

Αυτό το έγγραφο λογιστικής πολιτικής  
βασίζεται στο ΔΛΠΔΤ Συμβάσεις  
Κατασκευής, όπως υιοθετηθήκαν από  
το Γενικό Λογιστήριο της Κυπριακής  
Δημοκρατίας.

# Συμβάσεις Κατασκευής

Ομάδα έργου ΔΛΠΔΤ  
(από τη Δέσποινα Σταύρου)  
Γενικό Λογιστήριο της Κυπριακής Δημοκρατίας

Ημερομηνία: 2 Ιουλίου 2018

## ΠΕΡΙΕΧΟΜΕΝΑ

ΠΕΡΙΕΧΟΜΕΝΑ .....	1
1. ΕΙΣΑΓΩΓΗ .....	2
1.1 Συμβάσεις Κατασκευής .....	2
1.2 Στόχοι .....	2
1.3 Πεδίο Εφαρμογής .....	3
1.4 Ορισμοί.....	3
2. ΣΥΜΒΑΣΕΙΣ ΚΑΤΑΣΚΕΥΗΣ .....	4
2.1 Γενικά.....	4
2.2 Συμβάσεις Σταθερής Τιμής και Συμβάσεις Βάσει Κόστους .....	5
2.3 Εργολάβος .....	6
2.4 Συνδυασμός και Καταμερισμός Συμβάσεων Κατασκευής .....	6
3. ΑΝΑΓΝΩΡΙΣΗ ΤΩΝ ΕΣΟΔΩΝ ΚΑΙ ΕΞΟΔΩΝ ΣΥΜΒΑΣΗΣ.....	7
3.1 Γενικά .....	7
3.2 Αναγνώριση Αναμενόμενων Ελλειμμάτων.....	12
3.3 Απεικόνιση για την Αναγνώριση των Εσόδων και των Δαπανών μιας Σύμβασης Κατασκευής .....	14
4. ΣΤΟΙΧΕΙΑ ΕΣΟΔΩΝ ΣΥΜΒΑΣΗΣ ΚΑΙ ΚΟΣΤΟΥΣ ΣΥΜΒΑΣΗΣ .....	15
4.1 Έσοδα Σύμβασης .....	15
4.2 Κόστος Σύμβασης .....	17
4.3 Αλλαγές στις Εκτιμήσεις .....	19
5. ΓΝΩΣΤΟΠΟΙΗΣΕΙΣ .....	20
6. ΜΕΤΑΒΑΤΙΚΕΣ ΔΙΑΤΑΞΕΙΣ .....	21
7. ΗΜΕΡΟΜΗΝΙΑ ΕΝΑΡΞΗΣ ΙΣΧΥΟΣ.....	21
8. ΠΑΡΑΠΟΜΠΕΣ .....	21
9. ΠΑΡΑΡΤΗΜΑ .....	22

# 1. ΕΙΣΑΓΩΓΗ

## 1.1 ΣΥΜΒΑΣΕΙΣ ΚΑΤΑΣΚΕΥΗΣ

Σύμβαση κατασκευής είναι μια σύμβαση, ή άλλη παρόμοια δεσμευτική ρύθμιση, που διαπραγματεύεται συγκεκριμένα την κατασκευή ενός περιουσιακού στοιχείου ή ενός συνδυασμού περιουσιακών στοιχείων τα οποία είναι στενά συνδεδεμένα ή αλληλοεξαρτώμενα σε ότι αφορά το σχεδιασμό τους, την τεχνολογία και τη λειτουργία τους ή τον τελικό σκοπό ή χρήση τους.<sup>1</sup>

Οι οντότητες του δημόσιου τομέα μπορούν να συνάπτουν συμβάσεις κατασκευής με τρίτους φορείς (ιδιωτικούς ή άλλους φορείς του δημόσιου τομέα) σε εμπορική βάση η οποία τους επιτρέπει να αποκτούν κέρδη. Ωστόσο, οι οντότητες του δημόσιου τομέα δύναται να συνάπτουν συμβάσεις κατασκευής και σε μη εμπορική βάση (συνήθως με άλλες οντότητες του δημόσιου τομέα), όπου υπάρχει πλήρης, μερική ή ακόμη και καμία ανάκτηση του κόστους από τρίτους. Σε αυτές τις περιπτώσεις, η χρηματοδότηση για τη στήριξη αυτής της κατασκευαστικής δραστηριότητας δύναται να παρέχεται με πίστωση, με άλλη κατανομή κονδυλίων από τη γενική κυβέρνηση, με ενίσχυση ή με κρατική χορηγία. Το κύριο θέμα που προκύπτει για τις συμβάσεις κατασκευής είναι η κατανομή του κόστους κατασκευής στην περίοδο αναφοράς κατά την οποία εκτελούνται οι κατασκευαστικές εργασίες και η αναγνώριση των σχετικών δαπανών, καθώς η ημερομηνία έναρξης και ολοκλήρωσης των δραστηριοτήτων της σύμβασης συνήθως εμπίπτουν σε διαφορετικές περιόδους αναφοράς.

Παραδείγματα συμβάσεων κατασκευής στον δημόσιο τομέα περιλαμβάνουν: σύμβαση για την κατασκευή κτιρίου, οδικού δικτύου, φράγματος, γέφυρας, συστήματος παροχής νερού κ.λπ.

## 1.2 ΣΤΟΧΟΙ

Ο στόχος αυτής της λογιστικής πολιτικής είναι να προτείνει το λογιστικό χειρισμό και τις γνωστοποιήσεις του κόστους και των εσόδων που σχετίζονται με τις συμβάσεις κατασκευής. Αυτή η λογιστική πολιτική προσδιορίζει τις δεσμευτικές ρυθμίσεις που κατηγοριοποιούνται ως συμβάσεις κατασκευής, παρέχει καθοδήγηση για τους τύπους συμβάσεων κατασκευής που μπορεί να προκύψουν στο δημόσιο τομέα και καθορίζει τη βάση για την αναγνώριση και την γνωστοποίηση των εξόδων από συμβάσεις κατασκευής και, κατά περίπτωση, των εσόδων από συμβάσεις κατασκευής.

Ο στόχος αυτής της πολιτικής είναι να παρέχει τεχνική λογιστική καθοδήγηση για την ετοιμασία οικονομικών καταστάσεων σχετικά με τις συμβάσεις κατασκευής, έτσι ώστε οι οικονομικές καταστάσεις να δίνουν μια αληθινή και δίκαιη εικόνα της χρηματοοικονομικής επίδοσης και της οικονομικής θέσης της οντότητας. Η παρούσα

πολιτική καταρτίζεται σύμφωνα με καθοδήγηση από όλα τα σχετικά Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα του Δημόσιου Τομέα (ΔΛΠΔΤ).

### 1.3 ΠΕΔΙΟ ΕΦΑΡΜΟΓΗΣ

Αυτή η λογιστική πολιτική εφαρμόζεται για το λογιστικό χειρισμό όλων των συμβάσεων κατασκευής στις οικονομικές καταστάσεις της κυβέρνησης της Κυπριακής Δημοκρατίας και των ενοποιημένων οντοτήτων της.

Οι συμβάσεις κατασκευής που αφορούν σε περιουσιακά στοιχεία που έχουν κατασκευαστεί από την οντότητα, βρίσκονται εκτός του πεδίου εφαρμογής αυτής της λογιστικής πολιτικής (βλ. Λογιστική Πολιτική για τα Πάγια Περιουσιακά Στοιχεία).

### 1.4 ΟΡΙΣΜΟΙ

**Σύμβαση κατασκευής** είναι μια σύμβαση, ή άλλη παρόμοια δεσμευτική ρύθμιση, που διαπραγματεύεται συγκεκριμένα την κατασκευή ενός περιουσιακού στοιχείου ή ενός συνδυασμού περιουσιακών στοιχείων τα οποία είναι στενά συνδεδεμένα ή αλληλοεξαρτώμενα σε ότι αφορά το σχεδιασμό τους, την τεχνολογία και τη λειτουργία τους ή τον τελικό σκοπό ή χρήση τους.

**Εργολάβος** είναι μια οντότητα που εκτελεί κατασκευαστικές εργασίες σύμφωνα με μία σύμβαση κατασκευής.

**Η σύμβαση βάσει κόστους** είναι μια σύμβαση κατασκευής στην οποία αποπληρώνονται στον εργολάβο τα επιτρεπόμενα ή άλλα καθορισμένα κόστη και, στην περίπτωση εμπορικής σύμβασης, ένα πρόσθετο ποσοστό αυτών των δαπανών ή ένα πάγιο τέλος, εάν υπάρχει.

**Η σύμβαση σταθερής τιμής** είναι μια σύμβαση κατασκευής στην οποία ο εργολάβος συμφωνεί με μια σταθερή τιμή σύμβασης ή ένα σταθερό ποσοστό ανά μονάδα παραγωγής, το οποίο σε ορισμένες περιπτώσεις υπόκειται σε ρήτρες κλιμάκωσης του κόστους.

**Τα έσοδα** είναι αυξήσεις στην καθαρή οικονομική θέση της οντότητας, εκτός από αυξήσεις που προκύπτουν από συνεισφορές ιδιοκτησίας.

**Συνεισφορές ιδιοκτησίας** είναι εισροές πόρων σε μια οντότητα, οι οποίες συνεισφέρονται από εξωτερικά μέρη υπό την ιδιότητά τους ως ιδιοκτήτες, οι οποίες καθιερώνουν ή αυξάνουν ένα ποσοστό στη καθαρή οικονομική θέση της οντότητας.

Οποιοσδήποτε άλλος όρος ορίζεται σε άλλες λογιστικές πολιτικές που έχουν υιοθετηθεί από την κυβέρνηση της Κυπριακής Δημοκρατίας, έχει την έννοια που παρουσιάζεται στις εν λόγω λογιστικές πολιτικές.

## 2. ΣΥΜΒΑΣΕΙΣ ΚΑΤΑΣΚΕΥΗΣ

### 2.1 ΓΕΝΙΚΑ

1. Μια σύμβαση κατασκευής μπορεί να αποτελέσει αντικείμενο διαπραγμάτευσης για την κατασκευή ενός μεμονωμένου περιουσιακού στοιχείου, όπως μιας γέφυρας, ενός κτιρίου, ενός φράγματος, ενός αγωγού, ενός δρόμου ή μιας σήραγγας. Μια σύμβαση κατασκευής μπορεί επίσης να ασχολείται με την κατασκευή ενός αριθμού περιουσιακών στοιχείων που είναι στενά συνδεδεμένα ή αλληλοεξαρτώμενα σε ότι αφορά το σχεδιασμό, την τεχνολογία και τη λειτουργία τους ή τον τελικό σκοπό ή τη χρήση τους - παραδείγματα τέτοιων συμβάσεων περιλαμβάνουν συμβάσεις για την κατασκευή δικτυωμένων συστημάτων νερού, διυλιστήρια και άλλα σύνθετα περιουσιακά στοιχεία υποδομής.
2. Για σκοπούς αυτής της λογιστικής πολιτικής, **οι συμβάσεις κατασκευής περιλαμβάνουν:**
  - α) Συμβάσεις για την παροχή υπηρεσιών που σχετίζονται άμεσα με την κατασκευή του περιουσιακού στοιχείου, για παράδειγμα, για τις υπηρεσίες διαχειριστών έργων και αρχιτεκτόνων και
  - β) Συμβάσεις για την καταστροφή ή αποκατάσταση περιουσιακών στοιχείων και την αποκατάσταση του περιβάλλοντος μετά από κατεδάφιση περιουσιακών στοιχείων.
3. Για σκοπούς αυτής της λογιστικής πολιτικής, **οι συμβάσεις κατασκευής περιλαμβάνουν επίσης όλες τις ρυθμίσεις που είναι δεσμευτικές για τα συμβαλλόμενα μέρη, ακόμα κι αν αυτές ενδέχεται να μην έχουν τη μορφή τεκμηριωμένης σύμβασης.** Τέτοιες δεσμευτικές ρυθμίσεις θα μπορούσαν να περιλαμβάνουν (αλλά δεν περιορίζονται σε) υπουργική κατεύθυνση, απόφαση υπουργικού συμβουλίου, νομοθετική κατεύθυνση (όπως πράξη της Βουλής) ή μνημόνιο συνεννόησης. Για παράδειγμα, δύο κυβερνητικά τμήματα δύναται να εισέλθουν σε μια επίσημη ρύθμιση σχετικά με την κατασκευή ενός περιουσιακού στοιχείου, αλλά η ρύθμιση αυτή να μην μπορεί να αποτελεί νομική σύμβαση επειδή τα μεμονωμένα τμήματα ενδέχεται να μην είναι ξεχωριστές νομικές οντότητες που έχουν την εξουσία σύναψης συμβάσεων. Ωστόσο, υπό την προϋπόθεση ότι η ρύθμιση παρέχει παρόμοια δικαιώματα και υποχρεώσεις στα συμβαλλόμενα μέρη σαν να ήταν με τη μορφή σύμβασης, για σκοπούς αυτής της λογιστικής πολιτικής η εν λόγω ρύθμιση αποτελεί σύμβαση κατασκευής.

## 2.2 ΣΥΜΒΑΣΕΙΣ ΣΤΑΘΕΡΗΣ ΤΙΜΗΣ ΚΑΙ ΣΥΜΒΑΣΕΙΣ ΒΑΣΕΙ ΚΟΣΤΟΥΣ

### ΣΥΜΒΑΣΕΙΣ ΒΑΣΕΙ ΚΟΣΤΟΥΣ

Μια σύμβαση κατασκευής στην οποία αποπληρώνονται στον εργολάβο τα επιτρεπόμενα ή άλλα καθορισμένα κόστη και, στην περίπτωση εμπορικής σύμβασης, ένα πρόσθετο ποσοστό αυτών των δαπανών ή ένα πάγιο τέλος, εάν υπάρχει.

### ΣΥΜΒΑΣΕΙΣ ΣΤΑΘΕΡΗΣ ΤΙΜΗΣ

Μία σύμβαση κατασκευής στην οποία ο εργολάβος συμφωνεί με μια σταθερή τιμή σύμβασης, ή ένα σταθερό ποσοστό ανά μονάδα παραγωγής, το οποίο σε ορισμένες περιπτώσεις υπόκειται σε ρήτρες κλιμάκωσης του κόστους.

1. Για τους σκοπούς αυτής της λογιστικής πολιτικής, οι συμβάσεις κατασκευής ταξινομούνται ως **συμβάσεις σταθερής τιμής** και **συμβάσεις βάσει κόστους**. Ορισμένες εμπορικές συμβάσεις κατασκευής ενδέχεται να περιέχουν χαρακτηριστικά τόσο μιας σύμβασης σταθερής τιμής όσο και μιας σύμβασης βάσει κόστους, όπως για παράδειγμα στην περίπτωση μιας σύμβασης βάσει κόστους με συμφωνημένη μέγιστη τιμή. Σε τέτοιες περιπτώσεις, ο εργολάβος πρέπει να λάβει υπόψη όλες τις προϋποθέσεις που αναφέρονται στις παραγράφους 3.1 (2) και 3.1. (3) για να καθορίσει πότε θα αναγνωρίσει τα έσοδα και τα έξοδα της σύμβασης.
2. Οι **συμβάσεις βάσει κόστους** περιλαμβάνουν τόσο εμπορικές όσο και μη εμπορικές συμβάσεις. Μια εμπορική σύμβαση καθορίζει ότι τα έσοδα για την κάλυψη του συμφωνημένου κατασκευαστικού κόστους και του περιθωρίου κέρδους, θα παρέχονται από τα άλλα μέρη της σύμβασης. Ωστόσο, μια οντότητα του δημόσιου τομέα μπορεί επίσης να εισέλθει σε μια μη εμπορική σύμβαση για την κατασκευή ενός περιουσιακού στοιχείου για άλλη οντότητα σε αντάλλαγμα πλήρης ή μερικής επιστροφής των εξόδων της από την εν λόγω οντότητα ή από άλλα μέρη. Σε ορισμένες περιπτώσεις, η ανάκτηση του κόστους μπορεί να περιλαμβάνει πληρωμές από την οντότητα που θα λάβει το περιουσιακό στοιχείο και χορηγίες συγκεκριμένου σκοπού για την κατασκευή ή χρηματοδότηση από άλλα μέρη.
3. Μια οντότητα του δημόσιου τομέα μπορεί να κατασκευάσει περιουσιακά στοιχεία για άλλη οντότητα δημόσιου τομέα, όπου ενδέχεται το κόστος της κατασκευαστικής δραστηριότητας να μην ανακτηθεί απευθείας από την οντότητα-παραλήπτη του περιουσιακού στοιχείου. Όταν μια οντότητα του δημόσιου τομέα

κατασκευάζει περιουσιακά στοιχεία για μια άλλη οντότητα του δημόσιου τομέα και η κατασκευαστική δραστηριότητα χρηματοδοτείται έμμεσα:

- i. μέσω γενικής πίστωσης ή άλλης κατανομής κονδυλίων γενικής κυβέρνησης στον εργολάβο, ή
- ii. από χορηγίες γενικής φύσης από τρίτους χρηματοδοτικούς οργανισμούς ή άλλες κυβερνήσεις

αυτές οι συμβάσεις ταξινομούνται ως **συμβάσεις σταθερής τιμής** για τους σκοπούς αυτής της λογιστικής πολιτικής.

## 2.3 ΕΡΓΟΛΑΒΟΣ

Ο εργολάβος είναι μια οντότητα η οποία συνάπτει μια σύμβαση για την κατασκευή δομών, την κατασκευή εγκαταστάσεων, την παραγωγή αγαθών ή την παροχή υπηρεσιών σύμφωνα με τις προδιαγραφές μιας άλλης οντότητας (ιδιωτικής ή άλλης δημόσιας οντότητας). Ο όρος «εργολάβος» περιλαμβάνει έναν γενικό ή πρωταρχικό εργολάβο, έναν υπεργολάβο σε έναν γενικό εργολάβο ή έναν διαχειριστή κατασκευών έργων.

## 2.4 ΣΥΝΔΥΑΣΜΟΣ ΚΑΙ ΚΑΤΑΜΕΡΙΣΜΟΣ ΣΥΜΒΑΣΕΩΝ ΚΑΤΑΣΚΕΥΗΣ

1. Οι απαιτήσεις αυτής της λογιστικής πολιτικής συνήθως εφαρμόζονται ξεχωριστά για κάθε σύμβαση κατασκευής. Ωστόσο, σε ορισμένες περιπτώσεις, είναι αναγκαίο να γίνει εφαρμογή η λογιστική πολιτική στα ξεχωριστά αναγνωρίσιμα στοιχεία μιας μεμονωμένης σύμβασης ή σε μια ομάδα συμβάσεων μαζί, προκειμένου να αντικατοπτρίζεται η ουσία μιας σύμβασης ή μιας ομάδας συμβάσεων.
2. Όταν **μια σύμβαση καλύπτει έναν αριθμό περιουσιακών στοιχείων**, η κατασκευή κάθε περιουσιακού στοιχείου αντιμετωπίζεται ως ξεχωριστή σύμβαση κατασκευής, εφόσον:
  - α) Έχουν υποβληθεί ξεχωριστές προτάσεις για κάθε περιουσιακό στοιχείο·
  - β) Κάθε περιουσιακό στοιχείο υπόκειται σε ξεχωριστή διαπραγμάτευση και ο εργολάβος και ο πελάτης είναι σε θέση να αποδεχτούν ή να απορρίψουν αυτό το μέρος της σύμβασης που σχετίζεται με κάθε ένα περιουσιακό στοιχείο και
  - γ) Το κόστος και τα έσοδα κάθε περιουσιακού στοιχείου μπορούν να προσδιοριστούν.

3. **Μια ομάδα συμβάσεων**, είτε με έναν μόνο πελάτη είτε με περισσότερους πελάτες, πρέπει να αντιμετωπίζεται ως μια ενιαία σύμβαση κατασκευής εφόσον:
- α) Η ομάδα των συμβάσεων έχει συναφθεί ως ένα ενιαίο σύνολο (πακέτο),
  - β) Οι συμβάσεις είναι τόσο στενά αλληλοσυνδεόμενες που στην πραγματικότητα αποτελούν μέρος ενός ενιαίου έργου με ένα συνολικό περιθώριο κέρδους, εάν υπάρχει και
  - γ) Τα συμβόλαια εκτελούνται ταυτόχρονα ή σε μια συνεχή σειρά.
4. Μια σύμβαση μπορεί να προβλέπει την κατασκευή ενός πρόσθετου περιουσιακού στοιχείου συμφώνα με τη διακριτική ευχέρεια επιλογής του πελάτη ή μπορεί να τροποποιηθεί ώστε να συμπεριλάβει την κατασκευή ενός πρόσθετου περιουσιακού στοιχείου. Η κατασκευή του πρόσθετου περιουσιακού στοιχείου θα αντιμετωπίζεται ως ξεχωριστή σύμβαση κατασκευής, εφόσον:
- α) Το περιουσιακό στοιχείο διαφέρει ουσιαστικά σε σχεδιασμό, τεχνολογία ή λειτουργία από το περιουσιακό στοιχείο ή τα περιουσιακά στοιχεία που καλύπτονται από την αρχική σύμβαση ή
  - β) Η τιμή του περιουσιακού στοιχείου διαπραγματεύεται χωρίς να λαμβάνεται υπόψη η αρχική τιμή της σύμβασης.

## 3. ΑΝΑΓΝΩΡΙΣΗ ΤΩΝ ΕΣΟΔΩΝ ΚΑΙ ΕΞΟΔΩΝ ΣΥΜΒΑΣΗΣ

### 3.1 ΓΕΝΙΚΑ

1. Όταν το αποτέλεσμα μιας σύμβασης κατασκευής μπορεί να εκτιμηθεί αξιόπιστα<sup>1</sup>, τα έσοδα και τα έξοδα της σύμβασης τα οποία σχετίζονται με τη σύμβαση κατασκευής, αναγνωρίζονται ως έσοδα και έξοδα αντίστοιχα με αναφορά στο στάδιο ολοκλήρωσης της δραστηριότητας της σύμβασης κατά την ημερομηνία αναφοράς. Ένα αναμενόμενο έλλειμμα μιας σύμβασης κατασκευής για το οποίο εφαρμόζεται η παράγραφος 3.2 (1), αναγνωρίζεται ως έξοδο αμέσως σύμφωνα με την παράγραφο 3.2 (1).
2. Στην περίπτωση μιας **σύμβασης σταθερής τιμής**, το αποτέλεσμα μιας σύμβασης κατασκευής μπορεί να εκτιμηθεί αξιόπιστα όταν πληρούνται **όλες** οι ακόλουθες προϋποθέσεις:

---

<sup>1</sup> Οι πληροφορίες που είναι αξιόπιστες είναι απαλλαγμένες από ουσιώδη λάθη και προκαταλήψεις και μπορούν να εξαρτηθούν οι χρήστες σε αυτές ώστε να εκπροσωπήσουν πιστά αυτό για το οποίο σκοπεύονται να εκπροσωπήσουν, ή εύλογα θα αναμενόταν ότι θα εκπροσωπεύσουν.



- α) Τα συνολικά έσοδα της σύμβασης, εάν υπάρχουν, μπορούν να επιμετρηθούν αξιόπιστα,
  - β) Είναι πιθανό ότι τα οικονομικά οφέλη ή οι προσφερόμενες υπηρεσίες που σχετίζονται με τη σύμβαση θα εισρεύσουν στην οντότητα,
  - γ) Τόσο το κόστος της σύμβασης για την ολοκλήρωση της σύμβασης όσο και το στάδιο ολοκλήρωσης της σύμβασης κατά την ημερομηνία αναφοράς μπορούν να επιμετρηθούν αξιόπιστα και
  - δ) Το συμβατικό κόστος που μπορεί να αποδοθεί στη σύμβαση μπορεί να προσδιοριστεί με σαφήνεια και να επιμετρηθεί αξιόπιστα, έτσι ώστε το πραγματικό κόστος της σύμβασης που προκύπτει, να μπορεί να συγκριθεί με προηγούμενες εκτιμήσεις.
3. Στην περίπτωση μιας **σύμβασης βάσει κόστους**, το αποτέλεσμα μιας σύμβασης κατασκευής μπορεί να εκτιμηθεί αξιόπιστα όταν πληρούνται **όλες** οι ακόλουθες **προϋποθέσεις**:
- α) Είναι πιθανό ότι τα οικονομικά οφέλη ή οι προσφερόμενες υπηρεσίες που σχετίζονται με τη σύμβαση θα εισρεύσουν στην οντότητα και
  - β) Το συμβατικό κόστος που αναλογεί στη σύμβαση, ανεξάρτητα από το αν αποδίδεται συγκεκριμένα ή όχι, μπορεί να προσδιοριστεί με σαφήνεια και να επιμετρηθεί αξιόπιστα.
4. Η αναγνώριση εσόδων και εξόδων με αναφορά στο στάδιο ολοκλήρωσης μιας σύμβασης αναφέρεται συχνά ως **μέθοδος ποσοστού ολοκλήρωσης**. Σύμφωνα με αυτήν τη μέθοδο, τα έσοδα της σύμβασης αντιστοιχίζονται με το κόστος της σύμβασης που πραγματοποιήθηκε για την επίτευξη του σταδίου ολοκλήρωσης. Ως αποτέλεσμα προκύπτουν για αναφορά έσοδα, έξοδα και πλεονάσματα / ελλείματα, τα οποία αποδίδονται στο ποσοστό της εργασίας που ολοκληρώθηκε. Αυτή η μέθοδος παρέχει χρήσιμες πληροφορίες σχετικά με την έκταση της συμβατικής δραστηριότητας και της απόδοσης κατά τη διάρκεια μιας περιόδου.
5. Σύμφωνα με τη **μέθοδο ποσοστού ολοκλήρωσης**, τα έσοδα από συμβόλαια αναγνωρίζονται ως έσοδα στην κατάσταση χρηματοοικονομικής επίδοσης κατά τις περιόδους αναφοράς κατά τις οποίες εκτελείται η εργασία. Το συμβατικό κόστος αναγνωρίζεται ως έξοδο στην κατάσταση χρηματοοικονομικής επίδοσης κατά τις περιόδους αναφοράς κατά τις οποίες εκτελείται η εργασία με την οποία σχετίζονται. Ωστόσο, όταν κατά την έναρξη της σύμβασης πρόκειται να ανακτηθεί πλήρως το συμβατικό κόστος από τα μέρη της σύμβασης κατασκευής, κάθε αναμενόμενη υπέρβαση του συνολικού συμβατικού κόστους έναντι των συνολικών εσόδων της σύμβασης αναγνωρίζεται άμεσα ως έξοδο σύμφωνα με παράγραφος 3.2 (1).

6. Το **στάδιο ολοκλήρωσης** μιας σύμβασης μπορεί να καθοριστεί με διάφορους τρόπους. Η οντότητα θα χρησιμοποιήσει τη μέθοδο που επιμετρά αξιόπιστα την εργασία που εκτελείται. Ανάλογα με τη φύση της σύμβασης, οι μέθοδοι μπορεί να περιλαμβάνουν:
- α) Το ποσοστό του συμβατικού κόστους που έχει πραγματοποιηθεί για εργασία που εκτελείται μέχρι σήμερα, λαμβάνοντας υπόψη το εκτιμώμενο συνολικό κόστος της σύμβασης.
  - β) Έρευνες που εκτελέστηκαν ή
  - γ) Ποσοστό φυσικής ολοκλήρωσης της συμβατικής εργασίας.
- Οι πληρωμές που διενεργούνται βάση αναφορών προόδου και οι προκαταβολές που λαμβάνονται από πελάτες, συνήθως δεν αντικατοπτρίζουν την εργασία που έχει πραγματοποιηθεί.
7. Όταν το **στάδιο ολοκλήρωσης** καθορίζεται με αναφορά στο ποσοστό του **συμβατικού κόστους που έχει πραγματοποιηθεί** έως σήμερα, μόνο τα κόστη της σύμβασης που αντικατοπτρίζουν τις εργασίες που έχουν εκτελεστεί περιλαμβάνονται στο κόστος που έχει πραγματοποιηθεί μέχρι σήμερα. Παραδείγματα συμβατικών εξόδων που εξαιρούνται είναι:
- α) Κόστος του συμβολαίου που σχετίζεται με μελλοντική δραστηριότητα στη σύμβαση, όπως κόστος υλικών που έχουν παραδοθεί στο χώρο κατασκευής ή προορίζονται για χρήση στη σύμβαση, αλλά δεν έχουν ακόμη εγκατασταθεί, χρησιμοποιηθεί ή εφαρμοστεί κατά την εκτέλεση της σύμβασης, εκτός εάν τα υλικά έχουν έχει γίνει ειδικά για τη σύμβαση · και
  - β) Πληρωμές που πραγματοποιήθηκαν προκαταβολικά σε υπεργολάβους πριν από την εργασία που θα εκτελεστεί στο πλαίσιο της υπεργολαβίας.
8. Ένας εργολάβος ενδέχεται να έχει επιβαρυνθεί με συμβατικό κόστος που σχετίζεται με μελλοντική δραστηριότητα τη σύμβασης. Τέτοια συμβατικά κόστη αναγνωρίζονται ως περιουσιακό στοιχείο, υπό την προϋπόθεση ότι είναι πιθανό να ανακτηθούν. Αυτά τα κόστη αντιπροσωπεύουν το οφειλόμενο ποσό από τον πελάτη και ταξινομούνται ως **συμβατικές εργασίες σε εξέλιξη**.
9. Το αποτέλεσμα μιας σύμβασης κατασκευής μπορεί να εκτιμηθεί αξιόπιστα μόνο όταν είναι πιθανό ότι τα οικονομικά οφέλη ή οι προσφερόμενες υπηρεσίες που σχετίζονται με τη σύμβαση θα εισρεύσουν στην οντότητα. Ωστόσο, όταν **προκύπτει αβεβαιότητα σχετικά με τη δυνατότητα είσπραξης** ενός ποσού που έχει ήδη περιληφθεί στα έσοδα από σύμβασης κατασκευής και έχει ήδη αναγνωρισθεί στην κατάσταση χρηματοοικονομικής επίδοσης, το μη εισπρακτέο ποσό ή το ποσό για το

οποίο η ανάκτηση έπαψε να είναι πιθανή **αναγνωρίζεται ως έξοδο**, παρά ως προσαρμογή του ποσού των συμβατικών εσόδων.

10. Η οντότητα επανεξετάζει και, όταν είναι απαραίτητο, αναθεωρεί τις εκτιμήσεις της σχετικά με τα συμβατικά έσοδα και του συμβατικού κόστους καθώς προχωρεί η σύμβαση. Η ανάγκη τέτοιων αναθεωρήσεων δεν σημαίνει απαραίτητα ότι το αποτέλεσμα της σύμβασης δεν μπορεί να εκτιμηθεί αξιόπιστα.
11. Όταν το αποτέλεσμα μιας σύμβασης κατασκευής δεν μπορεί να εκτιμηθεί αξιόπιστα:
- α) Τα έσοδα αναγνωρίζονται μόνο στην έκταση του συμβατικού κόστους που προκύπτει ότι είναι πιθανά ανακτήσιμο, και
  - β) Το συμβατικό κόστος αναγνωρίζεται ως έξοδο στην περίοδο κατά την οποία πραγματοποιείται

Ένα αναμενόμενο έλλειμμα μιας σύμβασης κατασκευής στο οποίο εφαρμόζεται η παράγραφος 3.2 (1) αναγνωρίζεται άμεσα ως έξοδο, σύμφωνα με την παράγραφο 3.2 (1).

12. Όταν το αποτέλεσμα μιας σύμβασης δεν μπορεί να εκτιμηθεί αξιόπιστα, αν και είναι πιθανό ότι η οντότητα θα ανακτήσει το κόστος της σύμβασης, τα έσοδα της σύμβασης αναγνωρίζονται μόνο στην έκταση του κόστους που αναμένεται να ανακτηθεί. Καθώς το αποτέλεσμα της σύμβασης δεν μπορεί να εκτιμηθεί αξιόπιστα, δεν αναγνωρίζεται πλεόνασμα ή έλλειμμα. Ωστόσο, παρόλο που το αποτέλεσμα της σύμβασης δεν μπορεί να εκτιμηθεί αξιόπιστα, όταν είναι πιθανό ότι το συνολικό συμβατικό κόστος θα υπερβεί τα συνολικά έσοδα της σύμβασης, κάθε αναμενόμενο πλεόνασμα του συνολικού συμβατικού κόστους έναντι των συνολικών εσόδων της σύμβασης θα αναγνωρίζεται άμεσα ως έξοδο, σύμφωνα με την παράγραφο 3.2 (1).
13. Όταν δεν είναι πιθανό να ανακτηθεί το συμβατικό κόστος από τα συμβαλλόμενα μέρη, αναγνωρίζεται άμεσα ως έξοδο. Παραδείγματα περιστάσεων στις οποίες είναι πιθανή η μη ανάκτηση των συμβατικών κοστών και στις οποίες το συμβατικό κόστος ενδέχεται να χρειαστεί να αναγνωριστεί άμεσα ως έξοδο, περιλαμβάνουν συμβάσεις:
- α) Οι οποίες δεν είναι πλήρως επιβλητέες, δηλαδή, η εγκυρότητά τους είναι σοβαρά υπό αμφισβήτηση.
  - β) Των οποίων η ολοκλήρωση τους υπόκειται στο αποτέλεσμα εκκρεμών δικαστικών διαφορών ή νομοθεσίας.

- γ) Που σχετίζονται με ακίνητα τα οποία ενδέχεται να καταδικαστούν ή να απαλλοτριωθούν.
- δ) Όπου ο πελάτης δεν μπορεί να εκπληρώσει τις υποχρεώσεις του ή
- ε) Όπου ο εργολάβος δεν μπορεί να ολοκληρώσει τη σύμβαση ή να εκπληρώσει με άλλο τρόπο τις υποχρεώσεις που υπέχει από τη σύμβαση.

**14. Όταν οι αβεβαιότητες που εμποδίζουν την αξιόπιστη εκτίμηση του αποτελέσματος της σύμβασης παύουν να υφίστανται, τα έσοδα και τα έξοδα που σχετίζονται με τη σύμβαση κατασκευής αναγνωρίζονται σύμφωνα με την παράγραφο 1 πιο πάνω και όχι σύμφωνα με την παράγραφο 11.**

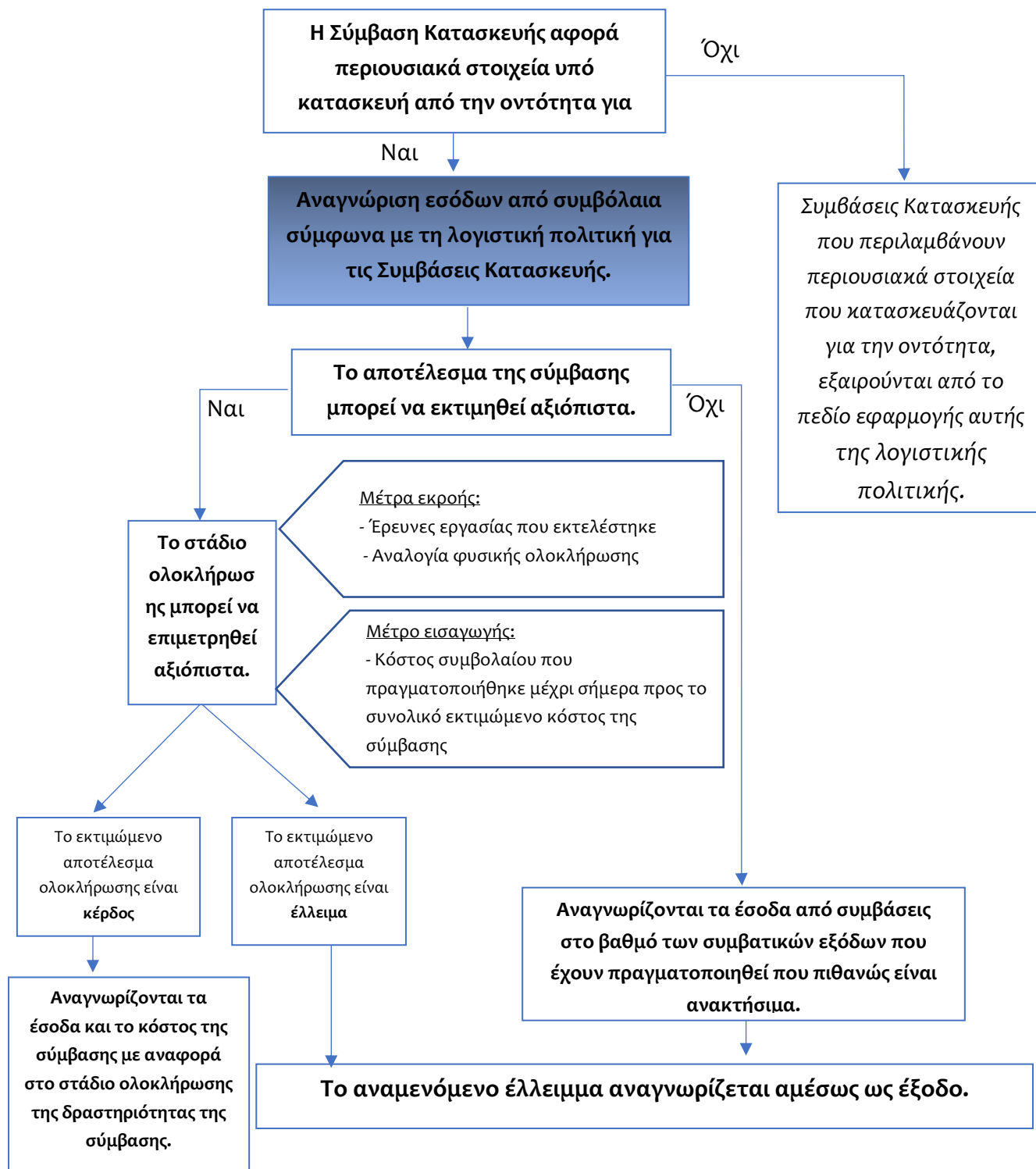
### 3.2 ΑΝΑΓΝΩΡΙΣΗ ΑΝΑΜΕΝΟΜΕΝΩΝ ΕΛΛΕΙΜΜΑΤΩΝ

1. Όσον αφορά τις συμβάσεις κατασκευής στις οποίες κατά την έναρξη της σύμβασης, προορίζεται ότι το συμβατικό κόστος θα ανακτηθεί πλήρως από τα μέρη, αλλά καθώς προχωρά η σύμβαση, γίνεται πιθανό ότι το συνολικό συμβατικό κόστος θα υπερβεί τα συνολικά έσοδα της σύμβασης, το αναμενόμενο έλλειμμα αναγνωρίζεται άμεσα ως έξοδο.
2. Οι οντότητες του δημόσιου τομέα δύναται να συνάπτουν συμβάσεις κατασκευής που ορίζουν ότι τα έσοδα που προορίζονται να καλύψουν το κόστος κατασκευής θα παρέχονται από άλλα μέρη της σύμβασης. Αυτό μπορεί να συμβεί όταν, για παράδειγμα:
  - α) Οι κυβερνητικές υπηρεσίες και οργανισμοί που εξαρτώνται σε μεγάλο βαθμό από πιστώσεις ή παρόμοιες κατανομές κρατικών εσόδων για τη χρηματοδότηση των δραστηριοτήτων τους, έχουν επίσης την εξουσία να συνάπτουν συμβάσεις με εμπορικές οντότητες του δημόσιου τομέα ή οντότητες του ιδιωτικού τομέα για την κατασκευή περιουσιακών στοιχείων σε εμπορική βάση ή με πλήρη ανάκτηση κόστους ή
  - β) Οι κυβερνητικές υπηρεσίες και άλλοι οργανισμοί συναλλάσσονται μεταξύ τους υπό όρους ανταγωνισμού ή σε εμπορική βάση, όπως μπορεί να συμβεί υπό έναν «αγοραστή-πάροχο» ή άλλο παρόμοιο κυβερνητικό μοντέλο.Σε αυτές τις περιπτώσεις, ένα αναμενόμενο έλλειμμα σε σύμβαση κατασκευής αναγνωρίζεται αμέσως σύμφωνα με την παράγραφο 1 παραπάνω.
3. Σε ορισμένες περιπτώσεις, μια οντότητα του δημόσιου τομέα μπορεί να συνάψει σύμβαση κατασκευής για ένα ποσό που είναι μικρότερο από αυτό που θα ανακτούσε πλήρως το κόστους από τα άλλα μέρη της σύμβασης. Σε αυτές τις περιπτώσεις, η χρηματοδότηση που υπερβαίνει εκείνη που ορίζεται στη σύμβαση κατασκευής, παραχωρείται μέσω πίστωσης ή άλλης κατανομής κρατικών πόρων στον εργολάβο ή από χορηγίες γενικής φύσης από τρίτους φορείς χρηματοδότησης ή άλλες κυβερνήσεις. Οι απαιτήσεις της παραγράφου 1 παραπάνω δεν ισχύουν για τις εν λόγω κατασκευαστικές συμβάσεις.
4. Κατά τον προσδιορισμό του τυχόν ποσού ελλείμματος σύμφωνα με την παράγραφο 1 παραπάνω, τα συνολικά έσοδα από συμβάσεις και το συνολικό συμβατικό κόστος μπορεί να περιλαμβάνουν πληρωμές που πραγματοποιούνται απευθείας σε υπερβολάβους από τρίτους οργανισμούς χρηματοδότησης σύμφωνα με τις παραγράφους 4.1 (6) και 4.2 (1).

5. Το ποσό αυτού του ελλείμματος προσδιορίζεται ανεξάρτητα από:
- α) Το αν έχει ξεκινήσει ή όχι εργασία στη σύμβαση.
  - β) Το στάδιο ολοκλήρωσης της συμβατικής δραστηριότητας ή
  - γ) Το ποσό των πλεονασμάτων που αναμένεται ότι θα προκύψουν από άλλες εμπορικές συμβάσεις κατασκευής οι οποίες δεν αντιμετωπίζονται ως ενιαία κατασκευαστική σύμβαση, σύμφωνα με την παράγραφο 2.4 (3).

### 3.3 ΑΠΕΙΚΟΝΙΣΗ ΓΙΑ ΤΗΝ ΑΝΑΓΝΩΡΙΣΗ ΤΩΝ ΕΣΟΔΩΝ ΚΑΙ ΤΩΝ ΔΑΠΑΝΩΝ ΜΙΑΣ ΣΥΜΒΑΣΗΣ ΚΑΤΑΣΚΕΥΗΣ

Το διάγραμμα ροής παρακάτω<sup>2</sup> απεικονίζει τη διαδικασία που ακολουθεί η οντότητα όσον αφορά την αναγνώριση των εσόδων και εξόδων από συμβάσεις κατασκευής, όπως περιγράφεται στην ενότητα 3 αυτής της λογιστικής πολιτικής.



<sup>2</sup> Το διάγραμμα ροής είναι μόνο επεξηγηματικό. Δεν αντικαθιστά αυτήν τη λογιστική πολιτική. Παρέχεται ως βοήθεια για την ερμηνεία αυτής της λογιστικής πολιτικής.

## 4. ΣΤΟΙΧΕΙΑ ΕΣΟΔΩΝ ΣΥΜΒΑΣΗΣ ΚΑΙ ΚΟΣΤΟΥΣ ΣΥΜΒΑΣΗΣ

### 4.1 ΈΣΟΔΑ ΣΥΜΒΑΣΗΣ

Τα έσοδα από τη σύμβαση περιλαμβάνουν

- α) Το αρχικό ποσό εσόδων που συμφωνήθηκε στη σύμβαση και
- β) Τροποποιήσεις του συμβατικού έργου, αξιώσεις και πληρωμές κινήτρων στο βαθμό που:
  - i. Είναι πιθανό ότι θα έχουν ως αποτέλεσμα έσοδα και
  - ii. Μπορούν να επιμετρηθούν αξιόπιστα.

1. Τα έσοδα από συμβάσεις επιμετρώνται στην δίκαιη αξία του εισπραχθέντος ή εισπρακτέου ανταλλάγματος. Τόσο η αρχική όσο και η συνεχής μέτρηση των εσόδων από συμβόλαια επηρεάζονται από μια ποικιλία αβεβαιοτήτων που εξαρτώνται από την έκβαση μελλοντικών γεγονότων. Οι εκτιμήσεις πρέπει συχνά να αναθεωρούνται, καθώς συμβαίνουν γεγονότα και επιλύονται οι αβεβαιότητες. Όταν μια σύμβαση κατηγοριοποιείται ως σύμβαση βάσει κόστους, το αρχικό ποσό εσόδων ενδέχεται να μην αναφέρεται στη σύμβαση. Αντ' αυτού, το έσοδο μπορεί να χρειαστεί να εκτιμηθεί σε βάση που να συνάδει με τους όρους και τις διατάξεις της σύμβασης, όπως, με αναφορά στο αναμενόμενο κόστος κατά τη διάρκεια της σύμβασης.
2. Επιπλέον, το ποσό των συμβατικών εσόδων μπορεί να αυξηθεί ή να μειωθεί από τη μία περίοδο στην άλλη. Για παράδειγμα:
  - α) Ένας εργολάβος και ένας πελάτης μπορεί να συμφωνήσουν σε τροποποιήσεις ή αξιώσεις οι οποίες αυξάνουν ή μειώνουν τα έσοδα της συμβάσης σε μεταγενέστερη περίοδο από εκείνη κατά την οποία η σύμβαση είχε αρχικά συμφωνηθεί.
  - β) Το ποσό των εσόδων που συμφωνήθηκε σε σύμβαση σταθερής τιμής ή σε σύμβαση βάσει κόστους, μπορεί να αυξηθεί ως αποτέλεσμα μιας κλιμάκωσης του κόστους ή άλλων ρητρών.
  - γ) Το ποσό των εσόδων μιας σύμβασης μπορεί να μειωθεί ως αποτέλεσμα των κυρώσεων που οφείλονται σε καθυστερήσεις οι οποίες προκλήθηκαν από τον εργολάβο κατά την ολοκλήρωση της σύμβασης ή
  - δ) Όταν μια σύμβαση σταθερής τιμής περιλαμβάνει μια σταθερή τιμή ανά μονάδα παραγωγής, τα έσοδα της σύμβασης αυξάνονται ή μειώνονται καθώς ο αριθμός των μονάδων αυξάνεται ή μειώνεται.



3. Μια **τροποποίηση** είναι μία εντολή του πελάτη για αλλαγή στο πεδίο εφαρμογής της εργασίας που θα εκτελεστεί βάσει της σύμβασης. Μια τροποποίηση μπορεί να οδηγήσει σε αύξηση ή μείωση στα έσοδα της σύμβασης. Παραδείγματα τροποποιήσεων είναι οι αλλαγές στις προδιαγραφές ή το σχεδιασμό του περιουσιακού στοιχείου και οι αλλαγές στη διάρκεια της σύμβασης.  
Μια τροποποίηση περιλαμβάνεται στα έσοδα από συμβάσεις όταν:
- α) Είναι πιθανό ότι ο πελάτης θα εγκρίνει τη τροποποίηση και το ποσό των εσόδων που προκύπτουν από αυτή και
  - β) Το ποσό των εσόδων μπορεί να επιμετρηθεί αξιόπιστα.
4. Μια **αξίωση** είναι ένα ποσό που ο εργολάβος επιδιώκει να εισπράξει από τον πελάτη ή άλλο μέρος ως αποζημίωση για έξοδα που δεν περιλαμβάνονται στην τιμή της σύμβασης. Μια αξίωση μπορεί να προκύψει από, για παράδειγμα, καθυστερήσεις που προκαλούνται από τον πελάτη, σφάλματα στις προδιαγραφές ή το σχεδιασμό και από αμφισβητούμενες τροποποιήσεις στο κατασκευαστικό έργο. Η μέτρηση των ποσών των εσόδων που προκύπτουν από αξιώσεις υπόκειται σε υψηλό βαθμό αβεβαιότητας και συχνά εξαρτάται από το αποτέλεσμα των διαπραγματεύσεων.  
Επομένως, οι αξιώσεις περιλαμβάνονται στα έσοδα από συμβόλαια μόνο όταν:
- α) Οι διαπραγματεύσεις έχουν φτάσει σε προχωρημένο στάδιο, έτσι ώστε είναι πιθανό ότι ο πελάτης θα αποδεχτεί την αξίωση και
  - β) Το ποσό που είναι πιθανό να γίνει αποδεκτό από τον πελάτη μπορεί να μετρηθεί αξιόπιστα.
5. Οι **πληρωμές κινήτρων** είναι επιπρόσθετα ποσά που καταβάλλονται στον εργολάβο εάν πληρούνται ή υπερβαίνουν συγκεκριμένα πρότυπα απόδοσης. Για παράδειγμα, μια σύμβαση μπορεί να επιτρέπει την παροχή κινήτρου στον εργολάβο για την πρόωρη ολοκλήρωση της σύμβασης.  
Οι πληρωμές κινήτρων περιλαμβάνονται στα έσοδα από συμβόλαια όταν:
- α) Η σύμβαση είναι αρκετά προχωρημένη ώστε είναι πιθανό ότι τα καθορισμένα πρότυπα απόδοσης θα τηρηθούν ή θα ξεπεραστούν και
  - β) Το ποσό της πληρωμής κινήτρου μπορεί να μετρηθεί αξιόπιστα.
6. Οι εργολάβοι πρέπει να επανεξετάζουν όλα τα ποσά που σχετίζονται με τη σύμβαση κατασκευής που καταβάλλονται απευθείας σε υπεργολάβους από τρίτους οργανισμούς χρηματοδότησης, με σκοπό να προσδιορίσουν εάν πληρούν τον ορισμό και τα κριτήρια αναγνώρισης των εσόδων του εργολάβου σύμφωνα με τους όρους της σύμβασης. Τα ποσά που πληρούν τον ορισμό και τα κριτήρια αναγνώρισης των εσόδων, πρέπει να λογίζονται από τον εργολάβο με τον ίδιο τρόπο όπως και τα άλλα έσοδα από τη σύμβαση. Αυτά τα ποσά θα πρέπει επίσης να αναγνωρίζονται

και ως κόστη της σύμβασης (σύμφωνα με την παράγραφο 4.2 (2)). Οι οργανισμοί χρηματοδότησης δύναται να περιλαμβάνουν εθνικούς και διεθνείς οργανισμούς βοήθειας, καθώς και πολυμερείς και διμερείς τράπεζες αναπτύξεως.

## 4.2 ΚΟΣΤΟΣ ΣΥΜΒΑΣΗΣ

Στο κόστος σύμβασης (συμβατικό κόστος) περιλαμβάνονται:

- α) Κόστη που σχετίζονται άμεσα με τη συγκεκριμένη σύμβαση.
- β) Κόστη που καταλογίζονται στη συμβατική δραστηριότητα γενικά και μπορεί να κατανεμηθούν στη σύμβαση με μια συστηματική και ορθολογική βάση και
- γ) Άλλα κόστη που χρεώνονται αποκλειστικά στον πελάτη σύμφωνα με τους όρους της σύμβασης.

1. **Κόστη που σχετίζονται άμεσα** με μια συγκεκριμένη σύμβαση περιλαμβάνουν:
  - α) Κόστος εργασίας στο χώρο εργασίας, συμπεριλαμβανομένης της επίβλεψης του χώρου εργασίας,
  - β) Κόστος υλικών που χρησιμοποιούνται στην κατασκευή,
  - γ) Απόσβεση εγκαταστάσεων και εξοπλισμού που χρησιμοποιήθηκαν στη σύμβαση,
  - δ) Κόστος μετακίνησης εγκαταστάσεων, εξοπλισμού και υλικών από και προς τον χώρο της σύμβασης,
  - ε) Κόστος μίσθωσης εγκαταστάσεων και εξοπλισμού,
  - στ) Κόστος σχεδιασμού και τεχνικής βοήθειας τα οποία σχετίζονται άμεσα με τη σύμβαση,
  - ζ) Το εκτιμώμενο κόστος διόρθωσης και εγγύησης, συμπεριλαμβανομένων των αναμενόμενων εξόδων εγγύησης και
  - η) Αξιώσεις από τρίτα μέρη.

Αυτά τα κόστη μπορεί να μειωθούν με τυχόν περιστασιακά έσοδα που δεν περιλαμβάνονται στα έσοδα της σύμβασης, για παράδειγμα, έσοδα από την πώληση πλεονασματικών υλικών στο τέλος της σύμβασης.

2. Οι εργολάβοι θα πρέπει να επανεξετάσουν όλα τα ποσά που σχετίζονται με τη σύμβαση κατασκευής που καταβάλλονται απευθείας από υπερεργολάβους και τα οποία επιστρέφονται από τρίτους οργανισμούς χρηματοδότησης, για να προσδιορίσουν εάν πληρούν τις προϋποθέσεις ως κόστος συμβολαίου. Τα ποσά που πληρούν τον ορισμό και τα κριτήρια αναγνώρισης για τα έξοδα της σύμβασης, θα

πρέπει να λογίζονται από τον εργολάβο με τον ίδιο τρόπο όπως και τα άλλα έξοδα της σύμβασης. Τα ποσά που επιστρέφονται από τρίτους οργανισμούς χρηματοδότησης τα οποία πληρούν τον ορισμό και τα κριτήρια αναγνώρισης των εσόδων, θα πρέπει να λογίζονται από τον εργολάβο με τον ίδιο τρόπο όπως και τα άλλα έσοδα από συμβάσεις (βλέπε παράγραφο 4.1 (5)).

3. Τα κόστη που μπορούν να αποδοθούν στη συμβατική δραστηριότητα με μια γενική βάση και μπορούν να κατανεμηθούν σε συγκεκριμένες συμβάσεις περιλαμβάνουν:

- α) Ασφάλιση,
- β) Κόστος σχεδιασμού που δεν σχετίζεται άμεσα με τη συγκεκριμένη σύμβαση,
- γ) Γενικά έξοδα κατασκευής και
- δ) Οποιοδήποτε άλλο κόστος που μπορεί να σχετίζεται με το συγκεκριμένο συμβόλαιο.

Τέτοια κόστη κατανέμονται με μεθόδους που (α) είναι συστηματικοί και ορθολογικοί, και (β) εφαρμόζονται με συνέπεια σε όλα τα κόστη που έχουν παρόμοια χαρακτηριστικά. Η κατανομή διενεργείται με βάση το κανονικό επίπεδο κατασκευαστικής δραστηριότητας. Τα γενικά έξοδα κατασκευής περιλαμβάνουν έξοδα όπως η προετοιμασία και η επεξεργασία μισθοδοσίας του προσωπικού που ασχολείται με τη σύμβαση κατασκευής.

4. Τα κόστη που χρεώνονται ειδικά στον πελάτη σύμφωνα με τους όρους της σύμβασης μπορεί να περιλαμβάνουν ορισμένα γενικά έξοδα διαχείρισης και έξοδα ανάπτυξης για τα οποία η απόδοση καθορίζεται στους όρους της σύμβασης.

5. Κόστος που δεν μπορεί να αποδοθεί σε συμβατική δραστηριότητα ή δεν μπορεί να κατανεμηθεί σε σύμβαση εξαιρείται από το συμβατικό κόστος. Τέτοιες δαπάνες περιλαμβάνουν:

- α) Γενικά διοικητικά έξοδα για τα οποία η καταβολή δεν καθορίζεται στη σύμβαση,
- β) Κόστος πώλησης,
- γ) Έξοδα έρευνας και ανάπτυξης για τα οποία η καταβολή δεν προσδιορίζεται στη σύμβαση και
- δ) Απόσβεση αδρανών εγκαταστάσεων και εξοπλισμού τα οποία δεν χρησιμοποιούνται στη συγκεκριμένη σύμβαση.

6. Το κόστος της σύμβασης περιλαμβάνει το κόστος που μπορεί να αποδοθεί σε μια σύμβαση για την περίοδο που αρχίζει από την ημερομηνία εξασφάλισης της σύμβασης έως την τελική ημερομηνία ολοκλήρωσης της σύμβασης. Ωστόσο, οι

δαπάνες που σχετίζονται άμεσα με μια σύμβαση και πραγματοποιούνται για την διασφάλιση της σύμβασης, περιλαμβάνονται επίσης ως μέρος του κόστους της σύμβασης, υπό την προϋπόθεση ότι μπορούν να προσδιοριστούν ξεχωριστά, να μετρηθούν αξιόπιστα και υπάρχει πιθανότητα να ληφθεί η σύμβαση. Όταν τα κόστη που προκύπτουν για την εξασφάλιση μιας σύμβασης αναγνωρίζονται ως έξοδο στην περίοδο κατά την οποία πραγματοποιούνται, δεν περιλαμβάνονται στο κόστος της σύμβασης όταν η σύμβαση συνάπτεται σε μεταγενέστερη περίοδο.

### **4.3 ΑΛΛΑΓΕΣ ΣΤΙΣ ΕΚΤΙΜΗΣΕΙΣ**

Η μέθοδος ποσοστού ολοκλήρωσης εφαρμόζεται σε αθροιστική βάση σε κάθε περίοδο αναφοράς στις τρέχουσες εκτιμήσεις των συμβατικών εσόδων και του συμβατικού κόστους. Επομένως, η επίδραση μιας αλλαγής στην εκτίμηση των συμβατικών εσόδων ή του συμβατικού κόστους, ή η επίδραση μιας αλλαγής στην εκτίμηση του αποτελέσματος μιας σύμβασης, λογίζεται ως αλλαγή στη λογιστική εκτίμηση (βλ. Λογιστική Πολιτική για Λογιστικές Πολιτικές, Αλλαγές στις Λογιστικές Εκτιμήσεις και Σφάλματα.) Οι αλλαγές στις εκτιμήσεις χρησιμοποιούνται για τον προσδιορισμό του ποσού των εσόδων και εξόδων που αναγνωρίζονται στην κατάσταση χρηματοοικονομικής επίδοσης της περιόδου κατά την οποία πραγματοποιήθηκε η αλλαγή και σε επόμενες περιόδους.

## 5. ΓΝΩΣΤΟΠΟΙΗΣΕΙΣ

1. Η οντότητα γνωστοποιεί:
  - α) Το ποσό των συμβατικών εσόδων που αναγνωρίστηκαν ως έσοδα κατά την περίοδο αναφοράς·
  - β) Τις μεθόδους που χρησιμοποιήθηκαν για τον προσδιορισμό των συμβατικών εσόδων που αναγνωρίστηκαν κατά την περίοδο αναφοράς· και
  - γ) Τις μεθόδους που χρησιμοποιήθηκαν για τον προσδιορισμό του σταδίου ολοκλήρωσης των συμβάσεων κατασκευής που βρίσκονται σε εξέλιξη.
  
2. Η οντότητα γνωστοποιεί καθένα από τα ακόλουθα για τις συμβάσεις που βρίσκονται σε εξέλιξη κατά την ημερομηνία αναφοράς:
  - α) Το συνολικό ποσό του κόστους που πραγματοποιήθηκε και τα πλεονάσματα που έχουν αναγνωριστεί (μείον τα ελλείμματα που έχουν αναγνωριστεί) έως σήμερα·
  - β) Το ποσό των προκαταβολών που έχουν ληφθεί<sup>3</sup>· και
  - γ) Το ποσό των κατακρατήσεων<sup>4</sup>.
  
3. Η οντότητα παρουσιάζει:
  - α) Το ακαθάριστο ποσό που οφείλεται από πελάτες για συμβατική εργασία ως περιουσιακό στοιχείο· και
  - β) Το ακαθάριστο ποσό που οφείλεται στους πελάτες για συμβατική εργασία ως υποχρέωση.

Το ακαθάριστο ποσό που οφείλεται από πελάτες για συμβατική εργασία είναι το καθαρό ποσό:

  - Του κόστους που πραγματοποιήθηκε συν τα αναγνωρισμένα πλεονάσματα, μείον
  - Το άθροισμα των ελλειμμάτων που έχουν αναγνωριστεί και χρεώσεων αναφορών προόδου για όλα τα συμβόλαια που βρίσκονται σε εξέλιξη για τα οποία προκύπτουν κόστη, πλέον πλεονάσματα που έχουν

---

<sup>3</sup> Οι προκαταβολές είναι ποσά εσόδων από συμβάσεις που έλαβε ο εργολάβος πριν από την εκτέλεση της σχετικής εργασίας

<sup>4</sup> Οι παρακρατήσεις είναι ποσά χρεώσεων αναφορών προόδου που δεν πληρώνονται μέχρι την ικανοποίηση των όρων που καθορίζονται στη σύμβαση για την πληρωμή τέτοιων ποσών ή έως ότου αποκατασταθούν τα ελαττώματα. Οι χρεώσεις αναφορών προόδου είναι τα ποσά των συμβατικών εσόδων που χρεώνονται για εργασίες που εκτελούνται σε μια σύμβαση, ανεξάρτητα από το εάν έχουν πληρωθεί από τον πελάτη ή όχι

αναγνωριστεί τα οποία θα ανακτηθούν μέσω συμβατικών εσόδων (μείον ελλείμματα που έχουν αναγνωριστεί)

4. Οδηγίες για τη γνωστοποίηση ενδεχόμενων υποχρεώσεων και ενδεχόμενων περιουσιακών στοιχείων μπορείτε να βρείτε στην Λογιστική Πολιτική για Προβλέψεις, Ενδεχόμενες Υποχρεώσεις και Ενδεχόμενα Περιουσιακά Στοιχεία. Ενδεχόμενες υποχρεώσεις και ενδεχόμενα περιουσιακά στοιχεία ενδέχεται να προκύψουν από στοιχεία όπως το κόστος εγγύησης, αξιώσεις, κυρώσεις ή πιθανές ζημιές.

## 6. ΜΕΤΑΒΑΤΙΚΕΣ ΔΙΑΤΑΞΕΙΣ

Δεν παρέχονται μεταβατικές εξαιρέσεις κατά την υιοθέτηση του ΔΛΠΔΤ 11 «Συμβάσεις Κατασκευής».

## 7. ΗΜΕΡΟΜΗΝΙΑ ΕΝΑΡΞΗΣ ΙΣΧΥΟΣ

Η παρούσα λογιστική πολιτική θα ισχύει για ετήσιες οικονομικές καταστάσεις που καλύπτουν περιόδους που ξεκινούν την ή μετά την 1η Ιανουαρίου 2023.

## 8. ΠΑΡΑΠΟΜΠΕΣ

Αυτή η λογιστική πολιτική βασίζεται στα ακόλουθα πρότυπα ΔΛΠΔΤ:

ΔΛΠΔΤ 11 Συμβάσεις Κατασκευής

ΔΛΠΔΤ 33 Πρώτη εφαρμογή της βάσης των δεδουλευμένων ΔΛΠΔΤ

## 9. ΠΑΡΑΡΤΗΜΑ

### Παραδείγματα – Προσδιορισμός των Εσόδων και του Κόστους μιας Σύμβασης

Τα ακόλουθα παραδείγματα αφορούν μια μη εμπορική και μια εμπορική σύμβαση κατασκευής. Τα παραδείγματα απεικονίζουν μια μεθοδολογία προσδιορισμού του σταδίου ολοκλήρωσης μιας σύμβασης, και το χρόνο αναγνώρισης των εσόδων και εξόδων της σύμβασης.

#### 1. ΠΑΡΑΔΕΙΓΜΑ 1: Μη εμπορικές συμβάσεις

Το Τμήμα Δημοσίων Έργων (ο εργολάβος κατασκευών) έχει εισέλθει σε σύμβαση για την κατασκευή μιας πτέρυγας νοσοκομείου για το Υπουργείο Υγείας. Το Τμήμα Δημοσίων Έργων χρηματοδοτείται από πιστώσεις του κρατικού προϋπολογισμού. Η σύμβαση κατασκευής προσδιορίζει τις απαιτήσεις της κατασκευής, συμπεριλαμβανομένων των αναμενόμενων δαπανών, των τεχνικών προδιαγραφών και του χρόνου ολοκλήρωσης, αλλά δεν προβλέπει ανάκτηση του κόστους κατασκευής απευθείας από το Υπουργείο Υγείας. Η σύμβαση κατασκευής είναι ένα βασικό έγγραφο διαχείρισης και λογοδοσίας που βεβαιώνει τις σχεδιαστικές και κατασκευαστικές ιδιότητες της πτέρυγας του νοσοκομείου. Χρησιμοποιείται για εισαγωγή δεδομένων στην αξιολόγηση της απόδοσης των συμβαλλομένων μερών, κατά την παροχή υπηρεσιών σχετικά με τις συμφωνημένες τεχνικές προδιαγραφές εντός των προβλεπόμενων παραμέτρων κόστους. Χρησιμοποιείται επίσης για σκοπούς εισαγωγής δεδομένων σε μελλοντικές προβλέψεις κόστους.

Η αρχική εκτίμηση του κόστους της σύμβασης είναι €8.000.000. Θα χρειαστούν τρία χρόνια για να χτιστεί η πτέρυγα του νοσοκομείου. Ένας άλλος οργανισμός-χορηγός συμφώνησε να παράσχει χρηματοδότηση ύψους €4.000.000, ποσό που αποτελεί το μισό του κόστους κατασκευής (αυτό καθορίζεται στη σύμβαση κατασκευής).

Μέχρι το τέλος του έτους 1, η εκτίμηση του συμβατικού κόστους έχει αυξηθεί σε €8.050.000€. Ο οργανισμός-χορηγός συμφωνεί να χρηματοδοτήσει το ήμισυ αυτής της αύξησης του εκτιμώμενου κόστους.

Κατά το Έτος 2, η Κυβέρνηση μετά από καθοδήγηση του Υπουργείου Υγείας εγκρίνει μια τροποποίηση που έχει ως αποτέλεσμα ένα εκτιμώμενο πρόσθετο κόστος συμβολαίου €150.000. Ο οργανισμός-χορηγός συμφωνεί να χρηματοδοτήσει το 50% αυτής της τροποποίησης. Στο τέλος του 2<sup>ου</sup> έτους, οι δαπάνες που πραγματοποιήθηκαν περιλαμβάνουν €100.000 για τυπικά υλικά που αποθηκεύονται στον χώρο κατασκευής, για να χρησιμοποιηθούν στο Έτος 3 για σκοπούς ολοκλήρωσης του έργου.

Το Τμήμα Δημοσίων Έργων καθορίζει το στάδιο ολοκλήρωσης της σύμβασης υπολογίζοντας την αναλογία που αντιστοιχεί στο κόστος της σύμβασης που πραγματοποιήθηκε για την εργασία που έχει πραγματοποιηθεί έως σήμερα, προς το τελευταίο εκτιμώμενο συνολικό κόστος της σύμβασης.

Μια σύνοψη των οικονομικών στοιχείων κατά την περίοδο κατασκευής έχει ως εξής:

	Έτος 1 €'000	Έτος 2 €'000	Έτος 3 €'000
Αρχικό ποσό εσόδων που συμφωνήθηκε στη σύμβαση	4.000	4.000	4.000
Τροποποιήσεις	-	100	100
Συνολικά έσοδα από συμβόλαια	4.000	4.100	4.100
Κόστος συμβάσης μέχρι σήμερα	2.093	6.168	8.200
Κόστος συμβάσης για ολοκλήρωση	5.957	2.032	-
Συνολικό εκτιμώμενο συμβατικό κόστος	8.050	8.200	8.200
Στάδιο ολοκλήρωσης	26%	74%	100%

Το στάδιο ολοκλήρωσης για το Έτος 2 (74%) καθορίζεται εξαίροντας από το κόστος της σύμβασης που πραγματοποιήθηκε για την πραγματοποιηθείσα εργασία μέχρι σήμερα, το ποσό των 100.000 σχετικά με τα τυποποιημένα υλικά που είναι αποθηκευμένα στο χώρο κατασκευής για χρήση στο Έτος 3.

Τα ποσά των συμβατικών εσόδων και εξόδων που αναγνωρίζονται στην κατάσταση χρηματοοικονομικής επίδοσης για τα τρία έτη είναι τα εξής:

	Μέχρι σήμερα €'000	Αναγνωρίστηκε τα προηγούμενα χρόνια €'000	Αναγνωρίστηκε το τρέχον έτος €'000
<b>Έτος 1</b>			
Έσοδα (4.000 x 26%)	1.040		1.040
Έξοδα (8.050 x 26%)	2.093		2.093
<b>Έτος 2</b>			
Έσοδα (4.100 x 74%)	3.034	1.040	1.994
Έξοδα (8.200 x 74%)	6.068	2.093	3.975
<b>Έτος 3</b>			
Έσοδα (4.100 x 100%)	4.100	3.034	1.066
Έξοδα (8.200 x 100%)	8.200	6.068	2.132



## 2. ΠΑΡΑΔΕΙΓΜΑ 2: Εμπορικές συμβάσεις

Το Τμήμα Δημοσίων Έργων (ο εργολάβος), ενώ χρηματοδοτείται κατά κύριο λόγο από πιστώσεις, είναι εξουσιοδοτημένο να αναλαμβάνει περιορισμένες κατασκευαστικές εργασίες σε εμπορική βάση για οντότητες του ιδιωτικού τομέα. Με την εξουσία του Υπουργού, το Υπουργείο έχει συνάψει εμπορική σύμβαση σταθερής τιμής για €9.000.000 για την κατασκευή γέφυρας.

Το αρχικό ποσό εσόδων που συμφωνήθηκε στη σύμβαση είναι €9.000.000. Η αρχική εκτίμηση του κόστους της σύμβασης είναι €8.000.000. Θα χρειαστούν τρία χρόνια για την κατασκευή της γέφυρας.

Μέχρι το τέλος του 1<sup>ου</sup> έτους, η εκτίμηση του Τμήματος για το κόστος της σύμβασης έχει αυξηθεί σε €8.050.000.

Στο Έτος 2, ο πελάτης εγκρίνει μια τροποποίηση με αποτέλεσμα να αυξηθούν τα έσοδα από συμβόλαια κατά €200.000 και το εκτιμώμενο κόστος συμβολαίου κατά €150.000. Στο τέλος του 2<sup>ου</sup> Έτους, οι δαπάνες που πραγματοποιήθηκαν περιλαμβάνουν €100.000 για τυπικά υλικά που αποθηκεύονται στον χώρο κατασκευής για χρήση στο Έτος 3 για σκοπούς ολοκλήρωσης του έργου.

Το Τμήμα καθορίζει το στάδιο ολοκλήρωσης της σύμβασης υπολογίζοντας την αναλογία που αντιστοιχεί στο κόστος της σύμβασης που πραγματοποιήθηκε για την πραγματοποιηθείσα εργασία έως σήμερα, με το τελευταίο εκτιμώμενο συνολικό κόστος της σύμβασης. Μια σύνοψη των οικονομικών στοιχείων κατά την περίοδο κατασκευής έχει ως εξής:

	Έτος 1	Έτος 2	Έτος 3
	€'000	€'000	€'000
Αρχικό ποσό εσόδων που συμφωνήθηκε στη σύμβαση	9.000	9.000	9.000
Τροποποιήσεις	-	200	200
Συνολικά έσοδα από συμβόλαια	9.000	9.200	9.200
Κόστος συμβάσης μέχρι σήμερα	2.093	6.168	8.200
Κόστος συμβάσης για ολοκλήρωση	5.957	2.032	-
Συνολικό εκτιμώμενο συμβατικό κόστος	8.050	8.200	8.200
Εκτιμώμενο πλεόνασμα	950	1.000	1.000
Στάδιο ολοκλήρωσης	26%	74%	100%

Το **στάδιο ολοκλήρωσης** για το Έτος 2 (74%) καθορίζεται εξαίροντας από το κόστος της σύμβασης που πραγματοποιήθηκε για την πραγματοποιηθείσα μέχρι σήμερα εργασία τα €100.000 για τα τυποποιημένα υλικά που είναι αποθηκευμένα στον χώρο κατασκευής, τα οποία θα χρησιμοποιηθούν στο Έτος 3.

Τα ποσά εσόδων, εξόδων και πλεονασμάτων που αναγνωρίζονται στην κατάσταση χρηματοοικονομικής επίδοσης για τα τρία έτη είναι τα εξής:

	<b>Μέχρι σήμερα</b>	<b>Αναγνωρίστηκε τα προηγούμενα χρόνια</b>	<b>Αναγνωρίστηκε το τρέχον έτος</b>
	€'000	€'000	€'000
<b>Έτος 1</b>			
Έσοδα (9.000 x 26%)	2.340		2.340
Έξοδα (8.050 x 26%)	2.093		2.093
	247		247
<b>Έτος 2</b>			
Έσοδα (9.200 x 74%)	6.808	2.340	4.468
Έξοδα (8.200 x 74%)	6.068	2.093	3.975
	740	247	493
<b>Έτος 3</b>			
Έσοδα (9.200 x 100%)	9.200	6.808	2.392
Έξοδα (8.200 x 100%)	8.200	6.068	2.132
	1.000	740	260