

Jarosław Szyszka

WYBRANE ASPEKTY WPŁYWU MSSF 15 I KSR 15 NA RENTOWNOŚĆ PODMIOTÓW GOSPODARCZYCH – STUDIA PRZYPADKÓW

Streszczenie

Bez przychodów niemożliwe jest osiągnięcie zysku. Jednak w przeciwieństwie do kosztów, w literaturze z zakresu rachunkowości temat przychodów nie jest przedmiotem licznych opracowań naukowych. To o tyle istotne, że w ostatnich latach opublikowane i wdrożone zostały dwa standardy rachunkowości dotyczące problematyki przychodów: Międzynarodowy Standard Sprawozdawczości Finansowej nr 15 i Polski Krajowy Standard Rachunkowości nr 15. Zatem kiedy, jak nie teraz, szczególnie ważne może być zwrócenie uwagi na kategorię sprawozdawczą przychodów, gdy zaobserwować można pierwsze efekty wdrożenia standardów, ale również można przyjrzeć się pierwszym trudnościom, z którymi mierzyły się jednostki gospodarcze w trakcie ich stosowania? Dlatego celem artykułu jest prezentacja wybranych zagadnień MSSF 15 i KSR 15 oraz wskazanie ich wpływu na rentowność jednostek gospodarczych. Dla osiągnięcia tego celu, autor najpierw przeprowadził analizę literatury i przybliżył ewolucję definicji przychodów w nauce rachunkowości, wskazując przejście z koncepcji transferu do koncepcji bilansowej oraz powszechność tej drugiej we współczesnych standardach rachunkowości. Następnie na studiach przypadków pochodzących z rzeczywistych zdarzeń, autor zaprezentował dwa praktyczne aspekty stosowania przytoczonych standardów, dotyczące momentu ujęcia przychodów oraz wyceny wynagrodzenia zmiennego i osadził rozwiązania tych studiów przypadków w teorii rachunkowości. Dla obu przykładów autor wskazał, w jaki sposób przyjęte koncepcje mogą wpływać na rentowność jednostek i przedstawił możliwe kierunki dalszych badań.

Słowa kluczowe: przychody, teoria rachunkowości, sprawozdawczość finansowa, standardy rachunkowości.

SELECTED ASPECTS OF IFRS 15 AND POLISH NAS 15 IMPACT ON BUSINESS ENTITIES PROFITABILITY – CASE STUDIES

Abstract

Without income, it is impossible to make profit. However, unlike costs, in accounting literature, the topic of incomes is not a subject of numerous scientific studies. This is important because in recent years two accounting standards regarding income issues have been published and implemented: International Financial Reporting Standard No. 15 and Polish National Accounting Standard No. 15. Therefore, when, if not now, it may be particularly important to pay attention to the reporting



category of incomes, when one can observe the first effects standards implementation, but also can take a look at the first difficulties that economic entities faced when applying them? Therefore, the aim of the article is to present selected issues of IFRS 15 and Polish NAS 15 and to indicate their impact on the profitability of business entities. To achieve this goal, the author first analyzed the literature and presented the evolution of the definition of incomes in accounting theory, pointing out the transition from the transfer concept to the balance sheet concept and the universality of the second one in contemporary accounting standards. Then, using case studies from real-life events, the author presented two practical aspects of applying the cited standards, regarding the moment of recognizing incomes and the valuation of variable income, and embedded the solutions of these case studies in accounting theory. For both examples, the author indicated how the adopted concepts may affect the profitability of units and presented directions for further research.

Keywords: incomes, accounting theory, financial reporting, accounting standards.

Wstęp

Przychody to bez wątpienia jedna z najistotniejszych kategorii ekonomicznych. Podmioty lokujące swój kapitał w jednostkach gospodarczych są zainteresowane jego efektywnym pomnażaniem, co bez przychodów jest niemożliwe do osiągnięcia. Pomimo doniosłego znacznie przychodów, w ostatnich latach duża uwaga w rachunkowości skupiona była na kosztach – na właściwej kalkulacji produktów, na rozpoznaniu właściwego okresu ich ujęcia, na ich wycenie, na szacunkach ich wartości. Jednak narastające trudności związane z praktycznym ujmowaniem przychodów spowodowały, że w drugiej dekadzie XXI w. rozpoczęto szeroką dyskusję nad tą kategorią wynikową. Efektem tych dyskusji jest uchwalony i wdrożony do stosowania, począwszy od stycznia 2018 r., Międzynarodowy Standard Sprawozdawczości Finansowej nr 15 „Przychody z umów z klientami” (w dalszej części: MSSF 15). Można zaryzykować stwierdzeniem, że zmiany jakie przyniósł ten standard w zakresie ujmowania i wyceny przychodów można określić jako rewolucyjne – zmieniła się m. in. koncepcja momentu rozpoznania przychodów czy dodane zostały elementy szacunkowe w ramach ustalenia wartości przychodów. W Polsce tematyka przychodów również była przedmiotem licznych dyskusji. W lipcu 2022 r. został ogłoszony i przyjęty do stosowania z dniem 01 stycznia 2023 r. Krajowy Standard Rachunkowości nr 15 „Przychody ze sprzedaży wyrobów, półproduktów, towarów i materiałów” (w dalszej części: KSR 15). Sam tytuł tego standardu wskazuje, że jego zakres jest nieco węższy niż analogicznego międzynarodowego standardu dotyczącego przychodów. Dlatego też rozważania autora ograniczą się do przychodów ze sprzedaży dóbr (wyrobów i towarów). Zauważyć należy, że choć KSR 15 czerpie z rozwiązań MSSF 15, posiada swoje rozwiązania dotyczące wyceny oraz ujmowania przychodów.

Dlatego konieczne jest, aby bliżej przyjrzeć się obu standardom i rozwiązaniom, jakie one proponują. Autor, bazując na swoich doświadczeniach, chce zaprezentować, w jaki sposób rozwiązania proponowane przez standardy wpłyną na rentowość podmiotów, skupiając się na dwóch aspektach rzeczonych standardów: koncepcjach jakie oba standardy przyjęły w zakresie momentu rozpoznania przychodów oraz szacowaniu wynagrodzenia zmiennego. Dlatego celem artykułu jest prezentacja wybranych zagadnień MSSF 15 i KSR 15 oraz wskazanie ich wpływu na rentowość jednostek gospodarczych. Cel ten autor pragnie zrealizować, przedstawiając obok analizy literatury studia przypadków opartych na doświadczeniach praktycznych. Autor ma nadzieję, że przyczyni się to nie tylko do lepszego praktycznego zrozumienia koncepcji, które zostały wykorzystane w obu standardach, lecz również do rozwoju dyskusji naukowej nad zastosowanymi rozwiązaniami. Przychody pozostają bowiem zagadnieniem, któremu poświęca się wciąż zbyt mało uwagi jako kierunkowi badań naukowych. W celu lepszego zrozumienia przedstawianych zagadnień, niezbędne jest, aby przedstawić sposób rozumienia przychodów w rachunkowości.

1. Przychody w rachunkowości

Truizmem jest stwierdzenie, że istotą prowadzenia działalności zarobkowej jest osiąganie przychodów. Oczywiście jest, że bez osiągania przychodów niemożliwe jest wypracowanie zysku. Ta bardzo istotna kategoria, na gruncie teorii ekonomii, jest rozpoznawana w prosty sposób – przychodem (utargiem) całkowitym jest bowiem iloczyn ceny oraz ilości¹. Nie wchodząc zupełnie w kwestie ewidencyjne, teoria ekonomii skłania się bardziej ku analizie marginalnej, która choć istotna z punktu widzenia rachunkowości zarządczej, dla sporządzenia sprawozdań finansowych ma niewielkie znaczenie.

Jednak dyskusję nad istotą i ewidencją przychodów podejmowano i podejmuje się dalej na gruncie teorii rachunkowości. Początkowo dyskusja była zbliżona do ekonomicznego rozumienia przychodu, opartego na produkcji i transferze dóbr i usług pomiędzy jednostkami. W koncepcji W.A. Patona oraz A.C. Littletona przychody rozumiane są jako „produkt” przedsiębiorstwa i powstają w wyniku tworzenia dóbr i usług przez jednostkę w określonym przedziale czasu². Takie produktowe rozumienie przychodów przedstawia również definicja American Accounting Association: „Przychód (...) to pieniężny wyraz zagregowanych produktów lub usług przekazanych przez przedsiębiorstwa do konsu-

¹ Begg D., Fischer S., Dornbusch R., *Makroekonomia*, Warszawa 2003, s. 180; Samuelson P., Nordhaus W. *Ekonomia*, Warszawa 2004, s. 272-273.

² Paton W. A., Littleton A.C., *An Introduction to Corporate Accounting Standards*, Chicago 1940; Kasperowicz A., Mazur A., *Ujęcie przychodów w rachunkowości – nowe podejście od 2018 roku [w:] Sprawozdawczość i rewizja finansowa. Wyzwania i szanse nauki i dydaktyki rachunkowości*, K. Grabiński, M. Kędzior (red.), Kraków 2017, s. 71.

mentów w określonym przedziale czasu”³. Miarą takiego przychodu był strumień gotówki uzyskanej ze sprzedaży dóbr czy usług w zamian za produkty lub usługi, które wygenerowała jednostka gospodarcza. Jak zwraca uwagę M. Cieciora, takie zdefiniowanie przychodu, tzn. jako produktu przedsiębiorstwa nie wymaga określania jego wielkości ani momentu uznania przychodu⁴. Definicja ta, choć posiada swoich zwolenników po dziś, została poddana znacznej krytyce. Przede wszystkim odnieść się należy do zakresu – przychody jednostka uzyskuje nie tylko w związku z transferem dóbr i usług, ale może również uzyskiwać przychód z kapitałów czy ze wzrostu wartości majątku. Niniejsza koncepcja ogranicza przychody wyłącznie do podstawowej działalności jednostek gospodarczych. Kolejną kwestią poddawaną krytyce jest konieczność ustalenia pewnego katalogu przysporzeń, które, nawet powiązane z dostarczaniem dóbr i usług, przychodów nie stanowią np. ze względu na swój zwrotny charakter (zaliczki, kaucje). Wreszcie krytyce został poddany brak uwzględnienia zaawansowania realizacji usług, przez co przychód może być rozpoznany nie wraz z zaawansowaniem realizacji usługi, ale dopiero w momencie faktycznego otrzymania odpłatności za nie.

Jednak, aby krytyka była konstruktywna, kontynuowana była dyskusja nad sformułowaniem definicji przychodów. W toku dalszej dyskusji obrany został kierunek oparty na kategoriach bilansowych. Jedną z przedstawionych definicji określała przychody jako: przyrosty aktywów albo inne zwiększenie aktywów danego podmiotu lub zmniejszenie jego zobowiązań (lub kombinacja powyższych) wynikające z dostarczania lub produkcji dóbr, świadczenia usług lub innych czynności będących podstawową działalnością danego podmiotu⁵. Tak sformułowana definicja pozwalała, aby do przychodów włączono nie tylko przysporzenia gotówkowe, ale jednocześnie przyszłe wpływy (sprzedaż na kredyt), jak również określone transakcje o charakterze niepieniężnym (jak np. umorzenia zobowiązań). Jednak ta definicja również była poddana krytyce. Zarzucono jej skupienie się na określeniu momentu powstania przychodu zamiast na procesie przychodu – tracąc w ten sposób z oczu istotę przychodów. Nie uniknięto również opisywanej wcześniej problematyki braku ujęcia w przychodach wzrostu wartości aktywów jednostki. Jednak najbardziej istotnym zarzutem był brak określenia przyczyny zmian w aktywach i zobowiązaniach jednostki – nie każdy bowiem wzrost majątku czy spadek zobowiązań będzie się wiązał z powstaniem przychodu.

³ American Accounting Association Committee on Accounting Concepts and Standards, *Accounting and Reporting Standards for Corporate Financial Statements and Preceding Statements and Supplements*, 1957, s. 5.

⁴ Cieciora M., *Przychody jednostki gospodarczej w świetle polskich i międzynarodowych regulacji rachunkowości*, „Zeszyty Teoretyczne Rachunkowości” 2010, t. 54 (110), s. 46.

⁵ SFAC, *Statement of Financial Accounting Concepts*, No. 6, par. 78.

Z powyższych przyczyn, kolejna definicja, zaproponowana przez American Institute of Certified Public Accountants jest już bardziej precyzyjna. W jej myśl, przychód to: wzrost aktywów brutto lub spadek zobowiązań brutto uznanych i wycenionych zgodnie z ogólnie akceptowanymi zasadami rachunkowości, który powstaje na skutek tych nakierowanych na osiągnięcie zysku działań przedsiębiorstwa, które mogą zmienić wartość kapitału własnego⁶. Definicja ta jest już zbliżona do tej, którą użytkujemy współcześnie. W porównaniu do poprzednich przywołanych definicji, większa uwaga związana jest z wpływem przychodu na kapitał własny jednostki gospodarczej. Definicja ta uwzględnia już także wpływ wyceny aktywów i zobowiązań na powstanie przychodu. Jednakże podobnie jak w przypadku poprzedniej definicji, związanej z przyływami aktywów lub zmniejszeniem zobowiązań, nie sposób uwolnić się od wrażenia, że nie wyjaśnia ona istoty przychodów, a jedynie precyzyjnie określa ich pomiar – jako wartość resztkowej różnicy między aktywami a zobowiązaniami. Co więcej, nie każde zwiększenie kapitału jest przychodem, co zauważa również zbliżona do powyższej definicja przychodów z ustawy o rachunkowości, gdzie przychody definiuje się 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 właścicieli⁷. Definicja polskiego prawa bilansowego akcentuje dodatkowo transakcje właścicielskie jako szczególny typ transakcji wyłączonych z definicji przychodów.

Podobne podejście do tego, przyjętego na gruncie polskiej legislacji przyjęły uprzednio międzynarodowe standardy rachunkowości. Założenia koncepcyjne sprawozdawczości finansowej określają bowiem przychody jako zwiększenie korzyści ekonomicznych w trakcie roku obrotowego w formie wpływów lub zwiększeń aktywów, albo zmniejszeń zobowiązań, które skutkują przyrostem kapitału własnego niespowodowanym wpłatami udziałowców/akcjonariuszy⁸. Natomiast definicja przychodu zawarta w wycofanym już Międzynarodowym Standardzie Rachunkowości nr 18 (dalej jako: MSR 18) określa przychody jako wpływy korzyści ekonomicznych brutto danego okresu, powstałe wskutek (zwykłej) działalności gospodarczej jednostki, skutkujące zwiększeniem kapitału własnego, innym niż zwiększenie kapitału będące wynikiem wpłat udziałowców (MSR 18, pkt 7).

⁶ American Institute of Certified Public Accountants, *APB Statement No 4 Basic Concepts and Accounting Principles Underlying Financial Statements of Business Enterprises*, New York 1970, par. 4.

⁷ Ustawa z dnia 29 września 1994 r. o rachunkowości (Dz. U. z 2023 r. poz. 120 z późn. zm.), art. 3 ust. 1 pkt 30.

⁸ Założenia koncepcyjne MSSF, Warszawa 2013, pkt 4.68.

Podobne zapisy ujęto w regulacjach brytyjskich w Statement of Standard Accounting Practice 2 „Ujawnianie polityki rachunkowości” (*Disclosure of Accounting Policies*) oraz amerykańskich – prezentowanych w Statements of Financial Accounting Concepts 6 „Składniki sprawozdania finansowego” (*Elements of Financial Statements*)⁹. Natomiast dyrektywa Parlamentu Europejskiego i Rady z 2013 roku nie zawiera odrębnej definicji przychodów.

Na podstawie powyższych definicji można zauważyć, że powszechnym podejściem stała się zatem koncepcja oparta na bilansie. Podkreśla to centralną rolę bilansu w całym systemie rachunkowości. Oznacza to, że definicja przychodów ewoluowała na przestrzeni lat od koncepcji produktowej do koncepcji bilansowej. Choć ta druga jest krytykowana za skupienie na rozpoznaniu przychodów, a nie na ich istocie, to jednak zauważyć należy, że powyższe definicje w swojej części wspólnej tę istotę próbują uchwycić. Istotą przychodów jest w tym przypadku osiągnięcie przez jednostkę korzyści ekonomicznych¹⁰.

Rachunkowość w zakresie rozpoznania przychodów bazuje zatem na koncepcji bilansowej. W literaturze zwracano niejednokrotnie uwagę, że współczesne rozwiązania w zakresie rozpoznania przychodów oparte na samej definicji, nawet wsparte rozwiązaniami uszczegóławiającymi zaprezentowanymi w Międzynarodowych Standardach Rachunkowości 11 i 19 są niewystarczające¹¹. To stanowiło inspirację do dalszej dyskusji nad zagadnieniem przychodów w rachunkowości. Efektem prac nad regułami dotyczącymi ujmowania przychodów jest wdrożony do stosowania od 1 stycznia 2018 r. MSSF 15 Przychody z umów z klientami, który zastąpił MSR 11 i MSR 18 (MSSF 15 pkt C10). Niedługo później, 7 czerwca 2022 r. Komitet Standardów Rachunkowości podjął uchwałę w sprawie przyjęcia Krajowego Standardu Rachunkowości nr 15 „Przychody ze sprzedaży wyrobów, półproduktów, towarów i materiałów”. Krajowy standard w dużej mierze opierał się na MSSF 15 (KSR 15 pkt 2.7), jednak, jak wskazuje J. Gierusz, różnią się one m. in. w zakresie¹²:

- pomijania w cenie transakcyjnej istotnego elementu finansowania;
- możliwości korygowania *ex post* kwoty przychodu z tytułu pogorszenia sytuacji finansowej nabywcy, przy zachowaniu obowiązku dokonania odpisu z tytułu utraty wartości należności;

⁹ Epstein B.J., Nach R., Bragg S.M., *GAAP 2010 Interpretation and Application of Generally Accepted Accounting Principles*, New York 2009, s. 78; Gierusz J., *Ujmowanie i pomiar przychodów ze sprzedaży w świetle MSSF 15 i regulacji polskich – analiza porównawcza*, „Zeszyty Teoretyczne Rachunkowości” 2021, t. 45 (3), s. 96.

¹⁰ Świdorska G.K., *Sprawozdanie finansowe bez tajemnic*, Warszawa 2003, s. 10.

¹¹ Gos W., *Rachunkowość finansowa dla zaawansowanych*, Warszawa 2017, s. 178–179; Sokołek M., Kołaczyński J., *The moment of recognition of revenues from the sale of goods and services and the risk of distortion of financial statements and tax settlements in terms of Polish accounting standards and tax acts – selected issues*, „Biuletyn Instytutu Studiów Podatkowych” t. 11 (327), s. 30.

¹² Gierusz J., op. cit., s. 104.

- uzależnienia rozpoznania przychodu od przekazania nabywcy znacznego ryzyka i korzyści wynikających z prawa własności, a nie jak chce tego MSSF 15, w momencie przejścia przez klienta kontroli nad składnikiem aktywów;
- dekompozycji umowy na pojedyncze zobowiązania do wykonania świadczenia, a w ślad za tym - budowy budżetów, pomiaru kosztów rzeczywistych i ustalania stopnia realizacji w przekroju poszczególnych obowiązków;
- oderwania warunków zastosowania metody stopnia zaawansowania kontraktu od formuły cenowej (cena stała, cena „koszt plus”);
- wykorzystania szacunku poziomu realizacji obowiązku jedynie do pomiaru przychodów, przy ujmowaniu kosztów w kwotach rzeczywistych.

Temat przychodów był obecny w literaturze z zakresu rachunkowości. Jak wskazano, początkowa koncepcja transferowa, zbliżona do ekonomicznego postrzegania utargu, ewoluowała w kierunku koncepcji bilansowej. Koncepcja ta, wsparta rozszerzającymi rozwiązaniami wskazanymi w MSR 11 i MSR 18 przez wiele lat wyznaczała sposób rozpoznawania i wyceny przychodów w rachunkowości. Współcześnie, nie rezygnując z koncepcji bilansowej, w rachunkowości wdrażane są nowe rozwiązania szczegółowe – zarówno MSSF 15, jak i KSR 15 wprowadziły nowe rozwiązania. Nie sposób opisać wszystkich kompleksowo, dlatego autor, bazując na swoich doświadczeniach związanych z praktycznym wdrożeniem postanowień standardów, pragnie skupić się na dwóch z nich: na momencie ujęcia przychodu oraz na wycenie wynagrodzenia zmiennego. W ocenie autora są to dwa aspekty powyższych standardów, które dotyczyć będą znacznej części jednostek. Dlatego autor w dalszej części Artykułu skupi się na wskazanych dwóch aspektach.

2. Moment rozpoznania przychodów w ujęciu MSSF 15 i KSR 15

Dla wiernego i rzetelnego odzwierciedlenia przychodów w sprawozdawczości finansowej istotne jest określenie momentu, w którym przychód ten podlega ujawnieniu. Będzie to miało bowiem wpływ na ocenę efektywności działania jednostki gospodarczej. Analizując ustawową definicję, przychód można rozpoznać, gdy jednocześnie spełnione zostały dwa warunki:

- występuje duże prawdopodobieństwo uzyskania w okresie sprawozdawczym korzyści ekonomicznych,
- korzyści ekonomiczne są wiarygodnie określone co do wartości.

Polski system prawny nie wskazał jednak żadnych wytycznych odnośnie do tych regulacji. Niesprecyzowane zostały ani model „prawdopodobieństwa” osiągnięcia korzyści ekonomicznych, ani zasady wyceny osiągniętych korzyści ekonomicznych.

Również na gruncie teorii rachunkowości nie ma zgodności koncepcji. Jedna z nich proponuje uznawanie przychodów za wypracowane wtedy, gdy nastąpiło zakończenie podstawowych czynności wynikających z umowy oraz gdy moż-

liwy jest obiektywny pomiar rezultatów tej czynności¹³. Oba te warunki są spełnione w momencie dostawy produktu bądź usługi¹⁴. Inne podejście proponowane przez J.H. Myersa bazuje na zaistnieniu punktu krytycznego – zwrotnego¹⁵. Jest to moment, w którym niepewność zostaje zredukowana do minimum, tzn. uznanie przychodu następuje po podjęciu krytycznej decyzji bądź po wykonaniu najtrudniejszego (głównego) zadania¹⁶.

Tym samym w polskiej praktyce księgowej brak było szczegółowych wytycznych do praktycznego zastosowania. W takim przypadku konieczne stało się oparcie na innych przepisach prawa (kodeks cywilny) lub praktyce gospodarczej (rozwiązania umowne, stosowanie międzynarodowych standardów rachunkowości). Przywołany uprzednio, uchylony już MSR 18 dawał pewne wskazania odnośnie zarówno momentu uznania przychodu – wskazywał, że moment uzyskania przychodów jest uzależniony od rodzaju transakcji oraz prawdopodobieństwa uzyskania korzyści ekonomicznych (MSR 18 pkt 13, 14, 20):

- dla transakcji sprzedaży dóbr związany był z momentem przekazania nabywcy znaczącego ryzyka i korzyści oraz zakończeniem zaangażowania w zarządzanie dobrami oraz sprawowania nad danymi dobrami efektywnej kontroli;
- dla transakcji świadczenia usług przychody ujmowało się na podstawie stopnia zaawansowania realizacji transakcji na koniec okresu sprawozdawczego.

Jak zauważyła T. Martyniuk, za najistotniejszy warunek uznania przychodów uważa się przekazanie znaczącego ryzyka i korzyści z tytułu własności¹⁷. Dlatego było konieczne określenie (zwykle poprzez analizę umów zawartych z nabywcami) zakresu obowiązku stron transakcji w czasie od momentu sprzedaży do dostawy. Przychody można było ująć, gdy nabywca odbierze towary, a dostawca spełni swoje obowiązki wynikające z umowy¹⁸.

Istotną zmianę w tym zakresie przyniosły nowe standardy. Wraz z wprowadzeniem MSSF 15 nastąpiła zmiana koncepcji momentu ujęcia przychodów. Dotychczasowa koncepcja rozpoznania przychodu ze sprzedaży dóbr, zawarta w MSR 18, która opierała się na momencie przekazania korzyści i ryzyka, stała

¹³ Moonitz M., Sprouse R.T., *A tentative Set of Broad Accounting Principles for Business Enterprises*, New York 1962.

¹⁴ Kasperowicz A., Mazur A., op. cit., s. 71.

¹⁵ Myers J.H., *The critical event and the recognition of net profit*, „The Accounting Review” 1959, 34, p. 528–532.

¹⁶ Kasperowicz A., Mazur A., op. cit., s. 72.

¹⁷ Martyniuk T., *Przychody jako kategoria prawa bilansowego*, „Zeszyty Teoretyczne Rachunkowości”, 2010, t. 54 (110), s.119.

¹⁸ Bonham M., *Międzynarodowe Standardy Sprawozdawczości finansowej w interpretacjach i przykładach T. 5, Podatek dochodowy, przychody, rolnictwo*, Warszawa 2006, s. 121.

się teraz wyłącznie jednym z warunków nowej koncepcji. Nowa koncepcja została bowiem oparta na prawach i obowiązkach kontraktowych. Jak wskazują A. Kasperowicz i A. Mazur, jako skutek zawarcia umowy u każdej ze stron pojawia się wymagalny obowiązek określonego w umowie działania względem drugiej strony, co oznacza, że każda ze stron ma jednocześnie obowiązek i prawo: tam, gdzie jednostka ma prawo, tam klient ma obowiązek (zapłaty) i odwrotnie¹⁹. Przywołane autorki wskazują, że każda różnica pomiędzy wartością praw a obowiązków do wykonania stanowi pozycję netto jednostki, którą można wyrazić wzorem²⁰:

$$PN_{tk} = P_k - O_k$$

gdzie:

PN_{tk} – pozycja netto jednostki w związku z kontraktem k w momencie t ,

P_k – prawa pozostałe do otrzymania przez jednostkę wynikające z kontraktu k ,

O_k – obowiązki pozostałe do wykonania przez jednostkę wynikające z kontraktu k .

Pamiętać należy, że w trakcie trwania kontraktu pozycja netto jednostki może ulegać zmianie. Będzie ona związana z działaniami podejmowanymi przez dwie strony kontraktu, co powoduje, że wystąpi konieczność ciągłego w czasie monitorowania przebiegu oraz realizacji kontraktu, celem uchwycenia właściwego momentu rozpoznania zwiększenia lub zmniejszenia przychodów oraz utworzenia aktywów i zobowiązań kontraktowych. W przedmiotowym modelu przychód jest bowiem ujmowany, gdy²¹:

- zobowiązania umowne netto ulegają zmniejszeniu albo
- w przypadku zwiększenia umownych aktywów w rezultacie uregulowania zobowiązania poprzez wykonanie przez jednostkę świadczeń wynikających z umowy.

Tym samym, jak konkludują A. Kasperowicz i A. Mazur, przed wejściem w życie MSSF 15 jednostka rozpoznawała i mierzyła swoją działalność, kierując się kryterium „za robione i zrealizowane” oraz kryterium procentowego wykonania kontraktu. Natomiast w sposobie przewidzianym w nowym standardzie, jednostka najpierw powinna zmierzyć nadwyżkę aktywów, czyli praw pozostałych do otrzymania lub nadwyżkę pasywów, czyli zobowiązań pozostałych do wykonania. Przychód zostanie rozpoznany wtedy, gdy nastąpi wzrost wartości aktywów lub spadek wartości zobowiązań, co jest zgodne z definicją przychodu²².

¹⁹ Kasperowicz A., Mazur A., op. cit., s. 74.

²⁰ Ibidem.

²¹ Martyniuk T., op. cit., s. 126.

²² Kasperowicz A., Mazur A., op. cit., s. 76.

Należy jednak zauważyć, że w KSR 15 nie zdecydowano się na skorzystanie z tego modelu²³. Jak wskazuje J. Gierusz, w standardzie krajowym nr 15 pozo-
stawiono rozwiązanie opierające się na tym, że kluczowym kryterium ujęcia
przychodu ze sprzedaży jest przekazanie nabywcy znaczącego ryzyka i korzyści
wynikających z prawa własności dóbr (KSR 15, IV. 5). Spójne z tym podejściem
pozostają zapisy KSR nr 8 (punkty 8.1–8.3), KSR nr 11 (punkty 9.3 i 9.4) oraz
KSR nr 12 (pkt 7.1). MSSF 15 zajmuje w tym zakresie stanowisko szersze, wy-
mienając w punkcie 38 przytoczony warunek jako jeden z kilku przejawów
objęcia kontroli nad składnikiem aktywów²⁴.

Takie podejście może powodować różnice w ujawnianiu składników majątku
i wpływać na rentowność, co przedstawia poniższe studium przypadku.

*Podmiot A dostarcza prefabrykowane przepusty drogowe dla wykonawców usług
budowlanych. Przepisy są dedykowane (robione na wymiar) i nie da się ich zain-
stalować na innej budowie. Umowa zawierana jest w ten sposób, że prawo wła-
sności wyrobu następuje w momencie jego przekazania na plac budowy. Dostar-
czenie jest jednak uzależnione od wezwania generalnego wykonawcy do dostar-
czenia mu przepustu. Pomiedzy stworzeniem wyrobu a jego dostarczeniem na
plac często mija kilka-kilkanaście tygodni, niekiedy przekraczając termin okre-
ślony w umowie. W takich okolicznościach generalny wykonawca wstrzymuje
dostawę, a podmiot A pozostawia wyrób u siebie w depozycie do momentu we-
zwania generalnego wykonawcy do dostarczenia tego produktu na plac budowy.
W stosunku do tych wyrobów na podmiocie A dalej ciąży ryzyko, chociażby przy-
padkowej utraty lub uszkodzenia, zatem nie można stwierdzić, że przekazano
nabywcy znaczące ryzyko związane ze sprzedawanym dobrem. Aktualnie pod-
miot A wykonane przepusty ewidencjonuje w zapasach jako wyrób w depozycie.
Nie ma to zatem wpływu na rentowność jednostki.*

*Rozwiązanie wdrożone w KSR nr 15 również nie zmieni sytuacji jednostki A.
W myśl pkt 4.5.1 dostawca ujmuje przychody ze sprzedaży dóbr w momencie
przeniesienia znaczących korzyści i ryzyka, związanych z tymi dobrami. W takim
przypadku główne ryzyka związane z elementami konstrukcji dalej ciężą na
podmiocie A.*

*Rozwiązanie w MSSF 15 nakazuje weryfikację wypełnienia obowiązków umow-
nych. W przedmiotowym przykładzie podmiot A zobligował się m. in. do wykona-
nia prefabrykowanych przepustów drogowych i z tego zobowiązania się wywią-
zał, będąc gotów do dostarczenia ich dla klienta. W myśl par. 107 MSSF 15, jeśli
jednostka spełnia zobowiązanie, dokonując przekazania dóbr lub usług klientowi,
zanim klient zapłaci wynagrodzenie lub przed terminem jego wymagalności,
jednostka przedstawia umowę jako składnik aktywów z tytułu umowy, z wyłąc-*

²³ Karwowski M., *Krajowy Standard Rachunkowości nr 15 jako przejaw wzmocnienia
znaczenia informacyjnego rachunkowości w Polsce*, „Kwartalnik Nauk o Przedsię-
biorstwie” 2024, t. 69 (3), s. 116–117.

²⁴ Gierusz J., op. cit., s. 101.

zeniem wszelkich kwot przedstawianych jako należności. Składnik aktywów z tytułu umowy to prawo jednostki do wynagrodzenia w zamian za dobra lub usługi, które jednostka przekazała klientowi.

Można zatem rozważyć, czy w tej sytuacji podmiot A nie powinien rozpoznać przychodu. Z perspektywy jednostki zmieniła się bowiem jej pozycja netto – nastąpiło zmniejszenie zobowiązań umownych – produkt jest gotowy do dostarczenia. Fakt zawarcia umowy depozytu, w opinii autora nie powinien wpływać na brak dostarczenia. Jednostka wywiązując się ze znacznej części zobowiązania byłaby zobligowana do ujawnienia aktywów z tytułu umowy, w korespondencji z przychodami ze sprzedaży oraz współmiernego ujęcia kosztów wartości sprzedanych wyrobów gotowych w korespondencji z magazynem wyrobów gotowych. W przedmiotowym przypadku, nim pomiędzy podmiotami gospodarczymi nastąpił transfer korzyści i ryzyka związany z przedmiotem aktywów, doszło do realizacji znacznej części świadczenia, co zmieniło pozycję netto. Taka sytuacja nie wpłynie na generalną rentowość, ale spowoduje ujawnienie przychodów i kosztów w innych okresach, co w przypadkach przekraczających rok obrotowy może mieć istotny wpływ na obraz jednostki zaprezentowany w sprawozdaniu finansowym.

W zakresie momentu rozpoznania przychodu, MSSF 15 i KSR 15 przyjęły zatem odmienne koncepcje. Co do zasady, w większości przypadków wraz z dostawą dóbr i usług następuje przekazanie korzyści i ryzyka związanego z przedmiotem. Co więcej, znaczna część popularnych rozwiązań rynkowych znajdzie dla obu koncepcji podobne odzwierciedlenie w księgach rachunkowych, choć w innych pozycjach (np. otrzymane zaliczki a zobowiązania z tytułu umów). Jednak jak pokazuje powyższe studium przypadku, można odnaleźć przykłady, w których mogą wystąpić różnice w momencie ujęcia przychodu. Kwestia ta powinna podlegać dalszej dyskusji – która z tych koncepcji pozwoli na lepsze odzwierciedlenie rzeczywistego momentu powstania korzyści ekonomicznej dla jednostki? Która z koncepcji zaprezentuje właściwą rentowość działania jednostki w okresie? Czy przy współczesnych, coraz bardziej skomplikowanych rozwiązaniach umownych można prawidłowo zidentyfikować wszystkie prawa i obowiązki wynikające z umów, czy może lepiej pozostać przy koncepcji przekazania korzyści i ryzyka? Pomimo uchwalenia obu standardów, dyskusja nad kwestią momentu uznania przychodu powinna być kontynuowana.

Drugim aspektem, na który autor zwrócił uwagę, jest wartość wynagrodzenia zmiennego. Dotychczas nie było konieczności szacowania wartości przychodów wynikających z umowy. Przyjmowana była wartość pewna, wynikająca z umowy. Wraz z pojawieniem się MSSF 15 i KSR 15, ustalenie „wiarygodnej wartości” przychodu nabrało nowego wymiaru.

3. Wycena wynagrodzenia zmiennego w ujęciu MSSF 15 i KSR 15

Definicja ustawowa stwierdza, że przychód powinien zostać wykazany w wiarygodnie określonej wartości. W zakresie podstawowej działalności gospodar-

czej podmiotów, a do niej odwołują się nowe opublikowane standardy, wartość ta wynikała z przepisów, umów, porozumień zwartych pomiędzy uczestnikami transakcji. W ten sposób, do czasu opublikowania MSSF 15 i KSR 15, w praktyce księgowości panował konsensus opierający się na tym, że wycena przychodów ze sprzedaży dóbr odbywała się po określonej cenie sprzedaży netto. Wartość ta wynikała z umowy między podmiotami uczestniczącymi w transakcji, zatem można ją określić jako wartość godziwą zapłaty, otrzymanej bądź też należnej, ustalonej jako cena sprzedaży pomniejszona o ewentualne rabaty handlowe czy upusty od tej ceny²⁵. Takie samo podejście można było odnaleźć również w standardach międzynarodowych, gdzie wskazano, że wycena była oparta na wartości godziwej zapłaty otrzymanej lub należnej (MSR 18, pkt 9).

Jednak wdrożenie najpierw MSSF 15, a następnie KSR 15 zmieniło powyższe podejście. Jako podstawową zasadę, MSSF 15 wskazuje, że po spełnieniu (lub w trakcie spełniania) zobowiązania do wykonania świadczenia, jednostka ujmuje jako przychód kwotę równą cenie 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. Wynagrodzenie to może obejmować kwoty stałe i kwoty zmienne (MSSF 15 pkt 46-47). Cena transakcyjna odzwierciedla więc oczekiwania jednostki związane z kwotą, którą ma w przyszłości otrzymać za spełnione świadczenie. W wielu przypadkach kwota ta jest ściśle określona w umowie jako stała wielkość, a płatność jest dokonywana w momencie wykonania świadczenia lub po upływie krótkiego czasu²⁶.

Cena ta, którą można określić jako wynagrodzenie za transakcję, może składać się jednak z części stałej oraz części zmiennej. Wynagrodzeniem stałym jest najczęściej wartość, na którą umówiły się strony transakcji, za której płatność dokonywana jest w momencie dostawy dóbr lub po upływie krótkiego okresu. Wynagrodzenie zmienne zaś związane jest m. in. z udzielaniem upustów, rabatów, zwrotu wynagrodzenia, kredytów, ustępstw cenowych, dodatków, premii za wyniki, nakładaniem kar i innymi podobnymi czynnikami oraz w przypadku wystąpienia zdarzeń warunkowych (MSSF 15, pkt 51). Zmienny charakter wynagrodzenia powinien wynikać z postanowień umowy, zwyczajowych praktyk handlowych, opublikowanej polityki lub konkretnych oświadczeń jednostki bądź innych faktów i okoliczności, które wskazują, że jednostka zamierza w momencie zawarcia umowy z klientem, udzielić klientowi ustępstwa ceno-

²⁵ Paszula M., *Przychody kategorią rachunkowości – artykuł dyskusyjny*, „Zeszyty Teoretyczne Rachunkowości” 2010, t. 54 (110), s.146.

²⁶ Mazur A., *Pomiar wartości przychodów według projektu międzynarodowego standardu dotyczącego przychodów*, „Prace Naukowe Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu” 2013, no. 313, s. 87.

wego (MSSF 15 pkt 52). Tym samym, za każdym razem ustalając cenę transakcyjną, jednostka powinna uwzględnić²⁷:

- jej zmienność;
- wartość pieniądza w czasie;
- płatności o charakterze niepieniężnym;
- przewidziane w umowie kwoty płatne klientowi przez sprzedawcę.

Rozpoznawanie wynagrodzenia zmiennego stanowi swoiste novum, gdyż nie było przedmiotem szczególnego uregulowania ani w krajowych przepisach, ani w MSR 18. Przed wprowadzeniem MSSF 15 i KSR 15 pomiar części zmiennej ceny transakcyjnej był odraczany do momentu ustalenia wysokości i ujęcia przychodu, czyli do momentu przekazania ryzyka lub otrzymania płatności. Natomiast zgodnie z nowym standardem, oszacowanie wartości części zmiennej powinno nastąpić na początku realizacji świadczenia określonego w umowie²⁸. Uwagę zwraca fakt, że oba standardy wskazują na konieczność rozpoznania oraz ujmowania wynagrodzenia zmiennego. Wymaga to od jednostki szacowania wartości możliwego do osiągnięcia przychodu. Jest to zagadnienie inne od oszacowania skali prawdopodobieństwa uzyskania przychodu – te jest bowiem związane z ujęciem lub nie ujęciem przychodu. Natomiast wraz z wprowadzeniem MSSF 15 oraz KSR 15 pojawia się nowy obowiązek związany z koniecznością szacowania również wartości samego wynagrodzenia. Zdaniem Karwowskiego, prawidłowa ocena modelu biznesu w sprawozdaniu finansowym jest zapewniona dzięki konieczności szacowania wynagrodzenia zmiennego, co wymaga uwzględnienia różnego rodzaju przewidywanych zniżek, rabatów czy opłat warunkowych²⁹.

Należy zaznaczyć, że w przeciwieństwie do momentu powstawania przychodu, KSR nr 15 pozostaje w zasadzie zgodny z regulacjami MSSF 15 w zakresie wynagrodzenia z tytułu umowy sprzedaży, w szczególności w zakresie zmiennej części wynagrodzenia (pkt IV. 3)³⁰.

Jednostka ustala na moment ujęcia przychodu wartość wynagrodzenia zmiennego, biorąc pod uwagę prawdopodobieństwo realizacji postanowień umowy dotyczących wynagrodzenia zmiennego (KSR 15 pkt 4.3.4). Zarówno standard krajowy (KSR 15 pkt 4.3.4), jak międzynarodowy (MSSF 15, p. 55) proponują dwie metody:

- wartości oczekiwanej/średniej oczekiwanej wartości,
- najbardziej prawdopodobnej wartości.

Pierwsza z nich, metoda wartości oczekiwanej (inaczej średniej oczekiwanej wartości) to znana z Krajowego Standardu Rachunkowości nr 6 (dalej jako

²⁷ Ibidem, s. 88.

²⁸ Ibidem.

²⁹ Karwowski M., *MSSF 15 „przychody z umów z klientami” a ocena realizacji modelu biznesu*, „Studia Ekonomiczne” 2016, t. 285, s. 165.

³⁰ Gierusz J., op. cit., s. 100.

KSR 6) pkt 4.4 metoda, której istota opiera się na tym, że jeżeli wartość szacunkowa dotyczy zbioru wielu przyszłych zdarzeń gospodarczych, to przy szacunku kwoty, uwzględnia się wszystkie możliwe kwoty związane z tymi zdarzeniami oraz odpowiadające im prawdopodobieństwa. Wartość będzie w takim przypadku zależna od oszacowanego przez jednostkę prawdopodobieństwa wystąpienia określonych zdarzeń w całym ich zbiorze. Tym samym metoda wartości oczekiwanej polega na tym, że na podstawie historycznych, bieżących i prognozowanych informacji, jednostka identyfikuje możliwe efekty realizacji kontraktu i określa prawdopodobieństwo ich wystąpienia. Wartość oczekiwaną stanowi więc średnia możliwych wyników, ważona prawdopodobieństwem ich uzyskania³¹. Technicznie oszacowanie tej wartości to suma 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 (MSSF 15, pkt 53 lit. a).

Druga metoda najbardziej prawdopodobnej wartości jest szerzej opisana w KSR 6 pkt 4.5. Charakteryzuje się ona tym, że gdy jednostka wycenia kwotę wartości pojedynczej umowy, wynik najbardziej prawdopodobny może stanowić rzetelny szacunek ostatecznego wynagrodzenia. Wartość najbardziej prawdopodobna to pojedyncza, najbardziej prawdopodobna kwota z przedziału możliwych kwot wynagrodzenia (tj. pojedynczy najbardziej prawdopodobny wynik umowy) (MSSF 15 pkt 53 lit. b), co oznacza, że określenie najbardziej prawdopodobnej wartości nie zwalnia z obowiązku przeanalizowania innych możliwych wyników. Innymi słowy, do określenia wartości przychodu należy uwzględnić tę wysokość przyszłej płatności, która jest najbardziej prawdopodobna, czyli wynika z najlepszych szacunków kierownictwa. Jeśli natomiast jednostka spodziewa się uzyskania jednej z dwóch możliwych kwot (np. otrzyma bonus w całości lub nie otrzyma go wcale), wówczas metoda ta jest właściwa³².

Istotne jest zwrócenie uwagi, że elementy zmienne zmniejszające wynagrodzenie ujmowane są w okresie, w którym zostały ujęte przychody, których dotyczą, co jest wyrazem zastosowania zasady współmierności przychodów i kosztów³³. W związku z tym, nawet jeżeli dokumenty korygujące nie zostały jeszcze sporządzone, konieczne jest obliczenie lub wiarygodne oszacowanie kwoty rabatów i opustów należnych nabywcom i ich ujęcie w okresie sprawozdawczym, którego dotyczą (KSR 15, p. 6.3.3)³⁴.

³¹ Mazur A., op. cit., s. 88.

³² Ibidem.

³³ Ustawa z dn. 29 września..., art. 6 ust. 2.

³⁴ Trzpięta K., *KSR 15 Przychody ze sprzedaży wyrobów, półproduktów, towarów i materiałów (cz. I) – Omówienie*, „Rachunkowość”, nr 2, s. 13–20; Karwowski M., *Krajowy Standard Rachunkowości...*, s. 120–121.

Na koniec każdego okresu sprawozdawczego jednostka dokonuje aktualizacji szacowanych cen transakcyjnych (w tym aktualizacji swojej oceny tego, czy wartości szacunkowe wynagrodzenia zmiennego podlegają ograniczeniom) tak, aby w rzetelny sposób odzwierciedlały one okoliczności występujące na koniec okresu sprawozdawczego oraz zmiany okoliczności w trakcie okresu sprawozdawczego.

Niewątpliwie nowe rozwiązanie dotyczące konieczność oszacowania wynagrodzenia zmiennego będzie miało wpływ na rentowość spółek. Autor zaprezentuje to na podstawie studium przypadku.

Jednostka B jest producentem wyrobów spożywczych dostarczającym je do sklepów spożywczych. Z dużymi sieciami przewidziane jest, że jednostka B w zamian za określoną wielkość obrotu udzieli rabatu. Z dotychczasowych doświadczeń historycznych podpartych prognozami sprzedaży, Kierownictwo jednostki B oszacowało, że w bieżącym roku wartość upustu wyniesie 4% od wartości sprzedaży na rzecz klientów sieciowych. Zgodnie z przyjętymi rozwiązaniami umownymi, Jednostka A wystawi faktury korygujące do 15 stycznia kolejnego roku obrotowego, które przy uwzględnieniu zasady współmierności, są przypisywane do zakończonego roku obrotowego. Sytuację wyjściową prezentuje tabela 1.

Tabela 1. Wartość sprzedaży przed udzieleniem rabatów (kwoty w PLN)

Wyszczególnienie	IQ	IIQ	IIIQ	IVQ	Razem
Przychody	16.915.799,85	23.996.362,99	27.188.780,98	26.638.389,10	94.739.332,90
Koszty	13.009.578,77	18.050.498,10	19.723.234,06	19.499.340,98	70.282.651,90
Wynik na sprzedaży	3.906.221,08	5.945.864,89	7.465.546,92	7.139.048,12	24.456.681,00

Źródło: opracowanie własne.

Po zakończeniu roku obrotowego Jednostka B ustaliła wysokość rabatu – sprzedaż objęta rabatem wyniosła 40.024.981,15 zł, zatem wystawiono faktury korygujące na łączną wartość 1.600.999,25 zł. Zgodnie z dotychczas przyjętym rozwiązaniem ewidencyjnym, kwota korekty została ujęta w IVQ, co spowodowało, że wyniki jednostki prezentowały się jak w tabeli 2.

Tabela 2. Wartość sprzedaży po udzieleniu rabatów (kwoty w PLN)

Wyszczególnienie	IQ	IIQ	IIIQ	IVQ	Razem
Przychody	16.915.799,85	23.996.362,99	27.188.780,98	25.037.389,85	93.138.333,65
Koszty	13.009.578,77	18.050.498,10	19.723.234,06	19.499.340,98	70.282.651,90
Wynik na sprzedaży	3.906.221,08	5.945.864,89	7.465.546,92	5.538.048,87	22.855.681,75

Źródło: opracowanie własne.

Jednak zgodnie z ujęciem wynagrodzenia zmiennego wg MSSF 15/KSR 15 jednostka powinna dokonać obliczenia części wynagrodzenia zmiennego, uwzględniając rabatowaną cenę już od początku roku. Taka sytuacja powoduje, że wyniki jednostki B prezentowałyby się jak w tabeli 3.

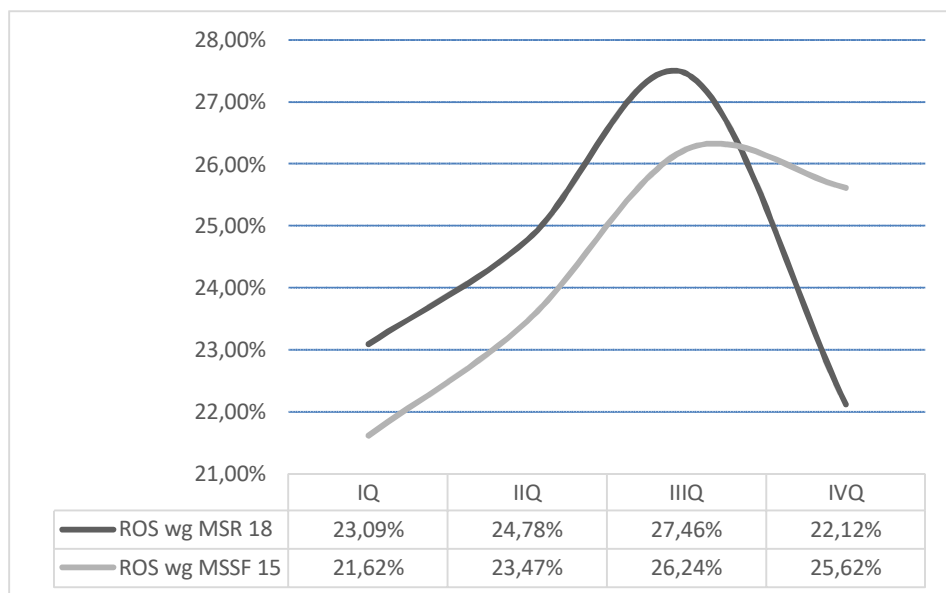
Tabela 3. Wartość sprzedaży po udzieleniu rabatów z uwzględnieniem MSSF15/KSR15 (kwoty w PLN)

Wyszczególnienie	IQ	IIQ	IIIQ	IVQ	Razem
Przychody	16.597.201,00	23.586.026,88	26.740.341,09	26.214.764,69	93.138.333,65
Koszty	13.009.578,77	18.050.498,10	19.723.234,06	19.499.340,98	70.282.651,90
Wynik na sprzedaży	3.587.622,23	5.535.528,78	7.017.107,03	6.715.423,72	22.855.681,75

Źródło: opracowanie własne.

Choć wyniki roczne jednostki się nie zmieniły, to zmienił się rozkład rentowności w poszczególnych kwartałach – sytuacja ta jest widoczna na wykresie 1, gdzie zaprezentowano rentowność operacyjną sprzedaży dla wyniku na sprzedaży.

Wykres 1. Rentowość sprzedaży kwartalnej jednostki B



Źródło: opracowanie własne.

Z wykresu można zauważyć, że dotychczas stosowane rozwiązanie ewidencyjne przedstawiało przez trzy pierwsze kwartały podwyższoną rentowość spółki, co mogło prowadzić do mylnego przekonania użytkowników danych pochodzących z rachunkowości o faktycznej efektywności działalności spółki. Fakt uwzględnienia wartości wynagrodzenia zmiennego od początku pozwolił na spłaszczenie

krzywej rentowności i zapobiegł istotnemu spadkowi rentowości w IVQ. Zauważyć należy, że konieczność właściwego szacowania wartości wynagrodzenia zmiennego będzie istotna dla podmiotów o wysokiej wartości kosztów stałych produkcji, gdyż dla nich efekt działania dźwigni operacyjnej będzie znacznie silniejszy.

Drugim istotnym aspektem w zakresie przychodów jest określenie ich prawidłowej wartości. Wraz z wdrożeniem MSSF 15 i KSR 15 pojawiła się konieczność identyfikowania wartości wynagrodzenia zmiennego, które będzie miało wpływ na cenę sprzedawanych dóbr. Oszacowanie to jest dokonywane metodami znanymi z szacowania rezerw, jednak sam fakt, że podmioty stają się zobowiązane do oszacowania części wynagrodzenia już na początku trwania umowy jest kwestią nową. Jak pokazało studium przypadku, choć zdawać by się mogło, że nowe rozwiązanie nie będzie miało wpływu na ocenę rentowności podmiotów gospodarczych, to jednak istotnie wpłynie na dane śródroczne, co oddziałuje na analizę rentowności produktów czy weryfikację sytuacji finansowej przez kontrahentów i instytucje finansowe. Kwestiami do dyskusji jest, jak szacować dane przychody – z jakiego zakresu danych korzystać, jak ustalać prawdopodobieństwo? Czy praktyczne wskazówki dla tych modeli rozpatrywane przy rezerwach są możliwe do bezpośredniego zastosowania? Ta kwestia również powinna być przedmiotem kolejnych rozważań.

Zakończenie

Wejście w życie MSSF 15 oraz KSR 15 niewątpliwie wpłynęło na rachunkowe podejście do ujmowania oraz wyceny przychodów. Taka sytuacja musiała przełożyć się na rentowność podmiotów gospodarczych, jednak w zależności od zastosowanych rozwiązań – w różny sposób. Ze względu na szerokie uregulowania kategorii przychodu w obu standardach, czego brak było w poprzednich latach, ich implementacja jest przedsięwzięciem bardzo złożonym i zróżnicowanym, m. in. w zależności od wielkości podmiotu, branży, w której podmiot działa czy kluczowych postanowień kontraktowych. Z tego względu Autor zdecydował się na zaprezentowanie wyłącznie dwóch aspektów związanych z przychodami – momentu ujęcia oraz wyceny wynagrodzenia zmiennego.

Jak wskazano w zakresie momentu ujęcia przychodu, oba standardy zastosowały rozbieżne koncepcje. Choć z praktycznego punktu widzenia, do rozpoznania momentu ujawnienia przychodów ze sprzedaży dojdzie w tym samym momencie, to można znaleźć przypadki, w których moment uznania przychodów będzie różny. Jedna z takich sytuacji została zaprezentowana w studium przypadku zmiany pozycji kontraktowej netto w branży budowlanej. Nadmienić należy, że rozważając podobne przypadki wiele zależy od samych uzgodnień pomiędzy stronami kontraktu. Studium przypadku ma jednak na celu uzmysłowić, że kształtowanie postanowień umownych pomiędzy stronami, jak również ich interpretacja może wpłynąć na moment ujęcia przychodów, a tym samym na rentowność podmiotu. Dalsze badania w tym zakresie powinny obejmować

choćby skale tego wpływu w kilku okresach, przy wykorzystaniu chociażby narzędzi analizy finansowej czy istotności dla interesariuszy różnic pomiędzy wynikami podmiotu w obu standardach, w różnych branżach.

Dla wyceny wynagrodzenia zmiennego oba standardy przyjęły te same rozwiązania. Kwestia szacowania wynagrodzenia zmiennego sama w sobie jest koncepcją odmienną od dotychczas stosowanych i niewątpliwie wpływa na rentowność. Choć z perspektywy całkowitej rocznej rentowności może to być niezauważalne, to właściwe szacowanie wynagrodzenia zmiennego może wpływać na zyskowność w trakcie roku, co wykazano w studium przypadku odwołującym się do podmiotu produkcyjnego z branży spożywczej. Przedstawiony przykład wskazuje, że umowne czy regulaminowe kwestie dotyczące rabatów, związane z wdrożoną i stosowaną polityką zarządzania kapitałem obrotowym netto, wpływają na rentowność podmiotów gospodarczych również śródroczne i powinny być brane pod uwagę przy kształtowaniu m. in. polityki należności. Jest to kwestia niewątpliwie istotna nie tylko z punktu widzenia planowania, ale również dla kontroli efektywności sprzedaży w trakcie roku i przejrzystości danych przedkładanych różnym interesariuszom. Ponownie, możliwe jest rozszerzenie badań w tym zakresie, wykorzystując narzędzia analizy finansowej, przy analizie i interpretacji różnych zapisów polityki należności, w różnym przekroju branż.

Autor ma świadomość, że ze względu na cel w postaci prezentacji oraz wpływu niektórych elementów obu standardów, zaprezentowany zakres zagadnień nie przedstawia pełnego zakresu wpływu tych standardów na ocenę rentowności podmiotów gospodarczych. Dla obu wskazanych aspektów obu wybranych standardów, Autor posłużył się studiami przypadków, które mają swoje podstawowe ograniczenie – odnoszą się wyłącznie do konkretnego przypadku. Autor ma świadomość, że implementacja obu standardów może przynieść różne rozwiązania w różnych branżach, w podmiotach różnej wielkości oraz przy różnych postanowieniach umownych. Traktuje ten artykuł jako zaproszenie do dalszej dyskusji naukowej nad zagadnieniem przychodów. Same postanowienia standardów przynoszą określony obraz tego, jak powinny być rozpoznawane i ujmowane przychody. Jednak mnogość rozwiązań, jakie przyjmują podmioty, powoduje, że praktyczna implementacja postanowień standardów oraz dyskusja nad poszczególnymi studiami przypadków może wnieść wiele do dyskursu naukowego o przychodach i nakreślić konkretne interpretacje poszczególnych postanowień tych standardów.

Bibliografia

1. American Accounting Association Committee on Accounting Concepts and Standards, *Accounting and Reporting Standards for Corporate Financial Statements and Preceding Statements and Supplements*, 1957.
2. American Institute of Certified Public Accountants, *APB Statement No 4 Basic Concepts and Accounting Principles Underlying Financial Statements of Business Enterprises*, New York 1970.
3. Begg D., Fischer S., Dornbusch R., *Makroekonomia*, PWN, Warszawa 2003.
4. Bonham M., *Międzynarodowe Standardy Sprawozdawczości finansowej w interpretacjach i przykładach, T. 5, Podatek dochodowy, przychody, rolnictwo*, Lexis Nexis, Warszawa 2006.
5. Cieciora M., *Przychody jednostki gospodarczej w świetle polskich i międzynarodowych regulacji rachunkowości*, „Zeszyty Teoretyczne Rachunkowości” 2010, (54(110)).
6. Epstein B.J., Nach R., Bragg S.M., *GAAP 2010 Interpretation and Application of Generally Accepted Accounting Principles*, John Wiley & Sons INC, 2009.
7. Gierusz J., *Ujmowanie i pomiar przychodów ze sprzedaży w świetle MSSF 15 i regulacji polskich – analiza porównawcza*, „Zeszyty Teoretyczne Rachunkowości” 2021, 45(3).
8. Gos W., *Rachunkowość finansowa dla zaawansowanych*, Difin, Warszawa 2017.
9. Karwowski M., *MSSF 15 „przychody z umów z klientami” a ocena realizacji modelu biznesu*, „Studia Ekonomiczne” 2016, 285.
10. Karwowski M., *Krajowy Standard Rachunkowości nr 15 jako przejaw wzmocnienia znaczenia informacyjnego rachunkowości w Polsce*, „Kwartalnik Nauk o Przedsiębiorstwie”, 224, 69(3).
11. Kasperowicz A., Mazur A., *Ujęcie przychodów w rachunkowości – nowe podejście od 2018 roku*, [w:] *Sprawozdawczość i rewizja finansowa. Wyzwania i szanse nauki i dydaktyki rachunkowości*, K. Grabiński, M. Kędzior (red.) Fundacja Uniwersytetu Ekonomicznego w Krakowie, Kraków 2017.
12. Komunikat Ministra Finansów z dnia 20 lipca 2022 r. w sprawie ogłoszenia uchwały Komitetu Standardów Rachunkowości w sprawie przyjęcia Krajowego Standardu Rachunkowości nr 15 „Przychody ze sprzedaży wyrobów, półproduktów, towarów i materiałów” (Dz. Urz. Min. Fin. z 2022 r. poz. 81).
13. Komunikat nr 2 Ministra Finansów z dnia 21 marca 2014 r. w sprawie ogłoszenia uchwały Komitetu Standardów Rachunkowości w sprawie przyjęcia znowelizowanego Krajowego Standardu Rachunkowości nr 6 „Rezerwy, bierne rozliczenia międzyokresowe kosztów, zobowiązania warunkowe” (Dz. Urz. Min. Fin. z 2014 r. poz. 12).

14. Martyniuk T., *Przychody jako kategoria prawa bilansowego*, „Zeszyty Teoretyczne Rachunkowości” 2010, (54(110)).
15. Mazur A., *Pomiar wartości przychodów według projektu międzynarodowego standardu dotyczącego przychodów*, „Prace Naukowe Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu” 2013, no. 313.
16. Moonitz M., Sprouse R.T., *A tentative Set of Broad Accounting Principles for Business Enterprises*, AICPA, New York 1962.
17. Myers J.H., *The critical event and the recognition of net profit*, „The Accounting Review” 1959, 34.
18. Paszula M., *Przychody kategorią rachunkowości – artykuł dyskusyjny*, „Zeszyty Teoretyczne Rachunkowości” 2010, (54(110)).
19. Paton W.A., Littleton A.C., *An Introduction to Corporate Accounting Standards*, American Accounting Association, Chicago 1940.
20. Rozporządzenie Komisji (UE) 2023/1803 z dnia 13 września 2023 r. przyjmujące określone międzynarodowe standardy rachunkowości zgodnie z rozporządzeniem (WE) nr 1606/2002 Parlamentu Europejskiego i Rady (Dz.U. L 237 z 26.09.2023, s. 1).
21. Samuelson P., Nordhaus W., *Ekonomia*, Warszawa 2004.
22. SFAC, Statement of Financial Accounting Concepts, No. 6.
23. Sokołek M., Kołaczyński J., *The moment of recognition of revenues from the sale of goods and services and the risk of distortion of financial statements and tax settlements in terms of Polish accounting standards and tax acts – selected issues*, „Biuletyn Instytutu Studiów Podatkowych” 2023, 11 (327).
24. Świdarska G.K., *Sprawozdanie finansowe bez tajemnic*, Difin, Warszawa 2003.
25. Trzpioła K., *KSR 15 Przychody ze sprzedaży wyrobów, półproduktów, towarów i materiałów (cz. I) – Omówienie*, „Rachunkowość” 2023, nr 2.
26. Ustawa z dnia 29 września 1994 r. o rachunkowości (Dz. U. z 2023 r. poz. 120 z późn. zm.).
27. *Założenia koncepcyjne MSSF*, Stowarzyszenie Księgowych w Polsce, Warszawa 2013.

Informacja o autorze:

Dr Jarosław Szyszka,
Uniwersytet Ekonomiczny w Poznaniu,
Katedra Rachunkowości i Rewizji Finansowej, Polska,
e-mail: jaroslaw.szyszka@ue.poznan.pl