚΡΥΣΤΑΛΙΝΟ ΝΕΡΟ ΑΕ» να μην έχει αναγνωριστεί ορθά λόγω μη ύπαρξης σύμβασης που να πληροί τους όρους που θέτει το πρότυπο. Ο ισχυρισμός που συνδέεται με τον εν λόγω κίνδυνο είναι η πραγματοποίηση του εσόδου (*occurrence*). Η ενδεδειγμένη αντίδραση του ορκωτού ελεγκτή είναι να επισκοπήσει την σύμβαση του πελάτη «ΚΡΥΣΤΑΛΙΝΟ ΝΕΡΟ ΑΕ» και να εντοπίσει ότι ικανοποιούνται τα κριτήρια που θέτει το πρότυπο για να θεωρηθεί η σύμβαση αποδεκτή.
2. Ο δεύτερος κίνδυνος είναι η μη ορθή λογιστικοποίηση των εγγυήσεων που παρέχονται στον πελάτη. Οι ισχυρισμοί που συνδέονται με το συγκεκριμένο κίνδυνο είναι η ακρίβεια (*accuracy*) και η πληρότητα (*completeness*). Η κατάλληλη ελεγκτική διαδικασία είναι οι ουσιαστικές αναλυτικές διαδικασίες (*substantive analytical procedures*), ώστε να εξακριβωθεί η ορθή απεικόνιση της πρόβλεψης στον ισολογισμό.
3. Ο τρίτος κίνδυνος συνδέεται με τη μη ορθή αναγνώριση του εσόδου λόγω του ότι η τιμή συναλλαγής δεν έχει σωστά καθοριστεί. Ο ισχυρισμός που συνοδεύει τον εν λόγω κίνδυνο είναι η ακρίβεια (*accuracy*) και η κατάλληλη ελεγκτική αντίδραση θα είναι δοκιμασίες λεπτομερειών (*test of details*) μέσω της επισκόπησης των απαραίτητων παραστατικών.
4. Ο τέταρτος κίνδυνος αναφέρεται στην μη ορθή αναγνώριση του εσόδου λόγω μη ορθής κατανομής των εκπτώσεων του πελάτη στις υποχρεώσεις εκτέλεσης και ο ισχυρισμός που τον αφορά είναι η ακρίβεια (*accuracy*). Για τον συγκεκριμένο

λογαριασμό ο ελεγκτής έχει σχεδιάσει αναλυτικές διαδικασίες μέσω της εξέτασης της τάσης (*trendanalysis*) του συγκεκριμένου λογαριασμού.

5. Ο πέμπτος κίνδυνος σχετίζεται με την μη ορθή αναγνώριση του εσόδου λόγω ότι το έσοδο δεν έχει σωστά αναγνωριστεί είτε σε μια δεδομένη χρονική στιγμή είτε σε βάθος χρόνου. Ο ισχυρισμός που σχετίζεται με τον συγκεκριμένο κίνδυνο είναι ο διαχωρισμός των χρήσεων (*cutoff*) και βάσει του ελεγκτικού πλάνου ο ελεγκτής θα προβεί σε δοκιμασίες λεπτομερειών (*testofdetails*), ώστε να διαπιστώσει μέσω της επισκόπησης του σχετικού υποστηρικτικού υλικού την ορθή χρονική αναγνώριση του εσόδου.

5.4 Ελεγκτικές Διαδικασίες για την αναγνώριση του εσόδου

5.4.1 Ανάλυση της σύμβασης

Παρακάτω παρατίθενται οι βασικοί όροι που εντοπίστηκαν από τον ορκωτό ελεγκτή κατά την επισκόπηση της σύμβασης για το έτος 2019 που περιλαμβάνει τους όρους που θα ισχύουν για κάθε εντολή διεξαγωγής παρόμοιας έρευνας:

Πίνακας 3: «Φύλλο Εργασίας 1^ο Επισκόπηση της σύμβασης»

Σύμβαση	ΚΡΥΣΤΑΛΙΝΟ ΝΕΡΟ ΑΕ 2019
Διάρκεια Ισχύος	01/01/2019-31/12/2019
Υποχρέωση Εκτέλεσης	Παροχή καταναλωτικής έρευνας για το εμφιαλωμένο νερό
Ημερομηνία Παράδοσης	2 μήνες μετά την εντολή του πελάτη
Ημερομηνία Τιμολόγησης	Προκαταβολή 50% με την παραγγελία και εξόφληση 50% με την παράδοση της έρευνας
Τιμή συναλλαγής:	€20.000 (πλέον ΦΠΑ)
Ημέρες πίστωσης	60 Ημέρες
Αναγνώριση εσόδου	Κατά την ολοκλήρωση και παράδοση της έρευνας στον πελάτη
Έκπτωση	Παροχή έκπτωσης τζίρου ύψους 5% στο τέλος της χρήσης 2019 σε περίπτωση υπέρβασης του τζίρου πάνω από €100.000.

Εγγύηση	Παροχή εγγύησης ποσού 10% επί του αντιτίμου της έρευνας σε περίπτωση που η έρευνα δεν παραδοθεί εντός 2 μηνών.
---------	--

Μετά την επισκόπηση της σύμβασης, ο ελεγκτής εξακρίβωσε την έγκριση και αποδοχή της και από τα δύο μέρη (ύπαρξη υπογραφών από όλα τα συμβαλλόμενα μέρη), τον προσδιορισμό των όρων πληρωμής για την έρευνα που πρόκειται να παραδοθεί στον πελάτη, αλλά και τον προσδιορισμό των δικαιωμάτων κάθε συμβαλλόμενου μέρους. Ακόμα, επιβεβαίωσε την πιθανότητα η ελεγχόμενη οντότητα να εισπράξει το αντάλλαγμα, καθώς διαπίστωσε την πολύχρονη συνεργασία και αξιοπιστία του συγκεκριμένου πελάτη. Συνεπώς, ο ελεγκτής κατέληξε στο συμπέρασμα ότι όλοι οι όροι του προτύπου πληρούνται και ορθώς η συγκεκριμένη σύμβαση έχει λογιστικοποιηθεί.

5.4.2 Ελεγκτικές διαδικασίες για τις δοθέντες εγγυήσεις

Σε αυτό το στάδιο ο ελεγκτής θα εφαρμόσει ουσιαστικές αναλυτικές διαδικασίες (*substantive analytical procedures*) και θα ακολουθήσει την εξής διαδικασία:

Φύλλο Εργασίας 2^ο: «Ουσιαστικές Αναλυτικές Διαδικασίες για τις δοθέντες εγγυήσεις (*Substantive Analytical Procedures*)»

1. Προσδιορισμός του ποσού της αποδεκτής απόκλισης από την πρόβλεψη στο ποσό των €4.000 λόγω γνώσης της υπό έλεγχο εταιρίας και του ύψους του ρίσκου που έχει αναγνωριστεί στον λογαριασμό του εσόδου.
2. «Χτίσιμο» της πρόβλεψης, χρησιμοποιώντας ως προσαρμοστικό παράγοντα την κίνηση του τζίρου του συγκεκριμένου πελάτη σε σχέση με την περσινή περίοδο. Πιο συγκεκριμένα:
 - Συνολικά έσοδα από τον πελάτη ΚΡΥΣΤΑΛΙΝΟ ΝΕΡΟ για το 2018 βάσει καταχωρήσεων στην Γενική Λογιστική: €200.000
 - Συνολικά έσοδα από τον πελάτη ΚΡΥΣΤΑΛΙΝΟ ΝΕΡΟ για το 2019 βάσει καταχωρήσεων στην Γενική Λογιστική: €100.000
 - Ύψος σχηματισθείσας πρόβλεψης για το 2018 βάσει καταχωρήσεων στην Γενική Λογιστική: €20.000
 - Ύψος σχηματισθείσας πρόβλεψης για το 2019 βάσει καταχωρήσεων στην Γενική Λογιστική: €8.000
 - Πρόβλεψη ελεγκτή για το ύψος της πρόβλεψης 2019:

Ύψος Πρόβλεψης= Ύψος σχηματισθείσας πρόβλεψης για το 2018* $\frac{\text{Έσοδα 2019}}{\text{Έσοδα 2018}}$

$$20.000 * \frac{100.000}{200.000} = 10.000\text{€}$$

3. Εκτίμηση αν η πρόβλεψη για το 2019 ξεπερνά το πραγματικό ύψος που έχει καταγραφεί στη Γενική Λογιστική αναφορικά με τις εγγυήσεις του συγκεκριμένου πελάτη κατά το ποσό του αποδεκτού ορίου των €4.000 που έχει θέσει. Πράγματι, η διαφορά ισούται με €2.000(€10.000-€8.000) και είναι χαμηλότερη του αποδεκτού ορίου. Συνεπώς, ο ελεγκτής δεν θα πρέπει να προβεί σε περαιτέρω δοκιμασίες λεπτομερειών (*Testofdetails*), όπως επαναυπολογισμό βάσει του ποσοστού που ορίζει η σύμβαση για το σύνολο των συναλλαγών με τον πελάτη ΚΡΥΣΤΑΛΙΝΟ ΝΕΡΟ ΑΕ εντός του 2019.

5.4.3 Ελεγκτικές διαδικασίες για τον καθορισμό της τιμής συναλλαγής

Σε αυτό το στάδιο ο ελεγκτής θα εξετάσει τις κινήσεις του πελάτη «ΚΡΥΣΤΑΛΙΝΟ ΝΕΡΟ ΑΕ» για να εξακριβώσει την ακρίβεια στην καταγραφή του εσόδου χρησιμοποιώντας τη μέθοδο του *3waymatch*¹¹⁰. Σύμφωνα με αυτή τη μέθοδο, θα προσπαθήσει να διαπιστώσει τη συμφωνία ανάμεσα στη λογιστική καταχώριση και του τιμολογίου, της σύμβασης και της εντολής αγοράς από την πλευρά του πελάτη. Αρχικά, θα επιλέξει δειγματοληπτικά τις κινήσεις της γενικής λογιστικής που αφορούν μια εντολή αγοράς έρευνας, καθώς ο συγκεκριμένος πελάτης εμφανίζει πολλές κινήσεις μέσα στη χρήση 2019. Παρακάτω βλέπουμε τις λογιστικές εγγραφές που απομόνωσε ο ελεγκτής από το ημερολόγιο εγγραφών αναφορικά με μια εντολή αγοράς για παραδοτέα έρευνα του Οκτωβρίου:

Πίνακας 4: Καρτέλα του πελάτη «ΚΡΥΣΤΑΛΙΝΟ ΝΕΡΟ ΑΕ» από το Ημερολόγιο Εγγραφών

Ημερομηνία	Υποδ. Αρ. Παρ/κού	Λογαριασμός	Περιγραφή	Αιτιολογία	Χρέωση	Πίστωση	Balance
5/8/2019	ΗΠ	2898 3000478	ΚΡΥΣΤΑΛΙΝΟ ΝΕΡΟ	TIM NO 13504 ΚΡΥΣΤΑΛΙΝΟ ΝΕΡΟ	12.400,00	0,00	12.400,00
5/8/2019	ΗΠ	2898 73080124	ΠΩΛ.ΕΣΩΤ.ΤΥΠ.ΕΡΕΥΝΕΣ ΔΙΑΦΟΡΕΣ	TIM NO 13504 ΚΡΥΣΤΑΛΙΝΟ ΝΕΡΟ	0,00	10.000,00	-10.000,00
5/8/2019	ΗΠ	2898 54007324	ΕΚΡΟΩΝ/ΠΩΛΗΣΕΩΝ ΥΠΗΡ. ΦΠΑ 24%	TIM NO 13504 ΚΡΥΣΤΑΛΙΝΟ ΝΕΡΟ	0,00	2.400,00	-2.400,00
7/8/2019	ΔΠ	3602 3000478	ΚΡΥΣΤΑΛΙΝΟ ΝΕΡΟ	TIM NO 13504 ΚΡΥΣΤΑΛΙΝΟ ΝΕΡΟ	0,00	12.400,00	-12.400,00
7/8/2019	ΔΠ	3602 3803006	ALPHA ΤΡΑΠΕΖΑ Α.Ε.	ΚΑΤΑΘΕΣΗ ΚΡΥΣΤΑΛΙΝΟ ΝΕΡΟ	12.400,00	0,00	12.400,00
31/10/2019	ΗΠ	4432 54007324	ΕΚΡΟΩΝ/ΠΩΛΗΣΕΩΝ ΥΠΗΡ. ΦΠΑ 24%	TIM NO 15034 ΚΡΥΣΤΑΛΙΝΟ ΝΕΡΟ	0,00	2.400,00	-2.400,00
31/10/2019	ΗΠ	4432 3000478	ΚΡΥΣΤΑΛΙΝΟ ΝΕΡΟ	TIM NO 15034 ΚΡΥΣΤΑΛΙΝΟ ΝΕΡΟ	12.400,00	0,00	12.400,00
31/10/2019	ΗΠ	4432 73080124	ΠΩΛ.ΕΣΩΤ.ΤΥΠ.ΕΡΕΥΝΕΣ ΔΙΑΦΟΡΕΣ	TIM NO 15034 ΚΡΥΣΤΑΛΙΝΟ ΝΕΡΟ	0,00	10.000,00	-10.000,00
1/11/2019	ΔΠ	3701 3000478	ΚΡΥΣΤΑΛΙΝΟ ΝΕΡΟ	TIM NO 15034 ΚΡΥΣΤΑΛΙΝΟ ΝΕΡΟ	0,00	12.400,00	-12.400,00
1/11/2019	ΔΠ	3701 3803006	ALPHA ΤΡΑΠΕΖΑ Α.Ε.	ΚΑΤΑΘΕΣΗ ΚΡΥΣΤΑΛΙΝΟ ΝΕΡΟ	12.400,00	0,00	12.400,00
					49.600,00	49.600,00	0,00

¹¹⁰ <https://www.purchasecontrol.com/uk/blog/what-is-3-way-matching/>

Έπειτα, ο ελεγκτής θα συντάξει το φύλλο εργασίας για τις δοκιμασίες λεπτομερειών (testofdetails) που έχει επιλέξει για τον έλεγχο του (Πίνακας 5) και μέσα από την ελεγκτική αυτή διαδικασία θα επιβεβαιώσει τα εξής, ότι:

1. Η εντολή αγοράς του πελάτη περιλαμβάνει εντολή για μια έρευνα, συνεπώς βάσει της σύμβασης το ποσό του εσόδου θα είναι 20.000€
2. Το 50% του εσόδου σύμφωνα με τους συμβατικούς όρους θα αναγνωριστεί κατά την εντολή αγοράς και το υπόλοιπο 50% με την παράδοση της έρευνας, για αυτό η έκδοση των δύο τιμολογίων (TIM 13504 και TIM 15034) γίνεται στις σωστές ημερομηνίες αλλά και στο σωστό ποσό (10.000€ αντίστοιχα).
3. Το ποσό της σύμβασης, του τιμολογίου και της γενικής λογιστικής συμφωνούν και επομένως επιτυγχάνεται το 3waymatch.

Πίνακας 5: Φύλλο Εργασίας 3^ο «Δοκιμασίες Λεπτομερειών (testofdetails) για τον πελάτη «ΚΡΥΣΤΑΛΙΝΟ ΝΕΡΟ ΑΕ»

Ημερομηνία	Λογαριασμός	Περιγραφή	Ποσό Γενικής Λογιστικής	Ποσό Βάσει Σύμβασης	Ποσό Βάσει Τιμολογίου	Ημ/νια τιμολογίου	Ποσότητα βάσει Εντολής Αγοράς	Ημερομηνία Εντολής Έρευνας	Διαφορά	Ακριβές ποσό	Ορθή Χρονική Αναγνώριση
05/08/2019	73080124	ΠΩΛ.ΕΣΩΤ.ΤΥΠ.ΕΡΕΥΝΕΣ	10.000€	10.000€	10.000€	05/08/19	1,00	03/08/19	0,00	✓	✓
31/10/2019	73080124	ΠΩΛ.ΕΣΩΤ.ΤΥΠ.ΕΡΕΥΝΕΣ	10.000€	10.000€	10.000€	31/10/19	1,00	03/08/19	0,00	✓	✓
		Σύνολο	20.000€	20.000€	20.000€				0,00		

5.4.4 Έλεγχος εκπτώσεων για τον πελάτη «DataResearchAE»

Σε αυτό το στάδιο ο ελεγκτής θα εφαρμόσει αναλυτικές διαδικασίες για να εξετάσει την τάση του λογαριασμού των εκπτώσεων αναφορικά με τον πελάτη «ΚΡΥΣΤΑΛΙΝΟ ΝΕΡΟ ΑΕ» και να δικαιολογήσει τις αποκλίσεις που προέκυψαν σε σχέση με την προηγούμενη χρονιά.

Πίνακας 6: Φύλλο Εργασίας 4^ο «Ανάλυση Τάσης(trendanalysis) των εκπτώσεων»

	2019	2018	Μεταβολή	%	Σχόλιο Ελεγκτή
Εκπτώσεις	5.000€	14.000€	(9.000)	(64,3%)	<i>Σημείωση Α</i>

Σημείωση Α: Η μείωση των εκπτώσεων κατά 9χιλ. € οφείλεται σε μείωση του τζίρου του πελάτη «ΚΡΥΣΤΑΛΙΝΟ ΝΕΡΟ ΑΕ» κατά 50% (2019: 100.000€ vs 2018: 200.000€). Επιπλέον, σχετίζεται και με τη μείωση του ποσοστού έκπτωσης από 7% το 2018 σε 5% το 2019. Μετά από συζήτηση με τον οικονομικό διευθυντή διαπιστώθηκε η πιο συγκρατημένη πολιτική εκπτώσεων που ακολουθήθηκε το 2019, λόγω αναμενόμενης πτώσης του συνολικού τζίρου της εταιρίας. Από τα παραπάνω θεωρείται εύλογη και λογική η μείωση των εκπτώσεων στις δύο συγκρίσιμες περιόδους.

5.4.5 Ελεγκτικές διαδικασίες για τον προσδιορισμό της ορθής χρονικής αναγνώρισης του εσόδου.

Ο ελεγκτής σε αυτό το σημείο θα χρησιμοποιήσει για τη διεξαγωγή συμπερασμάτων, το φύλλο εργασίας (Πίνακας 5) της προηγούμενης ενότητας για τον κίνδυνο ορθής απεικόνισης της τιμής συναλλαγής του τρίτου σταδίου, καθώς μέσω αυτού προκύπτουν τα εξής:

Φύλλο Εργασίας 5^ο: «Επισκόπηση των συμβατικών όρων»

1. Η εντολή αγοράς με ημερομηνία 03/08/2019 δικαιολογεί την έκδοση του πρώτου τιμολογίου στις 05/08/2019 ποσού 10.000€, καθώς βάσει των συμβατικών όρων το 50% του εσόδου αναγνωρίζεται κατά την παραγγελία της έρευνας
2. Η σύμβαση απαιτεί την παράδοση κάθε έρευνας μέσα στους επόμενους 2 μήνες από την εντολή αγοράς, επομένως ορθώς η έκδοση του δεύτερου τιμολογίου γίνεται στις 31/10/2019 με το υπόλοιπο 50% του εσόδου, δηλαδή ποσό 10.000€.

Ο ελεγκτής επιβεβαιώνει την ορθή χρονική αναγνώριση του εσόδου σε μια δεδομένη χρονική στιγμή και ότι δεν υπάρχει ζήτημα διαχωρισμού των χρήσεων (*cutoff*).

5.5 Σύνταξη υπομνήματος του ελεγκτή

Κατά την ολοκλήρωση του ελέγχου του εσόδου αναφορικά με τον πελάτη «ΚΡΥΣΤΑΛΙΝΟ ΝΕΡΟ ΑΕ», ο ελεγκτής πέρα από τα φύλλα εργασίας που προηγήθηκαν πρέπει να συντάξει και ένα υπόμνημα στο οποίο συνοψίζει τις πηγές των δεδομένων του και από ποιον τις έλαβε, τον ελεγκτικό κίνδυνο και τις ελεγκτικές διαδικασίες που ακολούθησε, τα ευρήματά του και τέλος το συμπέρασμά του.

ΥΠΟΜΗΝΜΑ ΤΟΥ ΕΛΕΓΚΤΗ

Ημερομηνία: 10/02/2020

Συντάκτης: Ορκωτός Ελεγκτής (Αρ. Μητώου ΣΟΕΑ)

Προς: Ελεγκτικός Φάκελος

Πηγή Δεδομένων

1. Σύμβαση με πελάτη «ΚΡΥΣΤΑΛΙΝΟ ΝΕΡΟ ΑΕ» που παραλείφθηκε από τον υπεύθυνο του τμήματος πιστώσεων.
2. Ημερολόγιο λογιστικών εγγραφών για την περίοδο 01/01-31/12/2019 που αποκτήθηκε από τον προϊστάμενο του λογιστηρίου.
3. Τιμολόγια και εντολή αγοράς αναφορικά με τον πελάτη «ΚΡΥΣΤΑΛΙΝΟ ΝΕΡΟ ΑΕ» που αποκτήθηκαν από τον υπεύθυνο του εμπορικού τμήματος.

Ελεγκτικός Κίνδυνος

1. Μη ορθή αναγνώριση του εσόδου λόγω του ότι το έσοδο αναγνωρίζεται χωρίς την ύπαρξη σύμβασης
2. Μη ορθή αναγνώριση του εσόδου λόγω λανθασμένης λογιστικοποίησης των εγγυήσεων που παρέχονται σε έναν πελάτη
3. Μη ορθή αναγνώριση του εσόδου επειδή η τιμή συναλλαγής δεν έχει κατάλληλα καθοριστεί

4. Μη ορθή αναγνώριση του εσόδου λόγω μη κατάλληλης κατανομής των εκπτώσεων που δίνονται σε πελάτες στις υποχρεώσεις εκτέλεσης συμβάσεων που εμπεριέχουν πολλές υποχρεώσεις εκτέλεσης
5. Μη ορθή αναγνώριση του εσόδου επειδή το έσοδο δεν έχει σωστά αναγνωριστεί είτε σε μια δεδομένη χρονική στιγμή είτε σε βάθος χρόνου

Ελεγκτικές Διαδικασίες

1. Επισκόπηση σύμβασης **βλέπε φύλλο εργασίας 1^ο**
2. Ουσιαστικές Αναλυτικές Διαδικασίες για τις δοθέντες εγγυήσεις **βλέπε φύλλο εργασίας 2^ο**
3. Δοκιμασίες Λεπτομερειών για τον προσδιορισμό της τιμής συναλλαγής **βλέπε φύλλο εργασίας 3^ο**
4. Επισκόπηση της τάσης των εκπτώσεων **βλέπε φύλλο εργασίας 4^ο**
5. Δοκιμασίες λεπτομερειών για την ορθή χρονική αναγνώριση του εσόδου **βλέπε φύλλα εργασίας 3^ο και 5^ο**

Ευρήματα

Μετά την ολοκλήρωση του ελέγχου, τίποτε ουσιώδες υπέπεσε στην αντίληψή μας.

Συμπέρασμα

Το έσοδο από τον πελάτη «ΚΡΥΣΤΑΛΙΝΟ ΝΕΡΟ ΑΕ» παρουσιάζεται εύλογα και είναι απαλλαγμένο από ουσιώδη ανακρίβεια κατά την 31/12/2019.

5.6 Συμπεράσματα κεφαλαίου

Στο παρόν κεφάλαιο εξετάσαμε τη μελέτη περίπτωσης «DATARESEARCHAE» η οποία βρίσκεται σε τακτικό έλεγχο από ορκωτό ελεγκτή για τη λογιστική χρήση 2019. Αφού κατανοήθηκε η υπό έλεγχο οντότητα με μια σύντομη περιγραφή της δραστηριότητας της, παρουσιάστηκε το αναλυτικό πλάνο του ελεγκτή για τους αναγνωρισθέντες κινδύνους αναφορικά με το Δ.Π.Χ.Α 15. Έπειτα ακολούθησαν τα φύλλα εργασίας του ελεγκτή, αλλά και το υπόμνημά του στο οποίο γίνεται σύνοψη της συνολικής δουλειάς του και τεκμηρίωση του ελέγχου του. Η ανάλυση που προηγήθηκε αποτελεί μια προτεινόμενη ελεγκτική στρατηγική σε ένα περιορισμένο δείγμα, προκειμένου να κατανοηθεί η επιρροή του Δ.Π.Χ.Α

15 στον έλεγχο του λογαριασμού εσόδων μιας οντότητας. Αξιοσημείωτο είναι ότι πέρα από τον κατάλληλο σχεδιασμό του ελέγχου είναι ιδιαίτερα σημαντική η τεκμηρίωση του ελεγκτικού έργου και η σύνταξη των κατάλληλων φύλλων εργασίας που οδηγούν στο ελεγκτικό συμπέρασμα. Είναι απαραίτητο να επισημανθεί ότι η επαγγελματική κρίση του ελεγκτή, αλλά και η φύση και πολυπλοκότητα της κάθε εταιρίας μπορεί να προσαρμόσει και να εξατομικεύσει τον εντοπισμό ελεγκτικών κινδύνων και αντιδράσεων. Η παραπάνω ανάλυση είχε ως στόχο να προτείνει ένα πιθανό ελεγκτικό σχέδιο που είναι εφαρμόσιμο σε μια εταιρία παροχής υπηρεσιών.

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 6

Συμπεράσματα Περιορισμοί και Προτάσεις για Μελλοντική Έρευνα

Η παρούσα διπλωματική εργασία είχε ως στόχο να παρουσιάσει τις βασικές αρχές αναγνώρισης, αποτίμησης και τις απαραίτητες γνωστοποιήσεις του Δ.Π.Χ.Α 15 «Έσοδα από συμβάσεις με πελάτες», αλλά και την επίδραση του νέου προτύπου στη διαμόρφωση της ελεγκτικής στρατηγικής.

Ανάμεσα στις βασικές αρχές που εισήγαγε το νέο πρότυπο σε σχέση με τα παλιότερα που αντικατέστησε είναι το μοντέλο των πέντε βημάτων αναγνώρισης του εσόδου που είναι: α) ο προσδιορισμός της σύμβασης β) ο προσδιορισμός των υποχρεώσεων εκτέλεσης γ) ο καθορισμός της τιμής συναλλαγής δ) οεπιμερισμός της τιμής συναλλαγής στις αναγνωρισμένες υποχρεώσεις εκτέλεσης και τέλος ε) η αναγνώριση του εσόδου όταν (ή καθώς) η εταιρία ικανοποιεί τις συμβατικές τις υποχρεώσεις. Στις νέες απαιτήσεις του προτύπου συγκαταλέγονται η κατηγοριοποίηση του εσόδου σε έσοδα μιας δεδομένης χρονικής στιγμής ή σε βάθος χρόνου, η λογιστική αναγνώριση του κόστους που σχετίζεται με συμβάσεις από πελάτες και του κόστους εκπλήρωσης μιας σύμβασης, αλλά και οι γνωστοποιήσεις σχετικά με τη φύση, το ποσό, το χρόνο και την αβεβαιότητα των εσόδων και ταμειακών ροών. Το πρότυπο αποσαφηνίζει και άλλα σημαντικά σημεία όπως τη λογιστική αντιμετώπιση εγγυήσεων, εκπτώσεων, την τροποποίηση συμβάσεων, το μη ταμειακό αντάλλαγμα και διάφορα θέματα παρουσίασης και λοιπών γνωστοποιήσεων.

Μια από τις βασικές διαφορές του νέου προτύπου, σύμφωνα με τη βιβλιογραφία, είναι η έννοια της μεταβίβασης του ελέγχου ενός αγαθού ή μιας υπηρεσίας, σε αντίθεση με την έννοια της μεταβίβασης των ωφελειών και κινδύνων που προέβλεπε το ΔΛΠ 18. Στις διαφορές εντοπίζονται επίσης, η εκτεταμένη χρήση εκτιμήσεων και κρίσεων, το διαφορετικό ποσό καταγραφής του εσόδου στη διαχειριστική χρήση λόγω διαφορετικής χρονικής αναγνώρισης και η επιρροή του νέου προτύπου σε λογαριασμούς του Ισολογισμού.

Αναφορικά με το πρώτο ερευνητικό ερώτημα που ήταν η επίδραση του νέου προτύπου στην απόδοση των επιχειρήσεων, είδαμε ότι ήταν ιδιαίτερα σημαντική σύμφωνα με τις έρευνες που έχουν διεξαχθεί. Ειδικότερα, βοήθησε την λογιστική αντιμετώπιση του εσόδου οντοτήτων με

υψηλό βαθμό πολυπλοκότητας, καθώς κατάφερε να διευκρινίσει σημαντικές ασάφειες και να διαδραματίσει θετικό ρόλο στους κλάδους όπου η χειραγώγηση κερδών είναι συχνή. Ωστόσο, οι νέες πιο εκτεταμένες απαιτήσεις του προτύπου έχουν προκαλέσει την ανησυχία και τον φόβο των λογιστών και ελεγκτών λόγω της εμπλοκής σημαντικής επαγγελματικής κρίσης και εκτιμήσεων κατά την αναγνώριση του εσόδου. Επιπλέον, προέκυψε ότι για οντότητες με απλό επιχειρηματικό μοντέλο η εφαρμογή του νέου προτύπου παρουσιάζεται ως δύσκολη, απαιτητική και χρονοβόρα χωρίς πρώτα να γίνουν σημαντικές προσαρμογές.

Επιπρόσθετα, αναφορικά με το δεύτερο ερευνητικό ερώτημα που ήταν η επιρροή του νέου προτύπου στον έλεγχο του εσόδου, διαπιστώσαμε ότι οδήγησε στην αναγνώριση νέων ελεγκτικών κινδύνων σε κάθε στάδιο αναγνώρισης του εσόδου, αλλά και σε νέες διαδικασίες προκειμένου να αντιμετωπιστούν. Η προσοχή του ελεγκτή οφείλει να στραφεί στην πληρότητα των γνωστοποιήσεων, στην τήρηση και εφαρμογή των αρχών του νέου προτύπου, την ορθή χρονική αναγνώριση του εσόδου και να ασκήσει την επαγγελματική του κρίση κατά τον σχεδιασμό του ελέγχου και την επιλογή των κατάλληλων ελεγκτικών αντιδράσεων.

Αναμφισβήτητα, η εμφάνιση της πανδημίας Covid-19, όπως επισημάνθηκε στη βιβλιογραφία, θα επηρεάσει τον έλεγχο του εσόδου, καθώς θα πρέπει να επανεξεταστούν σημαντικά ζητήματα όπως οι όροι των συμβάσεων, η εισπραξιμότητα του ανταλλάγματος λόγω της πιστοληπτικής ικανότητας των πελατών, η λογιστική αντιμετώπιση των ζημιών που προκύπτουν από την καθυστέρηση στην εκπλήρωση των συμβάσεων και η χρονική αναγνώριση του εσόδου.

Η μελέτη περίπτωσης που εξετάστηκε στην παρούσα διπλωματική ανέδειξε πιθανούς ελεγκτικούς κινδύνους κατά την αναγνώριση του εσόδου σε μια εταιρία παροχής υπηρεσιών, ενδεικτικές ελεγκτικές διαδικασίες αλλά και την προτεινόμενη τεκμηρίωση από την πλευρά του ελεγκτή μέσα από τα φύλλα εργασίας που παρουσιάστηκαν.

Καταλήγοντας, η υποχρεωτική εφαρμογή του προτύπου από την 1^η Ιανουαρίου του 2018, καθιστά το χρονικό διάστημα ιδιαίτερα σύντομο προκειμένου να εντοπιστούν και γίνουν πλήρως κατανοητές οι αρχές και οι επιδράσεις του νέου προτύπου. Η σημαντική εκπαίδευση και επιμόρφωση των λογιστών και ελεγκτών θα συμβάλλει στην απομάκρυνση κάθε φόβου και ανησυχίας, αλλά και στην ορθότερη και καθολική εφαρμογή όλου του προβλεπόμενου πλαισίου του προτύπου. Γι' αυτό το λόγο, τόσο οι ελεγκτικές εταιρίες όσο και οι υπό έλεγχο οντότητες είναι σημαντικό να διοργανώνουν εκπαιδευτικά σεμινάρια γύρω από την εφαρμογή

του νέου προτύπου αλλά και οι ρυθμιστικές αρχές να εκδίδουν σαφείς οδηγίες και ενημερωτικούς οδηγούς προς διευκόλυνση των εμπλεκόμενων μερών.

Περιορισμοί της Εργασίας

Βασικός σκοπός της παρούσας διπλωματικής ήταν η προσέγγιση της επίδρασης του νέου προτύπου στις επιχειρήσεις, καθώς και στη διαμόρφωση του ελέγχου τους. Ωστόσο, λόγω του σύντομου χρονικού διαστήματος εφαρμογής του, δεν υπάρχει εκτεταμένη βιβλιογραφία ούτε αναλυτικές έρευνες που να αποδεικνύουν την θετική ή αρνητική επίπτωση στις σύγχρονες επιχειρήσεις και μάλιστα όσες έχουν δημοσιευθεί παραμένουν σε υποθετική βάση και όχι σε ρεαλιστική με τη χρήση αριθμητικών δεδομένων.

Η ελληνική βιβλιογραφία είναι ιδιαίτερα περιορισμένη αναφορικά με το Δ.Π.Χ.Α 15 αλλά και τις επιπτώσεις του στον έλεγχο των επιχειρήσεων, γι' αυτό το μεγαλύτερο μέρος των πηγών στηρίζεται στην παγκόσμια και διεθνή αρθρογραφία. Επιπλέον, δεν υφίστανται δημοσιευμένα ιστορικά στοιχεία για σκοπούς σύγκρισης και ανάλυσης τόσο της τάσης του εσόδου μετά την εφαρμογή του νέου προτύπου, αλλά και της αποτελεσματικότητας του ελέγχου μέσω της σύγκρισης των ευρημάτων του.

Ακόμα, οι δημοσιευμένες οικονομικές καταστάσεις που έχουν ελεγχθεί σύμφωνα με τις απαιτήσεις του νέου προτύπου αφορούν μόνο τις εταιρικές χρήσεις 2018 και 2019 και συνεπώς δεν υπάρχει αρκετό υλικό για να μελετηθεί η ελεγκτική στρατηγική που έχουν υιοθετήσει οι ελεγκτικές εταιρίες για τον λογαριασμό του εσόδου. Γίνεται αντιληπτό, ότι η κατανόηση της αποτελεσματικότητας και των επιδράσεων της ακολουθούμενης στρατηγικής του ελεγκτή απαιτεί ένα σημαντικό χρονικό διάστημα και αρκετές εταιρικές χρήσεις, προκειμένου να οδηγηθούμε στη θέσπιση ενός άρτιου και κατάλληλου ελεγκτικού σχεδιασμού.

Προτάσεις για έρευνα

Το ενδιαφέρον όλων των χρηστών των οικονομικών καταστάσεων για τον λογαριασμό του εσόδου τον καθιστούν ιδιαίτερα ελκυστικό και πρόσφορο για περαιτέρω ακαδημαϊκή και επιστημονική έρευνα. Γι' αυτό το λόγο, προτείνεται η διεξαγωγή μελέτης για τις επιδράσεις του προτύπου σε διαφορετικούς κλάδους και χρονικές περιόδους, ώστε να εντοπιστεί η θετική ή αρνητική επίπτωση σε κάθε επιχειρηματικό μοντέλο. Επιπλέον, οι ερευνητές μπορούν να εστιάσουν στο πόσο δεκτικοί έχουν γίνει στις αρχές του νέου προτύπου οι

εμπλεκόμενοι, καθώς και στο αν έχουν ληφθεί μέτρα από τις οντότητες και τις ελεγκτικές εταιρίες ως προς την επιμόρφωση του προσωπικού τους.

Ακόμα, η διερεύνηση της επίπτωσης του Δ.Π.Χ.Α 15 στην εκτέλεση ενός καλύτερου και πιο ποιοτικού ελέγχου θα ήταν ένα ιδιαίτερα ενδιαφέρον ζήτημα. Πιο συγκεκριμένα, με το πέρας των ελεγκτικών χρήσεων βάσει του Δ.Π.Χ.Α 15, θα μπορούσε να μελετηθεί το κατά πόσο οι αρχές του προτύπου έχουν μειώσει ή αυξήσει τους εγγενείς κινδύνους του εσόδου, η καταλληλότητα των δοκιμασιών δικλίδων (*testofcontrols*), ουσιαστικών αναλυτικών διαδικασιών (*substantiveanalyticalprocedures*) ή δοκιμασιών λεπτομερειών (*testofdetails*) σε κάθε κλάδο και τέλος την αύξηση ή μείωση των ουσιωδών σφαλμάτων στις οικονομικές καταστάσεις που σχετίζονται με το έσοδο.

Τέλος, οι εξελίξεις που επέφερε η πανδημία Covid-19 στις επιχειρήσεις και στη διεξαγωγή του ελέγχου θα μπορούσε να αποτελέσει αντικείμενο έρευνας, λόγω της σημαντικής επίπτωσης που είχε στα έσοδα και στην οικονομική σταθερότητα των επιχειρήσεων. Ειδικότερα, οι ερευνητές θα μπορούσαν να εστιάσουν στην αλλαγή της αναγνώρισης του εσόδου λόγω των αβέβαιων παραγόντων που έχουν παρουσιαστεί κατά την αξιολόγηση της δυνατότητας είσπραξης του ανταλλάγματος από συμβάσεις με πελάτες.

BIBΛΙΟΓΡΑΦΙΑ

- Almohashi, A.H. (2017). "3 Major Differences between IFRS 15 and the old revenue recognition standards", Institute of Management Accountants and Financial Professionals in Business
- Aurora, C., Bonta, B. (2018). *Accounting for Discounts under IFRS 15 Revenue from contracts with customers*, Contemporary Economy Journal, Constantin Brancoveanu University, vol. 3(2), pages 73-79
- Deloitte. (2017). *IFRS 15 Revenue from contracts with customers: Are you ready for the "Big Change?"*
- Duru, O., Mileski, J.P., Gunes, E. (2017). *Performance obligations for "revenue from contracts with customers" principle in the shipping industry*, Maritime Business Review, Vol. 2 No. 3, pp. 211-223
- Ernst & Young. (2020). "Revenue recognition considerations for the effects of the COVID-19 pandemic", Technical Line
- FSA Consortium, Deloitte University. (2018). "Auditing the application of the new revenue recognition standard" p.23-26
- Grant Thornton. (2016). "IASB and FASB release major new standard on revenue recognition"
- Grant Thornton. (2016). "IFRS News Special Edition Revised October 2016" p.19.
- Grosu, V. and Socoliuc. M. (2016). "Effects and implications of the implementation of IFRS 15-Revenue from contracts with customers", Management Strategies Journal, Constantin Brancoveanu University, vol. 34(4), pages 95-106.
- Haggemuller, S. (2019). "Revenue recognition under IFRS 15, a critical evaluation of predefined purposes and implications for improvement", University of Gloucestershire
- Illustrative Examples IFRS 15 Revenue from Contracts with Customers, available at <https://library.croneri.co.uk/>
- IRBA. (2019). *Staff Audit Practice Alert 3 "The audit implications of international financial reporting standard 15: revenue from contracts with customers"*

- Johnstone, K.M., Gramling, A.A., Rittenberg, L.E. (2014). “*A risk-based approach to conducting a quality audit*” 9th Edition ,Chapter 9 “*Audit the Revenue Circle*” p.16
- Kharisova, F.I., Kozlova, N.N. (2014). Applying the Category of «Assertions (or Preconditions)» In Audit of Financial Statement, *Mediterranean Journal of Social Sciences*, Vol. 5, p.p 180-184
- Khamis, A.M. (2016). “*Perception of Preparers and Auditors on New Revenue Recognition Standard (IFRS 15): Evidence From Egypt*”, *Journal of Accounting and Business Dynamics*, Vol. 3(2), pp 1-18.
- KPMG. (2016). *IFRS 15 Revenue First Impressions*
- Levanti, D.A. (2020). “*Applicability on IFRS 15 principles for the banking industry: An analysis with reference to the credit institutions in Romania*”, *Ecoforum Journal*, Vol 9, Issue 2(22)
- PCAOB. (2017). “*Staff Audit Alert No15: Matters Related to auditing revenue from contracts with customers*”,pp1-20
- PCAOB. (2014). “*Staff Audit Practice Alert No. 12,Testing the recognition of revenue from Contractual Arrangements*”. p.7
- PWC. (2016). *IFRS15:An accounting change with profound impacts for communications operators—from the P&L to operations, pricing and marketing*
- The Institute of Internal Auditors. (2007). *Auditing Application of controls*. p 6-9
- Tutino, M., Regoliosi, C., Mattei, G., Paoloni, N. and Pompili, M. (2019). “*Does the IFRS 15 impact earnings management? Initial evidence from Italian listed companies*”, *Academic Journals*, Vol. 13(7), p.p226-238
- Vardiashvili, M., Maisuradze, M. (2017).“*On recognition and measurement of the revenues according to IFRS 15*”, *Economy & Business*, Vol. 11, pages 182-190
- Vik, C. and Walter. M.C. (2017).“*The reporting practices of key audit matters in the big five audit firms in Norway*”, BI Norwegian Business School
- Λουμιώτης Β. (2018). *ΔΠΕ 315«Εντοπισμός και εκτίμηση των κινδύνων ουσιώδους σφάλματος μέσω κατανόησης της οντότητας και του περιβάλλοντός της»*, Έκδοση 2^η

ΗΛΕΚΤΡΟΝΙΚΕΣ ΠΗΓΕΣ

- www.ifrs.org
- www.tms-auditors.gr/uploads/tms-dpxa15
- www.accountingweb.com
- <https://pcaobus.org/>
- www.accountinguide.com
- <https://www.wikiaccounting.com/audit-procedures-testing-revenues-sales/>
- <https://www.purchasecontrol.com/uk/blog/what-is-3-way-matching/>