



www.gofin.pl

ZESZYTY METODYCZNE RACHUNKOWOŚCI DODATEK

20.09.2018 r.

ISSN 2449-9226

Dodatek nr

13

PRZYCHODY ZE SPRZEDAŻY WEDŁUG USTAWY O RACHUNKOWOŚCI I MSR

I. PRZYCHODY ZE SPRZEDAŻY WEDŁUG USTAWY O RACHUNKOWOŚCI	str. 2
1. Zasady ujmowania przychodów ze sprzedaży	str. 2
2. Ustalenie przychodów z kontraktów długoterminowych	str. 6
3. Przychody z tytułu wewnątrzwspólnotowej dostawy towarów	str. 10
4. Korekta przychodów z tytułu udzielonych rabatów	str. 14
5. Przychód z tytułu świadczenia usług ciągłych	str. 18
6. Sprzedaż z odroczonym terminem płatności	str. 19
7. Moment powstania przychodu przy sprzedaży ratalnej	str. 21
II. PRZYCHODY Z UMÓW Z KLIENTAMI WEDŁUG MSSF 15	str. 23
1. Zasady ujmowania przychodów wynikające z MSSF 15	str. 23
2. Identyfikacja umowy dotyczącej realizowanych świadczeń	str. 24
3. Identyfikacja zobowiązań do wykonania świadczeń zawartych w kontrakcie ..	str. 27
4. Analiza transakcji pod względem sposobu realizacji świadczenia	str. 32
5. Ujmowanie przychodów w miarę upływu czasu	str. 39
6. Ujmowanie przychodów w określonym momencie	str. 43
7. Problematyka szacowania kwoty przychodów	str. 47
8. Podział ceny transakcyjnej na różne zidentyfikowane świadczenia	str. 54
III. PORÓWNANIE KRAJOWYCH I MIĘDZYNARODOWYCH REGULACJI DOTYCZĄCYCH UJĘCIA PRZYCHODÓW	str. 60

Niniejszy dodatek porusza m.in. zagadnienia dotyczące momentu powstania oraz ujęcia przychodów ze sprzedaży dóbr i usług w kontekście ustawy o rachunkowości oraz Międzynarodowych Standardów Rachunkowości (MSR). Publikacja zawiera liczne przykłady rozwiązań krajowych i międzynarodowych w zakresie ujmowania przychodów. Składa się ona z trzech części:

- *części I „Przychody ze sprzedaży według ustawy o rachunkowości”, która została przygotowana przez redakcję Zeszytów Metodycznych Rachunkowości,*
- *części II „Przychody z umów z klientami według MSSF 15” i części III „Porównanie krajowych i międzynarodowych regulacji dotyczących ujęcia przychodów”, które zostały przygotowane przez redakcję Zeszytów Metodycznych Rachunkowości we współpracy z dr Maciejem Frenzlem (Uniwersytet Łódzki, Wydział Zarządzania, Katedra Rachunkowości).*

I. PRZYCHODY ZE SPRZEDAŻY WEDŁUG USTAWY O RACHUNKOWOŚCI

1. Zasady ujmowania przychodów ze sprzedaży

Definicja i moment powstania przychodu ze sprzedaży

Wśród przychodów osiągniętych z podstawowej działalności operacyjnej wyróżnia się:

- przychody ze sprzedaży wyrobów gotowych, półproduktów, robót oraz usług,
- przychody ze sprzedaży towarów i materiałów.

W świetle ustawy o rachunkowości, przez przychody rozumie się uprawdopodobnione powstanie w okresie sprawozdawczym korzyści ekonomicznych, o wiarygodnie określonej wartości, w formie zwiększenia wartości aktywów, albo zmniejszenia wartości zobowiązań, które doprowadzą do wzrostu kapitału własnego lub zmniejszenia jego niedoboru w inny sposób niż wniesienie środków przez udziałowców lub właścicieli (por. art. 3 ust. 1 pkt 30 ww. ustawy). Oprócz przedstawionej definicji przychodów oraz regulacji dotyczących ustalania przychodów z niezakończonych długoterminowych umów o usługi, o których mowa w art. 34a ustawy o rachunkowości, nie znajdziemy w ustawie szczegółowych zasad rozpoznawania przychodów. Wskazane jest więc, w celu ustalenia momentu ujęcia przychodu w księgach rachunkowych kierować się nadrzędnymi zasadami rachunkowości, to znaczy przede wszystkim zasadą memoriału oraz współmierności przychodów i kosztów. Z zasady memoriału wynika obowiązek ujmowania w księgach rachunkowych wszystkich osiągniętych, przypadających na rzecz jednostki przychodów i obciążających ją kosztów związanych z tymi przychodami dotyczących danego roku obrotowego, niezależnie od terminu ich zapłaty (por. art. 6 ust. 1 ww. ustawy). Z kolei zasada współmierności wymaga, aby do aktywów lub pasywów danego okresu sprawozdawczego zaliczać koszty lub przychody dotyczące przyszłych okresów oraz koszty przypadające na ten okres sprawozdawczy, które nie zostały jeszcze poniesione (por. art. 6 ust. 2 ww. ustawy). Ponadto należy pamiętać, iż do ksiąg rachunkowych okresu sprawozdawczego należy wprowadzić w postaci zapisu, każde zdarzenie, które nastąpiło w tym okresie sprawozdawczym (por. art. 20 ww. ustawy).

Według prawa bilansowego przychody ze sprzedaży przyporządkowuje się do okresów, których te przychody dotyczą.

W praktyce, w celu uniknięcia rozbieżności pomiędzy przepisami bilansowymi i podatkowymi, ustalając moment powstania przychodu dla celów bilansowych jednostki często stosują przepisy ustaw o podatku dochodowym. Jest to jednak możliwe pod warunkiem, że nie wpływa istotnie na wynik finansowy tych jednostek.

Stosownie do przepisów o podatku dochodowym, za datę powstania przychodu uważa się dzień wydania rzeczy, zbycia prawa majątkowego lub wykonania usługi, albo częściowego wykonania usługi, nie później niż dzień wystawienia faktury albo uregulowania należności (por. art. 12 ust. 3a updop oraz art. 14 ust. 1c updof). Z przepisów tych wynika, iż powstanie przychodu ze sprzedaży towarów lub usług następuje, co do zasady, w dniu wydania rzeczy bądź wykonania usługi, chyba że przed tym dniem zostanie wystawiona faktura dokumentująca sprzedaż lub zostanie uregulowana należność. Przychód powstaje wówczas odpowiednio w dniu wystawienia faktury lub otrzymania należności.

Zwracamy uwagę, że do przychodów nie zalicza się m.in. pobranych wpłat lub zarachowanych należności na poczet dostaw towarów i usług, które zostaną wykonane w następnych okresach sprawozdawczych (art. 12 ust. 4 pkt 1 updop oraz art. 14 ust. 3 pkt 1 updof).

Przychody ze sprzedaży na przełomie miesiąca i roku obrotowego

W księgach rachunkowych przychody ze sprzedaży towarów, materiałów, produktów i usług przyporządkowuje się do okresu, którego one dotyczą. Innymi słowy przychód ewidencjonuje się w momencie wykonania usługi lub wydania składnika majątku. Jeżeli wydanie rzeczy lub wykonanie usługi nastąpiło w ostatnim dniu roku obrotowego (okresu sprawozdawczego), a fakturę wystawiono w następnym okresie (roku, miesiącu), to sprzedaż taka stanowi dla potrzeb bilansowych i podatku dochodowego przychód roku obrotowego, w którym nastąpiło wydanie rzeczy bądź wykonanie usługi.

Przykład

Przychody ze sprzedaży towarów na przełomie miesiący

I. Założenia:

1. Jednostka handlowa sprzedała 27 lipca 2018 r. towary za cenę brutto: 7.380 zł (w tym VAT: 1.380 zł). Towary wydano kontrahentowi z magazynu 27 lipca 2018 r.
2. Wartość sprzedanych towarów według cen ewidencyjnych ustalonych w jednostce na poziomie cen zakupu wyniosła: 5.200 zł.
3. Fakturę sprzedaży towarów jednostka wystawiła 3 sierpnia 2018 r., przy czym przychód i koszt związany ze sprzedażą ujęła w księgach rachunkowych lipca.

II. Dekretacja:

Opis operacji	Kwota	Konto	
		Wn	Ma
Zapisy w księgach lipca 2018 r.			
1. FS – sprzedaż towarów:			

a) wartość towarów w cenie sprzedaży netto	6.000 zł		73-0
b) VAT należny	1.380 zł		22-2
c) kwota brutto należności	7.380 zł	20	
2. WZ – wydanie towaru z magazynu	5.200 zł	73-1	33

III. Księgowania:

Konto 73-0 „Sprzedaż towarów”			Konto 22-2 „Rozrachunki z urzędem skarbowym z tytułu VAT należnego”			Konto 20 „Rozrachunki z odbiorcami”		
	6.000	(1a)		1.380	(1b)	(1c)	7.380	
Konto 33 „Towary”			Konto 73-1 „Wartość sprzedanych towarów w cenach zakupu (nabycia)”					
(S.p.)	15.000	5.200 (2)	(2)	5.200				

W sytuacji gdy towary, materiały lub wyroby gotowe zostały wydane w poprzednim roku obrotowym (np. w grudniu 2017 r.), a fakturę sprzedaży wystawiono w następnym roku obrotowym (np. w styczniu 2018 r.), to przychód dotyczący sprzedaży dokonanej w poprzednim roku ujmuje się w księgach tego właśnie roku, nawet jeśli fakturę dokumentującą tę sprzedaż wystawiono w następnym roku obrotowym.

Przykład

Wydanie wyrobów w grudniu, gdy fakturę sprzedaży wystawiono w styczniu następnego roku obrotowego

I. Założenia:

1. Jednostka produkcyjna, której rok obrotowy pokrywa się z rokiem kalendarzowym, w grudniu sprzedała i wydała kontrahentowi wyroby gotowe o wartości po rzeczywistym koszcie ich wytworzenia: 11.000 zł.
2. W następnym roku obrotowym, tj. w styczniu jednostka wystawiła nabywcy fakturę sprzedaży wyrobów na kwotę netto: 14.500 zł plus VAT (23%): 3.335 zł.
3. Wydanie wyrobów z magazynu oraz fakturę sprzedaży dotyczącą tych wyrobów jednostka ujęła w księgach rachunkowych grudnia.

II. Dekretacja:

Opis operacji	Kwota	Konto	
		Wn	Ma
Zapisy w księgach grudnia			
1. WZ – wydanie wyrobów gotowych z magazynu	11.000 zł	70-1	60-0
2. FS – faktura sprzedaży wyrobów:			
a) wartość brutto należności	17.835 zł	20	
b) VAT należny	3.335 zł		22-2
c) wartość netto faktury – przychód ze sprzedaży produktów	14.500 zł		70-0



Uwaga: Obowiązek podatkowy w VAT powstaje, co do zasady, z chwilą dokonania dostawy lub wykonania usługi. W przykładzie jest to grudzień, gdyż wydanie wyrobów nastąpiło w grudniu. Data wystawienia faktury (tu: styczeń) nie ma tutaj wpływu na termin powstania obowiązku podatkowego.

III. Księgowania:

Konto 60-0 „Produkty gotowe”				Konto 22-2 „Rozrachunki z urzędem skarbowym z tytułu VAT należnego”				Konto 20 „Rozrachunki z odbiorcami”			
(S.p.)	30.000	11.000	(1)		3.335	(2b)		(2a)	17.835		
Konto 70-0 „Sprzedaż produktów”				Konto 70-1 „Koszt sprzedanych produktów”							
		14.500	(2c)	(1)	11.000						

Otrzymanie zapłaty z góry a przychody przyszłych okresów

W sytuacji gdy sprzedawca otrzyma całość lub część zapłaty jeszcze przed wykonaniem usługi lub wydaniem rzeczy, będzie miał zastosowanie art. 41 ust. 1 pkt 1 ustawy o rachunkowości. Na podstawie tego przepisu, równowartość otrzymanych lub należnych od kontrahenta środków z tytułu świadczeń, których wykonanie nastąpi w przyszłych okresach sprawozdawczych, ujmuje się w księgach jako rozliczenie międzyokresowe przychodów. Dotyczy to na przykład otrzymanych przez jednostkę zaliczek na poczet dostaw lub usług, które będą wykonane przez nią w przyszłości, opłaconego z góry czynszu najmu, czy opłaconej z góry przez kontrahenta rocznej prenumeraty. Ze względu na zasadę współmierności przychodów i kosztów całości tych przychodów jednostka nie ujmuje jednorazowo w bieżącym okresie sprawozdawczym, gdyż zniekształciłoby to wynik finansowy bieżącego okresu. Przychody takie przeksięgowuje się na konta sprzedaży w tych okresach sprawozdawczych, w których zostają one zrealizowane.

Przykład

Zapłata z góry za prenumeratę zaliczona do przychodów przyszłych okresów

I. Założenia:

1. Jednostka wystawiła fakturę sprzedaży za roczną prenumeratę czasopism za 2019 r. opłaconą przez kontrahenta w całości we wrześniu 2018 r. Faktura sprzedaży opiewała na kwotę brutto: 1.404 zł (w tym VAT 8%: 104 zł).
2. Jednostka zaliczyła wartość netto faktury do przychodów przyszłych okresów i ujęła na koncie 84 „Rozliczenia międzyokresowe przychodów”. Kwotę ujętą na koncie 84 jednostka będzie rozliczać na dobro przychodów ze sprzedaży w 2019 r.

II. Dekretacja:

Opis operacji	Kwota	Konto	
		Wn	Ma
Zapisy w księgach września 2018 r.			
1. WB – otrzymana zapłata za prenumeratę czasopism za 2019 r.	1.404 zł	13-0	20
2. FS – sprzedaż rocznej prenumeraty czasopism za 2019 r.:			
a) wartość prenumeraty w cenie sprzedaży netto	1.300 zł		84
b) VAT należny	104 zł		22-2
c) wartość brutto należności	1.404 zł	20	

III. Księgowania:

Konto 13-0 „Rachunek bieżący”		Konto 20 „Rozrachunki z odbiorcami”			Konto 22-2 „Rozrachunki z urzędem skarbowym z tytułu VAT należnego”		
(1)	1.404	(2c)	1.404	1.404	(1)		104 (2b)
Konto 84 „Rozliczenia międzyokresowe przychodów”							
	1.300						
	(2a)						



Uwaga: Jeśli przed dokonaniem dostawy książek, gazet, czy czasopism podatnik otrzymał całość lub część należności, obowiązek podatkowy w VAT musi wykazać w dniu otrzymania tej wpłaty (zob. art. 19a ust. 8 ustawy o VAT). Ponadto, w myśl art. 106i ust. 2 ustawy o VAT, otrzymanie takiej zapłaty (zaliczki) należy udokumentować fakturą nie później niż 15. dnia miesiąca następującego po miesiącu, w którym otrzymano całość lub część zapłaty od nabywcy.

2. Ustalenie przychodów z kontraktów długoterminowych

Uregulowania prawne w kwestii ustalania przychodów z umów długoterminowych

Wykonanie i odbiór umowy o okresie realizacji dłuższym niż 6 miesięcy często przypada na inny okres sprawozdawczy niż ten, w którym rozpoczęto prace. W przypadku takim ustawa o rachunkowości, zgodnie z zasadą współmierności kosztów do przychodów oraz zasadą memoriału, nakazuje przypisać poszczególnym okresom, w których wykonano świadczenia, dotyczące ich przychody i koszty.

Ogólne zasady ustalania przychodów i kosztów z tytułu długoterminowych niezakończonych usług, w tym budowlanych zostały określone w art. 34a i 34c ustawy o rachunkowości. Z kolei szczegółowe wskazówki w zakresie ustalania przychodów i kosztów z niezakończonych umów można znaleźć w Krajowym Standardzie Rachunkowości nr 3 „Niezakończone usługi budowlane” (KSR nr 3). Odnosi się on wprawdzie do niezakończonych umów na usługi budowlane, jednak w jego treści wskazano, iż zawarte w nim zasady zaleca się odpowiednio stosować także do innych usług o podobnym charakterze, np. do ustalania przychodów i kosztów z długoterminowych umów o usługi informatyczne (oprogramowanie), projektowe, geologiczne, naukowo – badawcze (por. pkt II.2 KSR nr 3).

Przypomnijmy, iż – na mocy art. 10 ust. 3 ustawy o rachunkowości – w sprawach nieuregulowanych przepisami tej ustawy, przyjmując zasady (politykę) rachunkowości, jednostki mogą stosować KSR (tj. standardy i stanowiska).

Sposoby ustalania stopnia zaawansowania realizacji usługi

Przychody z wykonania niezakończonej usługi, w tym budowlanej, objętej umową, w okresie realizacji dłuższym niż 6 miesięcy, wykonanej na dzień bilansowy na istotnym stopniu, ustala się, na dzień bilansowy proporcjonalnie do stopnia zaawansowania usługi, jeżeli stopień ten, jak również przewidywane całkowite koszty wykonania usługi za cały czas jej realizacji, można ustalić w sposób wiarygodny (por. art. 34a ust. 1 ustawy o rachunkowości). W celu umożliwienia rzetelnego oszacowania tych przychodów i kosztów, dla każdego zlecenia powinno być utworzone w ewidencji księgowej osobne konto przychodów i kosztów.

Jak stanowi art. 34a ust. 2 ustawy o rachunkowości, przychody z wykonania niezakończonych usług, w tym budowlanej, w okresie od dnia zawarcia umowy do dnia bilansowego – po odliczeniu przychodów, które wpłynęły na wynik finansowy w ubiegłych okresach sprawozdawczych – ustala się proporcjonalnie do stopnia jej zaawansowania. Stopień zaawansowania usługi mierzy się w zależności od przyjętej przez jednostkę metody:

- 1) udziałem kosztów poniesionych od dnia zawarcia umowy do dnia ustalenia przychodu w całkowitych kosztach wykonania usługi,
- 2) liczbą przepracowanych godzin bezpośrednich wykonania usługi,
- 3) na podstawie obmiaru wykonanych prac,
- 4) inną metodą.

Warunkiem zastosowania którejś z wyżej wymienionych metod jest możliwość określenia w sposób wiarygodny stopnia zaawansowania usługi.

Jednostka powinna stosować do umowy taką metodę pomiaru stopnia zaawansowania prac, która według jej najlepszej wiedzy pozwala w sposób najbardziej wiarygodny ustalić rzeczywisty stopień zaawansowania prac objętych daną umową. Z zapisów KSR nr 3 wynika, iż może ona stosować do różnych umów różne metody (lub zbiory metod) pomiaru stopnia zaawansowania umowy. Może również na poszczególnych etapach prac objętych jedną umową stosować różne metody pomiaru stopnia zaawansowania prac – np. w początkowym etapie metodą kosztową, a w następnych etapach metodę obmiaru wykonanych prac.

Poprawność przyjętych metod ustalania stopnia zaawansowania usługi, powinna być przez jednostkę, nie później niż na dzień bilansowy, zweryfikowana. Spowodowane weryfikacją korekty wpływają na wynik finansowy jednostki tego okresu sprawozdawczego, w którym przeprowadzono weryfikację.

Metody ustalania przychodu z wykonania niezakończonych usług

Przychód z wykonania niezakończonych usług może być ustalony w następujący sposób:

- 1) w przypadku gdy umowa o usługę, w tym budowlaną, przewiduje, że cenę za tę usługę ustala się w wysokości:
 - a) kosztów powiększonych o narzut zysku – to przychód z wykonania niezakończonych usług ustala się w wysokości kosztów odpowiadających wykonanej części usługi, powiększonych o narzut zysku (metoda „koszty plus”),
 - b) ryczałtu – to przychód z wykonania niezakończonych usług ustala się proporcjonalnie do stopnia zaawansowania wykonania usługi, o ile stopień zaawansowania usługi na dzień bilansowy może zostać ustalony w sposób wiarygodny (metoda ryczałtowa).
- 2) jeżeli stopień zaawansowania niezakończonych usług, w tym budowlanej, lub przewidywany, całkowity koszt jej wykonania nie może być na dzień bilansowy ustalony w sposób wiarygodny, to przychód ustala się w wysokości poniesionych w danym okresie sprawozdawczym kosztów, nie wyższych jednak od kosztów, których pokrycie w przyszłości przez zamawiającego jest prawdopodobne; w takim przypadku mówi się o metodzie zysku zerowego, gdyż wynik wykazany w sprawozdaniu finansowym z tytułu niezakończonego kontraktu wyniesie zero.

Bez względu na zastosowany sposób ustalania przychodów na wynik finansowy jednostki wpływają przewidywane straty związane z wykonaniem usługi objętej umową.

Jednostki mogą zastosować uproszczenie i nie stosować przepisów art. 34a i 34c ustawy o rachunkowości, jeżeli udział przychodów z niezakończonych usług na dzień bilansowy nie jest istotny w całości przychodów operacyjnych okresu sprawozdawczego. Powyższa zasada wynika wprost z art. 34d ww. ustawy.

Ujęcie przychodów z niezakończonych długoterminowych usług, jeżeli w miarę postępu usług nie są wystawiane faktury częściowe

Ustalony na dzień bilansowy przychód z częściowego wykonania umowy długoterminowej są dokumentowane dowodami wewnętrznymi, np. protokołem, poleceniem księgowania. Wartość ustalonego przychodu ujmuje się w księgach rachunkowych w korespondencji z kontem 65-1 „Inne rozliczenia międzyokresowe”.

Ewidencja księgowa przychodów według szacunku stopnia zaawansowania

- **Wn konto 65-1** „Inne rozliczenia międzyokresowe”,
- **Ma konto 70-0** „Sprzedaż usług”.



Uwaga: W bilansie sporządzanym według załącznika nr 1 do ustawy o rachunkowości saldo Wn konta 65-1 wykazuje się w aktywach w pozycji B.IV. „Krótkoterminowe rozliczenia międzyokresowe”.

W pierwszym dniu następnego roku obrotowego saldo Wn konta 65-1 podlega rozliczeniu i księgowaniu w sposób następujący:

- **Wn konto 70-0** „Sprzedaż usług”,
- **Ma konto 65-1** „Inne rozliczenia międzyokresowe”.

Ujęcie przychodów z niezakończonych długoterminowych usług, jeżeli w miarę postępu usług są wystawiane faktury częściowe

Jeżeli w miarę postępu prac jednostka wystawiała faktury częściowe, to ustaloną w dokumencie wewnętrznym kwotę przychodów z częściowego wykonania usługi długoterminowej porównuje z sumą faktur częściowych ujętą na koncie 70-0 „Sprzedaż usług”.

W sytuacji gdy przychód ustalony na dzień bilansowy jest wyższy od kwoty objętej dotychczas wystawionymi fakturami częściowymi, różnicę (nadwyżkę przychodu ustalonego na dzień bilansowy nad sumą faktur częściowych) dopisuje się do przychodów.

Ewidencja księgowa nadwyżki przychodu ustalonego na dzień bilansowy nad sumą faktur częściowych

- **Wn konto 65-1** „Inne rozliczenia międzyokresowe”,
- **Ma konto 70-0** „Sprzedaż usług”.



Uwaga: W bilansie sporządzanym według załącznika nr 1 do ustawy o rachunkowości saldo Wn konta 65-1 wykazuje się w aktywach w pozycji B.IV. „Krótkoterminowe rozliczenia międzyokresowe”.

Z kolei, jeśli kwota przychodu ustalonego na podstawie faktur częściowych jest wyższa od wykazanej w dokumencie wewnętrznym wartości faktycznie wykonanej usługi budowlanej, to różnicę (nadwyżkę sumy faktur częściowych nad przychodem ustalonym na dzień bilansowy) przenosi się na konto rozliczeń międzyokresowych przychodów.

Ewidencja księgowa nadwyżki sumy faktur częściowych nad przychodem ustalonym na dzień bilansowy

- **Wn konto 70-0** „Sprzedaż usług”,
- **Ma konto 84** „Rozliczenia międzyokresowe przychodów”.



Uwaga: W bilansie sporządzanym według załącznika nr 1 do ustawy o rachunkowości saldo Ma konta 84 wykazuje się w pasywach w pozycji B.IV.2. „Inne rozliczenia międzyokresowe”.

W pierwszym dniu następnego roku obrotowego saldo Ma konta 84 oraz saldo Wn konta 65-1 podlegają rozliczeniu i księgowaniu w sposób następujący:

1) rozliczenie salda konta 84:

- **Wn konto 84** „Rozliczenia międzyokresowe przychodów”,
- **Ma konto 70-0** „Sprzedaż usług”,

2) rozliczenie salda konta 65-1:

- **Wn konto 70-0** „Sprzedaż usług”,
- **Ma konto 65-1** „Inne rozliczenia międzyokresowe”.



Na temat ujęcia kosztów wykonania usługi długoterminowej można przeczytać w ZMR nr 9 z 2018 r. na str. 60-62

Przykład

I. Założenia

1. W 2017 r. jednostka zawarła umowę na usługę budowlaną, której okres realizacji wynosi 12 miesięcy, tj. od 1 października 2017 r. do 30 września 2018 r. Z umowy wynika, iż cena ryczałtowa za wykonanie usługi wyniesie: 140.000 zł (plus VAT: 32.200 zł). Planowane koszty wytworzenia usługi wynoszą: 120.000 zł.
2. Rzeczywiste koszty wykonania robót poniesione w okresie od 1 października 2017 r. do 31 grudnia 2017 r. wyniosły: 49.000 zł, natomiast przychody ze sprzedaży za wykonany I etap robót na podstawie faktury wyniosły: 50.000 zł (plus VAT: 11.500 zł).
3. Stopień zaawansowania robót na dzień 31 grudnia 2017 r., ustalony drogą technicznego obmiaru prac, wyniósł 42%. Szacowany przychód do dnia bilansowego wyniósł: 58.800 zł (tj.: 140.000 zł × 42%), zaś szacowane koszty wyniosły: 50.400 zł (tj.: 120.000 zł × 42%).

II. Dekretacja:

Opis operacji	Kwota	Konto	
		Wn	Ma
Zapisy w księgach 2017 r.			
1. PK – nadwyżka przychodów oszacowanych nad przychodami objętymi fakturami: 58.800 zł – 50.000 zł =	8.800 zł	65-1	70-0
2. PK – nadwyżka kosztów oszacowanych nad kosztami rzeczywistymi: 50.400 zł – 49.000 zł =	1.400 zł	58	64-0

III. Księgowania:

Konto 65-1 „Inne rozliczenia międzyokresowe”		Konto 70-0 „Sprzedaż usług”		Konto 64-0 „Czynne rozliczenia międzyokresowe kosztów”	
(1)	8.800		8.800 (1)		1.400 (2)
Konto 58 „Rozliczenia kosztów działalności”					
(2)	1.400				

3. Przychody z tytułu wewnątrzwspólnotowej dostawy towarów

Opodatkowanie oraz dokumenty potwierdzające dokonanie WDT

W myśl art. 13 ust. 1 ustawy o VAT, przez wewnątrzwspólnotową dostawę towarów (WDT) rozumie się wywóz towarów z terytorium kraju w wykonaniu czynności opodatkowanych na terytorium państwa członkowskiego Unii Europejskiej inne niż terytorium kraju, gdy spełnione są dodatkowe warunki określone w tej ustawie.

Co do zasady, WDT podlega opodatkowaniu stawką 0%. Jednak zastosowanie tej preferencyjnej stawki jest możliwe pod warunkiem posiadania przez sprzedawcę (czynnego podatnika VAT zarejestrowanego na potrzeby rozliczania transakcji unijnych) określonych dokumentów potwierdzających wywóz towaru z Polski i jego dostarczenie do nabywcy w innym kraju UE.

Na podstawie art. 42 ust. 1 ustawy o VAT, stawkę 0% można zastosować, pod warunkiem, że:

- 1) podatnik dokonał dostawy na rzecz nabywcy posiadającego właściwy i ważny numer identyfikacyjny dla transakcji wewnątrzwspólnotowych, nadany przez państwo członkowskie właściwe dla nabywcy, zawierający dwuliterowy kod stosowany dla podatku od wartości dodanej,
- 2) podatnik przed upływem terminu do złożenia deklaracji podatkowej za dany okres rozliczeniowy, posiada w swojej dokumentacji dowody, że towary będące przedmiotem wewnątrzwspólnotowej dostawy zostały wywiezione z terytorium kraju i dostarczone do nabywcy na terytorium państwa członkowskiego inne niż terytorium kraju,
- 3) podatnik składając deklarację podatkową, w której wykazuje tę dostawę towarów, jest zarejestrowany jako podatnik VAT UE.

Zgodnie z art. 42 ust. 3 ustawy o VAT, dowodami potwierdzającymi dokonanie WDT są następujące dokumenty:

- 1) dokumenty przewozowe otrzymane od przewoźnika (spedytora) odpowiedzialnego za wywóz towarów z terytorium kraju, z których jednoznacznie wynika, że towary zostały dostarczone do miejsca ich przeznaczenia na terytorium państwa członkowskiego inne niż terytorium kraju, w przypadku gdy przewóz towarów jest zlecany przewoźnikowi (spedytorowi),
- 2) specyfikacja poszczególnych sztuk ładunku.

Wywóz towarów w ramach WDT dokonany może być także bezpośrednio własnym środkiem transportu podatnika (sprzedawcy) lub nabywcy. W takim przypadku podatnik powinien posiadać, oprócz specyfikacji poszczególnych sztuk ładunku, także dokument zawierający co najmniej dane, o których mowa w art. 42 ust. 4 ustawy o VAT, czyli:

- 1) imię i nazwisko lub nazwę oraz adres siedziby działalności gospodarczej lub miejsca zamieszkania podatnika dokonującego wewnątrzwspólnotowej dostawy towarów oraz nabywcy tych towarów,
- 2) adres, pod który są przewożone towary, w przypadku gdy jest inny niż adres siedziby działalności gospodarczej lub miejsca zamieszkania nabywcy;
- 3) określenie towarów i ich ilości,
- 4) potwierdzenie przyjęcia towarów przez nabywcę do miejsca, o którym mowa w ww. pkt 1 lub 2, znajdującego się na terytorium państwa członkowskiego innym niż terytorium kraju,

5) rodzaj oraz numer rejestracyjny środka transportu, którym są wywożone towary, lub numer lotu – w przypadku gdy towary przewożone są środkami transportu lotniczego.

W przypadku gdy ww. dokumenty (o których mowa w art. 42 ust. 3–5 ustawy o VAT) nie potwierdzają jednoznacznie dostarczenia towarów do nabywcy, to – w myśl art. 42 ust. 11 ustawy o VAT – dowodami potwierdzającymi dokonanie WDT mogą być również inne dokumenty wskazujące, że ta dostawa nastąpiła, w szczególności:

- korespondencja handlowa z nabywcą, w tym jego zamówienie,
- dokumenty dotyczące ubezpieczenia lub kosztów frachtu,
- dokument potwierdzający zapłatę za towar, z wyjątkiem przypadków, gdy dostawa ma charakter nieodpłatny lub zobowiązanie jest realizowane w innej formie, w takim przypadku inny – dokument stwierdzający wygaśnięcie zobowiązania,
- dowód potwierdzający przyjęcie przez nabywcę towaru na terytorium państwa członkowskiego innym niż terytorium kraju.

Jeżeli do terminu złożenia deklaracji za dany miesiąc podatnik nie posiada dokumentów potwierdzających dostarczenie towarów do nabywcy, to nie wykazuje tej dostawy w ewidencji ani w deklaracji VAT za dany miesiąc. Dostawa ta wykazywana jest w ewidencji (i deklaracji) za kolejny po następnym miesiącu, ze stawką właściwą dla danego towaru w kraju, jeśli przed upływem terminu do złożenia deklaracji za ten miesiąc podatnik nie posiada dowodów potwierdzających dostarczenie towarów do nabywcy.

Tym samym podatnik VAT rozliczający się miesięcznie, który nie będzie posiadał dowodów na dostarczenie towarów nabywcy, nie wykaże WDT, ani w rozliczeniu za miesiąc dokonania dostawy, ani w rozliczeniu za drugi w kolejności miesiąc. Dopiero w rozliczeniu za trzeci miesiąc po miesiącu dokonania dostawy wykaże WDT ze stawką właściwą dla dostawy danego towaru na terytorium kraju, jeżeli do terminu złożenia deklaracji za ten miesiąc nadal nie posiada stosownych dokumentów. Natomiast gdy podatnik rozlicza VAT kwartalnie, a do terminu złożenia deklaracji za dany kwartał nie posiada ww. dokumentów, wykazuje dostawę ze stawką krajową już w ewidencji (deklaracji) za następny kwartał (oczywiście, jeżeli do terminu złożenia tej deklaracji nie posiada stosownych dokumentów).

Otrzymanie dokumentów potwierdzających dostarczenie towaru w późniejszym terminie upoważnia podatnika do wykazania WDT ze stawką 0% w deklaracji za okres rozliczeniowy (miesiąc lub kwartał), w którym dostawa ta została dokonana, i dokonania korekty deklaracji podatkowej oraz odpowiednio informacji podsumowującej (por. art. 42 ust. 12a ustawy o VAT).

Obowiązek podatkowy przy WDT

Obowiązek podatkowy w przypadku WDT powstaje z chwilą wystawienia faktury przez podatnika, nie później jednak niż 15. dnia miesiąca następującego po miesiącu, w którym dokonano dostawy. Jeśli WDT wykonywana jest w sposób ciągły przez okres dłuższy niż miesiąc, to dostawę tę uważa się za dokonaną z upływem każdego miesiąca do czasu zakończenia dostawy tych towarów (por. art. 20 ust. 1 i ust. 1a ustawy o VAT).

W przypadku gdy przed dokonaniem dostawy towarów w ramach WDT podatnik otrzyma od nabywcy całość lub część zapłaty za ten towar, nie będzie on zobowiązany do wykazania z tego tytułu VAT należnego. Oznacza to, że otrzymanie od kontrahenta zagranicznego zapłaty lub zaliczki na poczet WDT nie wywołuje żadnych skutków w VAT. Nie powinno być też dokumentowane fakturą (por. art. 106b ust. 1 pkt 4 ustawy o VAT).

Ujęcie bilansowe przychodu z tytułu WDT

Przychód z tytułu WDT powstaje na ogólnych zasadach, to znaczy po dostarczeniu towarów – czyli w dacie zrealizowania dostawy. Ujmuje się go w księgach rachunkowych na podstawie wystawionej faktury na koncie „Sprzedaż produktów” lub „Sprzedaż towarów” oraz drugostronnie na koncie „Rozrachunki z odbiorcami”, jako należność od odbiorcy, zapisem:

- **Wn konto 20** „Rozrachunki z odbiorcami”,
- **Ma konto 70-0** „Sprzedaż produktów” lub 73-0 „Sprzedaż towarów”
(w analityce: WDT).

Co istotne, jeśli faktura dokumentująca WDT została wystawiona w walucie obcej, to przed ujęciem jej w księgach rachunkowych, wartości wykazane na tej fakturze trzeba przeliczyć na złote według odpowiedniego kursu waluty. Dla celów VAT kwoty wykazane w walucie obcej przelicza się na złote m.in. według kursu średniego danej waluty obcej ogłoszonego przez Narodowy Bank Polski na ostatni dzień roboczy poprzedzający dzień powstania obowiązku podatkowego. Może to być również ostatni kurs wymiany opublikowany przez Europejski Bank Centralny (EBC) na ostatni dzień poprzedzający dzień powstania obowiązku podatkowego (por. art. 31a ustawy o VAT).

Natomiast dla celów podatku dochodowego przychody w walutach obcych przelicza się na złote według kursu średniego ogłaszanego przez NBP z ostatniego dnia roboczego poprzedzającego dzień uzyskania przychodu. Przy czym za dzień uzyskania przychodu uważa się dzień wydania rzeczy, nie później niż dzień wystawienia faktury albo uregulowania należności. Przy zastosowaniu tego samego kursu dokonuje się wyceny dla celów bilansowych (por. art. 30 ust. 2 pkt 2 ustawy o rachunkowości).

Zatem, jeżeli podatnik wystawi fakturę WDT w dniu wydania towaru, to data wystawienia tego dokumentu przesądzi o powstaniu obowiązku podatkowego w VAT oraz o powstaniu przychodu podatkowego i bilansowego. Zakładając, że jednostka nie przyjmie dla celów VAT kursu EBC, do przeliczenia tych wielkości posłuży średni kurs NBP z ostatniego dnia roboczego poprzedzającego dzień wystawienia faktury.

Warto przy okazji zaznaczyć, iż w związku z tym, że kurs waluty przyjęty do wyceny przychodu i powstania należności różni się zazwyczaj od kursu zastosowanego w dniu wpływu należności na rachunek bankowy, na rozrachunkach mogą powstać różnice kursowe, które zalicza się do przychodów bądź kosztów finansowych.

Przykład

I. Założenia:

1. *Jednostka 14 sierpnia 2018 r. sprzedała kontrahentowi unijnemu towary o wartości: 8.500 EUR. Tego samego dnia wystawiła fakturę dokumentującą sprzedaż.*
2. *Przychód z tytułu WDT wyceniono według średniego kursu NBP z 13 sierpnia 2018 r., który wynosił: 4,3094 zł/EUR (tabela nr 156/A/NBP/2018). Zatem przychód z tytułu WDT wyniósł: 36.629,90 zł.*
3. *Kontrahent uregulował należność 21 sierpnia 2018 r., przelewając: 8.500 EUR na rachunek walutowy jednostki. Otrzymaną należność jednostka wyceniła po średnim kursie NBP z 20 sierpnia 2018 r., który wynosił: 4,2997 zł/EUR (tabela nr 160/A/NBP/2018).*

II. Dekretacja:

Opis operacji	Kwota	Konto	
		Wn	Ma
1. Faktura WDT – sprzedaż towaru: $8.500 \text{ EUR} \times 4,3094 \text{ zł/EUR} =$	36.629,90 zł	20	73-0
2. WB – wpływ należności od kontrahenta: $8.500 \text{ EUR} \times 4,2997 \text{ zł/EUR} =$	36.547,45 zł	13-1	20
3. PK – ustalenie różnicy kursowej na rozrachunkach: $8.500 \text{ EUR} \times (4,3094 \text{ zł/EUR} - 4,2997 \text{ zł/EUR}) =$	82,45 zł	75-1	20

III. Księgowania:

Konto 20 „Rozrachunki z odbiorcami” (w analityce: Konto imienne kontrahenta unijnego)		Konto 73-0 „Sprzedaż towarów” (w analityce: WDT)		Konto 13-1 „Rachunek walutowy”	
(1) 36.629,90	36.547,45 (2)		36.629,90 (1)	(2) 8.500/36.547,45	
	82,45 (3)				
Konto 75-1 „Koszty finansowe”					
(3) 82,45					

Uznanie WDT za sprzedaż krajową

Jeżeli jednostka, na skutek braku potwierdzenia wywozu towaru, opodatkuje sprzedaż na zasadach sprzedaży krajowej, czyli wykaże VAT należny obliczony metodą „w stu”, to w księgach rachunkowych powinna dokonać odpowiednich zapisów korygujących.

Kwotę podatku należnego od takiej dostawy oblicza się rachunkiem „w stu” według wzoru:

(kwota brutto × stawka podatku) : (100 + stawka podatku)

Ten sposób obliczania VAT należnego zakłada, że kwota wynikająca z wystawionej uprzednio faktury dokumentującej WDT (ze stawką 0%) jest kwotą brutto, a VAT został już zawarty w cenie towarów.

W ewidencji księgowej brak dokumentów potwierdzających WDT wiąże się z wyksięgowaniem przychodu ze sprzedaży z tytułu WDT w kwocie brutto i zaksięgowaniem VAT należnego i przychodu ze sprzedaży krajowej w wartości netto, zapisem:

1) korekta przychodu z tytułu WDT (wartość brutto):

– **Wn konto 73-0** „Sprzedaż towarów” lub 70-0 „Sprzedaż produktów”
(w analityce: WDT),

2) VAT należny:

– **Ma konto 22-2** „Rozrachunki z urzędem skarbowym z tytułu VAT należnego”,

3) przychód ze sprzedaży – wartość netto (dostawa krajowa):

– **Ma konto 73-0** „Sprzedaż towarów” lub 70-0 „Sprzedaż produktów”
(w analityce: Sprzedaż krajowa).

Wpływ do jednostki w późniejszym terminie dokumentów uprawniających do zastosowania stawki 0% z tytułu WDT skutkuje dokonaniem w ewidencji księgowej zapisów odwrotnych do tych przedstawionych powyżej, polegających na wyksięgowaniu przychodu ze sprzedaży krajowej i VAT należnego oraz ponownym ujęciu w księgach rachunkowych przychodu z tytułu WDT.

Przykład

I. Założenia:

1. Jednostka 10 kwietnia 2018 r. sprzedała kontrahentowi unijnemu towary o wartości: 6.000 EUR. Fakturę wystawiła tego samego dnia. Przychód ze sprzedaży z tytułu WDT przeliczyła po kursie średnim NBP z 9 kwietnia 2018 r., który wynosił: 4,1967 zł/EUR (tabela nr 069/A/NBP/2018). Wartość przychodu z tytułu WDT wyniosła: 25.180,02 zł.
2. Dokumenty potwierdzające WDT jednostka otrzymała 2 sierpnia 2018 r. W związku z tym, nie wykazała WDT w deklaracji VAT za kwiecień oraz maj. Z kolei w deklaracji za czerwiec wykazała tę sprzedaż jako krajową ze stawką 23%. Po otrzymaniu dokumentów (w sierpniu) spółka skorygowała deklaracje VAT za kwiecień i czerwiec.

II. Dekretacja:

Opis operacji	Kwota	Konto	
		Wn	Ma
1. Faktura WDT – sprzedaż towarów: 6.000 EUR × 4,1967 zł/EUR =	25.180,02 zł	20	73-0
2. PK – korekta dostawy z powodu niespełnienia warunków określonych w ustawie o VAT (art. 42 ust. 12):			
a) wartość brutto WDT	25.180,02 zł	73-0	
b) VAT należny liczony metodą „w stu”: 25.180,02 zł × 23/123 =	4.708,46 zł		22-2
c) przychód ze sprzedaży w kraju: 25.180,02 zł – 4.708,46 zł =	20.471,56 zł		73-0
3. PK – korekta księgowania z poz. 2 w miesiącu otrzymania dokumentów uprawniających do zastosowania stawki 0%:			
a) sprzedaż WDT	25.180,02 zł		73-0
b) korekta VAT należnego	4.708,46 zł	22-2	
c) korekta przychodu ze sprzedaży w kraju	20.471,56 zł	73-0	

III. Księgowania:

Konto 20 „Rozrachunki z odbiorcami” (w analityce: Konto imienne kontrahenta unijnego)

(1) 25.180,02

Konto 73-0 „Sprzedaż towarów” (w analityce: WDT)

(2a) 25.180,02 25.180,02 (1)
25.180,02 (3a)

Konto 22-2 „Rozrachunki z urzędem skarbowym z tytułu VAT należnego”

(3b) 4.708,46 4.708,46 (2b)

Konto 73-0 „Sprzedaż towarów” (w analityce: Sprzedaż krajowa)

(3c) 20.471,56 20.471,56 (2c)

4. Korekta przychodów z tytułu udzielonych rabatów

Wiele firm wystawia faktury korygujące w związku z udzieleniem rabatu przyznanego po przekroczeniu umówionych limitów obrotu. Zasady rozliczania w księgach rachunkowych przyznaných rabatów powinien określić kierownik jednostki i opisać w polityce rachunkowości.

Zasady dokonywania korekt przychodów na potrzeby podatku dochodowego

Za przychody z działalności gospodarczej osiągnięte w roku podatkowym, uważa się kwoty należne, choćby nie zostały jeszcze faktycznie otrzymane, po wyłączeniu wartości zwróconych towarów, udzielonych bonifikat i skont (por. art. 12 ust. 3 updop oraz art. 14 ust. 1 updof). Ustawodawca dopuścił więc możliwość obniżania przychodu podatkowego o kwoty udzielanych rabatów.

Zasady dokonywania korekty przychodów na potrzeby podatku dochodowego uregulowane zostały w art. 12 ust. 3j–3m updop oraz art. 14 ust. 1m–1p updof. Z przepisów tych w szczególności wynika, że jeżeli korekta przychodu nie jest spowodowana błędem rachunkowym lub inną oczywistą omyłką, korekty dokonuje się poprzez zmniejszenie lub zwiększenie przychodów osiągniętych w okresie rozliczeniowym, w którym została wystawiona faktura korygująca lub, w przypadku braku faktury, inny dokument potwierdzający przyczyny korekty.

W sytuacji gdy w okresie rozliczeniowym, w którym została wystawiona faktura korygująca (lub inny dokument potwierdzający przyczyny korekty), podatnik nie osiągnął przychodów lub osiągnięte przychody są niższe od kwoty zmniejszenia, podatnik jest obowiązany zwiększyć koszty uzyskania przychodów o kwotę, o którą nie zostały zmniejszone przychody.

Podatnik, który musi dokonać korekty przychodu uzyskanego np. w 2017 r. w związku z udzieleniem rabatu, skutek takiej korekty uwzględnia w rachunku podatkowym na bieżąco w okresie rozliczeniowym, w którym wystawił fakturę korygującą. W przypadku natomiast, gdy korekta przychodu jest wynikiem błędu (zawierała pomyłki np. w ilości, cenie lub kwocie VAT), korekty należy dokonać wstecznie, czyli w okresie, w którym wystąpił przychód należny.

Przykład

Spółka z o.o. w maju 2018 r. sprzedała towar i kwotę uzyskaną ze sprzedaży zaliczyła do przychodów podatkowych. W lipcu 2018 r. udzieliła kontrahentowi rabatu na ten towar, dokumentując to zdarzenie fakturą korygującą. Spółka z o.o. zmniejszyła przychody podatkowe w miesiącu wystawienia faktury korygującej.

Moment korygowania przychodu bilansowego

Przepisy ustawy o rachunkowości nie określają wprost zasad oraz momentu dokonywania korekt przychodów, tj. czy przychód należy skorygować w dacie wystawienia faktury korygującej, czy też w dacie powstania przychodu.

Uwzględniając treść ekonomiczną operacji gospodarczej jaką jest sprzedaż – dla celów bilansowych – wszelkie korekty przychodów ze sprzedaży ujmuje się w księgach okresu, w którym powstał dany przychód, a nie w dacie wystawienia faktury korygującej.

W art. 42 ust. 2 ustawy o rachunkowości wskazano, iż wynik działalności operacyjnej obejmuje przychody netto z uwzględnieniem dotacji, opustów, rabatów i innych zwiększeń lub zmniejszeń. Należy zatem stwierdzić, iż przyznanie rabatu (korekta) nie stanowi oddzielnego zdarzenia gospodarczego. Dlatego też kwotę korekty powinno się ująć w tym samym okresie, w którym osiągnięto przychód.

Oznacza to, że jednostka, która przyznała kontrahentowi np. w sierpniu 2018 r. rabat dotyczący towarów sprzedanych w lipcu 2018 r. (co wiązało się z ujęciem przychodu ze sprzedaży towarów, tj. uznanie konta 73-0 „Sprzedaż towarów”), powinna korekty przychodu z tytułu sprzedaży towarów dokonać dla celów bilansowych w księgach rachunkowych lipca 2018 r. Dopiero w sytuacji, gdy księgi rachunkowe za miesiąc, w którym osiągnięto przychód, zostały już zamknięte i nie ma możliwości ujęcia korekty przychodów w księgach rachunkowych tego miesiąca, korektę tę ujmuje się na bieżąco, czyli w momencie wystawienia faktury korygującej.

**Ewidencja zmniejszenia przychodu z tytułu udzielonego rabatu,
na podstawie faktury korygującej**

- 1) wartość w cenach sprzedaży netto:
 - **Wn konto 70-0** „Sprzedaż produktów”, 73-0 „Sprzedaż towarów”,
- 2) zmniejszenie VAT należnego:
 - **Wn konto 22-2** „Rozrachunki z urzędem skarbowym z tytułu VAT należnego”,
- 3) zmniejszenie należności od nabywcy o wartość w cenach sprzedaży brutto:
 - **Ma konto 20** „Rozrachunki z odbiorcami”.

Ujęcie w księgach rachunkowych rabatu na przełomie roku

Dla celów bilansowych – wszelkie korekty przychodów ze sprzedaży za dany rok obrotowy jakie nastąpiły do dnia sporządzenia sprawozdania finansowego ujmuje się w księgach roku obrotowego, w którym powstał dany przychód, a nie w dacie wystawienia faktury korygującej. Ujmuje się je w księgach rachunkowych według zasad ogólnych, tj. na zmniejszenie przychodów ze sprzedaży.

W sytuacji gdy korekta przychodów z tytułu udzielonych rabatów w księgach roku, w którym przychód uzyskano, nie jest możliwa z uwagi na zatwierdzenie sprawozdania finansowego za ten rok, to skutki tej korekty ujmuje się w księgach rachunkowych roku obrotowego, w którym udzielono rabatów, czyli bieżąco. Wówczas dodatkowo należy uwzględnić istotność takiej korekty.

W myśl bowiem art. 54 ust. 3 ustawy o rachunkowości, korekty istotne dotyczące lat ubiegłych odnosi się na kapitał (fundusz) własny i wykazuje jako „zysk (stratę) z lat ubiegłych”. W praktyce polega to na księgowaniu kwoty korekty, jako zysku (straty) z lat ubiegłych, na koncie 82 „Rozliczenie wyniku finansowego”. Natomiast korekty o wartości nieistotnej podlegają księgowaniu na zasadach ogólnych.

**Ewidencja księgowa przyznanego rabatu, który dotyczy przychodów uzyskanych
w ubiegłym roku obrotowym**

1. Korekta przychodu, jeżeli kwota rabatu jest w ocenie jednostki nieistotna:
 - a) wartość w cenach sprzedaży netto:
 - **Wn konto 70-0** „Sprzedaż produktów”, 73-0 „Sprzedaż towarów”,
 - b) zmniejszenie VAT należnego:
 - **Wn konto 22-2** „Rozrachunki z urzędem skarbowym z tytułu VAT należnego”,
 - c) zmniejszenie należności od nabywcy o wartość w cenach sprzedaży brutto:
 - **Ma konto 20** „Rozrachunki z odbiorcami”.

2. Korekta przychodu, jeżeli kwota rabatu jest w ocenie jednostki istotna:

- a) wartość w cenach sprzedaży netto:
 - **Wn konto 82** „Rozliczenie wyniku finansowego”
(w analityce: Zysk/strata z lat ubiegłych),
- b) zmniejszenie VAT należnego:
 - **Wn konto 22-2** „Rozrachunki z urzędem skarbowym z tytułu VAT należnego”,
- c) zmniejszenie należności od nabywcy o wartość w cenach sprzedaży brutto:
 - **Ma konto 20** „Rozrachunki z odbiorcami”.

Przykład

I. Założenia:

1. Jednostka będąca podatnikiem podatku dochodowego od osób prawnych, w związku ze zrealizowaniem w poprzednim roku obrotowym określonej wielkości zakupów produktów, przyznała nabywcy rabat cenowy, który udokumentowała fakturą korygującą na kwotę:
 - a) zmniejszenie wartości netto: 8.500 zł,
 - b) zmniejszenie VAT należnego: 1.955 zł,
 - c) zmniejszenie wartości brutto: 10.455 zł.
2. Fakturę korygującą, dokumentującą przyznany nabywcy rabat, jednostka wystawiła w marcu następnego roku – jeszcze przed sporządzeniem sprawozdania finansowego za rok poprzedni.
3. Korekta przychodu nie jest spowodowana błędem rachunkowym lub inną oczywistą omyłką, tak więc dla celów podatkowych jednostka dokonała korekty, poprzez zmniejszenie przychodów osiągniętych w marcu bieżącego roku.

II. Ustalenie kwoty odroczonego podatku dochodowego w księgach sprzedawcy:

1. Zobowiązanie wobec kontrahenta (bez VAT):
 - a) wartość bilansowa (Wb): 8.500 zł,
 - b) wartość podatkowa (Wp): 0 zł.
2. Ujemna różnica przejściowa z tytułu podatku odroczonego (Wb > Wp): 8.500 zł.
3. Aktywa z tytułu odroczonego podatku dochodowego: $8.500 \text{ zł} \times 19\% = 1.615 \text{ zł}$.

III. Dekretacja:

Opis operacji	Kwota	Konto	
		Wn	Ma
Zapisy w księgach poprzedniego roku			
1. Faktura korygująca dokumentująca przyznany rabat:			
a) wartość netto korekty	8.500 zł	70-0	
b) zmniejszenie VAT należnego	1.955 zł	22-2	
c) wartość brutto korekty	10.455 zł		20
2. PK – zarachowanie aktywów z tytułu odroczonego podatku dochodowego	1.615 zł	65-0	87

IV. Księgowania:

Konto 70-0 „Sprzedaż produktów”		Konto 22-2 „Rozrachunki z urzędem skarbowym z tytułu VAT należnego” (w analityce: VAT do rozliczenia w terminie późniejszym)		Konto 20 „Rozrachunki z odbiorcami”	
(1a)	8.500	(1b)	1.955		10.455 (1c)
Konto 65-0 „Aktywa z tytułu odroczonego podatku dochodowego”		Konto 87 „Podatek dochodowy od osób prawnych”			
(2)	1.615		1.615	(2)	

W wyniku wystawienia faktury korygującej, dla celów podatku dochodowego, jednostka statystycznie (przy ustalaniu podstawy opodatkowania za marzec bieżącego roku) zmniejszyła przychody podatkowe marca br. o kwotę: 8.500 zł.

5. Przychód z tytułu świadczenia usług ciągłych

Ustawa o rachunkowości definiuje przychody jako uprawdopodobnione powstanie w okresie sprawozdawczym korzyści ekonomicznych, o wiarygodnie określonej wartości, w formie zwiększenia wartości aktywów, albo zmniejszenia wartości zobowiązań, które doprowadzą do wzrostu kapitału własnego lub zmniejszenia jego niedoboru w inny sposób niż wniesienie środków przez udziałowców lub właścicieli (por. art. 3 ust. 1 pkt 30 ww. ustawy). Poza przedstawioną definicją przychodu i szczególnymi zasadami ustalania przychodów z niezakończonych długoterminowych umów o usługi, w tym budowlane (por. art. 34a ustawy o rachunkowości), prawo bilansowe nie zawiera szczegółowych uregulowań w zakresie rozpoznawania przychodu. Ustalając przychód bilansowy należy kierować się nadrzędnymi zasadami rachunkowości, takimi jak zasada wyższości treści ekonomicznej nad formą prawną, zasada memoriału, zasada współmierności przychodów i kosztów, a także zasada ostrożnej wyceny. Ponadto należy pamiętać, iż do ksiąg rachunkowych okresu sprawozdawczego należy wprowadzić w postaci zapisu, każde zdarzenie, które nastąpiło w tym okresie sprawozdawczym (por. art. 20 ustawy o rachunkowości). Zgodnie z przepisami bilansowymi, przychody ze sprzedaży usług przyporządkowuje się w księgach rachunkowych do okresu (miesiąca, roku obrotowego), którego one dotyczą. Innymi słowy przychód ewidencjonuje się w momencie wykonania usługi. Jeżeli wykonanie usługi nastąpiło w ostatnim dniu roku obrotowego (okresu sprawozdawczego), a fakturę wystawiono w następnym okresie (roku, miesiącu), to sprzedaż taka stanowi dla potrzeb bilansowych (i podatku dochodowego) przychód okresu, w którym nastąpiło wykonanie usługi.

Szczególny charakter mają przychody z tytułu usług i dostaw ciągłych, do których zalicza się np. usługi najmu, księgowe, telekomunikacyjne, wodociągowe oraz dystrybucję energii elektrycznej, ciepłej i gazu przewodowego. Wynikają one z reguły z umów zawartych na dłuższy czas i są rozliczane cyklicznie.

Dla takich usług za datę powstania przychodu uznaje się ostatni dzień okresu rozliczeniowego określonego w umowie lub na wystawionej fakturze, nie rzadziej niż raz w roku. Wynika to z art. 12 ust. 3c–3d updog i odpowiednio art. 14 ust. 1e i 1h updog. Zasadę tę stosuje się odpowiednio do dostaw energii elektrycznej, ciepłej oraz gazu przewodowego.

Jeżeli usługi ciągłe są rozliczane w okresach rozliczeniowych, to dla celów bilansowych przychód z tytułu świadczenia tych usług może być ustalany – naszym zdaniem – analogicznie jak dla celów podatku dochodowego, w ostatnim dniu przyjętego okresu rozliczeniowego.

Ewidencja księgowa faktur sprzedaży usług ciągłych

1. Faktura wystawiona z tytułu świadczonej usługi ciągłej:
 - a) wartość brutto faktury:
 - **Wn konto 20** „Rozrachunki z odbiorcami”,
 - b) kwota VAT należnego:
 - **Ma konto 22-2** „Rozrachunki z urzędem skarbowym z tytułu VAT należnego”,
 - c) wartość netto faktury:
 - **Ma konto 70-0** „Sprzedaż usług”.

Należność wynikająca z faktury sprzedaży usług ciągłych zostanie ujęta na właściwym koncie rozrachunkowym (konto 20) w księgach miesiąca, w którym powstał przychód, mimo iż na koniec miesiąca należność ta nie jest jeszcze wymagalna.

Pozostające na dzień bilansowy na koncie 20 „Rozrachunki z odbiorcami” saldo Wn ujmuje się w aktywach bilansu w pozycji przeznaczonej do prezentacji należności krótkoterminowych z tytułu dostaw i usług.

Warto przy okazji zwrócić uwagę na moment powstania obowiązku podatkowego w VAT przy świadczeniu usług ciągłych. Dla większości usług ciągłych obowiązek podatkowy ustala się bowiem w sposób szczególny. Jak wynika z art. 19a ust. 5 pkt 4 lit. b) ustawy o VAT, w przypadku świadczenia m.in. usług telekomunikacyjnych, najmu, dzierżawy, leasingu lub usług o podobnym charakterze, ochrony osób oraz usług ochrony, dozoru i przechowywania mienia, stałej obsługi prawnej i biurowej, dystrybucji energii elektrycznej, ciepłej lub chłodniczej oraz gazu przewodowego (z wyjątkiem, który tu pomijamy) – obowiązek podatkowy powstaje z chwilą wystawienia faktury. Jeśli podatnik nie wystawił faktury lub wystawił ją z opóźnieniem, to obowiązek podatkowy powstaje z chwilą upływu terminów wystawienia faktury, a w przypadku, gdy nie określono takiego terminu – z chwilą upływu terminu płatności (por. art. 19a ust. 7 ww. ustawy). Przypomnijmy, że w przypadku ww. usług fakturę wystawia się nie później niż z upływem terminu płatności.

Zatem w odniesieniu do usług ciągłych obowiązek podatkowy w VAT powstanie generalnie w dacie wystawienia faktury lub z upływem terminu płatności. Na moment powstania tego obowiązku nie wpływa więc data wykonania usługi.

Oznacza to, że zarachowując fakturę za usługi ciągłe do ksiąg miesiąca, w którym powstał przychód – a wystawioną na początku następnego miesiąca – wynikający z niej VAT należny wskazane jest ująć na odrębnym koncie prowadzonym w ramach konta 22-2, np. 22-2/2 „VAT należny do rozliczenia w późniejszym terminie”. Co istotne, dla celów prezentacji w bilansie VAT należny niestanowiący na dzień bilansowy zobowiązania podatkowego, ale zaewidencjonowany na koncie 22-2/2, traktuje się jak rezerwę. Można również – jeśli nie zniekształca to obrazu sytuacji finansowej jednostki – wykazać go w pasywach bilansu jako zobowiązanie z tytułu podatków.

6. Sprzedaż z odroczonym terminem płatności

Istota kredytu kupieckiego

Kredyt kupiecki, inaczej zwany kredytem handlowym czy towarowym, jest pozabankową formą finansowania, umożliwiającą uregulowanie zobowiązań dopiero po pewnym czasie od dnia odebrania towaru lub wykonania usługi.

Prawo nie reguluje, jak konkretnie powinna wyglądać forma prawna umowy o taki kredyt. Zwykle w obrocie gospodarczym fakt udzielenia kredytu kupieckiego dokumentują faktury sprzedaży z odroczonym terminem płatności lub umowy. Zaletą takiego kredytu jest to, iż jest on tańszy niż kredyt bankowy i wiąże się ze znacznie mniejszą ilością formalności. Kredyt kupiecki dla udzielającego (sprzedającego) może być jednym ze sposobów na zwiększenie sprzedaży, ponieważ umożliwia pozyskanie klientów, którzy nie dysponują odpowiednio dużymi środkami na zakupy gotówkowe. Jest też sposobem na zwiększenie atrakcyjności oferowanych na rynku produktów w stosunku do konkurencji. Z drugiej jednak strony, udzielanie takiego kredytu może być ryzykowne i wiązać się z utratą płynności finansowej, jeśli nabywcy opóźniają się z płatnością, dlatego powinno być poprzedzone dokładnym sprawdzeniem klientów. Wiarygodność potencjalnego kontrahenta przedsiębiorca może sprawdzić m.in.:

- w Centralnej Ewidencji i Informacji o Działalności Gospodarczej (CEIDG),
- w Krajowym Rejestrze Sądowym na stronie internetowej Ministerstwa Sprawiedliwości,
- w rejestrach dłużników, tj. m.in.: Krajowym Rejestrze Długów, Biurze Informacji Kredytowej, Krajowym Biurze Informacji Gospodarczej, Krajowej Informacji Długów Telekomunikacyjnych, Rejestrze Dłużników ERIF BIG SA.

W sytuacji gdy przyznanie kredytu kupieckiego dotyczy większych transakcji, dostawca może również zlecić wywiadowni gospodarczej, czyli firmie specjalizującej się w pozyskiwaniu informacji na temat sytuacji finansowej przedsiębiorstw, zbadanie kondycji przyszłego klienta.

Przy kredycie kupieckim sprzedaż towaru, usługi, produktu następuje w innym momencie, aniżeli zapłata należności ustalonej za towar, usługę, produkt. Dostawca godzi się na brak otrzymania płatności należności za towary w określonym terminie, czyli w zasadzie środki te pozostawia w dyspozycji nabywcy na pewien czas. Powyższa relacja jest zbliżona do zaciągnięcia przez nabywcę kredytu lub pożyczki w instytucji zewnętrznej, z tym że w przypadku kredytu kupieckiego kredytowania dokonuje sam sprzedawca. Nabywca ma często do wyboru dwie możliwości:

- 1) uregulować płatność natychmiastowo (bądź w krótkim czasie) i otrzymać procentową zniżkę ceny, tzw. skonto lub rabat, albo
- 2) zdecydować się na odroczoną płatność (kredyt kupiecki), gdzie rabatu już nie otrzyma.

Wynagrodzenie za odroczenie płatności

Kredyt kupiecki może być świadczeniem odpłatnym. Wynagrodzeniem z tytułu udzielenia kredytu kupieckiego są odsetki, które nabywca zobowiązuje się zapłacić sprzedawcy za odroczenie terminu płatności.

Bez wątplenia koszt związany z odsetkami za wydłużony termin płatności, określony z góry w umowie między stronami, to jeden z elementów kalkulacyjnych, kształtujących kwotę należną, którą sprzedawca żąda od nabywcy. Pojawiają się jednak wątpliwości, czy odsetki z tytułu wydłużonego terminu płatności, stanowiące element kalkulacyjny wynagrodzenia z tytułu dostaw towarów i usług, stanowią element podstawy opodatkowania z tytułu dostawy towarów lub świadczenia usług i podlegają opodatkowaniu według stawki właściwej dla sprzedawanego towaru lub świadczonej usługi, czy też należy je potraktować jako wynagrodzenie z tytułu świadczonej usługi finansowej?

Z interpretacji indywidualnych wydawanych obecnie przez organy podatkowe wynika, że ekonomiczna istota oraz charakterystyczne elementy kredytu kupieckiego przesądza- ją o tym, iż dla potrzeb rozliczeń w zakresie VAT, usługi polegające na udzielaniu kredytu

kupieckiego należy zaklasyfikować jako usługi finansowe korzystające ze zwolnienia od podatku na podstawie art. 43 ust. 1 pkt 38 ustawy o VAT. Sprzedawca pobiera za powyższą usługę wynagrodzenie w postaci odsetek, co jest formą wynagrodzenia charakterystyczną dla usług finansowych, takich jak kredyt, czy pożyczka. Zatem odsetki te nie stanowią elementu kalkulacyjnego ceny za otrzymany towar (wykonaną usługę). Takie stanowisko zajęli m.in. Dyrektor Izby Skarbowej w Poznaniu w interpretacji indywidualnej z 22 grudnia 2016 r., nr 3063-ILPP2-2.4512.128.2016.2.EW oraz Dyrektor Izby Skarbowej w Warszawie w interpretacji indywidualnej z 8 listopada 2016 r., nr 1462-IPPP1.4512.713.2016.1.MK.



Ewidencja księgowa wynagrodzenia za udzielenie kredytu kupieckiego

W świetle art. 42 ust. 3 ustawy o rachunkowości, odsetki od kredytu kupieckiego kwalifikuje się do działalności finansowej jednostki. Zgodnie z ww. przepisem, wynik operacji finansowych stanowi różnicę między przychodami finansowymi, w szczególności z tytułu dywidend (udziałów w zyskach), odsetek, zysków ze zbycia oraz aktualizacji wartości inwestycji innych niż wymienione w art. 28 ust. 1 pkt 1a, nadwyżki dodatnich różnic kursowych nad ujemnymi, a kosztami finansowymi, w szczególności z tytułu odsetek, strat ze zbycia oraz aktualizacji wartości inwestycji innych niż wymienione w art. 28 ust. 1 pkt 1a, nadwyżki ujemnych różnic kursowych nad dodatnimi, z wyjątkiem odsetek, prowizji, dodatnich i ujemnych różnic kursowych, o których mowa w art. 28 ust. 4 i ust. 8 pkt 2 ustawy o rachunkowości.

Kwotę naliczonych i zapłaconych odsetek od kredytu kupieckiego można ująć następującymi zapisami:

- 1) w księgach sprzedawcy udzielającego kredytu kupieckiego:
 - **Wn konto 20** „Rozrachunki z odbiorcami”,
 - **Ma konto 75-0** „Przychody finansowe”,
- 2) w księgach nabywcy otrzymującego kredyt kupiecki:
 - **Wn konto 75-1** „Koszty finansowe”,
 - **Ma konto 21** „Rozrachunki z dostawcami”.

7. Moment powstania przychodu przy sprzedaży ratalnej

Sprzedaż na raty (ratalna) jest szczególnym rodzajem sprzedaży uregulowanym w przepisach art. 583–588 K.c. Zgodnie z art. 583 § 1 K.c., sprzedaż na raty jest dokonana w zakresie działalności przedsiębiorstwa sprzedaż rzeczy ruchomej osobie fizycznej za cenę płatną w określonych ratach, jeżeli według umowy rzecz ma być kupującemu wydana przed całkowitym zapłaceniem ceny.

Jedną z form sprzedaży ratalnej jest finansowanie tej transakcji za pośrednictwem banku, który ma podpisaną ze sklepem umowę. W takiej sytuacji nabywca (klient) dokonuje zakupu na raty, ale w rzeczywistości zawiera umowę kredytową z bankiem lub inną instytucją kredytową. Nie jest to dla sprzedawcy typowa sprzedaż ratalna, gdyż otrzymuje on w zasadzie od razu całą kwotę należności z tytułu sprzedaży. Późniejsze rozliczenia klienta z bankiem nie wywierają jakiegokolwiek skutku dotyczącego sprzedaży towaru. Taka forma sprzedaży jest korzystna dla sprzedawcy (wpływa na zwiększenie przychodów ze sprzedaży) oraz wygodna dla klienta, gdyż z reguły wszelkie formalności związane z zawarciem umowy kredytowej załatwiane są na miejscu w punkcie sprzedaży (tj. w sklepie), bez konieczności udawania się do banku celem podpisania umowy.

Zasady takiej sprzedaży reguluje art. 588 K.c., z którego wynika, że przepisy dotyczące sprzedaży na raty stosuje się odpowiednio w przypadkach, gdy rzecz ruchoma zostaje sprzedana osobie fizycznej korzystającej z kredytu udzielonego w tym celu przez bank, jeżeli kredyt ten ma być spłacony ratami, a rzecz została kupującemu wydana przed całkowitą spłatą kredytu.

W przypadku sprzedaży na raty moment powstania przychodu i ewidencjonowania go w księgach rachunkowych jest taki sam jak w przypadku tradycyjnej sprzedaży.

Przykład

I. Założenia:

- 1. Jednostka prowadząca sprzedaż detaliczną sprzętu RTV i AGD sprzedała osobie fizycznej w systemie ratalnym pralkę. Cena brutto sprzedaży na podstawie wystawionej na prośbę kupującego faktury wynosi: 2.460 zł.
- 2. Kupujący w dniu sprzedaży (przekazania towaru) podpisał w sklepie umowę kredytową na kwotę: 2.460 zł. Kredyt będzie spłacał przez 12 kolejnych miesięcy.
- 3. Bank uruchomił kredyt i przekazał na rachunek sklepu kwotę: 2.460 zł.
- 4. Ewidencję towarów jednostka prowadzi w cenach sprzedaży brutto. Wyliczone odchylenia z tytułu zarezerwowanego VAT i marży handlowej wynoszą:
 - a) odchylenia z tytułu VAT: 460 zł,
 - b) odchylenia z tytułu marży: 400 zł.

II. Dekretacja:

Opis operacji	Kwota	Konto	
		Wn	Ma
1. FS – faktura dokumentująca sprzedaż: a) wartość netto towaru: 2.460 zł – 460 zł = b) VAT należny c) wartość brutto należności	2.000 zł 460 zł 2.460 zł	 20	73-0 22-2
2. WZ – rozchód sprzedanego towaru według cen sprzedaży brutto	2.460 zł	73-1	33
3. PK – wyksięgowanie odchyleń: a) odchylenia z tytułu VAT b) odchylenia z tytułu marży	460 zł 400 zł	34-2 34-2	73-1 73-1
4. WB – wpływ środków (zapłata za towar) pochodzących z udzielonego kupującemu kredytu	2.460 zł	13-0	20

III. Księgowania:

Konto 73-0 „Sprzedaż towarów”		Konto 22-2 „Rozrachunki z urzędem skarbowym z tytułu VAT należnego”		Konto 20 „Rozrachunki z odbiorcami”			
	2.000 (1a)		460 (1b)	(1c)	2.460	2.460	(4)

Konto 73-1 „Wartość sprzedanych towarów w cenach zakupu (nabycia)”				Konto 33 „Towary”				Konto 34-2 „Odchylenia od cen ewidencyjnych towarów” (w analityce: Odchylenia z tytułu VAT)			
(2)	2.460	460 (3a)		(S.p.)	2.460	2.460	(2)	(3a)	460	460	(S.p.)
		400 (3b)									
Konto 34-2 „Odchylenia od cen ewidencyjnych towarów” (w analityce: Odchylenia z tytułu marży)				Konto 13-0 „Rachunek bieżący”							
(3b)	400	400	(S.p.)	(4)	2.460						

II. PRZYCHODY Z UMÓW Z KLIENTAMI WEDŁUG MSSF 15

1. Zasady ujmowania przychodów wynikające z MSSF 15

Z dniem 1 stycznia 2018 r. wszedł w życie Międzynarodowy Standard Sprawozdawczości Finansowej 15 „Przychody z umów z klientami” (MSSF 15). Standard ten zastąpił podstawowe regulacje międzynarodowe dotyczące ujmowania przychodów:

- MSR 18 „Przychody”,
- MSR 11 „Umowy o usługę budowlaną”,
- KIMSF 13 „Programy lojalnościowe”,
- KIMSF 15 „Umowy dotyczące budowy nieruchomości”,
- KIMSF 18 „Przekazanie aktywów przez klientów”,
- SKI 31 „Przychody – transakcje barterowe obejmujące usługi reklamowe”.

MSSF 15 należy stosować generalnie dla wszelkiego rodzaju umów, w wyniku których jednostka przekazuje dobra lub świadczy usługi na rzecz klientów w zamian za określone wynagrodzenie. W tym kontekście klientem jest każdy kontrahent, który zawarł z jednostką umowę, na mocy której w zamian za wynagrodzenie otrzyma od niej dobra lub usługi, które są wynikiem jej zwykłej (operacyjnej) działalności. Klientem nie jest jednak kontrahent, z którym zawieramy umowę dotyczącą wzięcia udziału w określonym przedsięwzięciu lub procesie, w ramach którego strony umowy wspólnie ponoszą ryzyko i mogą uzyskać korzyści wynikające z tego przedsięwzięcia lub procesu.

Dla wielu podmiotów zobligowanych do stosowania MSSF 15 nowe zasady ujmowania przychodów nie wniosą znaczących zmian do dotychczasowej praktyki. Taka sytuacja wystąpi zazwyczaj, gdy przedsiębiorstwo sprzedaje standardowe produkty lub towary, lub świadczy standardowe usługi, a zawierane umowy sprzedaży przewidują płatności do 1 roku i nie zawierają dodatkowych klauzul zmieniających cenę sprzedaży, czy dodatkowych obowiązków stron (poza wniesieniem zapłaty przez nabywcę i dostarczeniem składników przez sprzedawcę). Jeżeli jednak jednostka dostarcza produkty pod konkretne zamówienia, realizuje na rzecz klientów specjalistyczne usługi, zawiera umowy dotyczące różnych świadczeń, zawiera umowy powiązane, lub wprowadza możliwe modyfikacje dotyczące zapłaty lub realizowanych świadczeń, to powinna poświęcić więcej uwagi nowym wymaganiom MSSF 15. Od strony teoretycznej standard ten wprowadza 5-elementową analizę dotyczącą ujmowania przychodów z umów z klientami. Poszczególne kroki w analizie przychodów to:

- 1) **identyfikacja umowy lub umów** – jednostka powinna zidentyfikować umowę dotyczącą realizowanych świadczeń lub też powiązać odrębnie zawarte umowy dotyczące określonych świadczeń oraz określić ich treść ekonomiczną,

- 2) **identyfikacja zobligowań (zobowiązań) do wykonania zawartych w kontrakcie** – jednostka powinna ustalić świadczenia zawarte w umowie i rozważyć ich ewentualne odrębne ujęcie,
- 3) **ustalenie ceny transakcyjnej (wynagrodzenia)** – jednostka powinna rozważyć długoterminowe finansowanie drugiej strony transakcji, a także wziąć pod uwagę wszystkie elementy zmienne (np. kary umowne, premie, rabaty udzielone lub oczekiwane),
- 4) **przypisanie ceny transakcyjnej do zobligowań (zobowiązań) do wykonania świadczenia** – jednostka powinna dokonać takiego przypisania, jeśli w ramach transakcji realizuje różne świadczenia, które kwalifikują się do odrębnego ujęcia,
- 5) **spełnianie zobowiązań do wykonania świadczenia** – jednostka powinna określić, czy zobowiązanie do wykonania świadczenia spełniane jest w czasie, czy w określonym momencie i w związku z tym odpowiednio ujmować przychód.

2. Identyfikacja umowy dotyczącej realizowanych świadczeń

Identyfikacja umowy stanowi pierwszy etap w analizie ujmowania przychodów. W wielu przypadkach identyfikacja umowy jest oczywista. Nie zawsze jednak każda zawarta umowa sprzedaży, dostawy dóbr za wynagrodzeniem czy świadczenia usług „z automatu” będzie podlegać wymaganiom MSSF 15 – standard ten przewiduje, że jego wytyczne należy zastosować jedynie do umów spełniających odpowiednie kryteria. W celu ustalenia, które z umów będą jednoznacznie podlegać analizowanym regulacjom konieczna jest zatem pozytywna odpowiedź na pytania zamieszczone w dalszej części niniejszego artykułu.

1. Czy strony zawarły umowę i są zobowiązane do wykonania swoich obowiązków?

Dla potrzeb MSSF 15 (paragraf 10) umowa to generalnie każde porozumienie między dwiema lub więcej stronami, powodujące powstanie egzekwowalnych praw i obowiązków. W tym kontekście możliwość egzekwowania praw i obowiązków określonych w umowie wynika z określonych uregulowań prawnych w danym systemie prawno-gospodarczym (w Polsce głównie z wytycznych Kodeksu cywilnego). Jednostka powinna uwzględnić stosowane przez siebie, w danej branży i danym kraju rozwiązania i praktyki, aby określić czy umowa z klientem powoduje powstanie egzekwowalnych praw i obowiązków.

MSSF 15 nie narzuca żadnej określonej formy umowy, zatem może mieć ona np. formę pisemną, ustną, potwierdzenia przyjęcia oferty, przekazania określonej informacji za pośrednictwem przyjętej formy elektronicznej, systemu aukcyjnego, braku zgłoszenia sprzeciwu (jeśli takie rozwiązanie ustaliły podmioty) lub innych zwyczajowych praktyk handlowych.

Dla potrzeb MSSF 15 przyjmuje się, że zawarta umowa nie istnieje, jeśli każda ze stron umowy ma jednostronne prawo do rozwiązania niewykonanej jeszcze („całkowicie niewykonanej”) umowy bez obowiązku zapłaty odszkodowania drugiej stronie (lub stronom). Umowa jest całkowicie niewykonana, jeżeli jednostka nie przekazała jeszcze przyrzeczonych dóbr lub usług klientowi oraz jednostka nie otrzymała jeszcze ani nie ma jeszcze prawa do otrzymania jakiegokolwiek wynagrodzenia w zamian za przyrzczone dobra lub usługi.

Przykład

Spółka „X” oferuje swoje produkty za pośrednictwem sklepu internetowego/portalu aukcyjnego podmiotom prowadzącym sprzedaż detaliczną. Regulamin sklepu przewiduje, że każda ze stron (sprzedawca i nabywca) ma 2 dni na odstąpienie od umowy bez podania przyczyny.

W przedstawionej sytuacji w trakcie dwóch dni od zawarcia transakcji traktuje się umowę jako niezawartą (dla potrzeb MSSF 15). Dopiero z upływem drugiego dnia umowa staje się egzekwowalna.

Przykład

Spółka „Y” oferuje swoje produkty za pośrednictwem sklepu internetowego/portalu aukcyjnego. Zakup w sklepie powoduje, że nabywca musi uregulować płatność na rzecz sprzedawcy, a sprzedawca jest zobligowany dostarczyć produkty nabywcy. Nabywca (niebędący przedsiębiorcą) ma prawo do odstąpienia od umowy bez podania przyczyny w ciągu 14 dni od otrzymania towaru.

W przedstawionej sytuacji umowa będzie podlegać regulacjom MSSF 15, ponieważ prawo do odstąpienia od umowy przypada jedynie konsumentowi. Ujęcie przychodu przez sprzedawcę uzależnione będzie jednak od spełnienia innych kryteriów.

Jeżeli jednostka zawiera umowę na czas nieokreślony, która może być rozwiązana lub zmodyfikowana przez każdą ze stron w dowolnym momencie z określonym terminem wypowiedzenia, to stosuje MSSF 15 w zakresie, w jakim strony mają egzekwowalne prawa i obowiązki.

Przykład

Spółka „Z” wynajmuje powierzchnię biurową kontrahentowi „S”. Umowa zawarta została na czas nieokreślony, jednak strony mają możliwość jej wypowiedzenia z 6-miesięcznym terminem wypowiedzenia.

W przedstawionej sytuacji jednostka stosuje MSSF 15 w odniesieniu do okresu, w którym stronom przysługują prawa i ponoszą obowiązki (6 miesięcy w ujęciu kroczącym).

Należy podkreślić, że umowa najmu zawarta na czas oznaczony nie podlega regulacjom MSSF 15, ponieważ dla potrzeb standardów międzynarodowych jest traktowana za umowę leasingu.

Z kolei niektóre umowy mogą być automatycznie przedłużane na kolejne okresy w sposób określony w umowie.

Przykład

Spółka „R” zawarła umowę na usługę sprzątnia biura przez okres 3 miesięcy. Umowa podlega każdorazowemu (automatycznemu) wydłużeniu na kolejne 3 miesiące, jeżeli przynajmniej 2 tygodnie przed jej wygaśnięciem żadna ze stron nie poinformuje drugiej strony o jej wygaśnięciu.

2. Czy jednostka jest w stanie zidentyfikować prawa każdej ze stron dotyczące dóbr, które mają zostać przekazane lub usług, które mają być zrealizowane?

Warunkiem ujmowania przychodów na podstawie MSSF 15 jest konieczność zidentyfikowania praw, jakie przysługują każdej ze stron. Jeżeli jednostka nie jest w stanie zidentyfikować praw stron, to generalnie do tego typu umów nie będzie stosować wytycznych tego standardu.

Prawa przypisane stronom mogą przyjmować różną formę. Podstawowym prawem podmiotu świadczącego usługi lub dostarczającego produkty lub towary jest prawo do wynagrodzenia, jednak umowa może przewidywać również inne prawo. Z kolei prawa nabywcy

to zazwyczaj prawo do otrzymania nabytego składnika lub określonej usługi, a także prawo rękojmi, gwarancji czy innych świadczeń.

3. Czy jednostka jest w stanie zidentyfikować warunki płatności za dobra lub usługi, które mają zostać przekazane?

Możliwość identyfikacji warunków płatności za dobra lub usługi jest kluczowa dla ujęcia przychodów. Jeżeli jednostka nie jest w stanie określić kiedy i jakie kwoty otrzyma, to generalnie nie powinna stosować MSSF 15. Oczywiście niektóre umowy mogą przewidywać zmienne wynagrodzenie. W takim przypadku podmiot stosuje analizowany standard w odpowiednim zakresie (zasady ustalania kwot opiszemy w kolejnych artykułach).

4. Czy umowa ma treść ekonomiczną?

Należy uznać, że umowa ma treść ekonomiczną, jeżeli można oczekiwać, że w wyniku umowy ulegnie zmianie ryzyko, rozkład w czasie lub kwota przyszłych przepływów pieniężnych jednostki. Samo zawarcie umowy np. sprzedaży, które nie skutkuje zmianą ryzyka dla jednostki gospodarczej oraz realizowanych przez nią przepływów, powoduje że nie kwalifikuje się ona w zakres MSSF 15.

Przykład

Spółka „Omega” sprzedała na rzecz swojej jednostki zależnej produkty gotowe zawierając z nią jednocześnie porozumienie, na mocy którego odkupi te produkty po tej samej cenie za 3 miesiące. Zapłata na rzecz spółki „Omega” została odroczone na 2 miesiące i po tym okresie zostanie uregulowana lub skompensowana z zobowiązaniem wobec spółki zależnej.

W przedstawionej sytuacji kierownictwo spółki „Omega” powinno przeprowadzić analizę, czy zawarta transakcja ma treść ekonomiczną – czy zmienia coś w tym podmiocie. Konieczność odkupu sprzedanych produktów za określony czas oraz brak przepływu pieniężnego mogą sugerować, że umowa nie ma treści ekonomicznej.

5. Czy jest prawdopodobne, że jednostka otrzyma wynagrodzenie, które będzie jej przysługiwało w zamian za dobra, które zostaną przekazane klientowi lub za realizowane dla niego usługi?

Oceniając możliwość otrzymania kwoty wynagrodzenia, jednostka uwzględnia jedynie:

- zdolność kontrahenta do zapłaty wynagrodzenia w odpowiednim terminie oraz
- zamiar kontrahenta do zapłaty kwoty wynagrodzenia w odpowiednim terminie.

W większości zawieranych umów wskazane kryterium jest spełnione – trudno wyobrazić sobie sytuację, aby jednostka sprzedawała swoje produkty (lub świadczyła usługi) na rzecz kontrahenta, kiedy można oczekiwać, że nie ureguje on płatności.

Przykład

Spółka „R” jest producentem specjalistycznych podnośników pneumatycznych. Do spółki „R” zwraca się kontrahent (firma budowlana „X”), który jest zainteresowany zakupem podnośnika. Firma budowlana chce uczestniczyć w przetargu na remont budowli (silosu) i jednym z kryteriów specyfikacji przetargu jest konieczność posia-

dania odpowiedniego sprzętu budowlanego (w tym podnośnik). Firma „X” proponuje spółce „R” następującą formułę transakcji:

- spółka „R” sprzeda i dostarczy firmie „X” podnośnik,
- firma „X” będzie musiała zapłacić za podnośnik: 250 tys. zł (kwota netto),
- zapłata za podnośnik zostanie podzielona na dwie części; 25 tys. zostanie zapłacone od razu w momencie zakupu, a 225 tys. po 2 miesiącach; druga płatność zostanie zabezpieczona zastawem rejestrowym na sprzedanym podnośniku,
- w przypadku nieuregulowania płatności z upływem 2 miesiąca spółka „R” będzie mogła odzyskać sprzedany składnik, przy czym nie będzie mogła żądać pozostałej płatności, chyba że składnik będzie nosił znaczące ślady użytkowania; w tej sytuacji zawarta umowa zostanie rozwiązana, jednak pierwsza płatność (25 tys. zł) nie będzie podlegała zwrotowi.

Kierownictwo spółki „R” oczekuje, że firma „X” nie wygra przetargu i najprawdopodobniej nie zapłaci za sprzedany podnośnik drugiej transzy. Mimo to godzi się na sprzedaż, ponieważ pierwsza płatność (25 tys. zł) będzie stanowić ewentualny zysk „R” w przypadku odzyskania składnika.

W przedstawionej sytuacji spółka „R” nie będzie do zawartej umowy stosować wytycznych MSSF 15 w zakresie ujęcia przychodów ze sprzedaży podnośnika do momentu uznania, że zostaną spełnione wszystkie warunki podane powyżej (do momentu, gdy będzie można oczekiwać zapłaty). Część płatności (25 tys. zł) zostanie wykazana przez spółkę „R” jako zobowiązanie do momentu, gdy zostaną spełnione warunki do ujęcia umowy sprzedaży bądź też, gdy umowa została rozwiązana.

3. Identyfikacja zobowiązań do wykonania świadczeń zawartych w kontrakcie

Identyfikacja świadczeń do wykonania

W momencie zawarcia umowy jednostka gospodarcza powinna dokonać oceny jakie dobra lub usługi jest zobligowana dostarczyć lub zrealizować na rzecz klienta (kontrahenta). W tym kontekście jednostka powinna zidentyfikować każde odrębne przyrzeczone w umowie świadczenie, przy czym jako odrębne zobligowanie mogą być traktowane zarówno pojedyncze dobra (odpowiednio usługi), jak również grupy (pakiety) dóbr (usług) traktowane jako jedno zobligowanie (świadczenie), a także grupy odrębnych dóbr (usług), które są zasadniczo takie same i w przypadku których przekazanie na rzecz klienta ma taki sam charakter.

Umowa z kontrahentem zazwyczaj wyraźnie wskazuje dobra lub usługi, które jednostka jest zobligowana przekazać za określoną zapłatę. Przykładowo umowa może przewidywać:

- sprzedaż dóbr wyprodukowanych lub nabytych przez jednostkę,
- odsprzedaż praw do dóbr lub usług nabytych wcześniej przez jednostkę (np. odsprzedaż biletów przez salon prasowy),
- wykonywanie na rzecz kontrahenta określonych działań lub zadań,
- świadczenie usług w postaci: pozostawania w gotowości do dostarczania dóbr lub świadczenia usług (np. dostawa aktualizacji map przez sprzedawcę nawigacji satelitarnej).

litarnych), dostępu, tj. możliwości korzystania z określonych dóbr lub usług (np. dostęp do bazy artykułów poświęconych regulacjom podatkowym), pośredniczenia w przekazywaniu dóbr lub usług na rzecz klienta przez inny podmiot (np. przedstawiciel innego podmiotu),

- przyznanie praw do dóbr lub usług, które mają być dostarczone lub świadczone w przyszłości i które będą mogły zostać przez klienta odsprzedane lub przekazane na rzecz jego klienta (np. jednostka sprzedająca produkt sprzedawcy detalicznemu zobowiązuje się do przekazania dodatkowych dóbr lub usług osobie, która nabywa produkt od sprzedawcy detalicznego),
- przyznanie opcji zakupu dodatkowych dóbr lub usług (o ile opcje te dają klientowi istotne prawo).

Jeżeli umowa odnosi się do pojedynczego składnika (np. sprzedaż maszyny, towaru, produktu) lub pojedynczej usługi, to identyfikacja elementów nie sprawia problemów. W niektórych przypadkach konieczna jest ocena, co stanowi zobligowanie jednostki gospodarczej, zwłaszcza, gdy umowy z kontrahentami zawierają kilka różnych świadczeń.

Przykład

Spółka „Y” jest dostawcą szerokopasmowego dostępu do internetu oraz odpowiedniej infrastruktury (modemy, routery itp.), która przechodzi na własność klienta. Umowy z klientami zawierane są na okres od jednego do pięciu lat, przy czym w przypadku umów zawieranych na okresy dłuższe niż 3 lata spółka „Y” jest zobligowana do wymiany wszystkich urządzeń infrastruktury (modemy, routery) co dwa lata na nowe, cechujące się odpowiednimi parametrami.

W przedstawionej sytuacji możliwym do zidentyfikowania zobligowaniem w przypadku umów na okresy dłuższe niż 3 lata będą: dostawa infrastruktury, świadczenie usług w postaci dostępu do internetu, wymiana urządzeń infrastruktury co dwa lata.

Czasami świadczenia zawarte w umowie nie są jedynymi, jakie musi zrealizować jednostka na rzecz kontrahenta w związku z transakcją. Pewne zobligowania mogą wynikać ze zwyczajów handlowych lub praktyk, które powodują, że klient oczekuje określonego dodatkowego świadczenia (usługi lub składnika aktywów).

Przykład

Spółka „X” prowadzi skład budowlany. Przyjętą praktyką w spółce „X” jest dostawa zakupionych u niej materiałów budowlanych dla stałych klientów w promieniu 50 km, jeżeli zakup przekracza kwotę: 4 tys. zł.

W przedstawionej sytuacji zawarta umowa sprzedaży ze stałym klientem na kwotę przekraczającą: 4 tys. zł rodzi dodatkowe świadczenie w postaci usługi transportowej.

Przykład

Jednostka „S” produkuje i sprzedaje przyprawy. W celu utrzymania dobrych relacji z właścicielami małych sklepów niesieciowych jednostka „S” prowadzi dodatkowe zachęty – jeżeli sprzedaż w danym punkcie przekroczy określoną wielkość w trakcie danego półrocza, to placówka ta (lub jej właściciel/kierownik) może kupić od jednostki „S” na bardzo preferencyjnych warunkach laptopa, tableta lub smartfona.

Jeżeli w momencie zawierania umowy sprzedaży (lub kilku umów sprzedaży) powstaje uzasadnione oczekiwanie klienta, że jednostka przekaże na jego rzecz dodatkowe dobro lub usługę, to element taki stanowi zobligowanie jednostki do takiego świadczenia.

Zobowiązania do wykonania świadczenia nie obejmują czynności, które jednostka musi podjąć w celu wypełnienia umowy, chyba że czynności te stanowią przekazanie dobra lub usługi na rzecz klienta. Przykładowo sprzedawca dóbr importowanych, który musi przeprowadzić odpowiednie procedury celne zanim sprzeda (przekaze) składnik kontrahentowi, nie traktuje takich czynności jako działania na rzecz klienta. Analogicznie dostawca usług może być zobowiązany do wykonywania różnych zadań administracyjnych w celu przygotowania umowy. Wykonywanie tych zadań nie prowadzi do przekazania usługi klientowi, w związku z czym takie czynności przygotowawcze nie stanowią zobligowania do wykonania świadczenia.

Należy podkreślić, że zidentyfikowanie wynikających z umowy (lub dodatkowych) świadczeń na rzecz kontrahenta, które jednostka ma zrealizować, nie oznacza jeszcze, że każde z nich będzie rozliczane oddzielnie. Fakt ten jest podstawą do kolejnej oceny – ustalenia, czy dobra lub usługi powinny być potraktowane jako odrębne elementy, określone grupy świadczeń czy łącznie jako jedno świadczenie. W celu ustalenia czy dobro lub usługa wynikające z umowy powinny być traktowane jako odrębne elementy, konieczna jest pozytywna odpowiedź na dwa pytania zamieszczone w dalszej części artykułu.

1. Czy można oczekiwać, że klient odniesie korzyści z danego dobra lub usługi, które ma otrzymać?

Może się wydawać, że każde świadczenie realizowane na rzecz kontrahenta spełniać będzie to kryterium – skoro klient zawiera z nami umowę, to musi oczekiwać z tego jakiś korzyści, np. z wykorzystania danego dobra, jego posiadania, użytkowania, czy odsprzedaży. Należy jednak pamiętać, że powyższe pytanie stawiamy przede wszystkim w odniesieniu do różnych zidentyfikowanych w umowie świadczeń w związku z analizą czy wykazywać na nich przychód osobno, czy też traktować je jako łączne pojedyncze świadczenie. Rozważmy następujący przykład – spółka produkująca tabor kolejowy zawiera z kontrahentem umowę obejmującą dwa świadczenia – dostawę dostosowanego do potrzeb klienta składu kolejowego oraz przeprowadzenie homologacji tego składnika w Niemczech. O ile w przypadku pierwszego świadczenia możliwość generowania korzyści jest oczywista, o tyle w przypadku usługi już niekoniecznie. W praktyce mogą wystąpić różne inne elementy, jak np. rozszerzona gwarancja, dodatkowe usługi w postaci dopuszczenia do użytkowania, przeprowadzenia odpowiednich działań w zakresie ochrony środowiska, gdzie sposób generowania korzyści nie jest oczywisty i wymaga oceny jednostki.

MSSF 15 wskazuje, że pośrednia realizacja korzyści jest możliwa tylko, jeżeli następuje z łatwo dostępnymi zasobami, tzn. dobrami lub usługami, które są sprzedawane oddzielnie przez daną jednostkę bądź też przez inne podmioty na rynku. Za łatwo dostępne zasoby traktowane są również te, które zostały już przekazane klientowi na podstawie danej umowy lub wcześniejszych transakcji. W tym kontekście należy wskazać, że różne czynniki mogą stanowić dowód na to, że klient może odnosić korzyści z danego dobra lub usługi.

Przykład

Spółka telekomunikacyjna oferuje klientom możliwość zakupu telefonów komórkowych po preferencyjnych cenach w przypadku zawarcia umowy na czas określony.

W przedstawionej sytuacji kontrahent zawierający umowę odniesie korzyści zarówno z danego dobra (telefonu), jak i usług telekomunikacyjnych.

2. Czy zobowiązanie jednostki do przekazania dobra lub usługi na rzecz klienta można zidentyfikować jako odrębne w stosunku do innych zobowiązań wynikających z umowy?

MSSF 15 podaje następujące okoliczności wskazujące, że dane dobra lub usługi są odrębne w ramach samej umowy:

- dostarczane przez jednostkę dobra lub usługi nie są częścią realizacji większego, łącznego przedmiotu umowy określonego przez klienta,
- dobra lub usługi nie zmieniają znacząco ani nie dostosowują innych dóbr lub usług przyrzeczonych w umowie,
- dobra lub usługi nie są w istotnym stopniu zależne od innych dóbr lub usług przyrzeczonych w umowie, ani nie są z nimi w istotnym stopniu powiązane.

Przykład

Spółka „M” realizuje umowę na przygotowanie miejsca, dostawę i instalację nowego pieca do wypalania ceramiki oraz instalację specjalistycznego systemu gaśniczego związanego z tą inwestycją. Zawarta umowa wyodrębnia płatności związane z poszczególnymi działaniami, jednak ostateczny odbiór nastąpi po próbnym rozruchu pieca i sprawdzeniu funkcjonowania instalacji gaśniczej.

W przedstawionej sytuacji poszczególne świadczenia na rzecz klienta, które będą przynosić mu korzyści w przyszłości, to: przygotowanie miejsca pod inwestycję, dostawa pieca, instalacja pieca, instalacja systemu gaśniczego.

To czy poszczególne świadczenia traktowane będą jako odrębne elementy, czy też jako jedno świadczenie zależy od oceny zawartej umowy i charakteru zidentyfikowanych elementów. Jeżeli poszczególne zadania są ściśle ze sobą powiązane i zależne od innych, to dla potrzeb zastosowania MSSF 15 jednostka powinna potraktować je jako całość, co wiąże się z faktem, że realizacja poszczególnych zadań jest częścią większego, łącznego przedmiotu umowy. Zatem – mimo np. odrębnego fakturowania elementów umowy (dostawa pieca, jego instalacja oraz instalacja systemu gaśniczego) – będą one traktowane jako łączne świadczenie dla potrzeb ujmowania przychodów zgodnie z MSSF. Jeżeli z kolei poszczególne działania można uznać za standardowe i możliwe do zrealizowania przez zewnętrzne podmioty, to możliwe byłoby ich uznanie za odrębne świadczenia.

Przykład

Spółka „Alfa” jest producentem okien z PCV i drewnianych. Większość produktów stanowią standardowe okna, które klienci mogą zamówić z montażem lub bez niego. W przypadku montażu odpowiednia kwota uwzględniona jest w umowie i na fakturze. Obok produkcji standardowych okien spółka realizuje również specjalne zamówienie (wielkoformatowe okna z rzadkich rodzajów drewna w określonych kształtach), które wymagają specjalistycznego montażu.

W maju 2017 r. spółka „Alfa” zawarła umowę na dostawę standardowych okien z PCV z montażem dla dewelopera oraz umowę na dostawę wielkoformatowych asymetrycznych okien drewnianych wraz z montażem. Każda z umów zawiera wskazanie odpowiednich kwot związanych z dostawą i montażem.

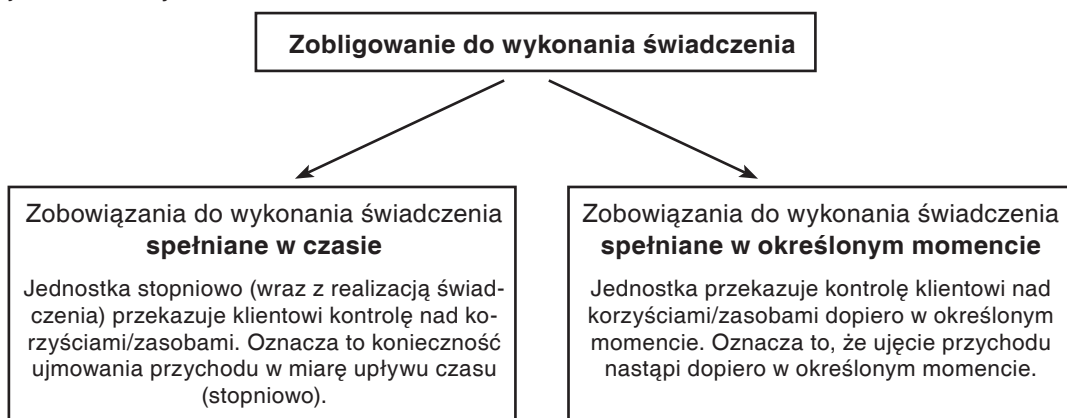
Kierownictwo jednostki „Alfa” stosującej MSSF 15 staje przed problemem, czy dostawę i usługę montażu potraktować jako odrębne elementy, czy też uznać je za całość jednego świadczenia (dostawa z montażem), oczywiście dla każdego zamówienia odrębnie. W związku z tym, że zamówienia różnią się od siebie ze względu na cha-

rakter produktów i usług, ich ocena będzie osobna. Standaryzacja produktów i usług z pierwszego zamówienia jest podstawą do uznania dwóch odrębnych elementów umowy – dostawy okien i ich montażu. Z kolei dostosowanie do potrzeb klienta produktów i powiązany z tym faktem specjalistyczny montaż stanowią przesłankę potraktowania drugiego zamówienia jako jednego świadczenia.

Uznanie określonych świadczeń za odrębne od innych określonych w umowie (przy założeniu, że dane świadczenia przysporzą klientowi korzyści) oznacza, że zobligowania te będą podlegały odrębnemu rozliczaniu i ujęciu. Z kolei, jeśli odpowiedź na któreś z podanych pytań będzie negatywna, zidentyfikowane dobra lub usługi nie są traktowane jako odrębne. W związku z tym jednostka powinna połączyć je z innymi przyrzeczonymi dobrami lub usługami tak długo, aż będzie możliwe uznanie takiego pakietu dóbr lub usług za odrębne zobligowanie. W niektórych przypadkach może to powodować, że jednostka ujmuje wszystkie dobra i usługi przyrzeczone w umowie jako pojedyncze zobowiązanie do wykonania świadczenia.

Sposób wypełnienia umownego zobowiązania (zobligowania do wykonania świadczeń)

Ogólna zasada MSSF 15 (paragraf 31) stwierdza: „Jednostka ujmuje przychody w momencie spełnienia (lub w trakcie spełniania) zobowiązania do wykonania świadczenia poprzez przekazanie przyrzeczonego dobra lub usługi (tj. składnika aktywów) klientowi. Przekazanie składnika aktywów następuje w momencie, gdy klient uzyskuje kontrolę nad tym składnikiem aktywów”. Upraszczając przedstawione sformułowanie oraz kolejne zapisy standardu można stwierdzić, że MSSF 15 wyróżnia dwa podstawowe sposoby ujęcia przychodów – w momencie spełnienia zobowiązania (w momencie realizacji dostawy lub zakończenia realizacji usługi) bądź też w trakcie wypełniania tego zobowiązania (w trakcie wytwarzania określonych dóbr lub w trakcie realizacji usług). Podstawą analizy jest ocena, czy dana jednostka realizuje świadczenie na rzecz klienta w miarę upływu czasu, czy też spełni je w określonym momencie.



Spełnianie zobligowania w miarę upływu czasu będzie przesłanką do ujmowania przychodów stopniowo w trakcie wykonywania tego zobligowania. Z kolei uznanie, że zobowiązanie do realizacji świadczenia spełnione jest w określonym momencie jest podstawą do ujęcia przychodu dopiero w momencie wykonania świadczenia (spełnienia zobligowa-

nia). Standard nie analizuje zatem ujmowania przychodów z perspektywy „dostawy dóbr” albo „świadczenia usług”, lecz odnosi się do ogólniejszej koncepcji – kiedy klient otrzymuje kontrolę nad korzyściami/zasobami (jednostka spełnia swoje zobowiązanie do przekazania określonego świadczenia).

Przykład

Spółka „X” sprzedaje swoje produkty klientom. Produkty są standardowe i sprzedawane do sieci hurtowni oraz wybranych punktów detalicznych.

W przedstawionej sytuacji spełnienie zobowiązania do świadczenia przyrzeczonego w umowie (ustnej lub pisemnej) nastąpi w momencie przekazania produktów. Analogicznie wygląda sytuacja w odniesieniu do zużycia przez klienta energii elektrycznej bądź realizacji na jego rzecz usług w bardzo krótkim czasie (np. umycie samochodu na myjni).

Występują jednak sytuacje, gdy spełnienie zobowiązania do świadczenia nie jest tak oczywiste.

Przykłady

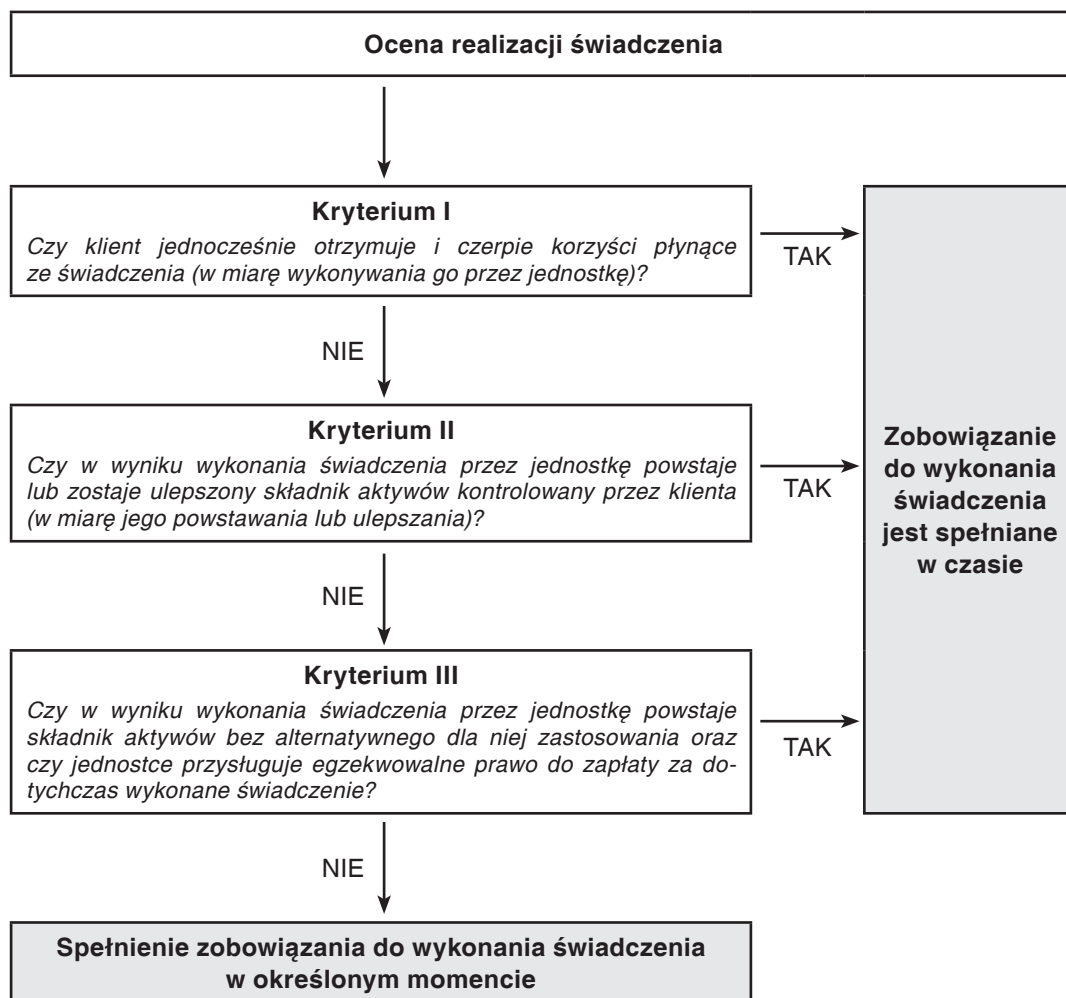
- *Spółka produkująca okna otrzymała zamówienie od dewelopera na dostawę 200 standardowych okien. Realizacja zamówienia zajmie 2 miesiące.*
- *Przedsiębiorstwo otrzymało zlecenie (zawarło umowę) na remont i ocieplenie budynku biurowego, które będzie trwać około 6 miesięcy.*
- *Deweloper zawarł umowę przedwstępną na sprzedaż mieszkania, które będzie w nowym budynku wielorodzinnym. Deweloper otrzymał zadatek, którego dwukrotność będzie musiał zwrócić w przypadku odstąpienia od umowy.*
- *Spółka produkująca okna otrzymała zamówienie od dewelopera na dostawę 100 okien dostosowanych do specyfiki nieruchomości (produkcja według specyfikacji zamawiającego). Inne wykorzystanie zamówionych okien jest praktycznie niemożliwe.*
- *Spółka informatyczna dostała zamówienie na przygotowanie sklepu internetowego, które realizuje przez 6 miesięcy.*
- *Spółka sprzątająca zawarła 2 letnią umowę na sprzątanie powierzchni biurowej. Spółka rozlicza się z kontrahentem w okresach umownych trwających 3 miesiące.*
- *Przedsiębiorstwo zawarło umowę na remont wagonów tramwajowych. Remont odbywa się w podmiocie zlecającym remont.*
- *Dealer samochodowy zawarł umowę na dostawę nowego samochodu. Realizacja zamówienia zajmie 4 miesiące.*

4. Analiza transakcji pod względem sposobu realizacji świadczenia

Czy wskazane podmioty powinny ująć przychód dopiero w momencie zrealizowania odpowiednich świadczeń (np. w momencie dostawy poszczególnych składników lub po zrealizowaniu określonych usług), czy też stopniowo w trakcie produkcji bądź świadczenia usług? Odpowiedź na pytanie wymaga analizy transakcji pod względem sposobu realizacji świadczenia i przeniesienia kontroli nad korzyściami/zasobami na klienta.

Poniższy schemat obrazuje warunki, które należy rozważyć przy ocenie „realizacji świadczenia w czasie”, co będzie przekładać się na ewentualne stopniowe ujmowanie przychodu. Należy podkreślić, że pojęcie „spełniane w czasie” oznacza tutaj „w trakcie realizacji świadczenia”, a nie koniecznie samo „wraz z upływem czasu”.

SCHEMAT DECYZYJNY



W związku z tym, że analiza przedstawionych warunków może być kluczowa dla ujęcia przychodów ze sprzedaży (stopniowo w trakcie realizacji świadczenia bądź „jednorazowo” po zakończeniu prac), należy je przeanalizować z większą dokładnością. Do naszych rozważań wykorzystajmy poniższe przykłady.

Przykład A

Spółka „X” produkuje specjalistyczne wózki widłowe, które dostosowywane są do potrzeb klienta przez biuro konstrukcyjne. Spółka „X” otrzymała zamówienie na zautomatyzowany wysokościowy wózek, poruszający się na specjalnych torach. Jego konstrukcja została w znaczącym stopniu dostosowana do potrzeb klienta.

Czy jednostka powinna wskazać transakcję ocenić jako sprzedaż z ujęciem przychodu w momencie dostawy czy też stopniowo w trakcie produkcji?

Przykład B

Przedsiębiorstwo dewelopersko-budowlane realizuje własne projekty (na własnym gruncie), jak również realizuje zamówienia (budowę domów na gruncie klienta). Podmiot otrzymał zamówienie budowy domu „pod klucz” na gruncie klienta według jednego ze swoich standardowych projektów.

Czy realizację zamówienia traktować jako świadczenie realizowane w czasie, czy jako dostawę po zakończeniu realizacji?

Przykład C

Spółka informatyczna oferuje swoim klientom opracowany przez siebie program informatyczny wspomagający zarządzanie, który często dostosowywany jest do potrzeb klienta. Spółka otrzymała zlecenie dotyczące przygotowania i wdrożenia systemu u nowego klienta. Wstępna ocena wskazuje, że konieczna będzie znacząca modyfikacja systemu. Kontrakt traktowany jako jedno świadczenie.

Czy jednostka powinna ująć przychód w trakcie realizacji zamówienia, czy po zakończeniu realizacji (odbiorze systemu)?

Przykład D

Jednostka doradcza podpisała umowę na usługę doradczą realizowaną przez 3 kolejne miesiące. Realizacja zlecenia ma zakończyć się przekazaniem podpisanych wniosków, jednak jednostka na bieżąco pracuje z klientem i przedstawia mu odpowiednie sugestie, które są przez niego wykorzystywane.

Czy jednostka powinna ująć przychód po zakończeniu realizacji projektu, czy w trakcie realizacji?

Przykład E

Spółka „X” umożliwia szerokopasmowy dostęp do internetu swoim klientom. Umowy zawierane są zazwyczaj na okresy 2 letnie, przy czym okresem rozliczeniowym jest okres sześciomiesięczny (co 6 miesięcy spółka „X” wystawia faktury swoim klientom).

Czy spółka „X” powinna ujmować przychód na bieżąco (np. na koniec każdego miesiąca/kwartalu), na koniec każdego okresu rozliczeniowego, czy po zakończeniu umowy?

Przykład F

Spółka informatyczna realizuje na zlecenie klientów audyt oprogramowania. Jej wnioski (dotyczące legalności i bezpieczeństwa) poprzedza szeroka analiza większości istotnych aspektów wykorzystywanych systemów i programów. Spółka ma prawo do zapłaty dopiero po zrealizowaniu całości prac. Istnieje możliwość odstąpienia od umowy przez klienta, przy czym odstąpienie takie usankcjonowane jest karą umowną, która nie pokrywa pełnych kosztów przeprowadzenia prac.

Rozpatrzenie przedstawionych przykładów w kontekście zaprezentowanego schematu decyzyjnego

Kryterium I *Czy klient jednocześnie otrzymuje i czerpie korzyści płynące ze świadczenia, w miarę wykonywania go przez jednostkę?*

Pierwsze kryterium oceny „spełniania zobowiązania w czasie” bazuje na ocenie czy klient jednocześnie otrzymuje i czerpie korzyści płynące ze świadczenia jednostki w miarę wykonywania przez nią tego świadczenia. Kryterium to jest spełnione w oczywisty sposób, gdy jednostka świadczy usługi rutynowe lub powtarzające się (np. obsługa prawna, usługi sprzątania). W takich przypadkach łatwo można stwierdzić, że klient otrzymuje i czerpie korzyści ze świadczenia wykonanego przez jednostkę. Sytuacja taka wystąpi w przykładzie E (szerokopasmowy dostęp do internetu), jak również w przykładzie D (usługa doradcza). Oznacza to, że jednostka (usługodawca) nie będzie czekać do końca okresu rozliczeniowego (lub zamknięcia całego kontraktu), lecz będzie stopniowo ujmować przychód w trakcie realizacji umowy.

Jednak nie zawsze kryterium I jest spełnione w tak oczywisty sposób. Wówczas należy ocenić, czy praca dotychczas wykonana musiałaby być ponownie wykonana przez inny podmiot, który miałby dokończyć realizację zobowiązania do wykonania świadczenia na rzecz klienta. Jeżeli nie, to jednostka powinna uznać, że zobligowanie takie jest spełniane w czasie jego realizacji. W kontekście takiej oceny należy pominąć fakt, że umowa (lub inne czynniki) może ograniczać przeniesienie realizacji świadczenia na inny podmiot. Nie ma zatem tutaj znaczenia zapis umowny wskazujący, że jedynie jednostka może realizować dane zlecenie.

Co ważne, analizując możliwość dokończenia zlecenia przez inny podmiot należy założyć, że kolejny wykonawca nie korzystałaby z żadnych aktywów, które obecnie znajdują się pod kontrolą jednostki i pozostałyby pod tą kontrolą w przypadku przeniesienia realizacji świadczenia na innego wykonawcę. Jeżeli zatem dane zlecenie może być dokończony jedynie z wykorzystaniem projektu, praw lub innych zasobów znajdujących się pod kontrolą jednostki (i nieprzekazywanych podmiotowi kontynuującemu zlecenie), to kryterium to nie jest spełnione.

W kontekście przedstawionych przykładów świadczenie musiałoby być ponownie wykonane w przypadku przykładu A (budowa zautomatyzowanego wózka) i przykładu F (audyt oprogramowania, przy założeniu, że realizacja audytu wymagałaby ponownego sprawdzenia systemów). Oznacza to, że kryterium I dla tych umów nie jest spełnione. Spełnienie tego warunku jest również wątpliwe w kontekście wdrożenia systemu informatycznego (przykład C), ponieważ przedmiotem kontraktu jest oprogramowanie należące do jednostki świadczącej usługę (ocena mogłaby ulec zmianie, gdyby jednostka zajmowała się wdrożeniem systemu licencjonowanego od innego podmiotu i nowy wykonawca mógł kontynuować jej prace).

Analizując sytuację przedstawioną w przykładzie B (budowa domu na gruncie klienta według projektu przedsiębiorstwa) konieczne jest odniesienie się do warunków umownych. Jeżeli przykładowo w momencie podpisania umowy przedsiębiorstwo przekazuje klientowi nośnik z projektem domu, a także prawo do jego wykorzystania w przypadku rozwiązania umowy, to można by uznać wskazane kryterium za spełnione. Analogiczna sytuacja wystąpiłaby, gdyby realizacja świadczenia odbywała się na podstawie projek-

tu klienta – kolejny wykonawca kończyłby to zlecenie. Jeżeli sytuacja taka (lub zbliżona) nie występuje, to nie można uznać, że klient otrzymuje i jednocześnie czerpie korzyści ze świadczenia w miarę jego wykonywania przez jednostkę. W takim przypadku należy spojrzeć na kolejne kryterium.

Kryterium II *Czy w wyniku wykonania świadczenia przez jednostkę powstaje lub zostaje ulepszony składnik aktywów kontrolowany przez klienta (w miarę jego powstawania lub ulepszania)?*

W przypadku gdy w wyniku wykonania świadczenia przez jednostkę powstaje lub zostaje ulepszony składnik aktywów kontrolowany przez klienta (w miarę jego powstawania lub ulepszania), to należy uznać, że przychód powinien być ujmowany w czasie realizacji świadczenia. Tworzony lub ulepszany składnik aktywów (np. produkcja w toku) może mieć charakter rzeczowy lub niematerialny. Wskazane kryterium będzie często spełnione w przypadku realizacji usług „u klienta” (np. remont maszyny produkcyjnej), który posiada lub przejmuje nad nimi kontrolę. W kontekście naszych przykładów sytuacja taka wystąpi w przykładzie B (budowa domu na gruncie klienta), a także może wystąpić w kontekście wdrażania systemu informatycznego (przykład C).

Jeżeli w związku z realizacją świadczenia przez jednostkę nie powstaje (ani nie jest ulepszany) składnik aktywów kontrolowany przez klienta (w miarę jego powstawania lub ulepszania), to należy przejść do kolejnego etapu oceny realizacji świadczenia.

Kryterium III *Czy w wyniku wykonania świadczenia przez jednostkę powstaje składnik aktywów bez alternatywnego dla niej (!) zastosowania oraz czy jednostce przysługuje egzekwownalne prawo do zapłaty za dotychczas wykonane świadczenie?*

Kryterium to będzie mieć często zastosowanie do sytuacji, gdy jednostka wytwarza określone aktywa rzeczowe lub niematerialne na zlecenie klienta. Należy podkreślić, że MSSF 15 przyjmuje, że „przekazanie składnika aktywów” obejmuje przekazanie dóbr lub świadczenie usług. Wynika to stąd, że realizując usługę nasze przedsiębiorstwo przekazuje klientowi jakąś korzyść (składnik aktywów), która jest przez niego wykorzystywana w momencie jej realizacji. Oznacza to, że kryterium III może być również stosowane w odniesieniu do usług świadczonych na rzecz klientów.

Dokonując oceny w ramach kryterium III należy rozważyć dwa elementy:

- możliwość alternatywnego wykorzystania składnika aktywów przez producenta (odpowiednio usługodawcę), oraz
- prawo do zapłaty.

Możliwość alternatywnego wykorzystania składnika

Analizując możliwość alternatywnego wykorzystania składnika należy uwzględnić ograniczenia praktyczne i umowne dotyczące możliwości łatwego przeznaczenia tej pozycji do innego zastosowania, np. do sprzedania jej innemu klientowi. Możliwość rozwiązania umowy z klientem nie jest istotna dla oceny, czy jednostka jest w stanie łatwo przeznaczyć składnik aktywów do innego zastosowania. Znaczące ograniczenia umowne i ograniczenia praktyczne, które mogą wskazywać, że nie ma możliwości alternatywnego wykorzystania wytwarzanego składnika (odpowiednio usługi) przez jednostkę przedstawiono w tabeli.

Brak możliwości alternatywnego wykorzystania budowanego składnika	
Znaczące ograniczenia umowne	Ograniczenia praktyczne
Istnieją, gdy klient może dochodzić swoich praw do przyrzeczonego składnika aktywów w sytuacji, gdy jednostka zamierzałaby przekazać go do innego zastosowania (np. sprzedaży innemu klientowi). Ograniczenie umowne nie może być uznane za znaczące, jeśli składnik aktywów jest łatwo zamienny z aktywami, które jednostka przekazywałaby innemu klientowi bez naruszenia zawartej umowy i bez ponoszenia znacznych kosztów, które nie musiałyby być poniesione w związku z zawartą umową. Oznacza to, że możliwość zastąpienia składnika wskazanego w umowie innym (bez ponoszenia znaczących kosztów, np. przeróbek) powoduje, że nie istnieje znaczące ograniczenie umowne.	Istnieją, gdy jednostka musiałaby ponieść istotne straty ekonomiczne w celu przeznaczenia składnika aktywów do innego zastosowania. Istotne straty ekonomiczne pojawiłyby się, gdyby składnik aktywów wymagał kosztownych modyfikacji zanim zostałby sprzedany innemu klientowi. Istotne straty ekonomiczne wystąpiłyby również, gdyby jednostka miała możliwość sprzedaży składnika aktywów innemu klientowi wyłącznie z istotną stratą. Sytuacja taka może wystąpić na przykład, gdy jednostka ma ograniczoną możliwość zmiany przeznaczenia składnika, który został wytworzony zgodnie ze specyfikacją projektu opracowaną dla konkretnego klienta lub składników które znajdują się w odległych lokalizacjach. Przykładowo budowa specjalistycznej maszyny według wymagań klienta zazwyczaj będzie powodować, że istnieją ograniczenia praktyczne.

Brak znaczącego ograniczenia umownego, jak i brak ograniczenia praktycznego powodują, że zobligowanie do realizacji świadczenia ujmowane jest w momencie jego wykonania, a nie stopniowo, w trakcie realizacji. Z kolei samo istnienie znaczącego ograniczenia umownego i/lub ograniczenia praktycznego nie powodują od razu, że umowę należy traktować jako „rozliczaną w czasie”. Obok tego warunku musi istnieć również egzekwowalne prawo do zapłaty za dotychczas wykonane świadczenie.

Prawo do zapłaty

Podmiot ma prawo do zapłaty za dotychczas wykonane świadczenie, jeśli w przypadku rozwiązania umowy przez klienta z powodu innego niż niewywiązanie się wykonawcy z umowy, to wykonawca ten byłby uprawniony do wynagrodzenia równego co najmniej rekompensacie za wykonane prace. Rekompensata za dotychczas wykonane prace to kwota, która jest zbliżona do ceny sprzedaży dotychczas przekazanych dóbr lub usług (w części zrealizowanej). Kwota ta może być policzona np. jako koszty poniesione przez jednostkę podczas realizacji dotychczasowych prac, powiększone o uzasadnioną marżę zysku. Należy podkreślić, że rekompensata nie stanowi wyłącznie zapłaty za potencjalną utratę zysku przez jednostkę w przypadku rozwiązania umowy przez klienta (np. odszkodowanie za utratę zysku za odstąpienie od umowy bez względu na wysokość poniesionych przez nas nakładów na realizację zlecenia zazwyczaj nie spełnia tego kryterium).

Jeżeli klient nie ma prawa do rozwiązania umowy, to jednostka ma prawo do zapłaty za dotychczas wykonane świadczenie, ponieważ ma ona prawo do realizacji świadczeń w dalszym ciągu zgodnie z umową oraz do żądania, aby klient spełnił swoje zobowiązania (w tym zobowiązanie do zapłaty przyrzeczonego wynagrodzenia).

W sytuacji gdy klient ma prawo do rozwiązania umowy jedynie w określonym czasie w okresie obowiązywania umowy (np. początkowa faza projektowa) i podejmuje czynności w celu rozwiązania umowy w czasie, gdy nie przysługuje mu do tego prawo (także w sytuacji, gdy klient nie wykona swoich zobowiązań w postaci np. przekazania odpowiedniej dokumentacji), umowa lub inne przepisy mogą upoważniać jednostkę do dalszego przekazywania klientowi przyreczonych dóbr lub usług oraz zobowiązywać klienta

do zapłaty wynagrodzenia. W takim przypadku jednostka ma prawo do zapłaty w kontekście powyższej oceny za dotychczas wykonane świadczenie, ponieważ ma prawo do spełniania w dalszym ciągu zobowiązania zgodnie z umową oraz do żądania, aby klient spełnił swoje zobowiązania.

Oceniając, czy jednostka ma prawo do zapłaty za dotychczas wykonane świadczenie należy rozważyć, czy w przypadku rozwiązania umowy przed zakończeniem wszystkich prac (z powodu innego niż niewywiązanie się z niej przez jednostkę), przysługiwałoby jej egzekwowne prawo do żądania lub do zatrzymania zapłaty za dotychczas wykonane świadczenie. Należy podkreślić, że wskazane w MSSF 15 prawo do zapłaty za dotychczas wykonane prace nie musi stanowić bieżącej należności. W wielu przypadkach bieżące bezwarunkowe prawo do zapłaty (należność) powstaje dopiero po osiągnięciu ustalonego etapu pośredniego lub po pełnym spełnieniu zobowiązania do wykonania świadczenia. Jeżeli jednak jednostka miałaby prawo do rekompensaty za wykonane prace w przypadku odstąpienia od umowy przez klienta (z przyczyn innych niż nasze niewywiązanie się z kontraktu), to należy wziąć je pod uwagę w prowadzonej analizie, mimo że dzisiaj jednostka nie ma żadnej należności ani podstaw do wystawienia faktury.

W niektórych przypadkach umowa przewiduje harmonogram płatności na rzecz wykonawcy. Samo istnienie takiego harmonogramu nie musi wskazywać, czy jednostce przysługuje egzekwowne prawo do zapłaty za dotychczas wykonane świadczenie. Wynikać to może z faktu, że klientowi może przysługiwać zwrot wpłaconych kwot w przypadku odstąpienia od umowy (z powodów innych niż niewywiązanie się przez nas z umowy). Jeżeli zatem klient ma prawo do zwrotu wpłaconych przez siebie zaliczeń w przypadku odstąpienia od umowy, to płatności takie nie są traktowane jako egzekwowna zapłata za dotychczas wykonane świadczenie.

W kontekście przedstawionych wcześniej przykładów (A–F) ocenie według kryterium III będzie podlegać umowa na budowę zautomatyzowanego wózka widłowego (przykład A) oraz umowa na audyt informatyczny (przykład F). W kontekście pierwszego z nich, zamówienie jest dostosowane do potrzeb klienta, a producent ma bardzo ograniczone możliwości alternatywnego wykorzystania produkowanego składnika. Jeżeli umowa przewidywałaby egzekwowne prawo do zapłaty za zrealizowane prace, to producent powinien rozliczać umowę jako zobligowanie wykonywane w czasie. Zapłata taka może być ukryta w formie odszkodowania za odstąpienie od umowy. Ewentualne częściowe fakturowanie i płatności w trakcie realizacji zlecenia mogłyby być czynnikiem wskazującym na istnienie egzekwownego prawa do zapłaty, jeżeli umowa nie przewidywałaby konieczności ich zwrotu.

Analogicznej oceny wymaga przykład F – audyt informatyczny. W związku z tym, że usługa realizowana jest na rzecz klienta, nie ma możliwości wykorzystania (sprzedania) przeprowadzonych prac w inny sposób. Zatem spółka informatyczna nie ma możliwości alternatywnego wykorzystania świadczonej usługi. W związku z tym, że kontrahent ma jednak prawo odstąpienia od umowy, a spółce nie przysługuje egzekwowne wynagrodzenie za dotychczas wykonane prace (odszkodowanie nie pokrywa wszystkich kosztów audytu), to ujęcie przychodu z tego tytułu nastąpi w określonym momencie, a nie w trakcie realizacji umowy.

Wyniki analizy

Podsumowując można zatem wskazać dwa sposoby spełnienia zobligowania do wykonania świadczenia zgodnie z MSSF 15:

- 1) w czasie wypełniania zidentyfikowanego umownego zobligowania, przy czym w tym wariantcie pojawia się stopniowa realizacja zobligowania w trakcie świadczenia usług klientowi lub wytwarzania dla niego dóbr, co oznacza stopniowe ujęcie przychodu;

- 2) w momencie spełnienia umownego zobligowania; umowne zobligowanie jest zrealizowane w momencie przekazania przyrzeczonych dóbr lub usług klientowi.

Przykłady	MSSF 15
Przykład A – produkcja wózka widłowego Wariant 1 producent ma egzekwownalne prawo do wynagrodzenia za wykonane prace.	Zobligowanie spełniane w czasie – kryterium III
Przykład A – produkcja wózka widłowego Wariant 2 producent nie ma egzekwownalnego prawa do wynagrodzenia za wykonane prace w przypadku odstąpienia od umowy przez kontrahenta, ewentualna kara umowna pokrywa jedynie część kosztów.	Zobligowanie spełniane w określonym momencie
Przykład B – budowa domu na gruncie klienta	Zobligowanie spełniane w czasie – kryterium II
Przykład C – przygotowanie i wdrożenie systemu IT	Zobligowanie spełniane w czasie – kryterium II, przy założeniu, że klient kontroluje przekazany składnik
Przykład D – usługa doradcza	Zobligowanie spełniane w czasie – kryterium I
Przykład E – szerokopasmowy dostęp do Internetu	Zobligowanie spełniane w czasie – kryterium I
Przykład F – audyt informatyczny	Zobligowanie spełniane w określonym momencie

Jeśli jednostka nie spełnia zobligowania w miarę upływu czasu, to należy przyjąć, że zobligowanie do wykonania przyrzonego świadczenia będzie realizowane w określonym momencie.

5. Ujmowanie przychodów w miarę upływu czasu

Zasady ujmowania przychodów w sytuacji, gdy jednostka realizuje świadczenia na rzecz klienta w miarę upływu czasu

Spełnianie umownego świadczenia w miarę upływu czasu stanowi podstawę do ujmowania przychodów stopniowo w trakcie wykonywania umowy. Dla tego typu świadczeń jednostka powinna ujmować przychód biorąc pod uwagę stopień jego realizacji. W związku z tym kierownictwo jednostki staje przed problemem pomiaru postępu realizacji świadczenia. Należy podkreślić, że użyte w standardzie (polskim tłumaczeniu) określenie „pomiar stopnia całkowitego spełnienia zobowiązania do wykonania świadczenia spełnianego w miarę upływu czasu” oznacza po prostu ujęcie przychodu proporcjonalnie do zrealizowanej części umownego zobligowania.

Przykład

Spółka „X” produkuje specjalistyczne wózki widłowe, które dostosowywane są do potrzeb klienta przez biuro konstrukcyjne. Spółka „X” otrzymała zamówienie na zautomatyzowany wysokościowy wózek poruszający się na specjalnych torach. Dodatkowo umowa przewiduje serwisowanie wózka przez 3 kolejne lata, które zidentyfikowano jako odrębne świadczenie.

W związku z tym, że zamówienie (produkcja wózka) jest w znaczącym stopniu dostosowane do potrzeb klienta oraz jednostka „X” ma egzekwownalne prawo do wynagrodzenia za wykonane prace, jej kierownictwo uznało, że umowa kwalifikuje się jako

zobowiązanie do realizacji świadczenia w miarę upływu czasu. Świadczeniem realizowanym w czasie jest również serwis wózka.

W zaistniałej sytuacji na koniec każdego okresu sprawozdawczego (np. koniec roku, kwartału, a czasem miesiąca), należy określić stopień realizacji każdego ze świadczeń.

MSSF 15 wymaga, aby jednostka zastosowała jedną metodę pomiaru stopnia spełnienia zobowiązania dla każdego zidentyfikowanego świadczenia do wykonania. W przedstawionym przykładzie zidentyfikowano dwa różne świadczenia, w związku z tym należy określić dwie metody ujęcia przychodów z dwóch realizowanych świadczeń (wytworzenia wózka i późniejszego serwisu).

Należy podkreślić, że w niektórych przypadkach jednostka zastosuje jedną metodę do całej umowy (gdy w kontrakcie występuje jedno świadczenie lub kilka działań traktowanych jako pojedyncze świadczenie), w odniesieniu zaś do innych umów – do różnych zidentyfikowanych w nich świadczeń (np. odrębnie na świadczenia w postaci dostawy urządzenia i odrębnie dla późniejszej obsługi serwisowej). Co więcej, jednostka powinna stosować jedną metodę konsekwentnie w odniesieniu do podobnych świadczeń i w podobnych okolicznościach.

Jednostka ujmuje przychody w miarę upływu czasu tylko wtedy, gdy może dokonać racjonalnego pomiaru stopnia realizacji świadczenia, do czego konieczne jest posiadanie wiarygodnych informacji. W przypadku braku dostępu do wiarygodnych informacji warunkujących określenie stopnia spełnienia świadczenia, jednostka nie powinna ujmować przychodu, mimo że ponosi określone nakłady.

Przykład

Spółka „S” zawarła umowę na budowę hali produkcyjnej dla kontrahenta na jego gruncie. W związku z podpisaną umową jednostka przygotowała odpowiednią dokumentację i rozpoczęła kopanie fundamentów. W trakcie prowadzonych prac okazało się, że w miejscu planowanego budynku znajduje się niestabilny grunt, który wymaga umocnienia przed wylaniem fundamentów (znaczące dodatkowe nakłady). Na dzień bilansowy jednostka „S” nie jest w stanie określić jakich nakładów będzie wymagało od niej ukończenie budowy (odstąpienie od kontraktu lub jego renegotjacja nie są możliwe).

W zaistniałej sytuacji (w przypadku braku odpowiednich wiarygodnych informacji) kierownictwo jednostki „S” powinno rozważyć wstrzymanie ujmowania przychodów do momentu, gdy możliwe będzie określenie stopnia realizacji kontraktu na podstawie posiadanych informacji.

We wczesnych etapach realizacji umowy (bądź w innych sytuacjach) jednostka może nie być w stanie dokonać racjonalnego pomiaru wyników stopnia realizacji świadczenia, ale oczekuje, że odzyska koszty poniesione w przyszłości. W takich okolicznościach jednostka ujmuje przychody wyłącznie do wysokości kosztów poniesionych do momentu, w którym można dokonać racjonalnego pomiaru wyników spełniania zobowiązania do wykonania świadczenia (metoda zysku zerowego).

Wybierając metodę pomiaru stopnia spełnienia zobowiązania jednostka może wybrać metodę opartą na wynikach lub metodę opartą na nakładach. Dokonując wyboru metody kierownictwo jednostki powinno wziąć pod uwagę charakter dobra lub usługi, które jednostka zobowiązała się przenieść na rzecz klienta.

Metody pomiaru stopnia spełnienia zobowiązania do wykonania świadczenia oparte na wynikach

Metody oparte na wynikach polegają na ujmowaniu przychodu na podstawie bezpośredniego pomiaru wartości dóbr lub usług przekazywanych klientowi, z uwzględnieniem pozostałych jeszcze do przekazania dóbr lub usług przyrzeczonych w umowie. Metody oparte na wynikach wymagają analizy dotychczas wykonanych świadczeń, oceny osiągniętych wyników i etapów, czasu trwania wykonywania świadczenia oraz liczby wyprodukowanych lub dostarczonych jednostek.

Przykład

Biuro pracy tymczasowej zawarło z klientem umowę, na mocy której dostarczy 5.000 roboczogodzin pracowników fizycznych. Cały kontrakt opiewa na kwotę: 150 tys. zł, co oznacza uśrednioną cenę roboczogodziny w wysokości: 30 zł.

Przyjmując metodę pomiaru stopnia realizacji świadczenia opartą na wynikach jednostka może ujmować przychód, przeliczając uśrednioną stawkę godzinową przez liczbę roboczogodzin zrealizowanych na rzecz klienta.

Standard wskazuje na możliwość ujęcia przychodu w kwocie, którą jednostka ma prawo zafakturować, jeżeli kwota zafakturowanego wynagrodzenia odpowiada bezpośrednio wartości świadczenia zrealizowanego dla klienta. Sytuacja taka występuje często, gdy jednostka świadczy usługi (np. usługi doradztwa podatkowego, informatycznego, prawnego) i nalicza klientowi umowną kwotę za każdą godzinę wykonanej usługi.

Rozważając zastosowanie metody opartej na wynikach, kierownictwo jednostki powinno ocenić czy takie rozwiązanie w rzetelny sposób będzie odzwierciedlać stopień realizacji świadczenia.

Jeśli na podstawie wyników nie można wycenić niektórych dóbr lub świadczonych usług, to wybrana metoda (oparta na wynikach) nie daje rzetelnego obrazu świadczenia wykonywanego przez jednostkę. Przykładowo metoda oparta na liczbie wyprodukowanych lub dostarczonych klientowi produktów nie będzie wiernie odzwierciedlać wyników jednostki w zakresie wykonania świadczenia, jeżeli na koniec okresu sprawozdawczego wyniki jednostki obejmują produkcję w toku lub wyroby gotowe, które znajdują się pod kontrolą klienta i które nie są uwzględnione w pomiarze wyników. Analogicznie produkcja pojedynczego składnika (budynku, maszyny itp.) nie będzie mogła być rozliczana tą metodą, chyba że konstrukcja obejmuje działania, których wartość można określić odrębnie.

Metody pomiaru stopnia spełnienia zobowiązania do wykonania świadczenia oparte na nakładach (ang. *input methods*)

Wybór metody opartej na nakładach oznacza, że przychody będą ujmowane z uwzględnieniem działań jednostki lub ponoszonych przez nią nakładów przy realizacji świadczenia w stosunku do całkowitych oczekiwanych nakładów (odpowiednio działań) koniecznych do wypełnienia zobowiązania do wykonania świadczenia.

Działania mogą obejmować różne formy aktywności realizowanych w związku ze świadczeniem (liczbę dostaw, liczbę przerobionych dokumentów, liczbę przebrojeń maszyny itp.).

Z kolei użyte w MSSF 15 określenie „nakłady” (ang. *input*) jest szerokim pojęciem i może obejmować różne czynniki, w tym (ale nie tylko) poniesione koszty.

Przykładowe czynniki, które można wykorzystać jako podstawę naliczania przychodów

- ilość/liczba wykorzystanych materiałów, energii lub innych zasobów (do całkowitej oczekiwanej ilości/liczby materiałów, energii lub innych zasobów),
- wartość wykorzystanych materiałów, energii lub innych zasobów (do całkowitej oczekiwanej wartości materiałów, energii lub innych zasobów),
- liczba przepracowanych roboczogodzin lub maszynogodzin (do całkowitej oczekiwanej liczby roboczogodzin lub maszynogodzin),
- wartość przepracowanych roboczogodzin lub maszynogodzin (do całkowitej oczekiwanej wartości roboczogodzin lub maszynogodzin),
- poniesione koszty realizacji całego świadczenia lub określonych zasobów do całkowitej oczekiwanej wartości kosztów świadczenia lub określonych zasobów,
- liczba przejechanych kilometrów w stosunku do całkowitej oczekiwanej liczby kilometrów do przejechania,
- czas, który minął do całkowitego czasu trwania świadczenia itp.

To od kierownictwa jednostki zależy, który nośnik nakładów zostanie wykorzystany jako podstawa naliczania przychodów.

MSSF 15 przewiduje, że jeżeli działania lub nakłady jednostki są wykorzystywane równomiernie przez cały okres spełniania zobowiązania, jednostka może ujmować przychody metodą liniową.

Zastosowanie rozwiązania bazującego na nakładach wymaga od jednostki weryfikacji, czy ponoszone nakłady (lub odpowiednio działania) wiążą się z realizacją świadczenia przysparzającego klientowi korzyści oraz czy poniesione nakłady są proporcjonalne do stopnia realizacji świadczenia. Wystąpienie takich zdarzeń może powodować ograniczenie ujęcia przychodów w odniesieniu do nich lub/i odpowiednie korekty.

Przykład

Spółka „Z” podpisała umowę na wdrożenie systemu informatycznego u kontrahenta. Kierownictwo jednostki uznało, że właściwą podstawą ujmowania przychodów będą koszty ponoszone w związku z realizacją umowy do całkowitych oszacowanych kosztów projektu (budżetu projektu). W trakcie realizacji świadczenia w związku z błędami w planowaniu realizowanych prac jednostka nie jest w stanie samodzielnie zakończyć zlecenia. W związku z tym zatrudniono drogiego podwykonawcę.

W przedstawionej sytuacji jednostka „Z” nie ujmuje przychodów w oparciu o poniesione koszty wynikające z istotnych niedociągnięć przy spełnianiu zobowiązania przez jednostkę, które nie zostały uwzględnione w cenie określonej w umowie (zatrudnienie kosztownego podwykonawcy).

MSSF 15 nie narzuca wykorzystania żadnej konkretnej metody opartej na nakładach, w związku z tym to po stronie kierownictwa jednostki leży konieczność wyboru takiej metody, która w najwłaściwszy sposób odzwierciedla realizację świadczenia na rzecz klienta, które skutkuje uzyskaniem przez niego kontroli.

6. Ujmowanie przychodów w określonym momencie

Zasady ujmowania przychodów w sytuacji, gdy świadczenie jest spełnione dopiero w określonym momencie

Jeżeli zobowiązanie do realizacji świadczenia jest spełnione dopiero w określonym momencie, to jednostka powinna ująć przychód w momencie wykonania świadczenia (spełnienia zobligowania). Ma ona do czynienia ze świadczeniem realizowanym w określonym momencie, gdy nie jest spełnione żadne z kryteriów wskazujących na wypełnianie zobowiązania w czasie, a więc:

- 1) klient (kontrahent) nie otrzymuje ani nie czerpie korzyści płynących z wykonywanego przez jednostkę świadczenia w trakcie jego realizacji,
- 2) w związku z wykonaniem świadczenia przez jednostkę nie powstaje lub nie zostaje ulepszony składnik aktywów kontrolowany przez klienta (w miarę jego powstawania lub ulepszania), ani
- 3) w wyniku realizacji świadczenia przez jednostkę nie powstaje składnik aktywów bez alternatywnego dla jednostki zastosowania bądź powstaje taki składnik, ale jednostce nie przysługuje egzekwowne prawo do zapłaty za dotychczas wykonane świadczenie.

Jeżeli jednostka realizuje świadczenie w określonym momencie, to powinna określić, kiedy klient uzyskuje kontrolę nad przyrzeczoną składnikiem aktywów, a podmiot spełnia zobowiązanie do wykonania świadczenia. Dopiero w tym momencie powinna ująć przychód.

Podstawowym kryterium, z jakim MSSF 15 wiąże ujęcie przychodu, jest uzyskanie kontroli przez klienta nad składnikiem (bądź usługą).

Kontrola nad składnikiem aktywów oznacza zdolności do bezpośredniego rozporządzania daną pozycją i uzyskiwania z niej zasadniczo wszystkich pozostałych korzyści. W tym kontekście kontrola obejmuje również sytuację, gdy klient ma możliwość niedopuszczania innych podmiotów do wykorzystania składnika i uzyskiwania z niego korzyści. Korzyści ze składnika aktywów rozumiane są jako potencjalne przepływy pieniężne, przy czym pojęcie to należy traktować bardzo szeroko. Przepływy te mogą obejmować potencjalne wpływy bądź zmniejszenie potencjalnych wydatków, zaś ich realizacja może następować na wiele sposobów. Bezpośrednia realizacja wpływów może wynikać np. ze sprzedaży danego składnika przez klienta lub jego odpłatnego udostępniania innym podmiotom. Z kolei pośrednio wpływy (lub odpowiednio ograniczenia wydatków) mogą wiązać się z wykorzystaniem (zużyciem) danej pozycji przy produkcji dóbr lub usług, użycia go dla zwiększenia wartości innych aktywów, wykorzystania go do uregulowania zobowiązania, zwiększenia sprzedaży, zmniejszenia kosztów itp.

MSSF 15 wymaga od jednostki oceny czy i kiedy nastąpiło przeniesienie kontroli nad składnikiem aktywów lub usługą, co jest szczególnie istotne w przypadku umowy obejmującej dodatkowe klauzule lub warunki. Standard podaje przesłanki, z którymi można wiązać przekazanie kontroli nad składnikiem aktywów klientowi, przy czym nie należy ich traktować jako determinujących przeniesienie kontroli bądź też listy zamkniętej.

Przykładowe okoliczności wskazujące na to, że miało miejsce przeniesienie kontroli

- jednostka ma bieżące prawo do zapłaty za składnik aktywów,
- klient posiada tytuł prawny do składnika aktywów,
- jednostka fizycznie przekazała składnik aktywów,
- klient ponosi istotne ryzyko i uzyskuje istotne korzyści wynikające z własności składnika aktywów,
- klient przyjął składnik aktywów.

Posiadanie bieżącego prawa do zapłaty

Jeśli klient jest w danym momencie zobowiązany do zapłaty za składnik aktywów (bądź uregulował płatność), to sytuacja taka często oznacza, że klient uzyskał możliwość rozporządzania składnikiem aktywów oraz uzyskiwania z niego zasadniczo wszystkich pozostałych korzyści. Sam fakt istnienia bieżącego prawa do zapłaty (bądź też otrzymania zapłaty) nie może być jednak zawsze uznany za czynnik wskazujący na przeniesienie kontroli na klienta. Podstawowym przykładem płatności nieskutkujących ujęciem przychodu są zaliczki i przedpłaty. Wystąpienie zobligowania do zapłaty ze strony klienta jest zatem czynnikiem wymagającym dalszej analizy. Należy podkreślić, że brak wydania składnika aktywów klientowi nie blokuje „z automatu” ujęcia przychodów.

Przykład

Spółka „M” sprzedała taśmociąg na rzecz podmiotu „A” i wystawiła fakturę, która identyfikuje sprzedany taśmociąg, na podstawie numeru fabrycznego. Zapłata faktury ma nastąpić w ciągu tygodnia od jej wystawienia. Na życzenie nabywcy w umowie sprzedaży pojawił się zapis wskazujący, że odbierze on taśmociąg z magazynu spółki „M” w ciągu 3 tygodni (spółka „M” zobligowana jest do zachowania odpowiednich warunków przechowywania).

W przedstawionej sytuacji wystawiona faktura dokumentuje egzekwowalne prawo do zapłaty za składnik aktywów. Taśmociąg jest wyodrębniony jako należący do klienta, jest gotowy do fizycznego przekazania, a spółka „M” nie ma możliwości korzystania z produktu lub przekazania go innemu klientowi.

W związku z tym, że klient przejął kontrolę nad składnikiem (sam decyduje, kiedy go odbierze), spółka „M” powinna ująć przychód, mimo że przedmiot sprzedaży nie został klientowi wydany.

Przykład

Spółka „D” zajmująca się sprzedażą węgla zawarła z lokalną ciepłownią umowę na dostawę węgla. Jednostka „D” wystawiła fakturę, którą kontrahent uregulował. Umowa przewiduje, że ciepłownia przyjmie dostawę węgla w ciągu 6 najbliższych miesięcy, przy czym o chęci przyjęcia dostawy musi poinformować spółkę „D” z dwudniowym wyprzedzeniem.

W przedstawionej sytuacji kierownictwo spółki „D” musi dokonać oceny warunków i okoliczności transakcji, aby ustalić moment ujęcia przychodów. Sam fakt wystawienia faktury z egzekwowalną kwotą (uregulowaną) nie będzie czynnikiem determinującym ujęcie przychodu.

MSSF 15 odnosi się do przedstawionego problemu w kontekście tzw. umowy sprzedaży ze wstrzymaną dostawą. Umowa sprzedaży ze wstrzymaną dostawą to umowa, na mocy której jednostka wystawia klientowi fakturę za produkt, ale zatrzymuje produkt w swoim fizycznym posiadaniu do czasu przekazania go klientowi w określonym momencie w przyszłości. Sprzedawca ustala, kiedy wypełnił swoje zobowiązanie do wykonania świadczenia polegającego na przekazaniu produktu poprzez dokonanie oceny, kiedy klient uzyskał kontrolę nad tym produktem. W przypadku niektórych umów kontrola przekazywana jest wtedy, kiedy produkt jest dostarczany do lokalizacji klienta lub kiedy produkt jest wysyłany, w zależności od warunków umowy (w tym warunków dostawy i wysyłki). Jednak w przy-

padku niektórych umów klient może uzyskać kontrolę nad produktem, nawet jeśli produkt pozostaje w fizycznym posiadaniu sprzedawcy. W takim przypadku klient posiada możliwość rozporządzania produktem i uzyskiwania zasadniczo wszelkich pozostałych korzyści wynikających z produktu, mimo że postanowił on nie skorzystać z przysługującego mu prawa do fizycznego posiadania tego produktu. W rezultacie produkt nie znajduje się pod kontrolą jednostki sprzedającej i powinna ująć przychód.

W przedstawionej sytuacji ciepłownia może w ciągu 6 kolejnych miesięcy żądać dostawy węgla. Aby jednak mówić o uzyskaniu przez nią kontroli nad nim muszą być spełnione następujące warunki:

- przyczyna zawarcia umowy sprzedaży ze wstrzymaną dostawą musi być istotna; przykładowo klient (ciepłownia) zwróciła się o taką umowę;
- produkt (składnik) musi być wyodrębniony jako należący do klienta;
- w danym momencie produkt (składnik) musi być gotowy do fizycznego przekazania go klientowi; oraz
- jednostka nie ma możliwości korzystania z produktu (składnika) lub przekazania go innemu klientowi.

Jeżeli powyższe warunki nie zostaną spełnione, np. sprzedany węgiel nie jest wyodrębniony na składowisku sprzedawcy, bądź może być „podmieniony” na taki sam w związku z realizacją umowy na rzecz innego klienta, to sprzedawca nie powinien ujmować przychodu do momentu dostawy (lub spełnienia wskazanych warunków).

Przykład

Spółka „X” zawarła umowę sprzedaży towaru (produktu) „Z” za kwotę: 30 tys. zł. Wystawiła fakturę sprzedaży, otrzymała zapłatę i wydała towar (produkt) „Z” nabywcy. W momencie zawarcia umowy sprzedaży spółka „X” zawarła z tym samym kontrahentem umowę, na mocy której ma odkupić towar (produkt) „B” za 3 miesiące.

Wariant A – odkup ma nastąpić po cenie: 24 tys. zł

Wariant B – odkup ma nastąpić po cenie: 34 tys. zł

W przedstawionej sytuacji pojawiają się dodatkowe okoliczności towarzyszące umowie sprzedaży (dodatkowa umowa na przyszły odkup). Jeżeli jednostka ma obowiązek lub prawo odkupu składnika aktywów, klient nie uzyskuje kontroli nad składnikiem aktywów, ponieważ ma ograniczoną możliwość rozporządzania składnikiem aktywów i uzyskiwania zasadniczo wszelkich pozostałych korzyści ze składnika aktywów, nawet jeżeli ma go w fizycznym posiadaniu.

W przypadku wariantu A odkup ma nastąpić po cenie: 24 tys. zł, czyli poniżej pierwotnej ceny sprzedaży. MSSF 15 określa taką umowę jako umowę leasingową, która podlega regulacjom MSR 17 „Leasing”. W przedstawionym przykładzie jednostka powinna pozostawić sprzedany składnik w swoim bilansie, a otrzymaną kwotę (30 tys. zł) rozliczyć na kwotę do zwrotu (24 tys. zł) oraz opłatę za użytkowanie towaru/produktu (6 tys. zł), która podlega ujęciu w ciągu 3 miesięcy w przychody.

W przypadku wariantu B cena odkupu jest wyższa niż pierwotna cena sprzedaży składnika. W związku z tym MSSF 15 uznaje takie połączenie transakcji za umowę o finansowanie. Jeżeli umowa z udzielonym przyrzeczeniem odkupu jest umową o finansowanie, nasza jednostka w dalszym ciągu powinna ujmować dany składnik aktywów (dla potrzeb MSSF), oraz wykazać zobowiązanie finansowe z tytułu kwoty otrzymanej od klienta (30 tys. zł). Jednostka ujmuje różnicę (4 tys. zł) między kwotą otrzymaną od klienta (30 tys.) i kwotą należną (34 tys. zł), która ma zostać wypłacona jako koszty odsetek oraz, jeśli właściwe, jako koszt przetwarzania lub przechowywania.

Przeniesienie tytułu prawnego na klienta

Jeśli jednostka przenosi tytuł prawny na klienta, to sytuacja taka może wskazywać, że klient uzyskał kontrolę nad daną pozycją. Należy podkreślić, że zachowanie tytułu prawnego wyłącznie jako zabezpieczenie zapłaty przez klienta, nie wykluczają możliwości uzyskania kontroli nad składnikiem aktywów przez klienta.

Przykład

Spółka „S” sprzedała pług śnieżny na rzecz podmiotu „R” zajmującego się oczyszczaniem dróg. Spółka „S” wystawiła fakturę, na podstawie której podmiot „R” zarejestrował pług (znajduje się on na parkingu spółki „S”). Umowa przewiduje, że podmiot „R” odbierze pług z parkingu jednostki w ciągu 3 miesięcy. Zapłata ma nastąpić po odbiorze pojazdu przez nabywcę.

W przedstawionej sytuacji wystawiona faktura (na podstawie zawartej umowy) dokumentuje nabywcę jako właściciela pługa, co umożliwia mu rejestrację pojazdu. Pojazd ten jest wyodrębniony jako należący do klienta, jest gotowy do fizycznego przekazania, a spółka „S” nie ma możliwości korzystania z produktu lub przekazania go innemu klientowi. W związku z tym, że klient przejął kontrolę nad składnikiem, jednostka „S” powinna ująć przychód.

Fizyczne przekazanie składnika klientowi

Fizyczne posiadanie składnika aktywów nie musi być jednak jednoznaczne z kontrolą nad tą pozycją, ponieważ dodatkowe warunki umowne mogą ograniczać uzyskanie kontroli nad tym składnikiem. Z kolei w przypadku niektórych umów sprzedaży ze wstrzymaną dostawą jednostka może fizycznie posiadać składnik aktywów, nad którym kontrolę sprawuje klient.

Przykład

Jednostka „T” wydała stałemu klientowi towar (kontrahent podpisał protokół przyjęcia), do którego musi wystawić fakturę sprzedaży. Mimo braku wystawienia faktury jednostka powinna ująć przychód w momencie zrealizowania dostawy.

Przeniesienie istotnego ryzyka i istotnych korzyści wynikających z własności składnika aktywów na klienta

Przykład

Podmiot „S” zawarł warunkową umowę sprzedaży agregatu prądotwórczego. Agregat prądotwórczy wydano kontrahentowi „G”, który może z niego korzystać przez kolejne 12 miesięcy. W tym czasie powinien uregulować pozostałą część należnej kwoty (połowę wniósł w momencie zawarcia umowy). Warunkiem zawieszającym jest uregulowanie płatności przez kontrahenta.

Podmiot „S”, mimo że nie przeniósł na kontrahenta „G” prawa własności, przekazał składnik klientowi i w raz z nim istotne ryzyko i korzyści, jakby kontrahent był jego właścicielem. W związku z tym kontrahent „G” uzyskał kontrolę nad agregatem, co daje podstawę do ujęcia przez podmiot „S” przychodu.

Przyjęcie (akceptacja) składnika aktywów przez klienta

Jeżeli jednostka dostarcza produkty klientowi celem przeprowadzenia prób lub oceny, a klient nie jest zobowiązany do zapłaty jakiegokolwiek wynagrodzenia do czasu zakończenia okresu próbnego, to jednostka nie może obiektywnie ustalić, czy dobro dostarczone klientowi lub świadczona na jego rzecz usługa są zgodne z uzgodnionymi w umowie specyfikacjami.

Przykład

Spółka „H” wchodzi na rynek niemiecki ze swoimi produktami (miernikami natężenia hałasu). W związku z tym, że poszukuje nowych nabywców, zainteresowanym podmiotom daje specjalne warunki sprzedaży. Nabywca kupuje urządzenie (otrzymuje fakturę) i może je testować przez 2 miesiące. Jeżeli uzna je za spełniające jego oczekiwania, zatrzymuje składnik i płaci fakturę. Jeżeli składnik nie spełnia jego oczekiwań, wówczas oddaje składnik spółce „H”, która wystawia fakturę korygującą. W związku z faktem wejścia na nowy rynek spółka „H” nie ma możliwości ustalenia, czy jej produkty będą spełniać kryteria kontrahentów, ponieważ będą one użytkowane w warunkach innych norm środowiskowych (inny sposób przeprowadzania pomiarów).

W związku z zaistniałą sytuacją podmiot „H” powinien „począć” z ujęciem przychodu ze sprzedaży (dla potrzeb stosowania MSSF) do dnia akceptacji ze strony kontrahenta bądź upływu okresu próbnego.

W przypadku realizacji kolejnych dostaw tych samych produktów dla danego klienta, gdy zostało potwierdzone spełnienie jego wymagań, spółka „H” będzie mogła ujmować przychód w momencie realizacji dostawy, nawet jeżeli utrzyma dotychczasowy model sprzedaży (możliwość zwrotu w trakcie 2 miesięcy). Wynika to z faktu, że jednostka „H” może obiektywnie ustalić, że dostarczone produkty klientowi lub świadczona na jego rzecz usługa są zgodne z uzgodnionymi w umowie specyfikacjami.

7. Problematyka szacowania kwoty przychodów

Definicja ceny transakcyjnej

Przychód z umów z klientami ujmowany jest po spełnieniu (lub w trakcie spełniania) zobowiązania do wykonania świadczenia w cenie transakcyjnej przypisanej do tego świadczenia. Co charakterystyczne dla MSSF 15 cena transakcyjna nie jest definiowana na podstawie dokumentu księgowego (np. wystawionej faktury), lecz na podstawie oczekiwań jednostki gospodarczej.

Cena transakcyjna to kwota wynagrodzenia, które zgodnie z oczekiwaniem jednostki będzie jej przysługiwać w zamian za przekazanie klientowi przyrzeczonych dóbr lub usług, z wyłączeniem kwot pobranych w imieniu osób trzecich. Może to oznaczać, że wystawiając

fakturę na określoną kwotę netto (+VAT), jednostka powinna ująć jedynie jej część jako przychód bądź też nie ujmować jej wcale (transakcje sprzedaży powiązane z umowami odkupu, które przypominają pożyczkę pod zastaw). Oczywiście podstawą ustalenia ceny transakcyjnej jest zazwyczaj umowa (która może przybierać różne formy), jednak to kierownictwo (lub osoby, na które delegowano prowadzenie rachunkowości) powinny dokonać oceny kwoty lub kwot wskazanych w umowie.

W celu ustalenia ceny transakcyjnej jednostka uwzględnia warunki umowy oraz stosowane przez nią zwyczajowe praktyki handlowe. Dla większości transakcji cena transakcyjna odzwierciedlona jest na fakturze (lub innym dokumencie) i to ona stanowi podstawę ujęcia przychodów. W przypadku bardziej wyrafinowanych transakcji jednostka musi jednak dokonać oceny w zakresie oczekiwanego wynagrodzenia. W takim przypadku jednostka gospodarcza powinna rozważyć następujące pytania:

1. Czy wynagrodzenie ma charakter zmienny?
2. Czy istnieją graniczne wartości szacunkowe wynagrodzenia zmiennego?
3. Czy występuje istotny element finansowania w umowie?
4. Czy pojawia się wynagrodzenie niegotówkowe (niepieniężne)?
5. Czy istnieje jakieś wynagrodzenie należne klientowi?

Szacowanie kwoty przychodu, gdy wynagrodzenie zawiera elementy zmienne

W niektórych przypadkach jednostka gospodarcza może oczekiwać, że należne jej wynagrodzenie będzie się zmieniać w zależności od okoliczności lub stanów przyszłych lub ostatecznie będzie się różnić od wynagrodzenia umownego. Zgodnie z MSSF 15, wynagrodzenie zmienne może wystąpić m.in., gdy:

- umowa przewiduje różne płatności w zależności od czynników zewnętrznych, np. wystąpienie określonych okoliczności lub brak wystąpienia określonego zdarzenia,
- umowa (a czasem praktyka gospodarcza kontaktów z klientem) wskazuje na dodatki lub premie za wyniki (np. za szybkość realizacji usługi, realizację kolejnego etapu), które otrzymuje jednostka gospodarcza,
- jednostka udziela upustów lub rabatów cenowych, które przyznawane są w późniejszym okresie w odniesieniu do zrealizowanych zamówień, bądź wiążą się z określonymi działaniami klienta (np. rabat za szybką zapłatę),
- umowa przewiduje obniżkę wynagrodzenia lub jego cały lub częściowy zwrot (np. kar umowne) w związku z niewłaściwym wykonaniem umowy, nieprzyjęciem usługi itp.,
- umowa przewiduje możliwość zwrotu wynagrodzenia przez jednostkę np. w związku ze zwrotem towaru przez nabywcę.

Element zmienny wynagrodzenia może wynikać z zapisów umownych, bądź też być skutkiem np. zwyczaju, praktyki handlowej, opublikowanej polityki cenowej lub konkretnych oświadczeń składanych klientowi, które budzą w nim uzasadnione oczekiwanie, że jednostka zaakceptuje kwotę wynagrodzenia niższą niż cena określona w umowie. Dodatkowo inne fakty i okoliczności mogą wskazywać, że jednostka zamierza, w momencie zawierania umowy z klientem, udzielić klientowi upustu cenowego.

MSSF 15 wskazuje dwie metody, które można wykorzystać przy oszacowaniu wartości przychodów, gdy pojawiają się elementy zmienne, tzn.:

- 1) **metodę wartości oczekiwanej** – wartość ta stanowi sumę iloczynów możliwych kwot wynagrodzenia i odpowiadających im prawdopodobieństw wystąpienia; wartość oczekiwana może być właściwym szacunkiem kwoty wynagrodzenia zmiennego, jeśli jednostka zawiera dużą liczbę podobnych umów;

2) **metodę wartości najbardziej prawdopodobnej** – wartość ta to pojedyncza, najbardziej prawdopodobna kwota z przedziału możliwych kwot wynagrodzenia (tj. pojedynczy najbardziej prawdopodobny wynik umowy); wartość najbardziej prawdopodobna może być właściwym szacunkiem kwoty wynagrodzenia zmiennego, jeśli umowa ma tylko dwa możliwe wyniki (np. jednostka albo uzyskuje premię za wyniki, albo nie).

Przyjęta metoda dla danej umowy powinna być konsekwentnie stosowana przez cały czas jej trwania. Należy wspomnieć, że wybór metody powinien odbywać się z uwzględnieniem posiadanych informacji, wiedzy i dotychczasowej praktyki. Kierownictwo powinno wybrać to rozwiązanie, które pozwoli jednostce dokładniej przewidzieć kwotę wynagrodzenia, do którego jest uprawniona.

Dokonując wyceny elementu zmiennego kierownictwo lub osoby delegowane powinny uwzględnić wszystkie informacje (historyczne, bieżące i prognozy), które są racjonalnie dostępne, oraz zidentyfikować odpowiednią liczbę możliwych kwot wynagrodzenia, których można oczekiwać z umowy. MSSF 15 przyjmuje, że informacje, które jednostka wykorzystuje w celu oszacowania kwoty wynagrodzenia zmiennego, są zwykle podobne do informacji, które kierownictwo jednostki wykorzystuje w trakcie procesu składania ofert oraz do ustalenia cen za przyrzucone dobra lub usługi.

Przykład

Spółka budowlana zawarła kontrakt na budowę budynku magazynowego dla kontrahenta „X”. Umowa przewiduje termin realizacji określony na 18 miesięcy. W przypadku wykonania umowy w tym terminie jednostka otrzyma wynagrodzenie w wysokości: 7 mln zł. W przypadku przyspieszenia realizacji budowy i ukończenia jej w ciągu 15 miesięcy, spółka otrzyma dodatkową premię w kwocie: 400 tys. zł. Z kolei każdy dwumiesięczny okres wydłużenia realizacji kontraktu będzie oznaczać zmniejszenie należnego wynagrodzenia o 5% od kwoty bazowej (7 mln zł). Ile wynosi cena transakcyjna wskazanego świadczenia?

Kierownictwo jednostki może wykorzystać metodę wartości oczekiwanej lub metodę wartości najbardziej prawdopodobnej. Pierwsza z nich – metoda wartości oczekiwanej – zakłada określenia prawdopodobieństwa dla różnych zidentyfikowanych scenariuszy realizacji umowy.

Wariant I – realizacja w terminie umownym – przychód: 7 mln zł

Wariant II – realizacja w przyspieszonym terminie – przychód: 7,4 mln zł

Wariant III – realizacja z opóźnieniem 2 miesięcy – przychód: 6,65 mln zł

Wariant IV – realizacja z opóźnieniem 4 miesięcy – przychód: 6,3 mln zł

Wariant V – realizacja z opóźnieniem 6 miesięcy – przychód: 5,95 mln zł

Kierownictwo powinno rozważyć prawdopodobieństwo wystąpienia każdego ze wskazanych wariantów. Przypisanie takiego prawdopodobieństwa nie jest sprawą łatwą i oczywistą. Można (a wręcz należy) wykorzystać tutaj wcześniejsze doświadczenia, a także prognozy/plany, uwzględnić dostępność siły roboczej, materiałów i zasobów rzeczowych możliwych do realizacji zlecenia. Przykładowo dane historyczne mogą pokazywać, że większość tego typu umów (np. 50%) było realizowanych w umownym czasie, 40% to sytuacje realizacji znacząco szybszej niż umowna (wpisujące się w krótszy okres realizacji kontraktu), 8% to wydłużenie realizacji do 2 miesięcy i 1% wydłużenia do 4 i 6 miesięcy. Jednostka ocenia, że ma wystarczające zasoby, aby zrealizować zlecenie w wariantie przyspieszonym. Oczywiście może pojawić się

tutaj ocena ekspercka kierownika projektu (lub innej osoby), która będzie odzwierciedlać wszystkie realne okoliczności i warunki jego realizacji. Jeżeli „z góry” kierownictwo założy, że nie będzie „walczyć” o dodatkową premię, to wariant 7,4 mln zł powinien być odrzucony. Jeżeli jednak bierze pod uwagę takie rozwiązanie, to dla podanych informacji wartość oczekiwana będzie liczona w sposób zaprezentowany poniżej.

Wariant	Kwota w mln zł	Prawdopodobieństwo realizacji	Kwota w mln zł ważona prawdopodobieństwem
Wariant I	7	50%	3,5
Wariant II	7,4	40%	2,96
Wariant III	6,65	8%	0,532
Wariant IV	6,3	1%	0,063
Wariant V	5,95	1%	0,0595
Wartość oczekiwana			7,1145 mln zł

Cena transakcyjna ustalona metodą wartości oczekiwanej może w ogóle nie odpowiadać rzeczywistości, ostatecznemu przychodowi z umowy. Wartość oczekiwana ustalona w momencie zawarcia umowy będzie jednak podlegać weryfikacjom w trakcie jej trwania. Przynajmniej na koniec każdego okresu sprawozdawczego jednostka powinna dokonać aktualizacji szacowanych cen transakcyjnych, aby odzwierciedlić okoliczności występujące na koniec okresu sprawozdawczego oraz zmiany okoliczności w trakcie okresu. Zmiany ceny transakcyjnej ujmowane są jako korekty przychodów w okresie sprawozdawczym, w którym nastąpiła ich zmiana. Konieczność weryfikacji oznacza, że ostatecznie (pod koniec trwania umowy) zostanie określony wariant 100%, np. wariant III, co da oczekiwaną wartość przychodu równą rzeczywistości ($6,65 \text{ mln zł} \times 100\%$). Skumulowana kwota przychodu musi być zatem skorygowana do tej wartości, co może wywołać odwrócenie (korektę) części przychodu ujętego dotychczas przez wynik finansowy roku, w którym następuje rozliczenie.

Druga zaproponowana w MSSF 15 metoda to wykorzystanie wartości najbardziej prawdopodobnej. W kontekście zaprezentowanego przykładu wartością taką będzie kwota: 7 mln zł. Na każdy dzień bilansowy (a także na koniec rozliczenia umowy) jednostka dokona wówczas weryfikacji swojego oczekiwania co do realizacji kontraktu. W momencie wystąpienia przesłanek zmiany czasu realizacji umowy (np. najbardziej prawdopodobny stawia wariant II), jednostka ujmie korektę przychodów w okresie sprawozdawczym, gdy dokonano takiej weryfikacji.

Od strony praktycznej wskazane wymagania mogą być bardzo uciążliwe w codziennej pracy księgowego. Dlatego też należy rozważyć ich implementację na poziomie poszczególnych kontraktów jedynie dla największych z nich. W przypadku pozostałych (np. o niewielkiej wartości jednostkowej) możliwe jest ich zastosowanie na poziomie grupy zbliżonych transakcji.

Przykład

Spółka „X” sprzedaje materiały budowlane. Polityka sprzedażowa „X” przewiduje, że w przypadku, gdy klient w danym roku kalendarzowym kupi towary za kwotę

wyższą niż: 500 tys. zł (netto), wszystkie wystawione w danym roku dla niego faktury na kwotę przekraczającą (indywidualnie): 100 tys. zł (netto) zostaną skorygowane – otrzyma rabat 5% dla każdej z nich wraz z fakturą korygującą w kolejnym roku. W I kwartale 2018 r. spółka „X” wystawiła faktury na łączną kwotę: 18 mln zł. W tej wartości pojawiło się 20 faktur na kwotę przekraczającą: 100 tys. zł (łącznie ich wartość to: 4 mln zł), przy czym 4 z nich na łączną kwotę: 700 tys. zł dla jednego klienta. Przegląd danych za 2017 r. obrazuje, że 80% klientów, którzy kupowali towary na kwotę wyższą niż: 100 tys. zł przekroczy próg: 500 tys. zł w ujęciu rocznym. W jakiej kwocie jednostka powinna ująć przychód w I kwartale 2018 r. dla potrzeb MSSF 15?

Jednostka powinna skorygować ujętą kwotę przychodów (18 mln zł) o:

- 1) oczekiwany rabat dla klienta, który przekroczył wymagany próg; w tym przypadku korekta wyniesie: $700 \text{ tys. zł} \times 0,05 = 35 \text{ tys. zł}$,
- 2) oczekiwany rabat dla klientów, którzy kupili towary za kwoty wyższe niż 100 tys. zł; oszacowana wartość rabatu wyniesie: $4 \text{ mln zł} - 0,7 \text{ mln zł} \times 0,05 \times 0,8 = 132 \text{ tys. zł}$.

W przedstawionej sytuacji jednostka powinna skorygować ujęte przychody za I kwartał 2018 r. i stan należności handlowych na 31 marca 2018 r. o łączną kwotę: 167 tys. zł. Jeżeli jednostka otrzymała już płatności, to powinna ująć zobowiązanie do zwrotu wynagrodzenia, jeżeli po jego otrzymaniu oczekuje, że zwróci jego część lub całość klientowi. Zobowiązanie do zwrotu wynagrodzenia wyceniać należy w kwocie otrzymanego wynagrodzenia (lub należności), do którego – zgodnie z oczekiwaniem jednostki – nie jest ona uprawniona (tj. w wysokości kwot nieujętych w cenie transakcyjnej).

Zwracamy uwagę, iż zmienność wynagrodzenia może być związana z jego potencjalnym obniżeniem, jak i podwyższeniem (jednostka może uwzględnić oczekiwane dodatkowe kwoty wynagrodzenia, których wystąpienie lub wysokość nie są pewne). W odniesieniu do wielkości zmiennych MSSF 15 wprowadził pewne obostrzenia.

Graniczne wartości szacunkowe wynagrodzenia zmiennego

Jednostka ma prawo zaliczyć do ceny transakcyjnej oszacowaną część lub całość kwoty zmiennego wynagrodzenia, jednak wyłącznie w takim zakresie, w jakim jest wysoce prawdopodobne, że nie nastąpi odwrócenie znaczącej części skumulowanych przychodów w przyszłości. Jeżeli zatem jednostka może liczyć na premię z tytułu szybszej realizacji kontraktu, lecz prawdopodobieństwo jej realizacji jest niskie, dodatkowa premia nie jest uwzględniana w kalkulacji ceny transakcyjnej. Analogicznie wygląda sytuacja w przypadku, gdy cena transakcyjna uzależniona jest w pewnej części od silnie wahających się czynników zewnętrznych. W takiej sytuacji istnieje znaczące ryzyko, że w przyszłości (w momencie ostatecznego rozliczenia kontraktu) ceny rynkowe będą niekorzystne dla jednostki i musiałyby odwrócić ujęty przychód.

MSSF 15 (paragraf 57) podaje następujące okoliczności wskazujące, że może wystąpić znaczące ryzyko odwrócenia przychodów lub ich wyksięgowania:

- 1) kwota wynagrodzenia jest bardzo podatna na wpływ czynników zewnętrznych wobec jednostki, np. wynagrodzenie uzależnione jest od wahań na rynku, oceny lub działań osób trzecich, warunków pogodowych czy wysokiego ryzyka utraty przydatności przyrzeczonych dóbr lub usług; jeżeli zatem wysokość przychodu uzależniona jest np. od niestabilnych czynników zewnętrznych (ropa naftowa), to występuje wyraźna

przesłanka, aby nie uwzględniać zmiennej części wynagrodzenia w kalkulacji przychodów do momentu „fixingu” zmiennej dla umowy;

- 2) fakt, iż nie oczekuje się ustania niepewności co do kwoty wynagrodzenia w długim okresie; jeżeli zatem możliwość odwrócenia przychodu występuje w długim okresie czasu, to jednostka powinna rozważyć pominięcie elementu zmiennego;
- 3) doświadczenie jednostki (lub inne informacje) dotyczące podobnych umów jest ograniczone lub na podstawie doświadczenia jednostki (lub innych dowodów) nie da się sporządzić odpowiednich prognoz;
- 4) jednostka oferuje w szerokim zakresie ustępstwa cenowe lub dokonuje zmian warunków płatności i warunków podobnych umów w podobnych okolicznościach;
- 5) umowa przewiduje dużą liczbę i szeroki przedział możliwych kwot wynagrodzenia.

W związku z tym w przypadku wystąpienia wskazanych zdarzeń jednostka powinna zastosować podejście ostrożnościowe i nie doliczać elementu zmiennego do wynagrodzenia.

Wyodrębnienie istotnego elementu finansowania w umowie z klientem

Ustalając cenę transakcyjną, jednostka powinna skorygować przyrzeczoną kwotę wynagrodzenia o zmianę wartości pieniądza w czasie, jeśli rozkład płatności uzgodniony między stronami daje klientowi lub jednostce istotnie korzyści z tytułu finansowania przekazania dóbr lub usług klientowi. W takich okolicznościach kierownictwo jednostki powinno uznać, że umowa zawiera istotny element finansowania. Istotny element finansowania może występować bez względu na to, czy jest wyraźnie określony w umowie, czy też wynika z warunków płatności uzgodnionych przez strony umowy.

Wyodrębnienie istotnego elementu finansowania spowoduje ujęcie przychodu w kwocie, którą klient zapłaciłby za przyrzczone dobra lub usługi, gdyby zapłata nastąpiła w gotówce w chwili przekazania dóbr lub usług klientowi (tj. cenę sprzedaży gotówkowej).

Przeprowadzając ocenę, czy umowa zawiera element finansowania oraz czy jest on istotny dla umowy, kierownictwo jednostki powinno wziąć pod uwagę wszystkie istotne fakty i okoliczności. Do czynników, które należy wziąć pod uwagę należą:

- 1) różnica między kwotą przyrzczonego wynagrodzenia a ceną sprzedaży gotówkowej przyrzczonego dóbr lub usług; oraz
- 2) przewidywany okres od momentu przekazania przyrzczonego dóbr lub usług klientowi do momentu zapłaty, jak i stopy procentowe obowiązujące na danym rynku.

Określając stopę procentową należy wykorzystać stopę dyskontową, która zostałaby zastosowana w przypadku zawarcia oddzielnej transakcji finansowania pomiędzy jednostką a jej klientem w momencie zawarcia umowy. Stopa ta odzwierciedla charakterystykę kredytową strony otrzymującej finansowanie w ramach umowy, jak również wszelkie zastawy i zabezpieczenia dostarczane przez klienta lub jednostkę, w tym aktywa przenoszone na mocy umowy.

Przykład

15 marca 2017 r. spółka „X” sprzedała specjalistyczną maszynę produkcyjną za kwotę: 1 mln zł (kwota netto z faktury). Umowa przewiduje, że spółka „X” otrzyma zapłatę w dwóch ratach: 500 tys. zł – 31 lipca 2017 r. i 500 tys. zł – 15 lipca 2018 r. W przedstawionej sytuacji spółka „X” finansuje kontrahenta wydając mu maszynę produkcyjną, z której może on korzystać i odraczając znacząco zapłatę. W związku z tym powinna ująć przychód dla potrzeb MSSF nie w kwocie: 1 mln zł, lecz w kwocie zdyskontowanej, uwzględniającej zmianę wartości pieniądza w czasie. Zakładając stopę procentową (no-

minalną) charakterystyczną dla nabywcy na poziomie 4%, wartość przychodu ze sprzedaży w dniu 15 marca 2017 r. wyniosła: 966.977 zł. Kwota ta odzwierciedla zdyskontowane płatności: 500 tys. zł z końca lipca 2017 r., tj.: $[500 \text{ tys. zł} : (1 + 0,04 : 365 \times 138)]$, oraz z 15 lipca 2018 r., tj.: $[500 \text{ tys. zł} : (1,04 \times (1 + 0,04 : 365 \times 122))]$.

Różnica między ustaloną kwotą przychodu ze sprzedaży i kwotą należną (1 mln zł – 966.977 zł = 33.023 zł) ujmowana jest oddzielnie w rachunku zysków i strat jako przychód z tytułu odsetek.

W sytuacji gdy okres finansowania jest krótki lub stopy procentowe są bardzo niskie, skutek dyskontowania będzie zazwyczaj nieznaczący. MSSF 15 wskazuje, że jako praktyczne ułatwienie można przyjąć brak dyskontowania kwot, gdy płatności są oczekiwane w ciągu 1 roku po realizacji świadczenia. Dodatkowo należy przyjąć, że istotny element finansowania nie występuje w umowie, jeżeli wystąpiły następujące zdarzenia:

- 1) nabywca zapłacił za dobra lub usługi z góry i to on decyduje o momencie przekazania tych dóbr lub usług;
- 2) znaczna część wynagrodzenia ma charakter zmienny, a kwota lub rozkład w czasie tego wynagrodzenia zależy od wystąpienia lub niewystąpienia w przyszłości określonego zdarzenia, na które ani klient, ani jednostka zasadniczo nie mają wpływu (np. gdy wynagrodzenie stanowi opłatę uzależnioną od wielkości sprzedaży);
- 3) różnica między przyrzeczoną wynagrodzeniem a ceną sprzedaży gotówkowej wynika z powodów innych niż finansowanie klienta.

Ustalenie przychodu, gdy umowa przewiduje wynagrodzenie w formie innej niż pieniężna

W przypadku gdy umowa przewiduje, że klient przekaże wynagrodzenie w formie innej niż pieniężna, jednostka wycenia wynagrodzenie niepieniężne (lub przyrzeczenie zapłaty wynagrodzenia niepieniężnego) w wartości godziwej. Jeśli nie można oszacować wartości godziwej wynagrodzenia niepieniężnego (np. klient oferuje w zamian za dostawę własną usługę, której nie można wycenić), to wynagrodzenie ustala się pośrednio przez odniesienie do indywidualnej ceny sprzedaży dóbr lub usług przyrzeczonych klientowi (lub klasie klientów) w zamian za wynagrodzenie. Jeżeli klient obok zapłaty pieniężnej przekazuje jednostce dodatkowe świadczenia niepieniężne (np. materiały, sprzęt, usługi), to związane z realizacją umowy, nad którymi jednostka uzyskuje kontrolę, świadczenia niepieniężne dodaje się do wartości świadczenia pieniężnego (powiększają one cenę transakcyjną/przychód, a następnie koszt w momencie ich wykorzystania). W sytuacji gdy klient przekazuje jednostce pewne zasoby, lecz utrzymuje cały czas nad nimi kontrolę, otrzymane świadczenia nie zwiększają ceny transakcyjnej. Wskazane zapisy będą szczególnie przydatne w przypadku transakcji barterowych.

Ujęcie wynagrodzenia należnego klientowi jako obniżenie przychodów

Wynagrodzenie należne klientowi obejmuje środki pieniężne, które jednostka płaci lub zamierza zapłacić klientowi lub innym podmiotom, które kupują dobra lub usługi jednostki od klienta. Wynagrodzenie to może wiązać się z określonymi działaniami klienta lub innymi czynnikami. Dla potrzeb MSSF 15 jednostka ujmuje wynagrodzenie należne klientowi jako obniżenie ceny transakcyjnej, a tym samym jako obniżenie przychodów, chyba że można je przypisać do odrębnych dóbr lub usług, które klient przekazuje na rzecz jednostki. Jeśli wynagrodzenie należne klientowi stanowi zapłatę klienta za odrębne dobra lub usługi, to

zakup należy ująć w normalny sposób – jako zakup dobra lub usługi oraz zapłatę za nie. W sytuacji gdy kwota wynagrodzenia należnego klientowi przekracza wartość godziwą odrębnego dobra lub odrębnej usługi, które jednostka otrzymuje od klienta, jednostka ujmuje tę nadwyżkę jako zmniejszenie ceny transakcyjnej. Jeżeli jednostka nie może racjonalnie oszacować wartości godziwej dóbr lub usług otrzymanych od klienta, to ujmuje całość wynagrodzenia należnego klientowi jako obniżenie ceny transakcyjnej.

8. Podział ceny transakcyjnej na różne zidentyfikowane świadczenia

Zasady podziału ceny transakcyjnej

Jednostka przypisuje umowną cenę transakcyjną do każdego wyodrębnionego zobowiązania do wykonania świadczenia w kwocie wynagrodzenia, które – zgodnie z oczekiwaniem jednostki – przysługuje jej w zamian za przekazanie przyrzeczonych dóbr lub usług klientowi. Przypisanie takie powinno nastąpić proporcjonalnie do indywidualnej ceny sprzedaży zidentyfikowanych dóbr lub usług.

Indywidualna cena sprzedaży to cena, po której jednostka sprzedabyłaby oddzielne dobra lub usługi klientowi. Najlepszym odzwierciedleniem tego parametru jest obserwowalna cena dobra lub usługi w przypadku, gdy jednostka sprzedaje dobro lub usługę oddzielnie w podobnych okolicznościach i podobnym klientom. W wielu przypadkach cena określona w umowie lub cenniku, w którym wymieniono dobro lub usługę, może być uznana za indywidualną cenę sprzedaży tego dobra lub usługi, jednak nie jest to rozwiązanie zawsze uzasadnione.

Przykład

Spółka „Z” jest producentem okien, które dostarcza swoim klientom do wymaganych przez nich lokalizacji. Obok dostaw okien, spółka „Z” oferuje również ich montaż po cenach określonych w cenniku. Montaż okien jest traktowany jako odrębna usługa (uwi-doczniona na fakturze), jednak w większości przypadków dotyczy okien sprzedanych przez spółkę „Z”. Przeciętna cena montażu okna wynosi 15% jego wartości. W październiku 2017 r. spółka otrzymała zamówienie od dewelopera na dostawę 100 okien w nowej lokalizacji wraz z ich montażem. W ramach umowy spółka zobowiązała się również odinstalować i ponownie zainstalować 40 okien niepoprawnie założonych przez innego wykonawcę. Cena za całe świadczenie została określona na 100 tys. zł netto. Do końca grudnia 2017 r. spółka dostarczyła na teren budowy 60 z zamówionych okien i zainstalowała 21 z nich. Ze względu na warunki pogodowe montaż pozostałych (39) został opóźniony. W okresie tym udało się również wymontować i poprawnie zainstalować 40 okien nieprawidłowo zamontowanych przez poprzedniego wykonawcę. W związku ze składowaniem okien na terenie budowy spółka i deweloper podpisali umowę składowania (zgodnie z umową odbiór nastąpi dopiero po instalacji wszystkich zamówionych okien). Czy i w jakiej części jednostka powinna ująć przychód na zawartej transakcji?

W przedstawionej sytuacji spółka „Z” musi dokonać oceny zawartej umowy i odnieść się przynajmniej do następujących zagadnień:

- 1. Czy dostawę nowych okien i ich montaż, a także poprawne zainstalowanie 40 innych okien traktować jako odrębne elementy transakcji?*

2. Jeżeli dostawa nowych okien, ich montaż oraz ponowna instalacja 40 innych są traktowane jako odrębne świadczenia, to jaką część ceny transakcyjnej należy przypisać do każdego z tych elementów?

3. Czy każde ze zidentyfikowanych zobligowań jest świadczeniem realizowanym w czasie czy świadczeniem spełnianym w określonym momencie?

O ile dostawa nowych okien i ich montaż mogą być uznane za łączne świadczenie, o tyle ponowna instalacja okien wadliwie zainstalowanych przez poprzedniego kontrahenta może stanowić odrębne działanie podlegające osobnemu ujęciu. W związku z tym przychód na umowie należy rozdzielić na zidentyfikowane świadczenia. Kierownictwo spółki „Z”, dokonując takiego podziału, powinno dokonać alokacji ceny transakcyjnej do dostawy i montażu 100 nowych okien oraz ponownej instalacji 40 „starych”. Zakładając, że ponowny montaż jest zbliżony do pierwotnego montażu i przychód z tego tytułu wynosi 15% ceny okna spółka „Z” może dokonać podziału ceny umownej na podstawie indywidualnych cen sprzedaży. Podział taki może przebiegać w następujący sposób:

Działania	Ceny transakcyjne poszczególnych działań w jednostkach umownych (np. cena sprzedaży jednego okna to 1 zł)	Łączna cena transakcyjna	Przypisanie ceny transakcyjnej
Dostawa 100 okien	100 zł (cena 100 okien)	100.000 zł	$100.000 : 121 \times 115 = 95.041 \text{ zł}$
Montaż 100 okien	15 zł (cena montażu 100 okien)		
Ponowna instalacja 40 okien	6 zł (cena instalacji 40 okien)		$100.000 : 121 \times 6 = 4.959 \text{ zł}$
Razem	121 zł	100.000 zł	100.000 zł

W związku z zakończeniem realizacji drugiego świadczenia przed końcem roku, spółka „Z” powinna ująć przychód na tym działaniu (jeżeli oczekuje zamknięcia umowy i zrealizowania korzyści ekonomicznych). Z kolei ujęcie świadczenia pierwszego (dostawa i montaż) uzależnione jest od oceny czy są to świadczenia realizowane w czasie, czy w określonym momencie. W przedstawionej sytuacji pojawiają się wyraźne przesłanki do uznania tego świadczenia za realizowane w czasie, w konsekwencji czego jednostka powinna ująć przychód na dzień bilansowy proporcjonalnie do oszacowanego stopnia jego zrealizowania.

Należy podkreślić, że nie zawsze cena cennikowa lub umowna może być uznana za odzwierciedlenie indywidualnej ceny transakcyjnej. Sytuacja taka zazwyczaj występuje, gdy dodatkowe świadczenia nie są oferowane na warunkach rynkowych innym kontrahentom.

Przykład

Spółka „X” dostarcza internet szerokopasmowy do mieszkań. Jako element działań promocyjnych wraz z podpisaniem nowej umowy na 2 lata klient otrzymuje możliwość kupienia za 1 zł/szt. drobnego sprzętu AGD (np. termometru elektronicznego, wkrętarki).

Spółka „X” identyfikuje dwa odrębne świadczenia wynikające z umowy – świadczenie dostępu do internetu oraz sprzedaż dodatkowego urządzenia.

W przedstawionej sytuacji pojawia się cena umowna (i zarazem cennikowa) sprzedaży urządzenia równa: 1 zł/szt., jednak nie może być ona uznana za cenę przypis-

saną do tego dobra, ponieważ jej uzyskanie wiąże się z zawarciem 2-letniej umowy na inną usługę. Przyjęcie ceny umownej (lub cennikowej) jako elementu odzwierciedlającego indywidualną cenę sprzedaży byłoby możliwe, gdyby spółka „X” sprzedawała suszarki, wkrętkarki bez żadnych dodatkowych wymagań (podpisywania 2-letniej umowy) po tej cenie (1 zł/szt.). W zaistniałej sytuacji konieczne jest określenie ceny sprzedaży danego składnika AGD, a następnie odpowiednie alokowanie upustu cenowego (problem omówiono w dalszej części).

Przykład

Spółka „R” produkuje i sprzedaje napoje. W celu utrzymania dobrych relacji z właścicielami małych sklepów niesieciowych spółka „R” prowadzi dodatkowe zachęty – jeżeli kontrahent złoży w danym miesiącu jednorazowe zamówienie nie mniejsze niż: 5.000 zł, spółka „R” organizuje na własny koszt jednodniową akcję promocyjną. Kierownictwo spółki „R” identyfikuje oba elementy (sprzedaż napojów i akcję promocyjną) jako dwa odrębne świadczenia zgodnie z MSSF 15.

W związku z identyfikacją różnych świadczeń kierownictwo spółki „R” staje przed problemem podziału ceny: 5.000 zł na dwa elementy. Jeżeli indywidualna cena sprzedaży nie jest bezpośrednio obserwowalna bądź cena umowna nie może być uznana za indywidualną cenę sprzedaży, jednostka staje przed problemem jej oszacowania. Szacując ten parametr wyceny należy uwzględnić wszystkie posiadane informacje, w tym warunki rynkowe, czynniki specyficzne dla jednostki, informacje o kliencie lub klasie klientów oraz te informacje, które są racjonalnie dla niej dostępne. Jednostka powinna wykorzystać w jak największym stopniu dające się zaobserwować dane wejściowe i konsekwentnie stosować te same metody szacowania w podobnych okolicznościach.

Należy podkreślić, że MSSF 15 nie narzuca żadnej konkretnej metody – to od kierownictwa jednostki zależy, jakie rozwiązanie w określonych okolicznościach zastosować. Podane w standardzie rozwiązania należy zatem traktować jako możliwe (lecz nienarzucone) techniki.

Podane w MSSF 15 możliwe rozwiązania to:

- 1) **podejście rynkowe** bazujące na ocenie cen rynkowych identycznych lub zbliżonych dóbr lub usług, które jednostka mogłaby uzyskać z transakcji bądź cen stosowanych przez jej konkurentów (po ewentualnym dostosowaniu w celu odzwierciedlenia marż i kosztów jednostki); biorąc za podstawę analizy podany powyżej przykład spółki „R” (producenta napojów), indywidualną ceną sprzedaży napojów może być kwota 5.000 zł, a ceną dodatkowego świadczenia (akcji promocyjnej) cena takiego świadczenia na rynku (np. 500 zł); w takim przypadku łączna cena umowna (kwota 5.000 zł netto za napoje i działania promocyjne) dzielona jest proporcjonalnie do cen indywidualnych – przychód na sprzedaży napojów wyniesie: $5.000 \times 5.000 : 5.500 = 4.545$ zł, podczas gdy przychód na świadczeniu promocyjnym wyniesie: $5.000 : 5.500 \times 500 = 455$ zł;
- 2) **podejście „koszt plus marża”** bazujące na oczekiwanych kosztach wypełnienia świadczenia powiększonych o odpowiednią marżę określoną dla danego dobra lub danej usługi; w powyższym przykładzie rozwiązanie to dotyczyłoby np. kosztów akcji promocyjnej ponoszonych przez spółkę „R” dla swojego klienta, powiększonych o narzut marży;

3) **podejście rezydualne**, polegające na określeniu wartości danego świadczenia poprzez odjęcie od łącznej ceny transakcyjnej znanych (obserwowalnych) indywidualnych cen sprzedaży innych dóbr lub usług przyrzeczonych w umowie; rozwiązanie to może być zastosowane, jeżeli jest spełniony jeden z warunków:

- jednostka sprzedaje to samo dobro lub tę samą usługę różnym klientom (jednocześnie lub niemal jednocześnie) po bardzo zróżnicowanych cenach; w wyniku tego nie da się wyodrębnić reprezentatywnej indywidualnej ceny sprzedaży na podstawie wcześniejszych transakcji lub innych obserwowalnych dowodów, lub
- jednostka nie określiła jeszcze ceny za dane dobro lub daną usługę, a dobro lub usługa nie były wcześniej sprzedawane odrębnie (tj. cena sprzedaży jest niepewna).

Jeśli określone w umowie odrębne świadczenia mają bardzo zróżnicowane lub niepewne indywidualne ceny sprzedaży, jednostka może oszacować te parametry stosując różne metody łącznie.

Przypisanie upustu cenowego do świadczeń

W praktyce gospodarczej często stosowaną praktyką jest przyznawanie upustów cenowych, jeżeli klient kupuje dobra lub usługi w pakiecie lub pakietach. MSSF 15 przewiduje, że jednostka powinna przypisać upust cenowy (z pewnymi wyjątkami omówionymi w dalszej części) proporcjonalnie do wszystkich świadczeń określonych w umowie. Proporcjonalne przypisanie upustu w takich okolicznościach wiąże się z alokacją ceny transakcyjnej do każdego zobligowania (świadczenia) w oparciu o proporcjonalną indywidualną cenę sprzedaży poszczególnych odrębnych dóbr lub usług.

Przykład

Lokalny operator telewizji cyfrowej „A” oferuje następujące usługi swoim abonentom:

- *dostęp do telewizji cyfrowej za: 30 zł miesięcznie (przy podpisaniu umowy na 1 rok),*
- *dostęp do internetu: 45 zł miesięcznie (przy podpisaniu umowy na 1 rok),*
- *sprzedaż routera obsługującego wifi: 80 zł/szt.*

Zamawiając jednoczesiowy pakiet usług telewizji cyfrowej i dostępu do internetu abonent może kupić router po promocyjnej cenie: 1 zł oraz otrzymuje rabat na dostęp do internetu w wysokości: 25 zł miesięcznie przez pierwsze 6 miesięcy umowy.

W przedstawionej sytuacji, mimo przypisania rabatów do określonych świadczeń (dostawa routera oraz świadczenie dostępu do internetu), jednostka gospodarcza powinna dokonać ich podziału na wszystkie świadczenia. Rabat w łącznej kwocie: 229 zł (tj. $6 \times 25 + 79$) jest alokowany proporcjonalnie do zidentyfikowanych świadczeń. Alokacja taka może przebiegać przykładowo w następujący sposób:

Świadczenie	Indywidualna cena sprzedaży	Łączny upust	Przypisanie upustu	Cena po upuście	Cena po upuście (na jednostkę)
Telewizja	$12 \text{ m-cy} \times 30 \text{ zł} = 360 \text{ zł}$	229 zł	$229 \times 360 : 980 = 84 \text{ zł}$	276 zł	23 zł/m-c
Internet	$12 \text{ m-cy} \times 45 \text{ zł} = 540 \text{ zł}$		$229 \times 540 : 980 = 126 \text{ zł}$	414 zł	34,5 zł/m-c
Router	80 zł		$229 \times 80 : 980 = 19 \text{ zł}$	61 zł	61 zł/szt.
Razem	980 zł	229 zł	229 zł	751 zł	

Przedstawiona powyżej kalkulacja wskazuje, że jednostka powinna ująć przychód na sprzedaży routera w wysokości nie: 1 zł, ale: 61 zł. Dodatkowo powinna ujmować miesięczne przychody z tytułu usługi telewizji w kwocie: 23 zł oraz internetu: 34,5 zł, mimo że rabat umowny w ogóle nie dotyczy dostępu do telewizji cyfrowej.

Występowanie upustów cenowych wymaga od kierownictwa oceny, czy dotyczą one wszystkich zidentyfikowanych świadczeń, dóbr i usług, czy jedynie niektórych z nich. Jednostka może przypisać upust cenowy w całości do pojedynczego zidentyfikowanego świadczenia (lub do wyróżnionej grupy świadczeń) tylko wówczas, gdy spełnione są łącznie następujące kryteria:

- jednostka regularnie sprzedaje oddzielnie każde z odrębnych dóbr lub z odrębnych usług określonych w umowie (lub każdy pakiet odrębnych dóbr lub usług),
- jednostka regularnie sprzedaje oddzielnie pakiet (lub pakiety) niektórych dóbr lub usług z upustem w stosunku do indywidualnej ceny sprzedaży w każdym pakiecie,
- upust, który można przypisać do każdego pakietu dóbr lub usług określonych w poprzednim punkcie jest zasadniczo taki sam jak upust określony w umowie, a analiza dóbr lub usług w każdym pakiecie stanowi obserwowalny dowód istnienia zobowiązania (lub zobowiązań) do wykonania świadczenia, do którego (lub których) ma zastosowanie całkowity upust określony w umowie.

Wskazane kryteria najlepiej zobrazować na przykładzie.

Przykład

Lokalny operator telewizji cyfrowej „B” oferuje następujące usługi swoim abonentom:

- *dostęp do telewizji cyfrowej za: 30 zł miesięcznie,*
- *dostęp do internetu: 45 zł miesięcznie,*
- *sprzedaż routera obsługującego wifi: 80 zł/szt.*

Zamawiając usługę dostępu do internetu na dwa lata (24 miesiące) abonent może kupić router za: 1 zł. Jeżeli abonent zawrze umowę na dostawę telewizji cyfrowej na dwa lata, otrzymuje to świadczenie nieodpłatnie przez pierwsze trzy miesiące. Jeżeli abonent jednocześnie zawrze umowę telewizji i dostawy internetu na 2 lata, otrzyma możliwość zakupu routera za: 1 zł, 3 miesiące telewizji za darmo oraz dodatkowe 4 pierwsze miesiące internetu za darmo.

W przedstawionym przykładzie pojawiają się 3 upusty cenowe:

- *sprzedaż routera za: 1 zł (w przypadku zawarcia umowy na świadczenie dostępu do internetu na 24 miesiące), co w porównaniu z jego ceną indywidualną (80 zł) daje upust: 79 zł,*
- *nieodpłatne 3 pierwsze miesiące świadczenia dostępu do telewizji cyfrowej (w przypadku zawarcia umowy na 24 miesiące) co daje upust w wysokości: 90 zł (tj. 3×30 zł), oraz*
- *nieodpłatne świadczenie internetu przez 4 miesiące (jednoczesne zawarcie umowy na internet i telewizję cyfrową), co oznacza upust w wysokości: 180 zł (tj. 4×45).*

Przedstawione upusty cenowe podlegają rozliczeniu w różnej kolejności, ponieważ wiążą się z określonymi pakietami dóbr/usług. Upust cenowy związany z promocyjną sprzedażą routera (79 zł) rozliczany jest w ramach sprzedaży routera i świadczenia usługi dostępu do internetu (byłby on przyznany bez względu na usługę telewizji cy-

frowej). Z kolei upust dotyczący telewizji wiąże się jedynie z tym świadczeniem – zawarciu umowy na 24 miesiące jedynie na to świadczenie dawałoby prawo do takiej obniżki ceny. Jedynie upust dotyczący świadczenia internetu (180 zł) wiąże się z całym, łącznym pakietem trzech odrębnych świadczeń. Przykładowe rozliczenie upustu prezentuje poniższa tabela:

Świadczenie	Indywidualna cena sprzedaży	Upust I	Rozliczenie upustu I	Cena po upuście I	Upust II	Rozliczenie upustu II	Cena świadczenia po upuście II	Cena po upuście (na jednostkę)
Telewizja	$24 \text{ m-ce} \times 30 \text{ zł} = 720 \text{ zł}$	90 zł	90 zł	$720 - 90 = 630 \text{ zł}$	180 zł	$180 \times 630 : 1.711 = 66 \text{ zł}$	564 zł	23,5 zł/m-c
Internet	$24 \text{ m-ce} \times 45 \text{ zł} = 1.080 \text{ zł}$	79 zł	$79 \times 1.080 : 1.160 = 74 \text{ zł}$	1.006 zł		$180 \times 1.006 : 1.711 = 106 \text{ zł}$	900 zł	37,5 zł/m-c
Router	80 zł		$79 \times 80 : 1.160 = 5 \text{ zł}$	75 zł		$180 \times 75 : 1.711 = 8 \text{ zł}$	67 zł	67 zł/szt.
Razem				1.711 zł		180 zł	1.531 zł	

Przedstawiona powyżej kalkulacja wskazuje, że spółka powinna ująć przychód na sprzedaży routera w kwocie: 67 zł (a nie 1 zł) i dodatkowo ujmować miesięczne przychody z tytułu usługi telewizji w kwocie: 23,5 zł oraz internetu: 37,5 zł.

Przypisanie zmiennego wynagrodzenia do świadczeń

MSSF 15 przewiduje trzy sposoby ujęcia zmiennego wynagrodzenia, gdy jednostka wyodrębnia różne świadczenia z zawartej umowy:

- przypisanie zmiennego wynagrodzenia do całej umowy (i odpowiednie rozliczenie na poszczególne świadczenia w sposób analogiczny dla upustów),
- przypisanie zmiennego wynagrodzenia jedynie do określonych świadczeń wynikających z umowy, bądź
- przypisanie zmiennego wynagrodzenia jedynie do określonych dóbr lub usług w ramach odrębnego świadczenia.

Przypisanie zmiennego wynagrodzenia jedynie do określonych odrębnych świadczeń wynikających z umowy, jak i przypisanie zmiennego wynagrodzenia jedynie do określonych dóbr lub usług w ramach odrębnego świadczenia jest możliwe tylko wówczas, gdy spełnione są łącznie następujące wymogi:

- 1) warunki wynagrodzenia zmiennego odnoszą się w szczególności do dążeń jednostki do spełnienia zobowiązania do wykonania określonego świadczenia lub przekazania odrębnego dobra lub odrębnej usługi (lub do konkretnego wyniku spełnienia zobowiązania do wykonania świadczenia lub przekazania odrębnego dobra lub odrębnej usługi),
- 2) przypisanie zmiennej kwoty wynagrodzenia w całości do zobowiązania do wykonania świadczenia lub do odrębnego dobra lub odrębnej usługi jest zgodne z zasadami rozliczania ceny transakcyjnej na wyodrębnione świadczenia.

Przykład

Spółka „Z” otrzymała zamówienie na wytworzenie i dostawę urządzenia paczkującego mrożonki oraz późniejszy 2-letni serwis tego produktu. Umowa przewiduje cenę za całe świadczenie (dostawa, montaż, serwis) na poziomie: 2 miliony zł. Dodatkowo w umowie przewidziane są następujące warunki:

- 1) jeżeli spółka „Z” dostarczy maszynę (i dokona jej instalacji wraz z próbnym rozruchem) w ciągu 6 miesięcy od dnia podpisania umowy, otrzyma dodatkową premię: 100 tys. zł,
- 2) jeżeli wystąpi awaria urządzenia w ciągu 2 kolejnych lat serwisowych i spółka „Z” nie usunie usterki w ciągu 3 dni roboczych od jej wystąpienia, będzie zobligowana do zwrotu: 1 tys. zł z ceny sprzedaży za każdy dzień opóźnienia w usunięciu usterki.

W przedstawionej sytuacji można zidentyfikować 3 podstawowe świadczenia wynikające z umowy, tj. dostawę urządzenia, jego montaż i późniejszy serwis, przy czym dwa pierwsze mogą być potraktowane jako łączne (dostawa z montażem). W przykładzie wystąpiły również dwa elementy zmiennego wynagrodzenia – dodatkowy bonus w związku z szybkim ukończeniem dostawy i montażu oraz dodatkowe potencjalne zwroty ceny transakcyjnej w związku z opóźnieniami w usuwaniu usterek. Ponieważ elementy te można zgodnie ze wskazanymi zasadami przypisać do odrębnych świadczeń (dostawa i montaż oraz odrębny serwis), będą podlegać osobnemu przypisaniu do działań jednostki (po rozliczeniu ceny transakcyjnej 2 mln zł na oba odrębne świadczenia). Po dokonaniu podziału ceny kontraktowej na wskazane grupy działań, jednostka powinna przeprowadzić korektę ustalonej części przychodu przypisanej do obu świadczeń o prawdopodobieństwo realizacji dodatkowego świadczenia lub/i ujęcia możliwości potencjalnego zwrotu części ceny sprzedaży.



Uwaga: Przyjęte w MSSF 15 rozwiązania mogą stanowić duże obciążenie, w związku z tym zawsze należy rozważyć zastosowanie uproszczeń w tym względzie.

III. PORÓWNANIE KRAJOWYCH I MIĘDZYNARODOWYCH REGULACJI DOTYCZĄCYCH UJĘCIA PRZYCHODÓW

Sytuacja każdego przedsiębiorstwa jest inna, w związku z tym nie można jednoznacznie wskazać zagadnień, które pojawią się w każdej jednostce. Poniżej przedstawimy porównanie krajowych i międzynarodowych regulacji dotyczących zagadnień (problemów księgowych), które mogą wymagać dodatkowej oceny przy ujmowaniu przychodów w większości podmiotów gospodarczych.

Przedstawione poniżej obszary stanowią jedynie wybrane problemy poruszane w niniejszym dodatku. W kontekście stosowania MSSF 15 (który wprowadza nowe podejście do ustalania przychodów ze sprzedaży) należy również pamiętać, że regulacje MSR/MSSF stosowane są przede wszystkim dla pozycji istotnych. W związku z tym, jeżeli nowe regulacje miałyby wpływ na pewne transakcje jednostki, które są uznawane za nieistotne dla oceny jej sytuacji finansowej i wyników, można zastosować dla nich rozwiązania uproszczone.

Ujęcie umów na świadczenie usług, gdy okres realizacji umowy jest dłuższy niż 6 miesięcy	
Regulacje ustawy o rachunkowości	Regulacje MSSF 15 „Przychody z umów z klientami”
Ujęcie przychodu powinno następować proporcjonalnie do stopnia zaawansowania umowy, jeżeli stopień ten, jak również przewidywane całkowite koszty wykonania usługi za cały czas jej realizacji, można ustalić w sposób wiarygodny.	Wynikające z umowy zobligowanie (zobowiązanie) sprzedawcy podlega ocenie czy jest to świadczenie realizowane w czasie, czy w określonym momencie. W kontekście wskazanych usług będzie to zazwyczaj świadczenie realizowane w czasie – ujęcie przychodu pojawi się w trakcie realizacji umowy proporcjonalnie do stopnia realizacji, jeżeli można go wiarygodnie określić. Wyjątek stanowią sytuacje, gdy: – klient nie otrzymuje lub nie czerpie korzyści płynących ze świadczenia w miarę jego wykonywania przez jednostkę, ani – w wyniku świadczenia nie powstaje lub nie zostaje ulepszony składnik aktywów, który jest kontrolowany przez klienta, ani – w wyniku świadczenia nie powstaje składnik bez alternatywnego zastosowania dla jednostki bądź powstaje składnik bez alternatywnego zastosowania, ale jednostce nie przysługuje egzekwowne prawo do zapłaty za dotychczas wykonane świadczenie.

Komentarz: Ujęcie umów na usługi długoterminowe (powyżej 6 miesięcy) będzie zazwyczaj bardzo zbliżone z perspektywy wszystkich regulacji. W wyniku tego realizacja umów budowlanych, na budowę specjalistycznego oprogramowania czy długoterminowe prace projektowe itp., będzie ujmowana w zbliżony sposób. Jedynie w skrajnych okolicznościach dla potrzeb MSSF 15 usługa nie będzie ujmowana w czasie jej realizacji.

Przykład

Spółka „X” dostarcza oprogramowanie dla gmin (wśród jej klientów jest kilkadziesiąt gmin w Polsce). W 2018 r. spółka „X” podpisała z jednym z kontrahentów 12 miesięczną umowę na przygotowanie rozszerzenia (rozbudowę) programu o system zarządzania szkołami gminnymi. Spółka „X” oczekuje, że opracowane rozszerzenie zostanie również sprzedane innym klientom (nie tylko zamawiającemu). Wszelkie prace związane z realizacją zamówienia prowadzone są w spółce „X”, a korzyści z opracowania nowego modułu będą realizowane przez zamawiającego dopiero po jego implementacji. Umowa sformułowana jest w ten sposób, że prawa do modułu pozostają przy spółce „X”. Gmina będzie miała pełną możliwość wykorzystania modułu, jednak bez możliwości udzielania licencji innym podmiotom.

W przedstawionej sytuacji jednostka „X” może zidentyfikować zawartą umowę jako umowę na realizację usługi „rozbudowa programu IT”, co będzie skutkowało stopniowym ujmowaniem przychodów dla potrzeb ustawy o rachunkowości.

W kontekście stosowania MSSF 15 ujęcie przychodu z tytułu zawartego kontraktu wymaga jednak oceny kierownictwa „X”. Należy bowiem rozważyć, czy przychód z tytułu tego świadczenia kwalifikuje się do ujmowania w trakcie jego realizacji, czy w określonym momencie (po jego przekazaniu zamawiającej gminie). Pierwsze rozwiązanie powinno być zastosowane, jeżeli spełnione zostanie jedno z poniższych kryteriów:

- *gmina jednocześnie otrzymuje i czerpie korzyści płynące ze świadczenia w miarę jego wykonywania przez jednostkę „X”; kryterium to nie jest spełnione we wskazanym przykładzie;*
- *w wyniku wykonania świadczenia przez jednostkę powstaje lub zostaje ulepszony składnik aktywów (np. produkcja w toku), a kontrolę nad tym składnikiem aktywów – w miarę jego powstawania lub ulepszania – sprawuje gmina (klient); kryterium*

to również nie będzie spełnione, jeżeli wskazany moduł zostanie uznany za odrębny składnik aktywów lub ulepszenie nieznajdujące się pod kontrolą gminy;

- *w wyniku wykonania świadczenia przez jednostkę nie powstaje składnik aktywów o alternatywnym zastosowaniu dla jednostki, a jednostce przysługuje egzekwownalne prawo do zapłaty za dotychczas wykonane świadczenie; kryterium to nie jest spełnione we wskazanym przykładzie (spółka „X” oczekuje udostępnienia modułu innym podmiotom).*

Jeżeli żaden ze wskazanych warunków nie jest spełniony, jednostka „X” ujmie przychód (dla potrzeb MSSF 15) w momencie zakończenia realizacji świadczenia. Takie rozwiązanie jest odmienne od wymagań ustawy o rachunkowości.

W sytuacji gdy przedmiotem kontraktu będzie świadczenie specyficzne (bez alternatywnych sposobów wykorzystania), za które wynagrodzenie będzie egzekwownalne po jego zakończeniu, bądź gdy ulepszany składnik (lub wytwarzany składnik) będzie kontrolowany przez zamawiającego (np. budowa nieruchomości na gruncie klienta), jednostka „X” ujmie umowę (przychód) wraz ze stopniem jej realizacji.

Ujęcie umów na świadczenie usług, gdy okres realizacji umowy jest krótszy niż 6 miesięcy	
Regulacje ustawy o rachunkowości	Regulacje MSSF 15 „Przychody z umów z klientami”
Brak jednoznacznych uregulowań – ujęcie zależy od rozwiązań przyjętych w polityce rachunkowości. W praktyce najczęściej ujęcie przychodu następuje w momencie zakończenia umowy (i wystawienia faktury).	Wynikające z umowy zobowiązanie (zobowiązanie) sprzedawcy podlega ocenie czy jest to świadczenie realizowane w czasie, czy w określonym momencie. W kontekście wskazanych umów będzie to zazwyczaj świadczenie realizowane w czasie – jego ujęcie nastąpi w trakcie realizacji umowy proporcjonalnie do stopnia realizacji, jeżeli można go wiarygodnie określić. W wyjątkowych sytuacjach (przedstawionych przy analizie umów długoterminowych) właściwe jest ujęcie w momencie zakończenia kontraktu.

Komentarz: Regulacje międzynarodowe nie różnicują umów ze względu na okres ich trwania, jak czyni to ustawa o rachunkowości – przyjęte w nich kryteria dotyczą wszystkich umów bez względu na okres ich realizacji. Jak wskazano wcześniej MSSF 15 zmienia sposób rozróżniania przedmiotu umowy – Rada MSR odeszła w nim od podziału umów na te dotyczące dostaw dóbr i świadczenia usług. W to miejsce przyjęto podejście wiążące ujęcie przychodu z identyfikacją zobowiązania do wykonania świadczenia spełnianego w czasie lub w określonym momencie. W konsekwencji tego niektóre umowy na dostawę mogą być rozliczane jak usługi (w trakcie realizacji świadczenia), podczas gdy umowy na usługi mogą być czasem ujmowane jak dotychczasowe umowy na dostawę dóbr.

Dzielenie lub łączenie umów i wyodrębnianie świadczeń	
Regulacje ustawy o rachunkowości	Regulacje MSSF 15 „Przychody z umów z klientami”
Brak wytycznych ustawowych – jednostka stosuje rozwiązanie przyjęte w polityce rachunkowości (bądź wynikające z dotychczasowej praktyki, jeżeli podejście nie jest wyartykułowane w polityce rachunkowości). Zazwyczaj każda umowa ujmowana jest odrębnie. W kontekście umów o usługi budowlane dodatkowe wytyczne zawarte są w KSR nr 3 „Niezakończone usługi budowlane”.	Konieczność ustalenia odrębnych zobowiązań do wykonania wynikających z umowy, jeżeli spełnione są odpowiednie kryteria. Przychody z tytułu odrębnych świadczeń ujmowane są odrębnie.

Komentarz: Standardy międzynarodowe wymagają analizy zawartych umów i ewentualnego wyodrębnienia z nich różnych świadczeń (np. odrębnego ujęcia sprzedaży i późniejszego serwisu, jeżeli umowa sprzedaży nie wyodrębnia części transakcji i przypisanych do nich cen). Ustawa o rachunkowości nie odnosi się do tego zagadnienia. Analogiczny problem dotyczy łączenia różnych umów (świadczeń).

Przykład

Spółka „X” sprzedała kruszarkę za: 200 tys. zł (netto). W związku z zawartą umową (w ramach niej) spółka „X” zobligowana jest do rocznego nieodpłatnego serwisu kruszarki.

W przedstawionej sytuacji jednostka stosująca ustawę o rachunkowości ujmie zazwyczaj przychód w wysokości: 200 tys. zł. Na dzień bilansowy nastąpi ewentualnie ujęcie rezerwy na przyszłe działania serwisowe (ujęcie rezerwy w korespondencji z kosztami).

Dla potrzeb MSSF 15 jednostka powinna rozdzielić: 200 tys. zł na sprzedaż i przyszłe świadczenia (usługi serwisowe).

Przykład

Spółka „Y” sprzedała kruszarkę za: 200 tys. zł (netto). W związku z zawartą umową (w ramach niej) spółka „Y” zobligowana jest do rocznego serwisu kruszarki, przy czym kontrahent będzie refundował jej jedynie poniesione koszty bezpośrednie. W przypadku realizacji usług serwisowych na normalnych zasadach spółka „Y” realizuje zazwyczaj marżę 20%.

W przedstawionej sytuacji jednostka stosująca ustawę o rachunkowości ujmie zazwyczaj przychód w wysokości: 200 tys. zł. W związku z tym, że koszty serwisu będą refundowane, zazwyczaj nie pojawi się rezerwa na dzień bilansowy.

Dla potrzeb MSSF 15 jednostka powinna rozważyć wyodrębnienie z kwoty: 200 tys. zł części marży na dodatkowych świadczeniach (usługach serwisowych) – realizację usługi po kosztach można potraktować jako rabat na świadczeniu, który jest alokowany do powiązanych elementów (częściowo do sprzedaży kruszarki).

Ujęcie umowy na dostawę standardowych dóbr	
Regulacje ustawy o rachunkowości	Regulacje MSSF 15 „Przychody z umów z klientami”
Brak szczegółowych wytycznych ustawowych – ujęcie przychodu pojawia się w praktyce zazwyczaj w momencie wydania sprzedanych dóbr i wystawienia dokumentu sprzedaży (np. faktury).	Ujęcie przychodu w momencie, gdy kontrahent przejmuje kontrolę nad składnikiem. W praktyce oznacza to ujęcie przychodu zazwyczaj w momencie wydania dóbr (i wystawienia dokumentu sprzedaży).

Komentarz: W przypadku umów na dostawę standardowych dóbr jednostka będzie zazwyczaj ujmować przychód dla ww. regulacji w momencie realizacji dostawy. W tym miejscu należy zaznaczyć, że MSSF 15 przedstawia dodatkowe wytyczne pomocne w ocenie momentu sprzedaży w specyficznych okolicznościach, np. sprzedaży dóbr bez ich wydania kontrahentowi.

Poniżej przeanalizujemy sytuację, w której dostarczane dobra dostosowane są do potrzeb zamawiającego i istnieją ograniczone możliwości ich alternatywnego wykorzystania dla wytwórcy. Zakładamy przy tym, że wytwórca ma egzekwowalne prawo do wynagrodzenia po zrealizowaniu dostawy.

Ujęcie umowy na dostawę niestandardowych dóbr	
Regulacje ustawy o rachunkowości	Regulacje MSSF 15 „Przychody z umów z klientami”
Brak szczegółowych wytycznych ustawowych – ujęcie przychodu pojawia się w praktyce zazwyczaj w momencie wydania sprzedanych dóbr i wystawienia dokumentu sprzedaży (np. faktury).	Wynikające z umowy zobligowanie (zobowiązanie) sprzedawcy podlega ocenie czy jest to świadczenie realizowane w czasie, czy w określonym momencie. W kontekście wskazanego typu świadczenia może to być ujęcie przychodu w czasie jego realizacji, jeżeli są spełnione kryteria dla zobowiązań wypełnianych w czasie.

Komentarz: Dla potrzeb ustawy o rachunkowości ujęcie przychodu wiąże się z wydaniem sprzedanych dóbr kontrahentowi (lub ewentualnie z postawieniem ich do dyspozycji kontrahenta). Dla potrzeb MSSF 15 jednostka powinna dokonać oceny, czy wynikające z umowy zobowiązanie do wykonania świadczenia jest spełniane w czasie, czy w określonym momencie. Jeżeli w wyniku wykonania świadczenia przez jednostkę powstaje składnik aktywów bez alternatywnego zastosowania dla jednostki i jednocześnie przysługuje jej egzekwowalne prawo do zapłaty za dotychczas wykonane świadczenie (nawet dopiero po zakończeniu umowy), to występuje przesłanka ujmowania świadczenia (przychodu) w czasie (paragraf 35 MSSF 15). W związku z tym pojawia się różnica w sposobie (momencie) ujmowania przychodów dla potrzeb wskazanych regulacji.

Przykład

Spółka „Y” to kuźnia, która produkuje części do samochodów osobowych różnych koncernów (np. tłoki, części skrzyń biegów). Pod koniec 2018 r. spółka zawarła umowę na dostawę: 10 tys. szt. części dla koncernu „T” (według specyfikacji tego klienta). Wytworzone produkty nie mają alternatywnego wykorzystania dla „Y” (w przypadku zerwania kontraktu zostaną zezłomowane). Umowa na dostawę przewiduje określoną zapłatę (zapłata nastąpi do 1 miesiąca po realizacji dostawy). W przypadku zerwania umowy koncern „T” będzie musiał wypłacić znaczące odszkodowanie.

Założmy, iż w grudniu 2018 r. zrealizowana zostanie dostawa 1 tys. szt. zamówionych produktów, a na koniec 2018 r. (31.12.2018 r.) w magazynie spółki „Y” znajdować się będzie 2.000 szt. ukończonych produktów, które zostaną dostarczone w styczniu 2019 r.

W przedstawionej sytuacji kierownictwo jednostki powinno dokonać oceny zawartej umowy. Jeżeli uzna, że kryteria zawarte w paragrafie 35 pkt c MSSF 15 są spełnione (w wyniku wykonania świadczenia przez jednostkę nie powstaje składnik aktywów o alternatywnym zastosowaniu dla jednostki i jednocześnie przysługuje jej egzekwowalne prawo do zapłaty za dotychczas wykonane świadczenie), to spełnione są kryteria ujmowania świadczenia w czasie. W związku z tym na dzień bilansowy jednostka powinna określić stopień realizacji umowy i rozważyć ujęcie przychodu nie tylko dla zrealizowanej dostawy (1 tys. szt.), ale i dla produktów „czekających na dostawę” w magazynie.

Wskazane podejście (przy założeniu, że odpowiednie kryteria są spełnione) znacząco różni się od rozwiązania stosowanego na podstawie ustawy o rachunkowości.

Kwota ujmowanego przychodu	
Regulacje ustawy o rachunkowości	Regulacje MSSF 15 „Przychody z umów z klientami”
Brak szczegółowych zapisów w ustawie. Przychód ujmowany jest zazwyczaj w kwocie netto należnej jednostce, z uwzględnieniem ewentualnych rabatów po ich przyznaniu.	Przychód ujmowany na podstawie ceny transakcyjnej. Cena transakcyjna to kwota wynagrodzenia, które zgodnie z oczekiwaniem jednostki będzie jej przysługiwać w zamian za przekazanie przyrzeczonych dóbr lub usług na rzecz klienta, z wyłączeniem kwot pobranych w imieniu osób trzecich (np. niektórych podatków od sprzedaży). Wynagrodzenie określone w umowie z klientem może obejmować kwoty stałe, kwoty zmienne lub oba te rodzaje kwot.

Komentarz: Regulacje międzynarodowe wymagają uwzględnienia jako przychodu wartości wynagrodzenia, które nie musi być równe kwocie należnej wynikającej z zawartej umowy. W tym kontekście na szczególną uwagę zasługują zapisy MSSF 15, dotyczące wynagrodzenia zmiennego (uzależnionego od określonych zdarzeń w przyszłości). Stosując ten standard jednostki gospodarcze mogą stawać przed problemem oceny prawdopodobieństwa realizacji elementów zmiennych i na tej podstawie szacować przychód ze sprzedaży (biorąc pod uwagę np. różne warianty wynagrodzenia). Zmienność wynagrodzenia może wynikać z różnych czynników, np. premii za szybszą realizację umowy, dodatkowych rabatów i obniżek cen, a nawet kar umownych w przypadku nienależytego lub niewłaściwego wykonania umowy ze strony klienta. W kontekście MSSF na uwagę zasługuje również fakt eliminowania przychodów pobieranych w imieniu osób trzecich. Jeżeli zatem lider konsorcjum wystawia i inkasuje kwoty dotyczące całego projektu, a następnie są one dzielone na członków konsorcjum, to jego przychody (i odpowiednio koszty) nie powinny uwzględniać kwot przypisanych do kontrahentów.

Przykład

Firma budowlana zawarła z gminą umowę na wymianę nawierzchni drogi. Umowa opiewa na kwotę: 12 mln zł netto, jednak w kontrakcie zawarto klauzulę, że kwota ta zostanie powiększona o 5%, jeżeli droga zostanie oddana do użytku przed 30 października.

W przedstawionej sytuacji ujmując przychód wraz z postępowaniem prac, większość podmiotów stosujących ustawę o rachunkowości będzie bazować na elemencie stałym (kwocie: 12 mln zł). Dla potrzeb MSSF 15 jednostka powinna szacować przychód uwzględniając ewentualną premię, jeżeli jej wypłata jest prawdopodobna. Wraz ze zmianami tego prawdopodobieństwa mogą pojawić się korekty do ujmowanego przychodu.

Ujęcie rabatów	
Regulacje ustawy o rachunkowości	Regulacje MSSF 15 „Przychody z umów z klientami”
Generalnie rabaty pomniejszają cenę sprzedaży w momencie ich naliczenia (faktura lub przekazanie faktury korygującej). Rabaty przypisane są zazwyczaj do pozycji, dla których zostały wskazane. Wyjątkiem jest sytuacja, gdy faktura korygująca, dokumentująca udzielenie rabatu, wystawiona jest w kolejnym roku obrotowym. W takim przypadku uzasadnione może być ujęcie korekty przychodu w roku, w którym została wystawiona faktura pierwotna, zwłaszcza gdy poprzedni okres sprawozdawczy nie został jeszcze zamknięty.	Rabaty pomniejszają cenę transakcyjną. Rabaty, jako część wynagrodzenia zmiennego są uwzględniane w momencie sprzedaży, mimo że ich naliczenie (oficjalne przyznanie) może nastąpić w przyszłości. Dodatkowo rabaty są alokowane do różnych świadczeń wynikających z umowy, jeżeli przyznanie rabatu na jednej pozycji warunkowane jest sprzedażą innych.

Komentarz: Obie regulacje przewidują ujęcie rabatów jako pomniejszenie przychodów. Między regulacjami pojawić się mogą jednak różnice w zakresie sposobu ujęcia rabatu oraz momentu jego ujęcia. Specyficzne wymagania MSSF 15 to alokacja rabatu do różnych powiązanych świadczeń wynikających z umowy, nawet jeżeli oficjalnie przyznany jest on tylko do określonej pozycji. Dodatkowo rabat powinien być antycypowany, jeżeli można go racjonalnie oczekiwać, np. dotychczasowa praktyka jednostki wskazuje, że po przekroczeniu określonego poziomu sprzedaży klienci otrzymują określone rabaty na dotychczasowej sprzedaży. Należy podkreślić, że niektóre z rabatów mogą wpisywać się w „punkty lojalnościowe” lub mechanizmy utrzymania klientów (np. możliwość zakupu pełnowartościowych składników po bardzo preferencyjnych cenach). W takim przypadku jednostka powinna dla potrzeb MSSF identyfikować odrębne świadczenia.

Przykład

Spółka telekomunikacyjna sprzedała telefon kupiony po: 180 zł, o wartości rynkowej: 200 zł za kwotę: 1 zł, jednocześnie podpisując abonament na dwa kolejne lata.

Dla potrzeb ustawy o rachunkowości transakcja sprzedaży skutkuje zazwyczaj stratą na sprzedaży telefonu (np. 179 zł) oraz ujmowaniem zysku ze świadczenia usług przez kolejne lata. Dla potrzeb MSSF 15 rabat w wysokości: 199 zł (tj. 200 zł – 1 zł), alokowany jest na sprzedaż telefonu i świadczenie usług telekomunikacyjnych przez 2 lata.

Ustawa o rachunkowości nie przewiduje takiej alokacji.

Przykład

W grudniu spółka sprzedała kompresor za: 100 tys. zł. Umowa z kontrahentem przewiduje, że w przypadku zakupu innego produktu w ciągu 3 miesięcy za minimum: 50 tys. zł, spółka przyzna rabat 10% na zakup kompresora.

Dla potrzeb MSSF 15 jednostka powinna uwzględnić fakt, że cena kompresora jest zmienna oraz że umowa przewiduje różne świadczenia. W związku z tym (biorąc pod uwagę prawdopodobieństwo kolejnej transakcji) uzasadnione jest ujęcie przychodu w niższej wysokości i „zawieszenie” różnicy na zobowiązaniach wobec kontrahentów.

Wskazane podejście dla potrzeb ustawy o rachunkowości byłoby możliwe po zastosowaniu zasady ostrożności (jednostka może oczekiwać, że część przychodu nie zostanie zrealizowana).

Punkty lojalnościowe i zbliżone mechanizmy (np. przyszłe zniżki)	
Regulacje ustawy o rachunkowości	Regulacje MSSF 15 „Przychody z umów z klientami”
Ujęcie uzależnione od sposobu rozliczenia i warunków transakcji. Zazwyczaj tworzone są rezerwy na przyszłe świadczenia (w koszty), jeżeli transakcje obligują do określonych działań w przyszłości. Przykładowo zobligowanie do sprzedaży określonych produktów/towarów/usług poniżej kosztu ich wytworzenia lub ceny ich nabycia są przesłanką do ujęcia rezerwy. Jeżeli zobligowanie realizowane jest z marżą dodatnią lub 0, zazwyczaj nie pojawia się ujęcie w bilansie.	Zobligowanie do określonych działań w przyszłości (np. do sprzedaży produktów/towarów/usług na preferencyjnych warunkach) stanowi odrębne świadczenie ujmowane jako zobowiązania wobec kontrahentów (przychody przyszłych okresów). W konsekwencji tego przychód na świadczeniu głównym ujmowany jest w niższej wysokości w momencie ujęcia transakcji.

Komentarz: Regulacje międzynarodowe wymagają potraktowania punktów lojalnościowych i przyszłych zniżek cen jako odrębnych świadczeń. W konsekwencji tego z bieżącego przychodu ze sprzedaży wyodrębniania jest część związana z przyszłymi świadczeniami.

Przykład

W grudniu spółka sprzedała sprzężarkę za: 80 tys. zł. Umowa z kontrahentem przewiduje, że w przypadku zakupu kolejnego produktu w ciągu 3 miesięcy za minimum: 50 tys. zł, spółka sprzeda kontrahentowi dwa nowe laptopy za: 1 zł netto każdy.

Dla potrzeb ustawy o rachunkowości jednostka wykaże zazwyczaj przychód w kwocie: 80 tys. zł. Ewentualny obowiązek dostarczenia laptopów po preferencyjnej cenie (poniżej kosztu nabycia) będzie uwzględniony w ramach rezerw (jako dodatkowy koszt), jeżeli zostaną spełnione kryteria ujęcia rezerwy.

Dla potrzeb MSSF 15 konieczność dostawy laptopów po preferencyjnej cenie jest odrębnym świadczeniem, do którego należy przypisać część ceny sprzedaży. W konsekwencji tego na koniec danego roku spółka wykaże niższy przychód ze sprzedaży kompresora, a różnicę między kwotą należną (netto) i ujętą wykaże jako zobowiązania wobec kontrahentów (zobowiązania z tytułu umów). Dopiero w momencie, gdy kontrahent nie skorzysta z promocji, jednostka przeniesie ujętą kwotę na przychód danego okresu.

Sprzedaż z długim odroczonym terminem płatności oraz umowy z płatnościami ratalnymi	
Regulacje ustawy o rachunkowości	Regulacje MSSF 15 „Przychody z umów z klientami”
Ujęcie przychodu bazuje na kwocie należnej (nominalnej).	Ujęcie przychodu bazuje na wartości godziwej kwoty należnej. W konsekwencji tego jednostka powinna rozdzielić kwotę należną (netto) na przychód ze sprzedaży oraz przychód z tytułu odsetek, związany z długoterminowym finansowaniem kontrahenta.

Komentarz: W kontekście zapisów ustawowych sprzedaż z długim odroczonym terminem płatności nie rodzi dla jednostki specyficznych problemów. Dla potrzeb MSSF 15 jednostka powinna ująć przychód ze sprzedaży w niższej kwocie niż należna (netto) i odpowiednio w niższej kwocie należność ze sprzedaży. Różnica między kwotą należną (np. kwota netto z faktury) i początkowo ujętą należnością (kwotą zdyskontowaną) ujmowana jest jako przychód z tytułu odsetek w trakcie trwania umowy. Analogicznie traktowana jest sprzedaż ratalna, jeżeli nie przewiduje dodatkowych opłat (odsetek) z tytułu finansowania. W tym kontekście warto wspomnieć o wyraźnym zapisie MSSF 15 (paragraf 63), który wskazuje, że jako uproszczenie można pominąć dyskontowanie należności o terminie zapłaty krótszym niż rok.

Sprzedaż z prawem zwrotu	
Regulacje ustawy o rachunkowości	Regulacje MSSF 15 „Przychody z umów z klientami”
Ujęcie przychodu bazuje zazwyczaj na kwocie należnej (nominalnej). Ewentualne zwroty skutkują korektą przychodów zazwyczaj w okresie, gdy wystawiana jest faktura korygująca. Wyjątkiem może być sytuacja, gdy faktura korygująca wystawiana jest w kolejnym okresie, gdy okres sprawozdawczy jeszcze nie został zamknięty.	Ujęcie przychodów bazuje na cenie transakcyjnej z uwzględnieniem prawdopodobieństwa wystąpienia zwrotów. Oznacza to, że przychód jest często ujęty w kwocie niższej niż kwota należna od kontrahenta. Różnica ujmowana jest jako zobowiązanie wobec kontrahenta i zostanie przeniesiona na przychody dopiero w momencie, gdy kontrahent nie dokona zwrotu w ustalonym terminie.

Komentarz: Dla potrzeb ustawy o rachunkowości jednostka ujmuje zazwyczaj przychód bazując na kwocie należnej. Dla potrzeb MSSF 15 prawo zwrotu tworzy element wynagro-

dzenia zmiennego, który jest uwzględniany m.in. poprzez określenie prawdopodobieństwa wystąpienia zwrotów. Część przychodów zidentyfikowana jako podlegające zwrotowi nie kwalifikuje się do ujęcia w wyniku finansowym (analogicznie w wyniku finansowym nie pojawi się związany z nimi koszt np. koszt wytworzenia sprzedanych produktów lub wartość sprzedanych towarów). Oszacowane zobowiązanie do zwrotu określonych kwot pomniejsza przychody okresu i jest wykazywane w zobowiązaniach jednostki gospodarczej. Analogiczne rozwiązanie można zastosować w kontekście ustawy o rachunkowości, gdy jednostka kieruje się zasadą ostrożności.

Sprzedaż niezafakturowana	
Regulacje ustawy o rachunkowości	Regulacje MSSF 15 „Przychody z umów z klientami”
Istnieje możliwość, a czasem konieczność ujęcia przychodów na podstawie oszacowań, jeśli spełnione są określone warunki.	Istnieje konieczność ujęcia przychodów na podstawie oszacowań, jeśli spełnione są określone warunki

Komentarz: Regulacje krajowe i międzynarodowe przewidują konieczność ujmowania przychodów tzw. niezafakturowanych, co wiąże się zazwyczaj ze stopniową realizacją świadczeń na rzecz kontrahenta (np. umowy o usługę budowlaną). W tym kontekście należy podkreślić, że wymagania takie dotyczą w ustawie o rachunkowości przede wszystkim realizacji usług przez okres dłuższy niż 6 miesięcy, podczas gdy dla umów krótszych istnieje możliwość, lecz nie obowiązek takiego podejścia. W przypadku MSSF 15 szacowanie kwot należnych do danego dnia bilansowego jest konieczne, gdy określone warunki są spełnione. Należy podkreślić, że wskazany problem będzie dotyczył nie tylko umów na realizację usług, ale również niektórych umów na dostawę określonych mediów (np. wody, gazu, energii elektrycznej i ciepłej), gdy odczyt rzeczywistych stanów jest przeprowadzany po określonym czasie (np. co 2 miesiące), a także innych świadczeń. Dla potrzeb regulacji krajowych niezafakturowane należności wykazywane są zazwyczaj jako element rozliczeń międzyokresowych lub należności z tytułu dostaw i usług. Regulacje MSSF 15 przewidują konieczność wyodrębnienia w bilansie osobnej grupy „aktywa z umów z klientami”.

ZESZYT METODYCZNE RACHUNKOWOŚCI. DODATEK

Redakcja:

Redaktor Naczelna: Wiesława Śliwińska-Sokół
Dodatek opracowali: Redakcja ZMR
 we współpracy z dr Maciejem Frenzlem
adres: 66-400 Gorzów Wlkp., ul. Owocowa 8
e-mail: zeszyty@gofin.pl

Wydawca:

Wydawnictwo Podatkowe GOFIN sp. z o.o.
adres: 66-400 Gorzów Wlkp., ul. Owocowa 8
tel.: 95 720 85 40, faks 95 720 85 60

NAKŁAD 12 850



Publikacje zamieszczone w czasopiśmie nie stanowią opinii prawnych, urzędowej interpretacji przepisów ani innego oficjalnego stanowiska organów państwowych.

Wszelkie prawa zastrzeżone: kopiowanie, przedruk i rozpowszechnianie zabronione.