

Σ.ΛΟ.Τ. αριθ. πρωτ.: 772 ΕΞ 11.5.2017

Χρόνος αναγνώρισης εσόδου και δαπάνης τιμολογίου που τροποποιεί το αρχικό τιμολογηθέν ποσό λόγω πλήρωσης αίρεσης

Αθήνα, 11.05.2017

Αριθμ. Πρωτ.: 772 ΕΞ

ΕΠΙΤΡΟΠΗ ΛΟΓΙΣΤΙΚΗΣ ΤΥΠΟΠΟΙΗΣΗΣ ΚΑΙ ΕΛΕΓΧΩΝ Ν.Π.Δ.Δ.
ΣΥΜΒΟΥΛΙΟ ΛΟΓΙΣΤΙΚΗΣ ΤΥΠΟΠΟΙΗΣΗΣ (ΣΛΟΤ)

ΣΛΟΤ 772/2017

ΘΕΜΑ : Χρόνος αναγνώρισης εσόδου και δαπάνης τιμολογίου που τροποποιεί το αρχικό τιμολογηθέν ποσό λόγω πλήρωσης αίρεσης

ΕΡΩΤΗΜΑ

Θα θέλαμε την γνώμη σας σχετικά με την λογιστική αντιμετώπιση της παρακάτω συναλλαγής:

Εταιρεία (Α) παρέχει συνεχείς υπηρεσίες σε συνδεδεμένη εταιρεία (Β), η οποία είναι εταιρεία περιορισμένου κινδύνου, κατά την διάρκεια όλου τού έτους, προκειμένου η λήπτρια εταιρεία (Β) να είναι σε θέση να παρέχει υπηρεσίες σε τρίτους.

Επιπροσθέτως, η Α αναλαμβάνει την κάλυψη σημαντικών κινδύνων της Β, που σχετίζονται με τις παρεχόμενες υπηρεσίες σε τρίτους (π.χ. κάλυψη ζημιών, δικαστικών εξόδων και αποζημιώσεων, κ.α.).

Κατά την διάρκεια του έτους παροχής των υπηρεσιών, οι εν λόγω ενδοομιλικές υπηρεσίες τιμολογούνται με τίμημα που προβλέπεται σε σύμβαση (περιθώριο κέρδους), το οποίο είναι σύμφωνο με την αρχή των ίσων αποστάσεων (arm's length principle), βάσει εξωτερικών συγκρίσιμων στοιχείων.

Το τελικό εν λόγω τίμημα όμως για τις υπηρεσίες και τα ρίσκα που αναλαμβάνει η Α, τελεί υπό την αίρεση της μελέτης αξιολόγησης της ετήσιας απόδοσης της λήπτριας εταιρείας Β, κατ' εφαρμογή της υπογραφείσας, μεταξύ των δύο εταιρειών, σύμβασης. Η εν λόγω μελέτη αξιολογεί μεγέθη τα οποία, εκ των πραγμάτων, δεν είναι γνωστά σε χρόνο προγενέστερο από αυτόν της οριστικοποίησης των οικονομικών στοιχείων της χρήσης που παρασχέθηκαν οι υπηρεσίες και των δύο εταιρειών (τελικά ετήσια έσοδα και κόστη των Α και Β που σχετίζονται με την παροχή υπηρεσιών που παρείχε η εταιρεία Β σε τρίτους).

Βάσει των παραπάνω και κατ' εφαρμογή του σχετικού συμβατικού όρου, σε περίπτωση που, από την μελέτη, η λήπτρια εταιρεία Β κριθεί πως υποαποδίδει έναντι συγκεκριμένου στόχου της σύμβασης, εκδίδεται χρεωστικό τιμολόγιο από την εταιρεία Α. Κατ' αυτόν τον τρόπο, η Β διακρατεί σε ετήσια βάση μόνο το μέρος των κερδών (από συναλλαγές με τρίτους) που αντιστοιχεί στο επίπεδο απόδοσής της, όπως αυτό προβλέπεται από την σύμβαση, τηρώντας έτσι και την προβλεπόμενη αρχή των «ίσων αποστάσεων».

Επισημαίνεται πως το εκδοθέν τιμολόγιο δεν αναφέρεται/διορθώνει συγκεκριμένο τιμολόγιο του παρελθόντος. Αντιθέτως, επαναπροσδιορίζει το συνολικό τίμημα του συνόλου των υπηρεσιών που παρασχέθησαν από την Α στην Β κατά την διάρκεια του έτους (για τις οποίες είχε εκδοθεί πλήθος τιμολογίων), μεταξύ των οποίων είναι και η ανάληψη των κινδύνων που έχει αναλάβει η Α, οι οποίοι κίνδυνοι σχετίζονται άμεσα και με την απόδοση της Β.

Ερωτάται ποιός είναι ο λογιστικός χειρισμός του εν λόγω τιμολογίου - ειδικότερα:

Όσον αφορά τον εκδότη του τιμολογίου (εταιρεία Α):

1) Σε ποιάς περιόδου τα έσοδα πρέπει να συμπεριληφθεί το ποσό του τιμολογίου; Σε αυτά της χρήσης που παρέχονται οι υπηρεσίες, ή σε αυτά της επομένης χρήσης, εντός της οποίας αξιολογείται η και η απόδοση της εταιρείας Β και εκδίδεται το σχετικό τιμολόγιο επαναπροσδιορίζοντας το τίμημα;

Επισημαίνεται πως η απαραίτητη μελέτη δεν δύναται να διενεργηθεί σε χρόνο προγενέστερο από αυτόν της οριστικοποίησης των οικονομικών αποτελεσμάτων (και των δύο εταιρειών) της χρήσης παροχής των υπηρεσιών.

Όσον αφορά τον λήπτη (εταιρεία Β):

2) Πότε θεωρείται η δαπάνη δεδουλευμένη; ποιάς διαχειριστικής περιόδου τα αποτελέσματα πρέπει να επιβαρυνθούν με το εν λόγω ποσό και πως;

Επισημαίνεται πως, κατά το έτος παροχής των υπηρεσιών δεν είναι δυνατό να σχηματιστεί πρόβλεψη, καθώς μέχρι τη οριστικοποίηση των λογιστικών βιβλίων δεν πρόκειται για πιθανή εκροή οικονομικών πόρων (η πιθανότητα πραγματοποίησης δεν υπερβαίνει 50%, όπως απαιτεί η παρ. 22.11.1 της Λογιστικής Οδηγίας- σύμφωνα με το IAS 37 πρόκειται για ενδεχόμενη υποχρέωση που δεν αναγνωρίζεται, ενώ επίσης δεν είναι δυνατό να γίνει οποιαδήποτε εκτίμηση του ποσού).

ΑΠΑΝΤΗΣΗ

Από λογιστικής απόψεως και βάσει της αρχής του δουλευμένου, το συμπληρωματικό έσοδο αναγνωρίζεται στα έσοδα της περιόδου στην οποία παρέχονται οι υπηρεσίες, εφόσον το εν λόγω έσοδο προσδιορίζεται αξιόπιστα μέχρι το χρόνο έγκρισης των χρηματοοικονομικών καταστάσεων από το αρμόδιο όργανο της διοίκησης, εντός της επομένης περιόδου, και επιπλέον είναι σφόδρα πιθανό, κατά τη στιγμή της αναγνώρισης, ότι θα εισπραχθεί.

Το ίδιο ισχύει, με βάση τα περιγραφόμενα περιστατικά, και για τη λαμβάνουσα το τιμολόγιο επιχείρηση. Δηλαδή, η λήπτρια πρέπει να αναγνωρίσει τη σχετική δαπάνη στην περίοδο που λαμβάνονται οι υπηρεσίες, βάσει της αρχής του δουλευμένου. Για τη λήπτρια οντότητα η δαπάνη δεν αφορά πρόβλεψη, διότι από ότι αντιλαμβανόμαστε από την περιγραφή του ερωτήματος, τα σχετικά ποσά έχουν καταστεί οριστικά κατά την 31.12., αφού δεν εξαρτώνται από γεγονότα και καταστάσεις που θα λάβουν χώρα εντός του επόμενου έτους, αλλά για διάφορους λόγους (π.χ. οριστικοποίηση λογιστικών αρχείων, έλλειψη χρόνου κ.λ.π.), δεν έχουν γίνει μέχρι την 31.12. οι σχετικοί υπολογισμοί. Βάσει της αρχής του δουλευμένου, η επεξεργασία και οριστικοποίηση στην επόμενη περίοδο δεδομένων, για γεγονότα που έχουν λάβει χώρα μέχρι την 31.12, συνιστά διορθωτικό γεγονός της περιόδου που έληξε την 31.12

και ως εκ τούτου αναγνωρίζεται σε εκείνη την περίοδο.

Για παράδειγμα αν οι χρηματοοικονομικές καταστάσεις των εταιρειών της χρήσεως 2016 εγκριθούν από τις διοικήσεις των εταιρειών περί τα μέσα του Απριλίου 2017 (και μέχρι την ημερομηνία αυτή έχει οριστικοποιηθεί το ποσό της διαφοράς), θα αναγνωρισθεί και από τις δύο επιχειρήσεις ως έσοδο/απαίτηση και έξοδο/υποχρέωση αντίστοιχα στις χρηματοοικονομικές καταστάσεις της 31.12.2016, μέσω των εγγραφών κλεισίματος της περιόδου 2016.

Ο ΠΡΟΕΔΡΟΣ ΤΟΥ ΣΛΟΤ

ΤΑ ΜΕΛΗ