

IFRS 15: Η λογιστική των εσόδων αλλάζει

Ποιες είναι οι επιπτώσεις για τις εταιρείες τηλεπικοινωνιών;



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 χρονικό σημείο αναγνώρισης εσόδων σχετικά με:
 - περισσότερα εμπρόσθια έσοδα (up-front revenue) από επιδοτούμενες συσκευές
 - αποσύνδεση των εσόδων που περιλαμβάνονται στις αναφορές και του τιμολογηθέντος ποσού
 - μείωση του μέσου εσόδου ανά χρήστη για διαρκείς υπηρεσίες
 - αναβολή αναγνώρισης των εσόδων από εμπρόσθια τέλη (up-front fees) που σχετίζονται με μελλοντικές υπηρεσίες
- αναβολή αναγνώρισης και απόσβεσης συμβατικών εξόδων και προμηθειών
- ρυθμίσεις με διανομείς
- συστήματα και διαδικασίες, συμπεριλαμβανομένης της συλλογής δεδομένων
- δείκτες που βασίζονται στα έσοδα
- γνωστοποιήσεις σε ετήσιες και ενδιάμεσες αναφορές.

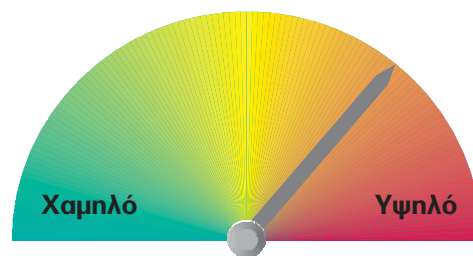
Εάν έχετε:

- Επιδοτούμενες συσκευές
- Προγράμματα πολλαπλών χρηστών
- Δικαιώματα πρώιμης αναβάθμισης
- Μη επιστρεπτές αμοιβές για υπηρεσίες σύνδεσης
- Εκπτώσεις για διατήρηση πελατών
- Συμβάσεις που τακτοποιούνται σε διάρκεια μεγαλύτερης του ενός έτους
- Έμμεσες πωλήσεις μέσω δικτύων
- Προμήθειες και άλλα κόστη συμβάσεων.

...ήρθε η ώρα να αρχίσετε να εξετάζετε τις συμβάσεις σας και να αξιολογήσετε πώς οι νέες απαιτήσεις αναγνώρισης των εσόδων θα επηρεάσουν την επιχείρησή σας.

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



Επιδιδοτούμενες συσκευές

Πιθανές επιπτώσεις

- Οι εταιρείες χρειάζεται να κατανέμουν την τιμή συναλλαγής μιας σύμβασης σε κάθε υποχρέωση εκτέλεσης (performance obligation) βάσει της σχετικής ατομικής τιμής πώλησης (stand alone selling price). Ως αποτέλεσμα, οι εταιρείες θα αναγνωρίσουν εξαρχής ένα μεγαλύτερο ποσό εσόδων από επιδοτούμενες συσκευές.
- Αυτό θα έχει ως αποτέλεσμα μία αποσύνδεση των εσόδων που περιλαμβάνονται στις αναφορές και του τιμολογηθέντος ποσού. Αυτό θα μειώσει το μέσο έσοδο ανά χρήστη για διαρκείς υπηρεσίες.

Δράσεις που πρέπει να εξεταστούν

- Αναπτύξτε νέες διαδικασίες και προσαρμόστε τα συστήματα για τη συλλογή, υπολογισμό και παρακολούθηση των ατομικών τιμών πώλησης.
- Αξιολογήστε κατά πόσο τα διαχειριστικά συστήματα τιμολόγησης είναι ικανά να υποστηρίξουν τη μεθοδολογία επιμερισμού και δημιουργίας εγγραφών για τον επιμερισμό των εσόδων.
- Εντοπίστε τις εμπορικές ευκαιρίες εξετάζοντας κατά πόσο θα πρέπει να τροποποιηθούν συμβατικοί όροι ή επιχειρηματικές πρακτικές.

Λογιστική χαρτοφυλακίου

Πιθανές επιπτώσεις

- Οι εταιρείες μπορούν να επιλέξουν να εφαρμόσουν το πρότυπο σε ένα χαρτοφυλάκιο συμβάσεων ή υποχρεώσεων εκτέλεσης (performance obligations) με παρόμοια χαρακτηριστικά, εάν το αποτέλεσμα δε διαφέρει ουσιωδώς από το λογισμό σύμβασης με σύμβαση.
- Μπορεί να απαιτηθούν προσπάθειες και δαπάνες για να:
 - αξιολογήσετε ποια στοιχεία συνιστούν χαρτοφυλάκιο λαμβάνοντας υπόψη, για παράδειγμα, την επίδραση των διαφόρων προσφορών, χρονικών περιόδων, γεωγραφικών τοποθεσιών, και τροποποιήσεων των συμβάσεων και
 - αξιολογήτε σε συνεχή βάση κατά πόσον η προσέγγιση της λογιστικής χαρτοφυλακίου παρέχει ένα ουσιαστικά διαφορετικό αποτέλεσμα.

Δράσεις που πρέπει να εξεταστούν

- Καθορίστε πότε η προσέγγιση λογιστικής χαρτοφυλακίου μπορεί να είναι κατάλληλη, συμπεριλαμβανομένης της εξέτασης, και δείτε κατά πόσο ειδικές συμφωνίες με πελάτες θα ήταν αποδεκτές.
- Αναπτύξτε την τήρηση αρχείων για την παρακολούθηση και σύγκριση των όρων των συμβάσεων για μεγάλο αριθμό ατομικών συμβάσεων.
- Αναπτύξτε διαδικασίες και δικλείδες ασφαλείας για να υπολογίζετε και να παρακολουθείτε τα χαρτοφυλάκια σε βάθος χρόνου μέσω συμβατικών γεγονότων, όπως η αναπροσαρμογή τιμών, οι αλλαγές στο πεδίο εφαρμογής ή η διάρκεια.
- Βεβαιωθείτε ότι η τήρηση αρχείων χαρτοφυλακίου είναι κατάλληλη για σκοπούς κανονιστικών και φορολογικών αναφορών.

Προγράμματα πολλαπλών χρηστών

Πιθανές επιπτώσεις

- Οι εταιρείες χρειάζεται να καθορίσουν την κατάλληλη μονάδα καταγραφής (unit of account) για προγράμματα πολλαπλών χρηστών, βάσει των οποίων άτομα μπορούν να μοιράζονται υπηρεσίες μεταξύ τους, π.χ. δεδομένα ή χρόνο ομιλίας, σε μειωμένες τιμές.
- Το βασικό ερώτημα: Υπάρχει μια σύμβαση ή πολλαπλές ατομικές συμβάσεις; Εάν η λογιστικοποίηση είναι σε συνδυασμένη βάση, οι εταιρείες πρέπει να εξετάσουν τις επιπτώσεις των τροποποιήσεων των συμβάσεων σε ένα εξατομικευμένο ατομικό πρόγραμμα.
- Οι εταιρείες ενδέχεται επίσης να χρειαστεί να υπολογίσουν την ατομική τιμή πώλησης (stand alone selling price) του προγράμματος κάθε χρήστη για να επιμερίσουν τις ατομικές τιμές πώλησης.

Δράσεις που πρέπει να εξεταστούν

- Εξετάστε τους συμβατικούς όρους και τις επιχειρηματικές πρακτικές που σχετίζονται με τα προγράμματα πολλαπλών χρηστών και καθορίστε την κατάλληλη λογιστική μονάδα, είτε ως μεμονωμένες συμβάσεις είτε ως μία συνδυασμένη σύμβαση (combined contract).
- Αξιολογήστε τον τρόπο με τον οποίο πρέπει να λογιστικοποιείτε τις τροποποιήσεις των αγαθών ή υπηρεσιών σε ένα εξατομικευμένο ατομικό πρόγραμμα στο πλαίσιο μιας σύμβασης πολλαπλών χρηστών.
- Αναπτύξτε μοντέλα ή διαδικασίες αποτίμησης για την εκτίμηση ατομικών τιμών πώλησης.

Δικαιώματα πρώιμης αναβάθμισης

Πιθανές επιπτώσεις

- Εταιρείες που προσφέρουν δικαιώματα πρώιμης αναβάθμισης, π.χ. για συσκευές, πρέπει να προσδιορίσουν την κατάλληλη λογιστική, συμπεριλαμβανομένου του κατά πόσο έχει παραχωρηθεί σημαντικό δικαίωμα στον πελάτη, εάν το δικαίωμα επηρεάζει την τιμή της συναλλαγής, εάν εφαρμόζεται λογιστική τροποποίησης, ή εάν τα ποσά που αίρονται αποτελούν κίνητρο για τη σύναψη νέας σύμβασης.
- Σημαντικό δικαίωμα είναι μια επιλογή για την απόκτηση πρόσθετων αγαθών ή υπηρεσιών σε τιμή που δεν αντικατοπτρίζει την ατομική τιμή πώλησης (stand alone selling price) του αγαθού ή της υπηρεσίας, και θεωρείται ξεχωριστή υποχρέωση εκτέλεσης (performance obligation).

Δράσεις που πρέπει να εξεταστούν

- Εξετάστε όλες τις ρυθμίσεις και τις επιχειρηματικές πρακτικές που σχετίζονται με δικαιώματα πρώιμης αναβάθμισης και κρίνετε τον προσδιορισμό της κατάλληλης λογιστικής μεθόδου.
- Αναπτύξτε νέες διαδικασίες και προσαρμόστε τα συστήματα για την παρακολούθηση των ξεχωριστών συστατικών στοιχείων σε μια σύμβαση, συμπεριλαμβανομένων και των δικαιωμάτων αναβάθμισης.

Μη επιστρεπτές αμοιβές για υπηρεσίες σύνδεσης

Πιθανές επιπτώσεις

- Οι εταιρείες θα χρειαστεί να αξιολογήσουν κατά πόσο οι εμπρόσθετες (up-front) υπηρεσίες σύνδεσης και εγκατάστασης αποτελούν ξεχωριστές υποχρεώσεις εκτέλεσης. Σε πολλές περιπτώσεις, αν και μία μη επιστρεπτέα αμοιβή σχετίζεται με μια απαιτούμενη δραστηριότητα, π.χ. ενεργοποίηση της πρόσβασης στο δίκτυο, η δραστηριότητα δεν έχει ως αποτέλεσμα τη μεταφορά ενός αγαθού ή υπηρεσίας. Στις περιπτώσεις αυτές, η μη επιστρεπτέα αμοιβή αναγνωρίζεται ως έσοδο όταν παρέχονται οι μελλοντικές υπηρεσίες.
- Η περίοδος αναγνώρισης εσόδων από τη μη επιστρεπτέα αμοιβή μπορεί να μην είναι αντίστοιχη με την αρχική συμβατική περίοδο, εάν η εταιρεία παρέχει στον πελάτη τη δυνατότητα ανανέωσης της σύμβασης χωρίς την καταβολή εκ νέου της αμοιβής.

Δράσεις που πρέπει να εξεταστούν

- Εξετάστε όλες τις ρυθμίσεις σχετικά με μη επιστρεπτές εμπρόσθετες αμοιβές και αξιολογήστε πότε πρέπει να τις ομαδοποιήσετε ή να τις διαχωρίσετε.
- Για τις συμβάσεις με δικαιώματα ανανέωσης, αξιολογήστε κατά πόσο έχει παραχωρηθεί δικαίωμα στον πελάτη ή η μελλοντική δυνατότητα επιλογής είναι μια προωθητική ενέργεια μάρκετινγκ.
- Αξιολογήστε την περίοδο αναγνώρισης εσόδων για μη επιστρεπτές εμπρόσθετες αμοιβές, ειδικά σε σχέση με τις επιλογές ανανέωσης και τις πρακτικές πρόωρου τερματισμού.

Εκπτώσεις για διατήρηση πελατών

Πιθανές επιπτώσεις

- Ακόμη και αν οι εκπτώσεις για διατήρηση πελατών δεν είναι ρητά προσδιορισμένες στη σύμβαση, η συνήθης επιχειρηματική πρακτική μπορεί να σημαίνει ότι το σταθερό αντίτιμο είναι, κατ' ουσία, μεταβλητό. Εναλλακτικά, οι εκπτώσεις αυτές θα μπορούσαν να θεωρηθούν ως τροποποιήσεις συμβάσεων.
- Οι εταιρείες θα πρέπει να εκτιμήσουν κατά πόσον η έκπτωση είναι μεταβλητό αντίτιμο ή μια τροποποίηση σύμβασης. Αυτό θα απαιτήσει κρίση και ενδέχεται να επηρεάσει το χρονοδιάγραμμα της αναγνώρισης εσόδων.
- Οι εταιρείες θα πρέπει να αξιολογήσουν το κατά πόσο οι προσφορές πρόωξης προϊόντων σε υφιστάμενους πελάτες συνιστούν τροποποιήσεις συμβάσεων ή συναλλαγές μάρκετινγκ.

Δράσεις που πρέπει να εξεταστούν

- Αξιολογήστε κατά πόσο οι διαδικασίες και τα συστήματα είναι σε θέση να εντοπίζουν και να παρακολουθούν/ελέγχουν όλες τις εκπτώσεις, παραχωρήσεις και προσφορές προώθησης προϊόντων που παρέχονται στους πελάτες.
- Μελετήστε τις πολιτικές διατήρησης και τιμολόγησης πελατών.
- Ελέγξτε τις τρέχουσες επιχειρηματικές πρακτικές για τον εντοπισμό τυχόν υπονοούμενων υπεσχημένων τιμολογιακών παραχωρήσεων (implicit promised price concession).
- Αξιολογήστε κατά πόσο αυτές οι εκπτώσεις είναι μεταβλητό αντίτιμο και, αν ναι, καθορίστε το πώς θα εφαρμόσετε τον περιορισμό για να εκτιμήσετε αν αναμένεται σημαντική αναστροφή εσόδων.

Συμβάσεις με όρους πληρωμής διάρκειας μεγαλύτερης του ενός έτους

Πιθανές επιπτώσεις

- Εάν ένας πελάτης, μπορεί να πληρώσει για αγορασμένο σε χρονικό διάστημα που υπερβαίνει το ένα έτος ταυτόχρονα με υπηρεσίες δικτύου, τότε απαιτείται η αξιολόγηση για να προσδιοριστεί εάν η σύμβαση περιλαμβάνει ένα σημαντικό σκέλος χρηματοδότησης.
- Εάν η σύμβαση περιλαμβάνει ένα σημαντικό σκέλος χρηματοδότησης, τότε η εταιρεία πρέπει να προσαρμόσει τη συναλλακτική τιμή ώστε να αντικατοπτρίζει τη χρονική αξία του χρήματος (time value for money).

Δράσεις που πρέπει να εξεταστούν

- Μελετήστε όλες τις συμβάσεις του πέραν του ενός έτους και αξιολογήστε εάν υπάρχει ένα σημαντικό σκέλος χρηματοδότησης.
- Προσδιορίστε διαδικασίες για τον υπολογισμό των προεξοφλητικών επιτοκίων και βεβαιωθείτε ότι τα συστήματα μπορούν να διαχειριστούν τους προκύπτοντες πολύπλοκους υπολογισμούς.

Έμμεσες πωλήσεις μέσω δικτύων

Πιθανές επιπτώσεις

- Ορισμένες εταιρείες μπορεί να πωλούν συσκευές και υπηρεσίες δικτύου μέσω αντιπροσώπων.
- Το χρονοδιάγραμμα και η παρουσίαση/εμφάνιση των πωλήσεων των συσκευών καθώς και η λογιστικοποίηση των αποζημιώσεων στον διανομέα για επιδοτήσεις εξοπλισμού, μπορούν να επηρεαστούν όταν οι πελάτες εγγράφονται για μελλοντικές υπηρεσίες.
- Το βασικό ερώτημα είναι αν ο διανομέας ενεργεί ως πράκτορας (agent) ή εντολέας (principal) στην πώληση της συσκευής.

Δράσεις που πρέπει να εξεταστούν

- Ελέγξτε τους ισχύοντες συμβατικούς όρους με τους διανομείς και την πρακτική λειτουργία τέτοιων ρυθμίσεων.
- Αξιολογήστε την κατάσταση για να καθορίσετε τον τρόπο λογιστικοποίησης των αποζημιώσεων, π.χ. προμήθειες και επιδοτήσεις συσκευών, και κατά πόσο τα έσοδα πρέπει να αναγνωριστούν σε μικτή ή καθαρή βάση.

Προμήθειες και άλλα κόστη συμβάσεων

Πιθανές επιπτώσεις

- Οι εταιρείες απαιτείται να κεφαλαιοποιούν τα προσαυξητικά (incremental) κόστη απόκτησης σύμβασης, π.χ. προμήθειες πωλήσεων, και άλλα έξοδα εκτέλεσης συμβάσεων, π.χ. έξοδα εγκατάστασης, εάν αναμένουν να ανακτήσουν αυτά τα κόστη. Ωστόσο, μια εταιρεία μπορεί να επιλέξει να εξοδοποιήσει τα κόστη απόκτησης σύμβασης εάν η περίοδος απόσβεσης αυτών των περιουσιακών στοιχείων είναι ένα έτος ή λιγότερο.
- Οι εταιρείες θα πρέπει να διακρίνουν μεταξύ των προσαυξητικών κόστων που προκύπτουν από την απόκτηση μιας σύμβασης και εκείνων που αφορούν την εκπλήρωση μιας υποχρέωσης εκτέλεσης.

Δράσεις που πρέπει να εξεταστούν

- Αξιολογήστε οποιεσδήποτε απαιτούμενες αλλαγές σε υπάρχοντα συστήματα για τη συλλογή προσαυξητικών δαπανών και διαδικασιών για τον προσδιορισμό και την παρακολούθηση και έλεγχο των περιόδων απόσβεσης.
- Αναλύστε τυχόν επιπτώσεις σε βασικούς δείκτες απόδοσης, όπως τα κόστη απόκτησης και διατήρησης συνδρομητών.
- Καθορίστε τις κατάλληλες περιόδους απόσβεσης και αξιολογήστε εάν η πρακτική χρησιμότητα είναι διαθέσιμη όταν υπάρχει δυνατότητα ανανέωσης της σύμβασης.

Επιλογές μετάβασης

Πιθανές επιπτώσεις

- Το ΔΠΧΑ 15 μπορεί να υιοθετηθεί αναδρομικά, επαναδιατυπώνοντας συγκριτικά στοιχεία και προσαρμόζοντας τα κέρδη εις νέον στην έναρξη της συγκριτικής περιόδου.
- Εναλλακτικά, το ΔΠΧΑ 15 μπορεί να υιοθετηθεί από την ημερομηνία εφαρμογής, προσαρμόζοντας τα κέρδη εις νέον 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 μέσων 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



Μια ισχυρή φάση αξιολόγησης είναι κρίσιμης 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	– Προσδιορισμός των ενδεχόμενων κενών στη λογιστική πολιτική και τις γνωστοποιήσεις, εξετάζοντας την τρέχουσα λογιστική πολιτική και δείγμα συμβάσεων – Αξιολογήστε (leverage) τα υπάρχοντα έγγραφα και τις γνώσεις σας	Πίνακας απόκλισης, χάρτης κρίσιμων θεμάτων και περιλήψεις επισκόπησης συμβάσεων
Ανάλυση Απόκλισης διαδικασιών και πληροφοριών (gap analysis)	– 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	– 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 κρίσιμων θεμάτων, κατευθυντήριος χάρτης εφαρμογής
Αξιολόγηση της μεταβατικής επιλογής	– Καθορισμός του τρόπου με τον οποίο κάθε επιλογή μπορεί να επηρεάσει τα οικονομικά δεδομένα και την επιχειρηματική δραστηριότητα – Αξιολογήστε την ετοιμότητα 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.