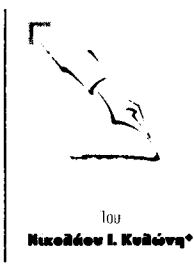


ΚΕΡΔΟΣ
ΗΜΕΡΗΣΙΑ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΗ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΙΑ



Κατασκευαστικές συμβάσεις

Λόγω της ιδιαίτερης φύσης των συμβάσεων κατασκευής έργων, δημιουργήθηκε το Πρότυπο Νο. 11, με βασικό σκοπό τον καθορισμό αφενός των κριτηρίων κατανομής των συμβατικών εσόδων και εξόδων κατά τις λογιστικές περιόδους που εκτελείται το έργο και αφετέρου του τρόπου λογιστικοποίησης των εσόδων και εξόδων από τους κατασκευαστές.



την κατασκευή μίας μικρής υπόγειας γέφυρας επί του νέου αυτού δρόμου. Παράλληλα, σύμφωνα με τους όρους του διαγωνισμού μπορεί να ζητηθεί από την κατασκευαστική εταιρεία να γίνει και μια μικρή προέκταση του δρόμου με τιμή που θα διαπραγματευτεί στο μέλλον.

Σύμφωνα με τις διατάξεις του προτύπου, οι ανωτέρω δύο συμβάσεις θα θεωρηθούν ως μία σύμβαση (για λόγους λογιστικής παρακολούθησης), εάν και τα δύο έργα συμπεριλαμβάνονται στον ίδιο διαγωνισμό, είχε υποβληθεί από την κατασκευαστική εταιρεία μία προσφορά και για τα δύο έργα και ο κατασκευαστής δεν μπορούσε να απορρίψει μόνο το ένα και να αποδεχθεί το άλλο.

Αν τα ανωτέρω δύο έργα, ήταν σε διαφορετικό διαγωνισμό και η εταιρεία μπορούσε να απορρίψει το ένα έργο και να απορρίψει το άλλο, τότε θα τα παρακολουθούσε λογιστικά ως δύο ξεχωριστές συμβάσεις.

Όσον αφορά την προέκταση του δρόμου, μπορεί μεν να είναι ομοειδές έργο (τεχνολογικά, λειτουργικά), επειδή όμως η διαπραγμάτευση της τιμής του θα γίνει αργότερα και ανεξάρτητα από τον αρχικό διαγωνισμό, η κατασκευή αυτού του πρόσθετου δρόμου θα θεωρηθεί ως ξεχωριστή σύμβαση. Επισημαίνεται, τέλος, ότι η λογιστική αντιμετώπιση δύο συμβάσεων ως ενιαίων ή ξεχωριστών έχει ιδιαίτερα μεγάλη σημασία, ειδικά στις περιπτώσεις των έργων που υπάρχει μεγάλη διαφορά στο περιθώριο κέρδους του κάθε έργου.

Συμβατικό έσοδο

Το συμβατικό έσοδο περιλαμβάνει:

- Το αρχικό ποσό του εσόδου που συμφωνήθηκε στη σύμβαση.
 - Τις τροποποιήσεις στο συμβατικό έργο.
- Παραδείγματα τροποποιήσεων είναι οι αλλαγές στις προδιαγραφές ή στο σχεδιασμό ενός περιουσιακού στοιχείου και οι αλλαγές στη διάρκεια μιας σύμβασης. Η τροποποίηση συμπεριλαμβάνεται στο συμβατικό έσοδο, εφόσον:
- Είναι αναμενόμενο ότι ο πελάτης θα αποδεχθεί την τροποποίηση και το ποσό του εσόδου που προκύπτει από αυτή και β) το ποσό του

εσόδου μπορεί να αποτιμηθεί αξιόπιστα.

• **Τις αξιώσεις αποζημιώσεων** (ποσό που ο κατασκευαστής επιδιώκει να εισπράξει από τον πελάτη ή άλλον τρίτο, για κόλυψη κόστους που δεν περιλαμβάνεται στη συμβατική τιμή).

Η αποζημίωση καταχωρείται ως έσοδο μόνο όταν: α) Οι διαπραγματεύσεις έχουν φθάσει σε προχωρημένο στάδιο, ώστε να αναμένεται ότι ο πελάτης θα αποδεχθεί την αποζημίωση και β) το ποσό που αναμένεται ότι θα αποδεχθεί ο πελάτης, μπορεί να αποτιμηθεί αξιόπιστα.

• **Τα κίνητρα**
Οι πληρωμές κινήτρων (π.χ. πρόσθετη αμοιβή λόγω έγκαιρης ολοκλήρωσης), συμπεριλαμβάνονται στο συμβατικό έσοδο, εφόσον: α) Η εκτέλεση της σύμβασης βρισκόμαστε σε προχωρημένο στάδιο, ώστε να αναμένεται ότι θα επιτευχθούν τα καθορισμένα πρότυπα εκτέλεσης και β) το ποσό της πληρωμής των κινήτρων μπορεί να αποτιμηθεί αξιόπιστα.

Παράδειγμα:
Η Κατασκευαστική Εταιρεία ΟΡΦΕΑΣ ΑΤΕ την 01.01.2004 υπέγραψε σύμβαση για την κατασκευή ενός τούνελ με ημερομηνία παράδοσης την 31.12.2006. Επίσης, σύμφωνα με τους όρους της σύμβασης, προβλέπεται η καταβολή στον κατασκευαστή πρόσθετης αμοιβής, σε περίπτωση που το έργο παραδοθεί πριν τις 30.06.2006.

Αν η εταιρεία, κατά το τέλος του έτους 2005 έχει εκτελέσει πολύ παραπάνω από το 66% περίπου του έργου, τότε υπάρχει η βεβαιότητα ότι τελικά το έργο θα εκτελεστεί μέχρι την 30.06.2006 και η πρόσθετη αμοιβή θα συμπεριληφθεί στο συμβατικό έσοδο.

Συμβατικό κόστος

Σύμφωνα με το πρότυπο το συμβατικό κόστος αποτελείται από τα παρακάτω:

- **Άμεσο κόστος**
- Άμεσα εργατικά, συμπεριλαμβανομένων και της επίβλεψης.
- Κόστος υλικών που χρησιμοποιήθηκαν στην κατασκευή.
- Αποσβέσεις μηχανημάτων και εγκαταστάσεων που χρησιμοποιήθηκαν για την εκτέλεση της σύμβασης.

- Κόστος μετακίνησης μηχανημάτων, εξοπλισμού και υλικών προς και από το χώρο της κατασκευής.

- Κόστος μίσθωσης μηχανημάτων και εξοπλισμού.

- Κόστος σχεδιασμού και τεχνικής βοήθειας που συνδέεται άμεσα με τη σύμβαση.

- Υπολογιστικό κόστος εργασιών αποκατάστασης και εγγυήσεων, που συμπεριλαμβάνεται και το αναμενόμενο μεταγενέστερο κόστος εγγυήσεων.

- Αξιώσεις αποζημιώσεων από τρίτους.

Το άμεσο κόστος μειώνεται από τα τυχόν έσοδα από πώληση υλικών του έργου ή από τυχόν μόνονα αποθέματα κατά το τέλος της λογιστικής περιόδου.

• **Έμμεσο κόστος**
- Ασφάλιστρα

- Κόστος σχεδιασμού & τεχνικής βοήθειας που δεν συνδέεται άμεσα με συγκεκριμένη σύμβαση, και γενικό κόστος κατασκευών.

Το έμμεσο κόστος προσδιορίζεται με τη χρήση συστημάτων και ορθολογικών μεθόδων που είναι άρτιες για όλα τα κόστη με ομοειδή φύση. Η ανωτέρω κατανομή βασίζεται στο συνθετισμένο επίπεδο κατασκευαστικής δραστηριότητας.

- Κόστος που βαρύνει ειδικά τον πελάτη σύμφωνα με τους όρους της σύμβασης (π.χ. γενικά έξοδα διοίκησης, ανάπτυξης).

Στο συμβατικό κόστος μπορεί να συμπεριληφθούν και άμεσα έξοδα που έγιναν για τη σύνταξη της σύμβασης.

Επίσης, στο συμβατικό κόστος μπορεί να συμπεριληφθεί και το κόστος δανεισμού, όταν ο κατασκευαστής υιοθετεί τον επιτρεπόμενο ενοληθιακό χειρισμό του ΔΛΠ 23 «κόστος δανεισμού».

Καταχώρηση εσόδων - εξόδων
Το πρότυπο διακρίνει τα κατασκευαστικά συμβόλαια σε τρεις κατηγορίες:

α) **Συμβόλαια των οποίων η έκβαση μπορεί να εκτιμηθεί αξιόπιστα** και αναμένεται να είναι κερδοφόρα.

Στα ανωτέρω συμβόλαια τα έσοδα και έξοδα, πρέπει να καταχωρούνται ανάλογα με το στάδιο ολοκλήρωσης του έργου κατά το τέλος της λογιστικής περιόδου. Το στάδιο ολοκλήρωσης μιας σύμβασης μπορεί να προσδιορίζεται με διάφορους τρόπους. Η εταιρεία

επιλέγει τη μέθοδο που αποτιμά αξιόπιστα το εκτελεσθέν έργο. Αναλόγως της φύσης της σύμβασης, στις μεθόδους μπορεί να συγκαταλέγονται και οι εξής:

α) Η αναλογία του συμβατικού κόστους που αναλήφθηκε για έργο που έχει εκτελεστεί σε δεδομένη ημερομηνία, σε σχέση με το υπολογιζόμενο συνολικό συμβατικό κόστος.

β) Επιμετρήσεις του εκτελεσθέντος έργου.

γ) Ολοκλήρωση ενός αυτοτελούς μέρους του συμβατικού έργου. Προληφθέντες και προκαταβολές που ήρθαν από τους πελάτες, συνάδδεν αντικατοπτρίζουν το εκτελεσθέν έργο.

Στο κόστος που θα ήρθει υπόψη για τον προσδιορισμό του σταδίου ολοκλήρωσης δεν συμπεριλαμβάνεται και κόστος που αφορά σε μελλοντική δραστηριότητα (ίσως κόστος μενώντων υλικών) ή πληρωμές σε υπεργολάβους που έγιναν προκαταβολικά.

Αξιόπιστα εκτίμηση του αποτελέσματος της σύμβασης έχουν στις:

Συμβάσεις σταθερής τιμής όταν:

α) Το συνολικό συμβατικό έσοδο μπορεί να αποτιμηθεί αξιόπιστα.

β) Αναμένεται ότι τα οικονομικά οφέλη που συνδέονται με τη σύμβαση θα εισρεύσουν στην επιχείρηση.

γ) Τόσο το συμβατικό κόστος για την ολοκλήρωση του έργου όσο και το στάδιο ολοκλήρωσης κατά την ημερομηνία του ισολογισμού, μπορούν να αποτιμηθούν αξιόπιστα και

δ) Το συμβατικό κόστος που θα επιρριφθεί στο έργο μπορεί να προσδιοριστεί με σαφήνεια και να αποτιμηθεί αξιόπιστα, ούτως ώστε το πραγματικό συμβατικό κόστος που αναλήφθηκε να μπορεί να συγκριθεί με προηγούμενες εκτιμήσεις.

Συμβάσεις προστιθέμενης τιμής όταν:

α) Αναμένεται ότι τα οικονομικά οφέλη που συνδέονται με τη σύμβαση θα εισρεύσουν στην επιχείρηση και

β) το συμβατικό κόστος που θα επιρριφθεί στο έργο, μπορεί να προσδιοριστεί με σαφήνεια και να αποτιμηθεί αξιόπιστα, ανεξάρτητα από το αν το κόστος αυτό είναι ειδικά ανακτήσιμο ή όχι.

Μια επιχείρηση είναι γενικά σε θέση να κάνει αξιόπιστες εκτιμήσεις,

Ορισμοί και βασικές έννοιες των συμβάσεων

Σύμβαση κατασκευής έργου είναι μια σύμβαση που έχει συναφθεί ειδικά για την κατασκευή ενός περιουσιακού στοιχείου ή ενός συνδυασμού περιουσιακών στοιχείων, τα οποία είναι στενά αλληλοσυνδεδεμένα ή αλληλοεξαρτώμενα σε ό,τι αφορά το σχεδιασμό τους, την τεχνολογία και τη λειτουργία τους ή τον τελικό σκοπό ή χρήση τους.

Επίσης, μία σύμβαση κατασκευής έργου μπορεί να περιλαμβάνει και υπηρεσίες που σχετίζονται άμεσα με την κατασκευή του έργου όπως για παράδειγμα, υπηρεσίες διευθύνσεως έργου διακρίνεται δύο κατηγορίες συμβάσεων:

Σύμβαση σταθερής τιμής είναι μια σύμβαση κατασκευής έργου, κατά την οποία ο κατασκευαστής συμφωνεί σε μια συμβατική σταθερή τιμή ή μια σταθερή τιμή ανά κατασκευαζόμενη μονάδα, που σε μερικές περιπτώσεις υπόκειται σε ρήτρες αναπροσαρμογής του κόστους.

Σύμβαση προστιθέμενης αμοιβής είναι μια σύμβαση κατασκευής έργου κατά την οποία ο κατασκευαστής εισπράττει το συμφωνημένο ή άλλως καθορισμένο κόστος, πέραν ενός ποσοστού πάνω στο κόστος αυτό ή μιας σταθερής αμοιβής.

Σε πολλές περιπτώσεις μία σύμβαση μπορεί να περιέχει στοιχεία από αμφότερες τις παραπάνω δύο κατηγορίες.

Το πρότυπο θέτοντας την ουσία υπεράνω του τύπου μπορεί να θεωρηθεί μία ομάδα συμβάσεων, είτε με ένα μόνο πελάτη είτε με περισσότερους ως μία ενιαία σύμβαση κατασκευής. Έτσι μία ομάδα συμβάσεων μπορεί να αντιμετω-

πιστεί λογιστικά είτε ως ένα ενιαίο σύνολο είτε ξεχωριστά σύμφωνα με τα παρακάτω:

Ενιαία σύμβαση κατασκευής

α) Η ομάδα των συμβάσεων έχει συναφθεί ως ένα ενιαίο σύνολο.

β) Οι συμβάσεις είναι τόσο στενά αλληλοσυνδεδεμένες, που αποτελούν στην πραγματικότητα μέρος ενός ενιαίου έργου με ένα συνολικό περιθώριο κέρδους και γ) οι συμβάσεις εκτελούνται συγχρόνως ή με μια συνεχή αλληλοχούια.

Ξεχωριστή σύμβαση κατασκευής

α) Έχουν υποβληθεί ξεχωριστές προσφορές για κάθε περιουσιακό στοιχείο.

β) Κάθε περιουσιακό στοιχείο υπόκειται σε ιδιαίτερη διαπραγμάτευση και ο κατασκευαστής και ο πελάτης είναι σε θέση να αποδεχθούν ή να απορρίψουν το τμήμα της σύμβασης που σχετίζεται με κάθε ένα περιουσιακό στοιχείο και

γ) το κόστος και τα έσοδα από κάθε περιουσιακό στοιχείο μπορούν να εξοικονομηθούν.

Η κατασκευή ενός πρόσθετου περιουσιακού στοιχείου στα πλαίσια μιας ήδη υπάρχουσας σύμβασης πρέπει να αντιμετωπίζεται ως ξεχωριστή σύμβαση εφόσον:

α) Το περιουσιακό στοιχείο διαφέρει ουσιαστικά σε σχεδιασμό, τεχνολογία ή λειτουργία από το περιουσιακό στοιχείο ή στοιχεία που καλύπτονται από την αρχική σύμβαση ή

β) η τιμή του περιουσιακού στοιχείου διαπραγματεύεται ανεξάρτητα από την αρχική συμβατική τιμή.

Παράδειγμα:

Η Κατασκευαστική Εταιρεία «ΟΡΦΕΑΣ ΑΤΕ» υπέγραψε με την ιδιωτική εταιρεία ΕΥΡΥΔΙΚΗ Α.Ε. δύο συμβάσεις: Μία σύμβαση για την κατασκευή ενός δρόμου στις εγκαταστάσεις της και μία σύμβαση για

όταν έχει συμφωνήσει σε μία σύμβαση που ορίζει:

(α) Τα εν δυνάμει δικαιώματα κάθε συμβαλλόμενου μέρους, σχετικά με το περιουσιακό στοιχείο που πρόκειται να κατασκευαστεί.

(β) Το τίμημα που θα δοθεί ως αντίλημμα και

(γ) Τον τρόπο και τους όρους εξόφλησης.

β) Συμβόλαιο των οποίων η έκβαση αναμένεται να είναι ζημιόγωνα (ανεξάρτητα αν μπορεί να εκτιμηθεί το αποτέλεσμα της σύμβασης αξιόπιστα ή όχι)

Όταν ο κατασκευαστής εκτιμά ότι το συνολικό συμβατικό κόστος θα υπερβεί το συνολικό συμβατικό έσοδο, η αναμενόμενη ζημία καταχωρείται αμέσως ως έξοδο ανεξάρτητα από:

(α) Το αν έχει αρχίσει το έργο της σύμβασης ή όχι

(β) Το στάδιο ολοκλήρωσης της συμβατικής δραστηριότητας ή

(γ) το ποσό του κέρδους που αναμένεται να προκύψει από άλλες συμβάσεις, που δεν αντιμετωπίζονται ως μια αλληλ σύμβαση κατασκευής έργου (δηλαδή όταν έχουμε δύο συμβάσεις που αντιμετωπίζονται ως μία, και εκτιμώμε ότι από την μία θα έχουμε ζημία 1 εκατ. ευρώ και από την άλλη κέρδος 2 εκατ. ευρώ, τότε η ζημία πρέπει να καταχωρηθεί αμέσως και να μην θεωρηθεί ότι συμψηφίζεται με το κέρδος του άλλου έργου).

γ) Συμβόλαιο των οποίων η έκβαση δεν μπορεί να εκτιμηθεί αξιόπιστα.

Όταν το αποτέλεσμα μιας σύμβασης κατασκευής έργου δεν μπορεί να εκτιμηθεί αξιόπιστα:

(α) Το έσοδο πρέπει να καταχωρείται μόνο κατά την έκταση που το αναληφθέν συμβατικό κόστος πιθανολογείται ότι θα ανακτηθεί και

(β) Το συμβατικό κόστος πρέπει να καταχωρείται ως έξοδο στην περίοδο στην οποία αναλήφθηκε. Όταν οι αβεβαιότητες που παρεμβάδισαν την αξιόπιστη εκτίμηση του αποτελέσματος της σύμβασης παύουν να υπάρχουν, το έσοδο και τα έξοδα που σχετίζονται με τη σύμβαση κατασκευής πρέπει να καταχωρούνται με βάση τον μέθοδο του σταδίου ολοκλήρωσης.

Μεταβολές στις εκτιμήσεις

Οποιαδήποτε μεταβολή στις εκτιμήσεις του συμβατικού εσόδου ή κόστους λογιστικοποιείται ως μεταβολή λογιστικής εκτίμησης σύμφωνα με το ΔΛΠ Νο 8 (επίδραση στην παρούσα και στις επόμενες χρήσεις).

Για παράδειγμα, αν για κάποιο έργο που ξεκίνησε η κατασκευή του το 2001, κάποια στιγμή π.χ. το 2004 το Συνολικό Συμβατικό Έσοδο αυ-

ΠΙΝΑΚΑΣ 1

Εσοδο χρήσης 2002	= Δαπάνες χρήσης / Συνολικό κόστος X Εσοδα	(500 / 1500) X 2000 = 666 ευρώ
Εσοδο χρήσης 2003	= Σωρευτικές Δαπάνες / Συνολικό κόστος X Έσοδα - Εσοδο προηγ. Χρήσης	(1200 / 1500) X 2000 - 666 = 934 ευρώ
Εσοδο χρήσης 2004	= Σωρευτικές Δαπάνες / Συνολικό κόστος X Εσοδα - Εσοδο προηγ. χρήσης	(1500 / 1500) X 2000 - 666 - 934 = 400 ευρώ

ΠΙΝΑΚΑΣ 2

ΧΡΗΣΗ 2002				ΧΡΗΣΗ 2003				ΧΡΗΣΗ 2004			
Δ.Λ.Π. (μέθοδος της ποσοστιαίας ολοκλήρωσης)		Ε.Γ.Λ.Σ. (μέθοδος τμηματικής περάτωσης)		Δ.Λ.Π. (μέθοδος της ποσοστιαίας ολοκλήρωσης)		Ε.Γ.Λ.Σ. (μέθοδος τμηματικής περάτωσης)		Δ.Λ.Π. (μέθοδος της ποσοστιαίας ολοκλήρωσης)		Ε.Γ.Λ.Σ. (μέθοδος τμηματικής περάτωσης)	
ΕΣΟΔΑ	500	ΕΣΟΔΑ	500	ΕΣΟΔΑ	700	ΕΣΟΔΑ	700	ΕΣΟΔΑ	300	ΕΣΟΔΑ	300
ΠΙΣΤΩΤΕΣ	500	ΠΙΣΤΩΤΕΣ	500	ΠΙΣΤΩΤΕΣ	700	ΠΙΣΤΩΤΕΣ	700	ΠΙΣΤΩΤΕΣ	300	ΠΙΣΤΩΤΕΣ	300
Π.Ε.Α.	500	Π.Ε.Α.	200	Π.Ε.Α.	700	Π.Ε.Α.	175	Π.Ε.Α.	300	Π.Ε.Α.	175
ΚΟΣΤΟΣ	500	ΚΟΣΤΟΣ	500	ΚΟΣΤΟΣ	700	ΚΟΣΤΟΣ	700	ΚΟΣΤΟΣ	300	ΚΟΣΤΟΣ	300
ΑΠΑΙΤΗΣΕΙΣ	400	ΑΠΑΙΤΗΣΕΙΣ	400	ΑΠΑΙΤΗΣΕΙΣ	700	ΑΠΑΙΤΗΣΕΙΣ	400	ΑΠΑΙΤΗΣΕΙΣ	900	ΑΠΑΙΤΗΣΕΙΣ	900
ΙΣΟΛΟΓΙΣΜΟΣ (Δ.Λ.Π.)	266	ΙΣΟΛΟΓΙΣΜΟΣ (Ε.Γ.Λ.Σ.)	200	ΙΣΟΛΟΓΙΣΜΟΣ (Δ.Λ.Π.)	500	ΙΣΟΛΟΓΙΣΜΟΣ (Ε.Γ.Λ.Σ.)	175	ΙΣΟΛΟΓΙΣΜΟΣ (Δ.Λ.Π.)	0	ΙΣΟΛΟΓΙΣΜΟΣ (Ε.Γ.Λ.Σ.)	0
ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΑ ΧΡΗΣΗΣ	XX	ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΑ ΧΡΗΣΗΣ	XX	ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΑ ΧΡΗΣΗΣ	XX	ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΑ ΧΡΗΣΗΣ	XX	ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΑ ΧΡΗΣΗΣ	XX	ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΑ ΧΡΗΣΗΣ	XX
ΕΣΟΔΑ	666	ΕΣΟΔΑ	400	ΕΣΟΔΑ	934	ΕΣΟΔΑ	700	ΕΣΟΔΑ	400	ΕΣΟΔΑ	900
ΕΞΟΔΑ	500	ΕΞΟΔΑ	300	ΕΞΟΔΑ	700	ΕΞΟΔΑ	725	ΕΞΟΔΑ	300	ΕΞΟΔΑ	475
ΚΕΡΔΟΣ	166	ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑ	100	ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑ	234	ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑ	-25	ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑ	100	ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑ	425

Συγκεντρωτική Κατάσταση

Ετη	Αποτελέσματα	
	Δ.Λ.Π.	Ε.Γ.Λ.Σ.
2002	166	100
2003	234	-25
2004	100	425
Σύνολο	500	500

(γ) Συμβάσεις οι οποίες αφορούν σε ιδιοκτησίες που είναι πιθανόν να απαλλοτριωθούν ή να κατασθθούν.

(δ) Συμβάσεις στις οποίες ο πελάτης αδυνατεί να αντιμετωπίσει τις υποχρεώσεις του.

(ε) Συμβάσεις στις οποίες ο κατασκευαστής αδυνατεί να ολοκληρώσει τη σύμβαση ή να ανταποκριθεί στις δεσμεύσεις του από τη σύμβαση.

Όταν οι αβεβαιότητες που παρεμβάδισαν την αξιόπιστη εκτίμηση του αποτελέσματος της σύμβασης παύουν να υπάρχουν, το έσοδο και τα έξοδα που σχετίζονται με τη σύμβαση κατασκευής πρέπει να καταχωρούνται με βάση τον μέθοδο του σταδίου ολοκλήρωσης.

Μεταβολές στις εκτιμήσεις

Οποιαδήποτε μεταβολή στις εκτιμήσεις του συμβατικού εσόδου ή κόστους λογιστικοποιείται ως μεταβολή λογιστικής εκτίμησης σύμφωνα με το ΔΛΠ Νο 8 (επίδραση στην παρούσα και στις επόμενες χρήσεις).

Για παράδειγμα, αν για κάποιο έργο που ξεκίνησε η κατασκευή του το 2001, κάποια στιγμή π.χ. το 2004 το Συνολικό Συμβατικό Έσοδο αυ-

ξηθεί (πλόγω κάποιας τροποποίησης στις προδιαγραφές του έργου), τότε, το νέο συνολικό συμβατικό έσοδο θα χρησιμοποιηθεί για τον προσδιορισμό του εσόδου της χρήσης 2004 και των επόμενων χρήσεων και δεν θα γίνει αναδρομική εφαρμογή.

Γνωστοποιήσεις

Οι γνωστοποιήσεις που πρέπει να παρατεθούν στις σημειώσεις των οικονομικών καταστάσεων των οποίων αποτελούν αναπόσπαστο κομμάτι είναι οι εξής:

- Το ποσό του συμβατικού εσόδου που καταχωρήθηκε ως έσοδο της περιόδου.
- Τις μεθόδους που χρησιμοποιήθηκαν για τον προσδιορισμό του συμβατικού εσόδου που καταχωρήθηκε στην περίοδο.
- Τις μεθόδους που χρησιμοποιήθηκαν για τον προσδιορισμό του σταδίου ολοκλήρωσης των σε εκτέλεση συμβάσεων.

Επίσης, για τις υπό εκτέλεση συμβάσεις έργων απαιτείται η γνωστοποίηση των παρακάτω για κάθε έργο.

- Το συνολικό ποσό του κόστους που αναλήφθηκε και των κερδών

που καταχωρήθηκαν (μείον καταχωρηθείσες ζημιές) μέχρι την ημερομηνία αυτή.

- Το ποσό των προκαταβολών που εισπράχθηκαν.
- Το ποσό των παρακρατήσεων.
- Το μικτό ποσό που οφείλεται από τους πελάτες για συμβατικό έργο ως απάντηση.
- Το μικτό ποσό που οφείλεται στους πελάτες για συμβατικό έργο ως υποχρέωση.

Τέλος, η επικείμενη γνωστοποίηση κάθε ενδεχόμενη υποχρέωση και ενδεχόμενη απαίτηση σύμφωνα με το ΔΛΠ 37 «προβλέψεις, ενδεχόμενες υποχρεώσεις και ενδεχόμενες απαιτήσεις».

Παράδειγμα Λογιστικοποίησης τεχνικού έργου με βάση το ΔΛΠ και το ΕΓΛΣ

Μία τεχνική εταιρεία έχει αναλάβει την εκτέλεση ενός τεχνικού έργου και θα χρειαστούν 3 χρόνια (2002, 2003, 2004) για την ολοκλήρωσή του. Το συμβατικό έσοδο (προϋπολογισμός έργου με εκπτώσεις) είναι 2.000 ευρώ. Το εκτιμώμενο και τελικό διαμορφωθέν κόστος είναι 1.500 ευρώ. Επειδή η εταιρεία με τα ανωτέρω

ποσό, εκτιμά ότι το αποτέλεσμα θα είναι κερδοφόρο, θα καταχωρεί τα έσοδα ανάλογα με το στάδιο ολοκλήρωσης προσδιορισμένο με βάση το ποσοστό του κόστους. Αν εκμύσει π.χ. τα έξοδα 2.100 ευρώ, τότε το αναμενόμενο αποτέλεσμα της σύμβασης θα ήταν ζημιόγωνα από 100 ευρώ και θα έπρεπε να βαρύνει τα αποτελέσματα της χρήσης στην οποία υπογράφηκε η σύμβαση με τον κύριο του έργου. Σημειώνεται ότι, για τα κόστη, τις τιμολογήσεις, και τη διαφορά συμβατικού εσόδου χρήσης και συμβατικού εξόδου χρήσης χρησιμοποιείται ο λογ. «Παραγωγή σε Εξέλιξη - Απαιτήσεις» (ΠΕΑ). Τυχόν χρεωστικό υπόλοιπο του λογαριασμού δείχνει ότι εκτελέστηκε περισσότερο έργο από αυτό που τιμολογήθηκε, ενώ τυχόν πιστωτικό υπόλοιπο σημαίνει ότι τιμολογήθηκε έργο το οποίο δεν εκτελέστηκε.

...

	2002	2003	2004
Τιμολόγημα χρέως	400	700	900
Άμεσο και έμμεσο κόστος έργου	500	700	300
Εργασίες που δεν είχαν τιμολογηθεί στο τέλος της χρήσης	200	175	0

Το συμβατικό έσοδο ανά χρήση με βάση το πρότυπο Νο 11 προκύπτει από τον Πίνακα 1:

Στον Πίνακα 2 παρατίθενται οι Λογιστικές εγγραφές, οι Ισολογισμοί, και οι Καταστάσεις Αποτελεσμάτων Χρήσης σύμφωνα με τα Δ.Λ.Π. και το Ε.Γ.Λ.Σ.

Από τα ανωτέρω προκύπτει ότι και με τις δύο μεθόδους (μέθοδος ποσοστιαίας ολοκλήρωσης και μέθοδος τμηματικής περάτωσης) το τελικό αποτέλεσμα από την εκτέλεση του έργου είναι ίδιο, αλλή είναι διαφορετική η κατανομή του συμβατικού κόστους και εσόδου στις χρήσεις στις οποίες εκτελείται το έργο.

Όπως έχει αναφερθεί και παραπάνω στην ανάλυση των εννοιών Συμβατικό Κόστος και Έσοδο, τα δύο αυτά μεγέθη μπορεί κατά την διάρκεια της σύμβασης να αλλιάζονται (κίνητρα, τροποποιήσεις στο συμβατικό έργο, αξιώσεις αποζημιώσεων, αναθεωρήσεις στοιχείων κόστους από τον κατασκευαστή). Κατά τον προσδιορισμό του συμβατικού εσόδου χρήσης λαμβάνονται υπόψη εκείνα τα ποσά που εκτιμά ο κατασκευαστής (οι εκτιμήσεις πρέπει να είναι πάντα σύμφωνες με το οριζόμενα από το πρότυπο) κατά το χρόνο υπολογισμού του εσόδου.

Τέλος, όσον αφορά την πρώτη εφαρμογή του προτύπου, το ΔΠΧΠ Νο 1 δεν θέτει καμία υποχρεωτική ή προαιρετική εξαιρεση σχετικά με τις κατασκευαστικές συμβάσεις. Οι τεχνικές εταιρείες που θα εφαρμόσουν για πρώτη φορά τα πρότυπα την 01.01.2005 θα πρέπει να εφαρμόσουν το πρότυπο, ξεκινώντας από τα έργα που ήταν σε εκτέλεση την 31.12.2003. Αφού προσδιοριστούν για κάθε έργο: Το συνολικό συμβατικό έσοδο, το συνολικό συμβατικό κόστος, οι σωρευτικές δαπάνες - τα σωρευτικά έξοδα [εκδοθέντα τιμολόγια], θα προσδιοριστεί μία νέα «Παραγωγή σε Εξέλιξη - Απαιτήσεις» για κάθε έργο κατά την 31.12.2003. Οι διαφορές από την ανωτέρω προσαρμογή, θα μεταφερθούν στον λογαριασμό «Υπόλοιπο Κερδών εις Νέο». Επισημαίνεται, τέλος, ότι όλες οι εκτιμήσεις και υπολογισμοί που θα γίνουν από τη διοίκηση για τα ανωτέρω μεγέθη (συμβατικό έσοδο, συμβατικό έξοδο κ.λπ.) θα πρέπει να αντικατοπτρίζουν τις συνθήκες και τα δεδομένα εκείνης της χρονικής στιγμής, δηλαδή της 31.12.2003.

* Ο Νικόλαος Ι. Κυλιώνης είναι επίκουρος ορκωτός ελεγκτής λογιστής της ΣΟΑ Ε.Ε.