

IFRS 15: Η λογιστική των εσόδων αλλάζει

Ποιες είναι οι επιπτώσεις στις εταιρείες τροφίμων, ποτών και καταναλωτικών αγαθών;



Το νέο πρότυπο εσόδων IFRS 15, που θα τεθεί σε ισχύ από την 1 Ιανουαρίου 2018, πιθανώς θα επηρεάσει τον τρόπο με τον οποίο καταγράφετε τα έσοδα. Όμως πρόκειται για κάτι περισσότερο από μια λογιστική αλλαγή.

Θα μπορούσε να έχει επιπτώσεις:

- Στο χρονοδιάγραμμα αναγνώρισης εσόδων για:
 - παροχή εμπορικών κινήτρων
 - βιομηχανική παραγωγή βάσει σύμβασης (contract manufacturing)
 - άδειες και δικαιoχρησία
- Στο χειρισμό των πληρωμών προς διανομείς και πωλητές λιανικής
- Στα συστήματα και τις διαδικασίες, συμπεριλαμβανομένης και της συλλογής δεδομένων.

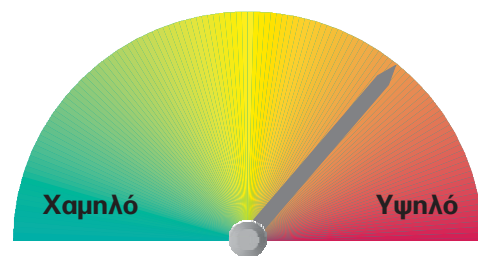
Εάν έχετε:

- Πληρωμές προς διανομείς και πωλητές λιανικής
- Εκπτώσεις, εκπτώτικες επιστροφές (rebates) και άλλα κίνητρα
- Ρυθμίσεις παραγωγής βάσει σύμβασης (contract manufacturing arrangements)
- Εγγυήσεις
- Επιστροφές
- Άδειες και δικαιoχρησίες
- Δικαιώματα.

...τότε πρέπει να διαβάσετε αυτό το έντυπο.

Συνεργαστείτε με τους stakeholders για να δημιουργήσετε προσδοκίες ως προς τον τρόπο με τον οποίο μπορεί να αλλάξουν οι Βασικοί Δείκτες Απόδοσης (KPIs) ή οι επιχειρηματικές σας πρακτικές.

Προσδιορίζοντας τις επιπτώσεις



Πληρωμές σε διανομείς και λιανοπωλητές

Πιθανές επιπτώσεις

- Οι επιχειρήσεις τροφίμων, ποτών και καταναλωτικών αγαθών «ΤΠΚΑ» συχνά πραγματοποιούν πληρωμές στους διανομείς και τους λιανοπωλητές τους, π.χ. για την τοποθέτηση προϊόντων (αμοιβές τοποθέτησης/slotting fees), εκδηλώσεις προώθησης ή διαφήμισης διπλού σήματος (co-branded). Επί του παρόντος, τα ποσά αυτά αναγνωρίζονται ως μείωση των εσόδων ή ως έξοδο ανάλογα με τη φύση τους.
- Σύμφωνα με το νέο πρότυπο, μια εταιρεία ΤΠΚΑ εξετάζει κατά πόσο λαμβάνει ένα συγκεκριμένο αγαθό ή υπηρεσία. Αν ναι, τότε αναγνωρίζει αυτές τις πληρωμές ως έξοδα όταν το συγκεκριμένο αγαθό ή υπηρεσία λαμβάνεται. Αν όχι, τότε αναγνωρίζει τέτοιες πληρωμές ως μείωση των εσόδων.
- Εάν μία εταιρεία ΤΠΚΑ δε μπορεί να εκτιμήσει την εύλογη αξία του παραληφθέντος αγαθού ή υπηρεσίας ή η πληρωμή είναι μεγαλύτερη από την εύλογη αξία του αγαθού ή της υπηρεσίας που παρέχεται, τότε η πληρωμή ή το υπερβάλλον συνιστά μείωση των εσόδων.

Δράσεις που πρέπει να εξεταστούν

- Εξετάστε τις ρυθμίσεις που αφορούν πληρωμές σε διανομείς και πωλητές λιανικής για να διαπιστώσετε κατά πόσο οι πληρωμές αυτές πραγματοποιούνται σε αντάλλαγμα για διακεκριμένα αγαθά ή υπηρεσίες, ή αποτελούν κίνητρο πώλησης.
- Για πολλές από αυτές τις ρυθμίσεις, αυτό θα απαιτήσει σημαντική κρίση και κατάλληλες εσωτερικές δικλείδες και τεκμηρίωση που θα υποστηρίξει την κρίση αυτή.
- Αναπτύξτε ή τροποποιήστε τις διαδικασίες και προσαρμόστε τα συστήματα για να συλλέξετε σχετικές πληροφορίες για τέτοιου είδους ρυθμίσεις.

Εκπτώσεις, εκπτώτικες επιστροφές (rebates) και άλλα κίνητρα

Πιθανές επιπτώσεις

- Τα εμπορικά κίνητρα που παρέχονται από εταιρείες ΤΠΚΑ λαμβάνουν πολλές μορφές, συμπεριλαμβανομένων των κινήτρων σε μετρητά, των εκπτώσεων και των εκπτώτικων επιστροφών όγκου, της δωρεάν ή με έκπτωση διάθεσης αγαθών ή υπηρεσιών, και προγραμμάτων αφοσίωσης πελατών. Επί του παρόντος, τα κίνητρα υπολογίζονται ως μείωση των εσόδων, ως δαπάνη ή ως ξεχωριστό παραδοτέο (π.χ. προγράμματα αφοσίωσης πελατών) ανάλογα με το είδος του κινήτρου.
- Βάσει του νέου προτύπου, τα εμπορικά κίνητρα αντιμετωπίζονται ως μεταβλητό αντίτιμο. Το μεταβλητό αντίτιμο περιλαμβάνεται στα έσοδα στο βαθμό που είναι πολύ πιθανό ότι δε θα υπάρξει σημαντική αναστροφή του σωρευτικού ποσού εσόδων όταν αποσαφηνιστεί η οποιαδήποτε τιμολογιακή αβεβαιότητα. Οι νέες απαιτήσεις ενδέχεται να επηρεάσουν ορισμένες εταιρείες ΤΠΚΑ.

- Οι κατευθυντήριες γραμμές σχετικά με τα προγράμματα αφοσίωσης πελατών στο νέο πρότυπο είναι σε γενικές γραμμές παρόμοιες με την τρέχουσα πρακτική. Ωστόσο, η χρήση της υπολειμματικής προσέγγισης (residual approach) για την κατανομή του αντίτιμου μεταξύ της πράξης πώλησης και των πιστωτικών επιβραβεύσεων είναι περιορισμένη.

Δράσεις που πρέπει να εξεταστούν

- Ελέγξτε τις ρυθμίσεις που αφορούν εμπορικά κίνητρα και προσδιορίστε την επίδρασή τους στην τιμή συναλλαγής.
- Ελέγξτε κατά πόσο η μέθοδος επιμερισμού που εφαρμόζεται επί του παρόντος για τη λογιστική αποτύπωση προγραμμάτων αφοσίωσης πελατών παραμένει αποδεκτή στο πλαίσιο του νέου προτύπου.

Ρυθμίσεις παραγωγής βάσει σύμβασης (contract manufacturing arrangements)

Πιθανές επιπτώσεις

- Επί του παρόντος, οι ρυθμίσεις παραγωγής βάσει σύμβασης βιομηχανικής παραγωγής, π.χ. για την παραγωγή αναλωσίμων, χειρίζονται γενικά ως πωλήσεις προϊόντων και μια εταιρεία ΤΠΚΑ αναγνωρίζει το έσοδο, όταν τα παραχθέντα αγαθά παραδίδονται στον πελάτη.
- Σύμφωνα με το νέο πρότυπο, εάν μια εταιρεία ΤΠΚΑ διαπιστώσει ότι ικανοποιεί μια υποχρέωση εκτέλεσης για την παραγωγή αγαθών σε βάθος χρόνου, τότε αναγνωρίζει το έσοδο σε βάθος χρόνου, π.χ. καθώς λαμβάνει χώρα η παραγωγή. Αυτό θα μπορούσε να οδηγήσει σε σημαντικές μεταβολές των ρυθμίσεων βάσει των οποίων μια εταιρεία ΤΠΚΑ παράγει αγαθά με βάση τις προδιαγραφές του πελάτη, διότι τέτοιου είδους ρυθμίσεις μπορεί να πληρούν τις προϋποθέσεις για αναγνώριση εσόδου σε βάθος χρόνου.

Δράσεις που πρέπει να εξεταστούν

- Ελέγξτε τις συμφωνίες βιομηχανικής παραγωγής βάσει σύμβασης και τις υποχρεώσεις που απορρέουν απ' αυτές για να αξιολογήσετε όποιες δυνητικές επιπτώσεις.
- Αναπτύξτε νέες διαδικασίες και προσαρμόστε τα συστήματα ώστε να συλλέγετε πληροφορίες για ρυθμίσεις στις οποίες η υποχρέωση εκτέλεσης ικανοποιείται σε βάθος χρόνου.

Επιστροφές

Πιθανές επιπτώσεις

- Σύμφωνα με τις τρέχουσες απαιτήσεις, μια εταιρεία ΤΠΚΑ προσαρμόζει το έσοδο για αναμενόμενες επιστροφές. Η προσέγγιση του νέου προτύπου ως προς την προσαρμογή του εσόδου για το αναμενόμενο ύψος επιστροφών και την αναγνώριση μιας υποχρέωσης επιστροφής τιμήματος (refund) είναι σε γενικές γραμμές παρόμοια με τις τρέχουσες

κατευθυντήριες γραμμές. Ωστόσο, η λεπτομερής μεθοδολογία για την εκτίμηση του εσόδου ενδέχεται να διαφέρει για ορισμένες εταιρείες.

Δράσεις που πρέπει να εξεταστούν

- Ελέγξτε την υπάρχουσα μεθοδολογία για να αξιολογήσετε τη συμμόρφωση με τις νέες απαιτήσεις.

Εγγυήσεις

Πιθανές επιπτώσεις

- Οι εγγυήσεις προϊόντων παρέχονται συνήθως με την πώληση ενός προϊόντος. Το νέο πρότυπο διακρίνει μεταξύ δύο τύπων εγγύησης.
- Εάν ένας πελάτης μπορεί να αγοράσει ξεχωριστά την εγγύηση ή λαμβάνει μια υπηρεσία πέραν της εγγυηθείσας συμμόρφωσης με συμφωνημένες προδιαγραφές (εγγύηση τύπου υπηρεσίας), τότε μια εταιρεία ΤΠΚΑ υπολογίζει την εν λόγω εγγύηση ως ξεχωριστή υποχρέωση εκτέλεσης, δηλαδή κατανέμει την τιμή συναλλαγής στο προϊόν και στην εγγύηση, και αναγνωρίζει έσοδο από την εγγύηση κατά τη διάρκεια της εγγύησης και όχι στο σημείο πώλησης του προϊόντος.
- Εάν μια εγγύηση καλύπτει μόνο τη συμμόρφωση του προϊόντος με συμφωνημένες προδιαγραφές (εγγύηση τύπου διασφάλισης), τότε υπολογίζεται ως πρόβλεψη κόστους, όπως συμβαίνει και στις τρέχουσες απαιτήσεις.

Δράσεις που πρέπει να εξεταστούν

- Ελέγξτε τις ρυθμίσεις εγγύησης για να αξιολογήσετε τη φύση της παρεχόμενης εγγύησης.
- Αξιολογήστε τυχόν αλλαγές σε υπάρχοντα συστήματα τιμολόγησης ή χρηματοοικονομικά συστήματα οι οποίες απαιτούνται για να μπορείτε να καταγράψετε ξεχωριστά εγγυήσεις που αντιπροσωπεύουν διαρκείς υποχρεώσεις εκτέλεσης.

Άδειες και δικαιохρησίες

Πιθανές επιπτώσεις

- Οι άδειες πνευματικής ιδιοκτησίας (π.χ. δικαιώματα δικαιохρησίας) αποτελούν συνήθη πρακτική στον κλάδο ΤΠΚΑ. Σύμφωνα με το νέο πρότυπο, μια εταιρεία του κλάδου αυτού πρέπει πρωτίστως να καθορίσει κατά πόσο θα εφαρμόσει τις συγκεκριμένες κατευθύνσεις του νέου προτύπου σχετικά με το έσοδο από άδειες.
- Σύμφωνα με αυτές τις οδηγίες, το έσοδο αναγνωρίζεται είτε με την πάροδο του χρόνου, εάν η άδεια παρέχει στον πελάτη το δικαίωμα πρόσβασης στην πνευματική ιδιοκτησία, είτε σε κάποιο συγκεκριμένο χρονικό σημείο, εάν παρέχει στον πελάτη το δικαίωμα χρήσης της πνευματικής ιδιοκτησίας. Αν και αυτά τα αποτελέσματα μπορεί να είναι παρόμοια με τη λογιστική για τις άδειες βάσει των σημερινών οδηγιών, μια εταιρεία ΤΠΚΑ πρέπει να ελέγξει κάθε ξεχωριστή άδεια για να εκτιμήσει τη φύση της σύμφωνα με το νέο πρότυπο. Είναι πιθανό ότι η αναγνώριση εσόδου μπορεί να επιταχυνθεί ή να αναβληθεί, σε σύγκριση με την τρέχουσα πρακτική.
- Εάν δεν ισχύουν οι συγκεκριμένες οδηγίες για τις άδειες, τότε η άδεια υπολογίζεται μαζί με τα άλλα υποσχεθέντα αγαθά ή υπηρεσίες στην υποχρέωση εκτέλεσης.

Δράσεις που πρέπει να εξεταστούν

- Αξιολογήστε τις υφιστάμενες ρυθμίσεις που περιλαμβάνουν άδειες για να προσδιορίσετε κατά πόσο κάποιες άδειες πρέπει να λογίζονται ξεχωριστά.
- Ελέγξτε τη φύση των αδειών που αντιπροσωπεύουν ξεχωριστές υποχρεώσεις εκτέλεσης για να προσδιορίσετε κατά πόσο το σχετικό με αυτές έσοδο πρέπει να αναγνωρίζεται με την πάροδο του χρόνου ή σε κάποιο συγκεκριμένο χρονικό σημείο.
- Αξιολογήστε τυχόν απαιτούμενες αλλαγές στα υπάρχοντα συστήματα τιμολόγησης ή χρηματοοικονομικά συστήματα για να μπορέσετε να συλλέξετε τις απαιτούμενες πληροφορίες.

Δικαιώματα

Πιθανές επιπτώσεις

- Σύμφωνα με το νέο πρότυπο, το έσοδο από δικαιώματα πώλησης ή χρήσης που συνδέονται με πνευματική ιδιοκτησία αναγνωρίζεται όταν πραγματοποιείται η πώληση ή η χρήση ή, αργότερα, όταν η υποχρέωση εκτέλεσης στην οποία έχει κατανεμηθεί το δικαίωμα έχει ικανοποιηθεί μερικώς ή πλήρως. Παρόμοια με την τρέχουσα πρακτική, δεν υπάρχει υποχρέωση εκτίμησης τέτοιων ποσών κατά τη μεταβίβαση της άδειας στον πελάτη.
- Άλλοι τύποι δικαιωμάτων υπολογίζονται ως μεταβλητό αντίτιμο στο πλαίσιο του νέου προτύπου.

Δράσεις που πρέπει να εξεταστούν

- Αξιολογήστε τις υπάρχουσες ρυθμίσεις για να προσδιορίσετε αν ισχύει η εξαίρεση βάσει πώλησης ή χρήσης.
- Αναπτύξτε τις διαδικασίες και δικλείδες για ρυθμίσεις που δεν καλύπτονται από την εξαίρεση και κάντε τις απαιτούμενες εκτιμήσεις και προβλέψεις.

Επιλογές μετάβασης

Πιθανές επιπτώσεις

- Το ΔΠΧΑ 15 μπορεί να υιοθετηθεί αναδρομικά, επαναδιατυπώνοντας συγκριτικά στοιχεία και προσαρμόζοντας τα κέρδη από την αρχή στην έναρξη της συγκριτικής περιόδου.
- Εναλλακτικά, το ΔΠΧΑ 15 μπορεί να υιοθετηθεί από την ημερομηνία εφαρμογής, προσαρμόζοντας τα κέρδη εκ νέου στην αρχή του πρώτου έτους αναφοράς (προσέγγιση σωρευτικής επίδρασης).

Δράσεις που πρέπει να εξεταστούν

- Ποσοτικοποιήστε και αξιολογήστε τις επιπτώσεις των διαφορετικών μεταβατικών επιλογών, συμπεριλαμβανομένων των διαθέσιμων πρακτικών μέσω στο πλαίσιο της αναδρομικής προσέγγισης.
- Εκτελέστε μια χρονική ανάλυση βασικών συμβάσεων. Εξετάστε αν τα υπάρχοντα συστήματα παρέχουν τα δεδομένα που απαιτούνται για την παραγωγή συγκριτικής πληροφόρησης, εάν εφαρμοστεί αναδρομικά το νέο πρότυπο.

Πώς μπορεί να βοηθήσει η KPMG

Αξιολογήστε τις επιπτώσεις



Σχεδιάστε μια προσαρμοσμένη προσέγγιση



Βοηθήστε στην υλοποίηση μιας μελλοντικής κατάστασης



Μια ισχυρή φάση αξιολόγησης είναι μεγάλης σημασίας για να τεθεί το πλαίσιο για ένα επιτυχημένο έργο, και είναι σημαντικό να ξεκινήσει η αξιολόγηση νωρίς για την παροχή ευελιξίας κατά τη διάρκεια της φάσης υλοποίησης. Μια φάση αξιολόγησης περιλαμβάνει συνήθως τις ακόλουθες δραστηριότητες:

Ενέργειες	Δράσεις	Παραδοτέα
Λογιστική διάγνωση	<ul style="list-style-type: none">– Προσδιορισμός των ενδεχόμενων κενών στη λογιστική πολιτική και τις γνωστοποιήσεις, εξετάζοντας την τρέχουσα λογιστική πολιτική και δείγμα συμβάσεων– Αξιολογείτε (leverage) τα υπάρχοντα έγγραφα και τις γνώσεις σας	Πίνακας απόκλισης, χάρτης σημαντικών θεμάτων και περιλήψεις επισκόπησης συμβάσεων
Ανάλυση απόκλισης διαδικασιών και πληροφοριών (gap analysis)	<ul style="list-style-type: none">– Προσδιορισμός νέων απαιτήσεων πληροφοριών και διαδικασιών– Σύνδεση των απαιτήσεων με υπάρχουσες πηγές ή εντοπισμός κενών	Έγγραφο επιχειρησιακών απαιτήσεων, έκθεση ανάλυσης απόκλισης διαδικασιών και πληροφοριών
Τεχνολογία και ευρύτερη αξιολόγηση των επιπτώσεων	<ul style="list-style-type: none">– Προσδιορισμός των πιθανών επιπτώσεων στον τομέα της πληροφορικής, των φόρων, των δικλείδων, των λειτουργιών, του χρηματοοικονομικού σχεδιασμού & ανάλυσης, των σχέσεων με τους επενδυτές κλπ.– Προσδιορισμός των κενών και των συνδέσμων σε ολόκληρη την εταιρεία	Τελικός πίνακας απόκλισης και χάρτης σημαντικών θεμάτων, κατευθυντήριος χάρτης εφαρμογής
Αξιολόγηση της μεταβατικής επιλογής	<ul style="list-style-type: none">– Καθορισμός του τρόπου με τον οποίο κάθε επιλογή μπορεί να επηρεάσει τα οικονομικά δεδομένα και την επιχειρηματική δραστηριότητα– Αξιολόγηση της ετοιμότητας υιοθέτησης της επιλογής αναδρομικής ή σωρευτικής επίδρασης	Έκθεση αξιολόγησης μεταβατικών επιλογών

ΑΘΗΝΑ

Στρατηγού Τόμπρα 3
153 42 Αγία Παρασκευή
Τηλ: 210 6062100
Fax: 210 6062111

Μεσογείων 400B
153 42 Αγία Παρασκευή
Τηλ: 211 1815600

kpmg.com/socialmedia



ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗ

Αγίας Αναστασίας &
Λαέρτου
Philippos Business Center

T.Θ. 8405
T.K. 570 01 Θέρμη
Τηλ: 2310 550996
Fax: 2310 543670

e-mail: info@kpmg.gr
kpmg.com/gr

© 2020 KPMG Ορκωτοί Ελεγκτές Α.Ε., Ελληνική Ανώνυμη Εταιρεία και μέλος του διεθνούς οργανισμού ανεξάρτητων εταιρειών-μελών της KPMG συνδεδεμένων με την KPMG International Limited, ιδιωτική Αγγλική εταιρεία περιορισμένης ευθύνης με εγγυητικές εισφορές. Με την επιφύλαξη κάθε δικαιώματος.

Οι πληροφορίες που περιέχονται στο παρόν είναι γενικής φύσης και δεν προορίζονται να αντιμετωπίσουν τις περιστάσεις οποιουδήποτε συγκεκριμένου ατόμου ή οντότητας. Παρόλο που καταβάλλουμε κάθε δυνατή προσπάθεια να παρέχουμε ακριβείς και έγκαιρες πληροφορίες, δεν μπορούμε να εγγυηθούμε ότι αυτές οι πληροφορίες είναι ακριβείς την ημερομηνία παραλαβής τους ή ότι θα συνεχίσουν να είναι ακριβείς στο μέλλον. Κανένας δεν πρέπει να ενεργεί βάσει αυτών των πληροφοριών χωρίς κατάλληλη επαγγελματική συμβουλή και χωρίς ενδελεχή εξέταση της συγκεκριμένης κατάστασης.

Το όνομα και το λογότυπο της KPMG είναι εμπορικά σήματα που χρησιμοποιούνται με άδεια του διεθνούς οργανισμού της KPMG από τις ανεξάρτητες εταιρείες-μέλη.