

Pan Jan Vincent-Rostowski
Minister Finansów

ul. Świętokrzyska 12
Warszawa

**Temat: Planowane zmiany w Międzynarodowych Standardach Sprawozdawczości Finansowej
w zakresie rozpoznawania przychodów**

1. Cel listu

Zwrócić uwagę na zagrożenia związane z możliwym przyjęciem przez Unię Europejską nowego Międzynarodowego Standardu Sprawozdawczości Finansowej dotyczącego księgowania przychodów. Na zagrożenia, które zostały opisane poniżej wskazują także inne organizacje m.in.:

- EFRAG¹,
- France Telecom Orange²,
- Deutsche Telekom AG³,
- Vodafone Group Plc⁴,
- Telefonica S.A.⁵
- Telecom Italia⁶.

Polska Izba Informatyki i Telekomunikacji [PIIT] zwraca się z prośbą o wnikliwą analizę wskazanych przez nas zagrożeń oraz o rozważenie dania negatyw Unii Europejskiej nowego Międzynarodowego Standardu Sprawozdawczości Finansowej dotyczącego rozpoznawania przychodów. W naszej ocenie negatywna rekomendacja dla wdrożenia zmian rozważanych przez IASB⁷ uzasadniona jest:

¹ Uwagi do dokumentu dyskusyjnego:

www.fasb.org/cs/BlobServer?blobcol=urldata&blobtable=MungoBlobs&blobkey=id&blobwhere=1175819361719&blobheader=application%2Fpdf

² Uwagi do dokumentu dyskusyjnego:

www.fasb.org/cs/BlobServer?blobcol=urldata&blobtable=MungoBlobs&blobkey=id&blobwhere=1175819079079&blobheader=application%2Fpdf

³ Uwagi do dokumentu dyskusyjnego:

www.fasb.org/cs/BlobServer?blobcol=urldata&blobtable=MungoBlobs&blobkey=id&blobwhere=1175819017197&blobheader=application%2Fpdf

⁴ Uwagi do dokumentu dyskusyjnego:

www.fasb.org/cs/BlobServer?blobcol=urldata&blobtable=MungoBlobs&blobkey=id&blobwhere=1175819077824&blobheader=application%2Fpdf

⁵ Uwagi do dokumentu dyskusyjnego:

www.fasb.org/cs/BlobServer?blobcol=urldata&blobtable=MungoBlobs&blobkey=id&blobwhere=1175819135869&blobheader=application%2Fpdf

⁶ Uwagi do dokumentu dyskusyjnego:

www.fasb.org/cs/BlobServer?blobcol=urldata&blobtable=MungoBlobs&blobkey=id&blobwhere=1175819077640&blobheader=application%2Fpdf

⁷ International Accounting Standards Board (Rada Międzynarodowych Standardów Rachunkowości)

- brakiem pozytywnego wpływu na poprawę jakości sprawozdań finansowych oraz
- bardzo wysokimi kosztami dostosowania do nowych wymogów sprawozdawczości finansowej dla przedsiębiorstw z branży telekomunikacyjnej.

Dotychczasowe działania podjęte przez France Telecom Orange, które miały na celu wskazanie członkom IASB zagrożeń wynikających z rozważanego zakresu zmian w sposobie rozpoznawania przychodów, m.in. spotkanie z przedstawicielami innych telekomów, inwestorów i członkami IASB, nie przyniosły znaczących efektów.

2. Proces uchwalania Międzynarodowych Standardów Sprawozdawczości Finansowej (MSSF)

Międzynarodowe Standardy Sprawozdawczości Finansowej tworzone są w ramach procedury, w której uczestniczą osoby indywidualne oraz organizacje z całego świata m.in. księgowi, analitycy finansowi i inni użytkownicy sprawozdań finansowych, środowisko biznesu, giełdy, organy władzy wykonawczej i ustawodawczej oraz przedstawiciele świata nauki. Procedura uchwalania MSSF przez IASB⁸ obejmuje następujące etapy:

- 1) Dodanie danego zagadnienia do harmonogramu prac IASB; podejmując decyzję, jakie tematy staną się przedmiotem prac IASB, jednym z głównych kryteriów są potrzeby informacyjne użytkowników sprawozdań finansowych.
- 2) Opracowanie planu projektu oraz wybór zespołu roboczego.
- 3) Opracowanie i opublikowanie dokumentu dyskusyjnego, który zawiera zazwyczaj pełny przegląd zagadnienia, możliwe sposoby podejścia do jego opracowania, wstępne poglądy jego autorów oraz zaproszenie do zgłaszania uwag. Po opublikowaniu projektu standardu do dyskusji zainteresowane strony mogą zgłaszać swoje uwagi w formie listów.
- 4) Opracowanie i opublikowanie projektu standardu, po uwzględnieniu uwag i ewentualnych konsultacjach w czasie debaty publicznej; w przeciwieństwie do dokumentu dyskusyjnego projekt standardu przedstawia konkretne propozycje standardu. Projekt zawiera zaproszenie do zgłaszania uwag lub zmian do standardu, które następnie są analizowane. W niektórych przypadkach mogą także zostać przeprowadzone konsultacje.
- 5) Opracowanie i opublikowanie pełnego standardu.

W grudniu 2008 IASB opublikowała dokument dyskusyjny „Wstępne poglądy dotyczące rozpoznania przychodów z umów z klientami” (ang. Preliminary Views on Revenue Recognition in Contracts with Customers⁹). Komentarze były zbierane do 19 czerwca 2009 r. (w tym czasie zgromadzono 224 listów¹⁰).

Projekt standardu ma zostać opublikowany w czerwcu 2010 r., zaś standard w drugim kwartale 2011 r. Nie jest znana data wejścia w życie standardu, niemniej jednak ze względu na wagę zmian i konieczność zapewnić spółkom czasu na dostosowanie do zmian, nie powinno to nastąpić wcześniej niż w 2013 r. lub nawet w 2014 r.

2. Procedura przyjmowania nowych standardów rachunkowości w UE

MSSF są stosowane przez spółki w UE w wyniku obowiązku wprowadzonego przez Rozporządzenie Parlamentu Europejskiego i Rady Unii nr 1606/2002 z dnia 19 lipca 2002 r.

⁸ www.iasb.org

⁹ www.iasb.org/NR/rdonlyres/0E3D5E00-B961-42F0-BA64-AB1D20BB9FE9/0/DP_PreliminaryViewsRevenueRecognition1208.pdf

¹⁰ www.fasb.org/jsp/FASB/CommentLetter_C/CommentLetterPage&cid=1218220137090&project_id=1660-100

w sprawie stosowania Międzynarodowych Standardów Rachunkowości. Procedura przyjęcia MSSF (tzw. endorsement procedure) obejmuje:

1. Wydanie rekomendacji w sprawie przyjęcia lub odrzucenia danego standardu przez EFRAG (ang. European Financial Reporting Advisory Group/ Europejska Grupa Doradcza ds. Sprawozdawczości Finansowej). Procedura zakłada szeroką konsultację (wśród podmiotów rządowych, przedsiębiorców, ekspertów etc.). Standard oceniany jest pod kątem merytorycznej poprawności oraz spójnością z europejską filozofią rachunkowości. Przyjęto zasadę, że akceptacja lub jej brak dotyczy całego dokumentu.
2. Wydanie opinii przez SARG¹¹ w zakresie obiektywizmu opinii EFRAG. Następnie ARC¹², którego członkiem jest Minister Finansów, głosuje kwalifikowaną większością głosów za przyjęciem lub odrzuceniem standardu.
3. Parlament Europejski i Rada Unii Europejskiej mogą sprzeciwić się przyjęciu MSSF w ciągu 3 miesięcy.
4. Wydanie przez KE rozporządzenia zawierającego tekst przyjętego MSSF i opublikowanie go we wszystkich językach urzędowych UE.

3. Specyfika zmian w branży telekomunikacyjnej

Zaproponowane zmiany w zakresie standardu dotyczącego księgowania przychodów będą miały znaczny wpływ na procesy i systemy w spółkach z branży telekomunikacyjnej.

Model biznesowy ukształtowany w branży telekomunikacyjnej polega na pozyskaniu klienta i przyłączeniu go do sieci w celu świadczenia usług telekomunikacyjnych. Znaczną część kosztów działalności stanowią koszty stałe, zaś na koszty zmienne składają się głównie koszty usług międzyoperatorskich oraz koszty sprzedaży. Oznacza to, że jednostkowe koszty zmienne przypadające na jednego klienta są bardzo niskie, zaś przychody z usług telekomunikacyjnych pokrywają w znacznym stopniu koszty stałe prowadzonej działalności. Strategia działalności przedsiębiorstw telekomunikacyjnych sprowadza się do pozyskania jak największej liczby klientów, którym będą świadczone usługi. W efekcie przedsiębiorstwa telekomunikacyjne świadczą usługi dla milionów klientów. Każdy z klientów ma możliwość wyboru usług z bardzo szerokiego wachlarza ofert obejmującego rozliczne produkty. Klient poza przyłączeniem do sieci otrzymuje zazwyczaj:

- aktywację i numer telefonu,
- sprzęt (np. zestaw telefoniczny, modem, set-top box). Sprzęt może zostać przekazany klientowi za darmo, wdzierżawiony lub sprzedany po cenie rynkowej lub z rabatem,
- usługę przez określony w umowie okres,
- dostęp do dodatkowych usług: klienci mają możliwość wykupienia abonamentu na usługi dodatkowe np. dostęp do Internetu przez cały okres umowy. Oferta usług dodatkowych stale się rozszerza, zaś klienci mogą zrezygnować z usług dodatkowych w trakcie trwania umowy. W określonych przypadkach klienci mogą skorzystać z opcji zakupu usług dodatkowych po obniżonych cenach,

Dodatkowo, w ostatnich latach zakres usług świadczonych przez spółki telekomunikacyjne stale się zwiększa i obejmuje takie usługi jak sprzedaż treści np. gry, muzyka, filmy, a także usługi konwergentne. Chcielibyśmy podkreślić, że:

- oferta zmienia się w sposób nieustanny;
- istnieje duży poziom elastyczności cenowej, co oznacza liczne zmiany w cennikach a także różnice cenowe dla podobnych ofert;
- na ofertę firm telekomunikacyjnych składa się ogromna liczba produktów i ich możliwych kombinacji;
- klienci często zmieniają lub odnawiają umowy; w trakcie trwania umowy mogą pojawiać się nowe usługi, z których klient także może korzystać;

¹¹ The Standards Advice Review Group (Grupa Doradcza ds. Standardów)

¹² Accounting Regulatory Committee (Komitet Regulacyjny Rachunkowości)

- dodatkowo, ogromna ilość taryf oraz ofert kierowanych do klientów zmienia się nieustannie.

W branży telekomunikacyjnej przychody księgowane są w systemach F-K w oparciu o dane rejestrowane przez systemy bilingowe. Cechą charakterystyczną systemów bilingowych jest przetwarzanie ogromnej ilości informacji: liczna baza klientów generujących ogromną ilość transakcji o niskich wartościach (należy wziąć pod uwagę szeroki wachlarz dostępnych ofert).

Zgodnie z aktualnie obowiązującym standardem, przychody są księgowane po wykonaniu usług na rzecz klientów.

Propozycja nowego standardu księgowego (zgodnie z naszym rozumieniem, ponieważ nie wszystkie kwestie zostały do chwili obecnej rozwiązane w sposób jednoznaczny) zakłada:

- zmianę momentu księgowania związanych z rozpoznawaniem przychodów: pierwsze księgowania były konieczne już w momencie zawarcia umowy z klientem;
- konieczność wydzielenia i alokowania przychodów do poszczególnych elementów transakcji (np. do sprzedanego telefonu oraz zakontraktowanej umowy na usługi telekomunikacyjne przez pewien określony czas z ustalonymi minimalnymi płatnościami miesięcznymi). Wysokość miesięcznych przychodów z tytułu świadczenia usługi telekomunikacyjnej będą zależały m.in. od wartości telefonu, który klient kupił na początku trwania umowy;
- zmianę sposobu alokowania przychodów do poszczególnych elementów transakcji;
- konieczność szacowania aktywów i zobowiązań związanych ze świadczeniem usług wynikających z poszczególnych umów. Chcielibyśmy podkreślić, że obecna propozycja IASB może oznaczać konieczność oszacowania warunkowych przychodów (i odpowiednie ujęcie aktywów i zobowiązań z tego tytułu) na początku umowy w oparciu o wysoce subiektywne szacunki kierownictwa i przy założeniu, że przychody od klientów zostaną w przyszłości zrealizowane. Realizacja tego wymogu byłaby trudna z uwagi wspomniane wyżej cechy charakterystyczne umów telekomunikacyjnych np. zakup usług dodatkowych, realizację poszczególnych opcji przez klientów, zrywanie bądź przedłużanie umów.

Większość europejskich operatorów telekomunikacyjnych księguje przychody w oparciu o aktualnie obowiązujący standard tj. Międzynarodowy Standard Rachunkowości nr 18 Przychody, dzięki temu:

- zapewniona jest porównywalność danych finansowych pomiędzy przedsiębiorstwami telekomunikacyjnymi, co jest zaletą dla użytkowników sprawozdań finansowych,
- nie ma konieczności księgowania znacznych kwot przychodów odroczonej w czasie dotyczących usług do wykonania przyszłości, co, do których nie ma pewności, że zostaną osiągnięte,
- raportowane przychody są zbliżone do przepływów gotówkowych od klientów, co jest bardzo wysoko oceniane przez użytkowników sprawozdań finansowych, ponieważ tylko w minimalnym stopniu zależy od szacunków kierownictwa.
- wysokość przychodów miesięcznych z tytułu świadczenia usług telekomunikacyjnych nie jest uzależniona od tego czy klient zakupił samodzielną usługę telekomunikacyjną czy zakupił usługę telekomunikacyjną wraz z telefonem i jaka była wartość telefonu.

Dlatego, w naszym przekonaniu nowy standard rachunkowości powinien:

- posiadać przynajmniej zalety wspomniane powyżej,
- przynieść dodatkowe korzyści, dla których zasadne będzie poniesienie wysokich kosztów dostosowania. Koszty dostosowania należy traktować nieco szerzej niż tylko nakłady związane z dostosowywaniem systemów księgowych i procesów przez podmioty przygotowujące sprawozdania finansowe, ale także jako potencjalne trudności zarówno

dla przygotowujących jak i użytkowników sprawozdań finansowych w zakresie wiarygodności oraz jasności raportowanych danych.

Obawiamy się, jakie będą konsekwencje wprowadzenia nowego podejścia do księgowania przychodów i ich wpływ na systemy oraz procesy w branży, której specyfiką jest zawieranie milionów umów z klientami. Biorąc pod uwagę szeroki wachlarz ofert, składających się zarówno z usług telekomunikacyjnych (abonament oraz usługi dodatkowe) oraz sprzętu należy liczyć się z faktem, że wdrożenie zaproponowanych zmian oznacza tysiące lub nawet miliony możliwych kombinacji wyceny pojedynczego zobowiązania do świadczenia usług.

Chcielibyśmy podkreślić, że zaproponowany przez IASB model rozpoznawania przychodów oznacza:

- Istotne zmiany w procesach księgowych, ponieważ wymaga wprowadzenia innego sposobu księgowania i licznych dodatkowych księgowania - nie tylko zagregowanych, ale też na poziomie indywidualnego kontraktu.
- Istotne modyfikacje w systemach IT oraz wysokie koszty dostosowania systemów. Proponowany model wymaga wprowadzenia księgowania dla indywidualnych kontraktów oraz zakłada oddzielne księgowanie zobowiązania do świadczenia usług dla każdego z elementu transakcji. Stosowanie takich księgowania wymaga wyjątkowo dużych modyfikacji w systemach IT, gdyż poszczególne elementy transakcji są rejestrowane przez różne systemy IT Np. sprzedaż sprzętu oraz sprzedaż abonamentu. Nie jest możliwe rejestrowanie tych wszystkich zdarzeń przez systemy bilingowe. Ponadto, zazwyczaj operatorzy telekomunikacyjni używają kilku systemów bilingowych. Oznacza to konieczność modyfikacji tych systemów oraz zapewnienie spójności pomiędzy nimi.

Wpływ zmian na systemy IT oceniamy, jako gigantyczny. Konieczne będzie przesunięcie zasobów z obszarów związanych z rozwojem biznesu do działań związanych z dostosowaniem systemów do nowych wymagań księgowych.

- Bardzo dużą złożoność operacyjną: zmiany ulegną systemy i procesy operacyjne, co rodzi ryzyka związane z prawidłowym zaprojektowaniem procedur kontrolnych.
- IASB zakłada, że standard zostanie zastosowany retrospektywnie, co oznacza konieczność wprowadzenia do systemów ogromnej ilości danych z umów zawartych wcześniej.

Naszym zdaniem wprowadzenia nowego sposobu księgowania przychodów w formie zaproponowanej przez IASB będzie miało negatywny wpływ na sprawozdawczość firm - nie tylko z branży telekomunikacyjnej, ale także dla spółek dostarczających media. Za główne zagrożenia uważamy obniżoną jakość sprawozdawczości finansowej oraz wysokie koszty dostosowania do nowych wymogów.

W przypadku wątpliwości chętnie osobiście zaprezentujemy zakres oczekiwanych zmian w standardzie rachunkowości dotyczącym rozpoznawania przychodów w miejscu i czasie dla Państwa dogodnym.

Z poważaniem

Maciej Rogalski

V-Prezes PIIT

Jerzy Sadowski

V-Prezes PIIT