



Nowy model rozpoznawania
przychodów wg MSSF 15
„Przychody z umów z klientami”

Prezentacja

Aleksandra Rytko

Nowy model rozpoznawania
przychodów wg MSSF 15
„Przychody z umów z klientami”

Prezentacja

CENTRUM
EDUKACJI
PIBR

Projekt graficzny Magda Beneda
Wydawca Centrum Edukacji Polskiej Izby Biegłych Rewidentów
Redaktor prowadzący Paweł Tyszer
Przygotowanie do druku Dariusz Żurek

Książka ta jest dziełem twórców i wydawcy. Prosimy, abyś przestrzegał praw, jakie im przysługują. Jej zawartość możesz udostępnić nieodpłatnie osobom bliskim lub osobiście znanym. Ale nie publikuj jej w Internecie. Jeśli cytujesz jej fragmenty, nie zmieniaj ich treści i koniecznie zaznacz, czyje to dzieło. A kopiując jej część, rób to jedynie na użytek osobisty.

Copyright © Centrum Edukacji PIBR, Polska Izba Biegłych Rewidentów

Warszawa 2018

ISBN 978-83-89255-71-6

Wydanie I

Centrum Edukacji Polskiej Izby Biegłych Rewidentów
al. Jana Pawła II 80
00-175 Warszawa
e-mail: ce@pibr.org.pl
tel. 22 637 31 04
fax 22 637 30 84

Program szkolenia

- 1. Wprowadzenie**
2. Zakres stosowania MSSF 15
3. Nowy model 5 kroków
4. Zmiany umowy
5. Koszty umowy
6. Prezentacja
7. Dodatkowe wytyczne
8. Ujawnianie informacji
9. Wejście w życie i przepisy przejściowe

Powody wydania nowego standardu

- Wspólny projekt Rady MSR i FASB
- Cele:
 - ✓ opracowanie jednego spójnego modelu rozpoznawania przychodów mającego zastosowanie niezależnie od rodzaju branży, który jednocześnie usunąłby nieścisłości i słabości poprzednich wymogów,
 - ✓ ograniczenie ilości standardów i interpretacji,
 - ✓ stworzenie solidnych ram koncepcyjnych dla rozwiązywania kwestii dotyczących ujmowania przychodów,
 - ✓ opracowanie spójnego podejścia w ramach MSSF i US GAAP,
 - ✓ zapewnienie bardziej użytecznych informacji poprzez poszerzenie wymogów ujawnień.



Kiedy i jak rozpoznać przychód?

Przychody wg MSSF przed zmianą:

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

Po zmianie:**• MSSF 15 „Przychody z umów z klientami”**

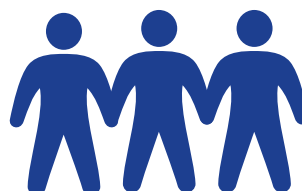
od 1 stycznia 2018 r.

- Odpowiednikiem MSSF 15 w ramach standardów amerykańskich US GAAP jest ASU 2014-09 **Zagadnienie 606**. Brak istotnych różnic.

Grupa do zadań specjalnych

- Tuż po wydaniu MSSF 15, powołana została specjalna grupa ds. przejścia na nowe standardy (ang. transition resource group – **TRG**), która ma wspierać wdrażanie nowego standardu.
- Zadaniem TRG jest identyfikowanie zagadnień, które wymagałyby od Rady MSR oraz FASB dodatkowych objaśnień lub wytycznych.
- Poglądy TRG lub jej członków nie mają mocy wiążącej, ale zapoznanie się z nimi może być **bardzo pomocne** przy wdrażaniu nowego standardu.
- Szczegółowe informacje o pracach TRG można znaleźć na stronie IFRS:

<http://www.ifrs.org/groups/transition-resource-group-for-revenue-recognition/>



Struktura standardu

Elementy obowiązkowe stanowiące integralną część standardu:

- treść główna – par. 1 – 129
- załączniki:
 - A. Definicje terminów
 - **B. Objasnienie stosowania**
 - C. Data wejścia w życie i przepisy przejściowe
 - D. Zmiany innych standardów
- Elementy nieobowiązkowe:
 - **Uzasadnienia wniosków**
 - Zdania odrębne
 - Załącznik A – Porównanie MSSF 15 i Zagadnienia 606
 - Załącznik B – Zmiany do Uzasadnień wniosków dotyczących innych standardów
 - **Przykłady ilustrujące**
 - Załącznik – Zmiany do objaśnień dotyczących innych standardów



Potrzebujesz więcej informacji?

Sprawdź na przykład tutaj:

- <http://www.ifrs.org/supporting-implementation/supporting-materials-by-ifrs-standard/ifrs-15/>
- <https://www.iasplus.com/en/collections/revenue>
- <https://www.pwc.pl/pl/mssf/mssf-15.html>
- Biuletyny MSSF firmy Deloitte np.
 - <https://www2.deloitte.com/pl/pl/pages/audit/articles/biuletyny-mssf/biuletyn-mssf-02-2014-nowy-standard-mssf-15-przychody.html>

Liczne darmowe prezentacje i webinar'y



Nowy model rozpoznawania przychodów wg MSSF 15

1. Wprowadzenie
- 2. Zakres stosowania MSSF 15**
3. Nowy model 5 kroków
4. Zmiany umowy
5. Koszty umowy
6. Prezentacja
7. Dodatkowe wytyczne
8. Ujawnianie informacji
9. Wejście w życie i przepisy przejściowe

Zastosowanie MSSF 15 (1)

Do wszystkich UMÓW z KLIENTAMI z wyjątkiem:

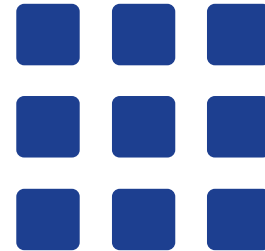
- umów leasingowych,
- umów ubezpieczeniowych,
- umów, z których wynikają instrumenty finansowe lub prawa i obowiązki rozliczane zgodnie z MSSF 9, MSSF 10, MSSF 11, MSR 27 i MSR 28,
- wymian barterowych w ramach tej samej działalności mających na celu ułatwienie sprzedaży klientom.

Poza zakresem MSSF 15 znajdują się:

- przychody z tytułu dywidend i odsetek,
- przychody z tytułu transakcji nie mających charakteru wymiany – czyli np. przychody z tytułu dotacji,
- przychody wynikające ze zmian wartości godziwej aktywów biologicznych czy nieruchomości inwestycyjnych.

Zastosowanie MSSF 15 (2)

- Częściowo, MSSF 15 będzie miał zastosowanie do transakcji sprzedaży aktywów niefinansowych.
- Poza przychodami, MSSF 15 reguluje także kwestie **KOSZTÓW UMOWY**.
- MSSF 15 reguluje ujęcie księgowe pojedynczej umowy, ale dopuszcza, jako rozwiązanie praktyczne (ang. a practical expedient), zastosowanie standardu w odniesieniu do **portfela** umów o podobnych cechach.



Nowy model rozpoznawania przychodów wg MSSF 15

1. Wprowadzenie
2. Zakres stosowania MSSF 15
- 3. Nowy model 5 kroków**
4. Zmiany umowy
5. Koszty umowy
6. Prezentacja
7. Dodatkowe wytyczne
8. Ujawnianie informacji
9. Wejście w życie i przepisy przejściowe

Fundamentalna zasada MSSF 15

Jednostka powinna ujmować przychody w celu odzwierciedlenia przekazania przyrzeczonych dóbr i usług klientowi w wysokości odzwierciedlającej wynagrodzenie należne jednostce – zgodnie z jej oczekiwaniami – w zamian za te dobra i usługi.

/MSSF 15 par. 2/

Nowy model 5 kroków

Krok 1 – identyfikacja i ujmowanie umowy z klientem

Krok 2 – identyfikacja odrębnych obowiązków działania

Krok 3 – określenie ceny transakcyjnej

Krok 4 – alokacja ceny transakcyjnej do poszczególnych obowiązków

Krok 5 – rozpoznanie przychodu w momencie wypełnienia obowiązku

Krok 1 – identyfikacja i ujmowanie umowy z klientem (1)

- Punktem wyjścia dla MSSF jest zawarcie **umowy** z **klientem**.



porozumienie pomiędzy dwiema lub większą liczbą stron, które powoduje powstanie egzekwowalnych praw i obowiązków



strona, która zawarła umowę z jednostką w celu otrzymania dóbr lub usług będących wynikiem działalności operacyjnej jednostki, w zamian za wynagrodzenie

- Zawrzeć umowę można **w dowolnej formie** (pisemnej, ustnej, innej dorozumianej) – istotne, jest to, że taka umowa może być egzekwowalna na drodze prawnej.

Krok 1 – identyfikacja i ujmowanie umowy z klientem (2)

- Kryteria istnienia umowy:
 - ✓ strony umowy zawarły **umowę** i są **zobowiązane** do wykonania swoich obowiązków,
 - ✓ można **określić prawa** każdej ze stron dotyczące dóbr lub usług, które mają zostać przekazane,
 - ✓ można określić **warunki płatności** dotyczących przekazywanych dóbr lub usług,
 - ✓ umowa ma **treść ekonomiczną**, oraz
 - ✓ jest **prawdopodobne**, że jednostka **otrzyma wynagrodzenie**, należne jej w zamian za przekazane klientowi dobra lub usługi (kryterium ściągalności).



Ocena ściągalności

- Oceniając prawdopodobieństwo otrzymania wynagrodzenia, uwzględnia się jedynie **zdolność i zamiar zapłaty przez klienta oczekiwanego przez jednostkę wynagrodzenia w odpowiednim terminie** (ryzyko kredytowe). Kierownictwo powinno m.in. uwzględnić swoje dotychczasowe doświadczenia z klientem oraz ewentualne zabezpieczenia.
- Kwota oczekiwanego wynagrodzenia powinna być skorygowana o wszelkie elementy zmienne, w tym ustępstwa cenowe (ang. price concessions), do których będzie skłonna jednostka. Uwaga – nie uwzględnia się w tej kwocie strat wynikających z utraty wartości, których ujęcie będzie regulował MSSF 9.
- **Ustępstwa cenowe** zazwyczaj mają miejsce/są przyznawane już po zawarciu umowy i mogą wynikać z różnych powodów. Na przykład, sprzedawca chce zachęcić klienta do uregulowania zaległych faktur i zachęcić do dalszych zakupów. Mogą też być sposobem na zwiększenie satysfakcji klienta niezadowolonego z jakichś powodów z dotychczasowej obsługi.



Skrypt – Przykład 1

Ponowna ocena istnienia umowy

- Jeżeli umowa z klientem spełnia wszystkie kryteria jej ujęcia w momencie zawarcia umowy, to jednostka **nie dokonuje już ponownej oceny tych kryteriów, chyba że istnieją przesłanki istotnej zmiany faktów i okoliczności** (np. znaczące obniżenie się zdolności kredytowej klienta).
- Jeżeli w momencie zawarcia umowy z klientem, umowa ta nie spełnia wszystkich kryteriów identyfikacji umowy, to w przyszłości jednostka kontynuuje dokonywanie oceny umowy celem ustalenia, czy kryteria te zostały spełnione w późniejszym terminie.



Skrypt – Przykład 2

A gdy umowa nie spełnia kryteriów ujęcia?

- Jeżeli umowa nie spełnia wszystkich kryteriów identyfikacji umowy, a jednostka otrzyma wynagrodzenie od klienta, to jest ono ujmowane **jako zobowiązanie**, chyba, że wystąpi jedno z poniższych zdarzeń umożliwiające rozpoznanie wynagrodzenia jako przychodu:
 - 1) jednostka nie ma innych zobowiązań do przekazania dóbr lub usług klientowi i otrzymała całe lub zasadniczo całe wynagrodzenie przyrzeczone przez klienta, które nie podlega zwrotowi, lub
 - 2) umowa została rozwiązana, a wynagrodzenie otrzymane od klienta nie podlega zwrotowi.
- W momencie, gdy kryteria zostaną spełnione, **zobowiązanie jest usuwane i rozpoznawany przychód**, który byłby rozpoznany do tego momentu, gdyby kryteria rozpoznania umowy były spełnione odpowiednio wcześniej (ang. cumulative catch-up adjustment).

Istnienie egzekwawalnych praw i obowiązków a okres umowy

- **Okres umowy** to okres obowiązywania umowy, w którym strony umowy mają egzekwowalne prawa i obowiązki.
- Problematyczne mogą być umowy, które nie mają ustalonego z góry okresu obowiązywania, mogą zostać rozwiązane lub zmienione przez każdą ze stron w dowolnym momencie, mogą też być automatycznie przedłużane.
- Jeśli umowa może być **w dowolnym momencie wypowiedziana bez istotnego odszkodowania** dla drugiej strony, to strony nie będą miały egzekwawalnych praw i obowiązków niezależnie od podanego w umowie okresu, na jaki została podpisana.
- W szczególności, jeżeli każda strona całkowicie niewykonanej umowy może jednostronnie wypowiedzieć umowę, nie ponosząc z tego tytułu żadnej kary, umowa uważana jest za nieistniejącą.



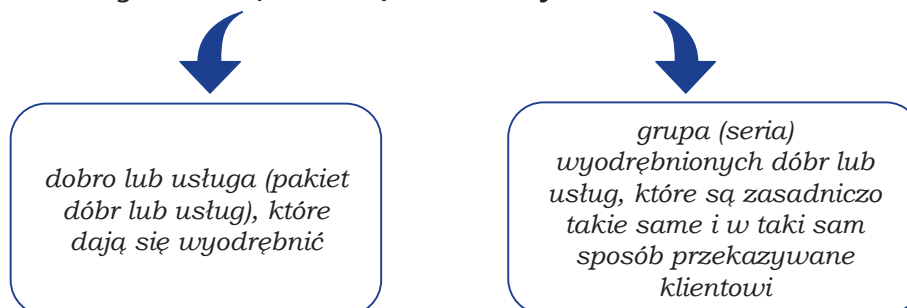
Łączenie umów

- MSSF 15 wymaga, aby dwie lub więcej umów **traktować jako jedną umowę**, jeżeli spełniony jest przynajmniej jeden z poniższych warunków:
 - ✓ umowy są negocjowane jako pakiet i dotyczą tego samego celu handlowego (np. podpisanie tylko jednej z umów rodziłoby straty dla jednostki bez jednoczesnego uwzględnienia wynagrodzenia z drugiej umowy),
 - ✓ wynagrodzenie z tytułu jednej z umów jest warunkowane wynagrodzeniem lub wykonaniem innej umowy,
 - ✓ dobra lub usługi przyrządzone w umowach stanowią pojedyncze zobowiązanie do wykonania świadczenia (wyjaśnienie co to znaczy znajduje się w dalszej części materiałów – patrz Krok 2).



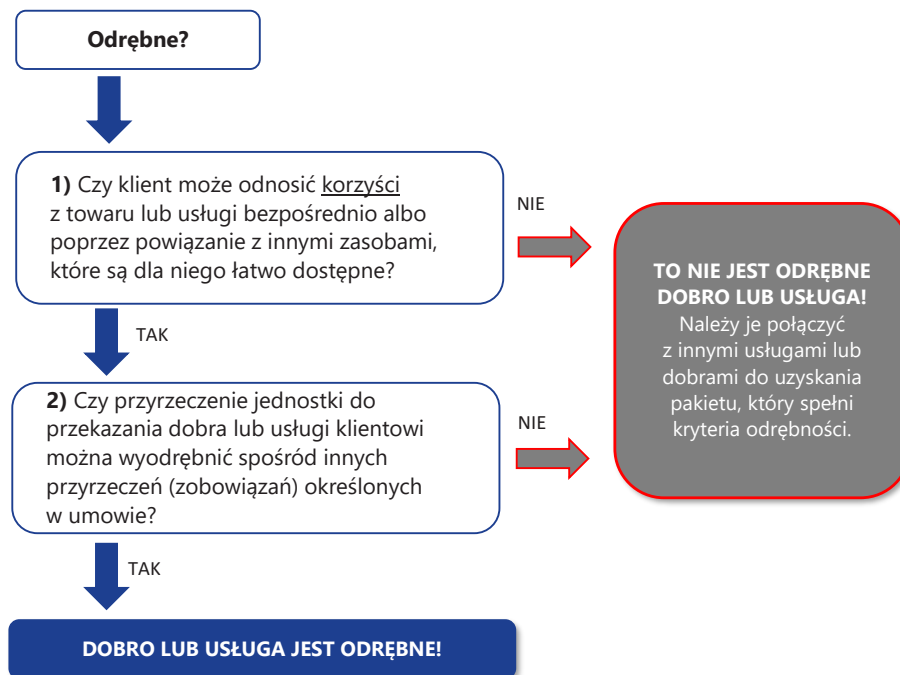
Krok 2 – identyfikacja odrębnych obowiązków działania

- Ocena w momencie zawarcia umowy – jakie dobra i usługi zostały **przyrządzone** klientowi? Mogą być określone wyraźnie w umowie lub wynikać np. ze zwyczajów lub praktyk handlowych.
- Takie dobra i usługi stanowią **zobowiązania do wykonania świadczenia**:



- **Uwaga** – jeśli żadne dobro i/lub usługa nie są przekazywane klientowi, to nie istnieje zobowiązanie do wykonania świadczenia (dot. np. działań przygotowawczych lub administracyjnych sprzedawcy).

Odrębne dobro lub usługa (1)



Odrębne dobro lub usługa (2)

- **Warunek 1**, czyli korzyść dla klienta oznacza, że może on rozporządzać danym dobrem lub usługą (poprzez dalszą sprzedaż, zużycie, użycie itp.) lub może odnieść korzyść łącząc dane dobro lub usługę z innymi łatwo dla niego dostępnymi (sprzedanymi mu oddzielnie przez daną jednostkę lub inną lub nabytymi w wyniku innych transakcji lub zdarzeń).
- **Warunek 2**, czyli odrębność w kontekście umowy oznacza, że dobro lub usługa nie są w wysokim stopniu zależne lub modyfikują /dostosowują inne przyrzeczone w ramach tej samej umowy dobra lub usługi. O braku takiej odrębności mogą świadczyć następujące okoliczności:
 - ✓ jednostka świadczy istotne usługi polegające na łączeniu dóbr lub usług z innymi dobrami lub usługami przyrzeczonymi w ramach umowy, w pakiet, który stanowi przedmiot umowy zawartej przez klienta,
 - ✓ dobro lub usługa zmienia znacząco lub dostosowuje inne dobra lub usługi przyrzeczone umową,
 - ✓ dobro lub usługa są w istotnym stopniu zależne od innych dóbr lub usług przyrzeczonych w umowie lub są z nimi w istotnym stopniu powiązane.



Skrypt – Przykład 6



Zbiór zadań – Zadanie 2 i 3

Opcje dostarczenia dodatkowych dóbr lub usług

- Przykłady:
 - ✓ punkty w programach lojalnościowych, które można w przyszłości wymieniać na wybrane dobra lub usługi (za darmo lub w niższej cenie) lub
 - ✓ opcje polegające na przyznaniu prawa do przedłużenia umowy.
- Zasada:

Opcja powoduje **powstanie umownego zobowiązania do wykonania świadczenia**, ale jedynie w przypadku, gdy daje klientowi **istotne prawo** (ang. material right), którego nie uzyskałby, jeżeli nie zawarłby przedmiotowej umowy.

- Przykładem występowania istotnego prawa jest prawo do upustu, który jest większy niż standardowo klient mógłby uzyskać.



Zbiór zadań – **Zadanie 4 i 5**

Krok 3 – określenie ceny transakcyjnej

- **Cena transakcyjna** to kwota wynagrodzenia, które zgodnie z **oczekiwaniem** jednostki będzie jej przysługiwało w zamian za przyrzczone dobra lub usługi, z wyłączeniem kwot pobranych w imieniu innego podmiotu (np. podatek VAT).
- Czynniki, które należy uwzględnić szacując cenę transakcyjną:
 - występowanie wynagrodzenia zmiennego,
 - graniczne wartości szacunkowe wynagrodzenia zmiennego,
 - występowanie istotnego elementu finansowania (wartość pieniądza w czasie),
 - występowanie wynagrodzenia niepieniężnego,
 - występowanie wynagrodzenia płatnego klientowi.



Wynagrodzenie zmienne (1)

- Wynagrodzenie zmienne to pojęcie szersze niż wynagrodzenie warunkowe.
- Przykłady:
 - upusty i rabaty,
 - dyskonta za wcześniejszą płatność,
 - premie za wyniki,
 - kary za spóźnienia,
 - prawa klienta do zwrotu produktu,
 - powiązania ceny ze zmianami indeksu,
 - obietnice najniższej ceny na rynku itp.
- Na etapie zawarcia umowy, jednostka **powinna oszacować i uwzględnić w cenie transakcyjnej kwotę zmiennego wynagrodzenia, której jednostka oczekuje.**



Wynagrodzenie zmienne (2)

- Wysokość wynagrodzenia zmiennego **aktualizuje się na każdy dzień sprawozdawczy.**
- Ewentualne korekty rozpoznanego przychodu ujmowane są w okresie, w którym ma miejsce aktualizacja (*cumulative catch up adjustment*) – łączna kwota rozpoznanych przychodów powinna odpowiadać kwocie, która byłaby rozpoznana, gdyby nowe informacje były znane jednostce od początku.

Metody szacowania ceny transakcyjnej w przypadku wynagrodzenia zmiennego

Metoda	Wartość oczekiwana	Wartość najbardziej prawdopodobna
Metodologia liczenia	Suma iloczynów możliwych kwot wynagrodzenia i odpowiadających im prawdopodobieństw wystąpienia.	Pojedyncza, najbardziej prawdopodobna kwota z przedziału możliwych kwot wynagrodzenia.
Zastosowanie	Ma zastosowanie, jeżeli jednostka zawiera dużą liczbę podobnych umów, a w danej umowie przewiduje się więcej niż dwa możliwe wyniki.	Ma zastosowanie, na przykład gdy umowa ma tylko dwa możliwe wyniki (będzie premia lub nie).



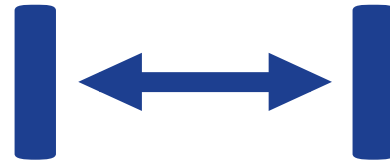
Graniczne wartości szacunkowe wynagrodzenia zmiennego

Uwaga:

Szacując cenę transakcyjną uwzględnia się wynagrodzenie zmienne wyłącznie w takim zakresie, w jakim istnieje prawdopodobieństwo, że **nie nastąpi konieczność znacznego odwrócenia ujętego wcześniej przychodu**.

Przykładowe czynniki, które mogą zwiększyć prawdopodobieństwo lub wysokość wyksięgowania przychodów:

- ✓ kwota wynagrodzenia jest bardzo podatna na wpływ czynników zewnętrznych wobec jednostki (np. zmienność rynku, działania innych stron, warunki pogodowe i wysokie ryzyko przeterminowania przyrzeczonych dóbr lub usług),
- ✓ oczekuje się, że stopień niepewności będzie się utrzymywał przez długi okres czasu,
- ✓ jednostka ma niewielkie doświadczenie z takimi umowami,
- ✓ zakres możliwych wartości jest bardzo szeroki.



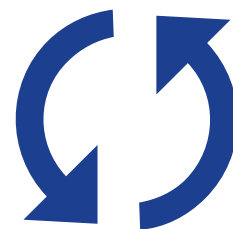
Skrypt – Przykład 9

Prawo klienta do zwrotu (1)

- W przypadku sprzedaży produktów (i ewentualnie usług) z jednoczesnym prawem do zwrotu przez klienta, należy rozpoznać:
 - a) przychody z tytułu przekazanych produktów, które zgodnie z oczekiwaniami nie będą podlegały zwrotowi,
 - b) zobowiązanie do zwrotu zapłaconym oraz
 - c) składnik aktywów z tytułu prawa jednostki do odzyskania produktów od klientów po wywiązaniu się ze zobowiązania do zwrotu zapłaty.

Uwaga:

- wymiana produktu na podobny (np. wymiana sukienki w rozmiarze 36 na 38, albo koszuli różowej na niebieską) nie jest traktowana jako zwrot produktu,
- zwrot wadliwych produktów należy ujmować zgodnie z wytycznymi dla gwarancji.



Prawo klienta do zwrotu (2)

Element	Zasady wyceny	
	początkowo	na dzień sprawozdawczy
Przychody z tytułu przekazanych produktów	Kwota wynagrodzenia, do którego – zgodnie z oczekiwaniami jednostki – będzie ona uprawniona; w tym celu należy zastosować wytyczne dotyczące wynagrodzenia zmiennego (z uwzględnieniem ograniczeń dotyczących granicznych wartości szacunkowych).	n.d.
Zobowiązanie do zwrotu zapłaty	Część lub całość otrzymanej już kwoty lub należności płatnej w przyszłości, co do której jednostka oczekuje, że nie będzie do niej uprawniona. Kwota zobowiązania jest różnicą między otrzymaną lub należną zapłatą a kwotą rozpoznanych przychodów.	Początkowo ujęta kwota podlega aktualizacji (ponownemu oszacowaniu). Korekty ujmowane są odpowiednio jako zwiększenie lub pomniejszenie przychodów.
Składnik aktywów z tytułu prawa zwrotu	Kwota odpowiadająca wcześniejszej wartości bilansowej produktu/produktów pomniejszonej o oczekiwane koszty ich zwrotu i utratę wartości. Równolegle dokonuje się odpowiedniej korekty kosztów sprzedaży. Uwaga – prezentacyjnie w bilansie jest to pozycja odrębna od zapasów!	Początkowo ujęta kwota podlega aktualizacji wynikającej ze zmiany oczekiwań jednostki co do produktów, które mają zostać zwrócone. Aktywa te testuje się na utratę wartości.



Skrypt – Przykład 10

Istotny element finansowania (1)

- **Istotny element finansowania** występuje, gdy rozkład w czasie płatności uzgodnionych w ramach umowy lub innych ustaleń daje klientowi lub jednostce istotne korzyści z tytułu finansowania przekazywania dóbr lub usług.
- W przypadku występowania istotnego elementu finansowania, kwotę wynagrodzenia należy skorygować o zmianę wartości pieniądza w czasie, **tak aby kwota przychodu odzwierciedlała cenę, którą klient zapłaciłby za przyrzeczone dobra lub usługi, gdyby zapłacił gotówką w chwili ich przekazania.**
 - ✓ **W przypadku odroczonej płatności**, w tym płatności na raty, oznacza to konieczność zdyskontowania przyszłych płatności do wartości bieżącej, która zostanie rozpoznana jako przychód z umowy z klientem i następnie rozwijaniu dyskonta w wyniku czego rozpoznany będzie przychód z tytułu odsetek.
 - ✓ **W przypadku płatności otrzymanej z góry**, konieczne będzie naliczanie odsetek na rozpoznanym zobowiązaniu (koszt z tytułu odsetek), aby ustalić prawidłową wysokość przychodu z tytułu umowy z klientem na dzień gdy będą spełnione kryteria jego ujęcia.

Istotny element finansowania (2)

- **Stopa dyskontowa** to stopa, która zostałaby zastosowana w przypadku zawarcia oddzielnej transakcji finansowania pomiędzy jednostką a klientem w momencie zawarcia umowy. Stopa taka uwzględnia ryzyko kredytowe klienta. W sposób praktyczny można ustalić tą stopę określając stopę dyskontującą wartość nominalną przyrzeczonego wynagrodzenia do ceny gotówkowej, którą klient zapłaciłby w momencie przekazania mu dóbr lub usług. Raz ustalona stopa dyskontowa dla danej transakcji nie podlega aktualizacji.



- Ewentualne przychody lub koszty z tytułu odsetek wynikające z rozwijania dyskonta prezentuje się w sprawozdaniu z całkowitych dochodów oddzielnie od przychodów z tytułu umów z klientami.

Skrypt – **Przykład 11**

- **Rozwiązanie praktyczne** - nie ma potrzeby korygowania wynagrodzenia, jeśli w momencie zawarcia umowy jednostka oczekuje, że okres od momentu przekazania dóbr lub usług do zapłaty przez klienta wyniesie nie więcej niż 1 rok. Dotyczyć to będzie większości należności handlowych.

Wynagrodzenie niepieniężne

- Część lub całość wynagrodzenia, które ma charakter niegotówkowy wycenia **się według wartości godziwej**.
- Jeśli nie jest możliwe ustalenie wartości godziwej wynagrodzenia niegotówkowego, to wycenia się je pośrednio poprzez odniesienie do pojedynczej ceny sprzedaży dóbr lub usług przyrzeczonych klientowi w zamian za wynagrodzenie.
- Jeżeli klient przekazuje jednostce dobra lub usługi, aby ułatwić jej realizację umowy, to są one traktowane jako wynagrodzenie niegotówkowe jednostki, o ile uzyskuje ona nad nimi kontrolę.

Zbiór zadań – **Zadanie 6**

Wynagrodzenie płatne klientowi

Przykłady:

- ✓ upusty lub rabaty z tytułu dostarczonych przez sprzedawcę dóbr lub usług, tak jak w przypadku obietnicy najniższej ceny składnej przez market budowlany – jeśli klient po zakupie towaru w danym markecie znajdzie gdzieś indziej taki sam ale tańszy, to może się domagać od sprzedawcy zwrotu różnicy w cenie,
- ✓ gdy sprzedawca płaci klientowi na początku umowy, aby umożliwić mu dostosowanie swoich linii technologicznych do zakupu nowego typu materiałów produkcyjnych czy podzespołów od tego sprzedawcy,
- ✓ tzw. półkowe często żądane przez supermarkety od swoich dostawców.

Wynagrodzenie należne klientowi, o ile tylko nie stanowi zapłaty za wyodrębnione dobro lub usługę nabywaną od klienta, powoduje **obniżenie ceny transakcyjnej**. Obniżenie przychodów następuje w chwili wystąpienia późniejszego z poniższych zdarzeń:

- ujęcie przez jednostkę przychodów z tytułu przekazania powiązanych dóbr lub usług klientowi, oraz
- zapłata lub zobowiązanie się jednostki do zapłaty wynagrodzenia (nawet jeżeli zapłata ta jest uzależniona od wystąpienia niepewnego zdarzenia w przyszłości).



Zbiór zadań – **Zadanie 7**

Aktualizacja szacunków

- Na koniec każdego okresu sprawozdawczego mającego miejsce w trakcie trwania umowy jednostka dokonuje aktualizacji swoich szacunków mających wpływ na cenę transakcyjną (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 ich zmiany w tym okresie.
- **Każda zmiana w cenie transakcyjnej jest alokowana do wszystkich zobowiązań do wykonania świadczenia, chyba, że wynagrodzenie zmienne dotyczy tylko jednego lub kilku (a nie wszystkich) takich zobowiązań.**



Zbiór zadań – **Zadanie 8**

Krok 4 - alokacja ceny transakcyjnej do poszczególnych obowiązków

- **Zasada alokacji:**

*Jednostka dokonuje przypisania ceny transakcyjnej do każdego zidentyfikowanego zobowiązania do wykonania świadczenia **w kwocie, która odzwierciedla kwotę wynagrodzenia, które – zgodnie z oczekiwaniem jednostki – przysługuje jej w zamian za przekazanie przyrzeczonych dóbr lub usług klientowi.***

- **Sposób alokacji** – proporcjonalnie do indywidualnych cen sprzedaży (uwaga na alokację upustów oraz wynagrodzenia zmiennego).
- Skąd wziąć indywidualne ceny sprzedaży?
 - ✓ szukaj wśród danych obserwowalnych, lub jeśli brak
 - ✓ oszacuj.

cena, po której jednostka odrębnie sprzedałaby klientowi dobro lub usługę (w momencie zawarcia umowy)

Szacowanie indywidualnej ceny sprzedaży

- Przykładowe metody oszacowania podane przez standard:
 - ✓ **podejście rynkowe** – w podejściu tym należy ocenić rynek, na którym działa jednostka i spróbować oszacować cenę, którą byłby skłonny zapłacić klient, np. można wykorzystać ceny proponowane przez konkurencję i dokonać ich korekty tak aby uwzględniały specyficzne okoliczności jednostki,
 - ✓ **podejście koszt plus marża** dla danego dobra lub usługi,
 - ✓ **podejście oparte na wartości rezydualnej** – podejście to polega na odjęciu od ceny transakcyjnej sumy obserwowalnych pojedynczych cen sprzedaży innych dóbr lub usług, ale można je stosować tylko jeśli spełniony jest jeden z następujących warunków:
 - jednostka sprzedaje te samo dobro lub usługę różnym klientom w podobnym czasie po bardzo zróżnicowanych cenach lub
 - jednostka nie określiła jeszcze ceny na dane dobro lub usługę, a dobro lub usługa nie były dotąd sprzedawane odrębnie (cena sprzedaży jest niepewna).
- W niektórych sytuacjach może zachodzić konieczność połączenia kilku metod.



Przypisanie upustu na potrzeby alokacji (1)

- **Upust** ma miejsce wtedy, gdy suma indywidualnych (jednostkowych) cen sprzedaży poszczególnych dóbr i usług objętych umową jest wyższa niż faktyczne wynagrodzenia należne od klienta.
- Upust przypisuje się **proporcjonalnie do wszystkich zobowiązań do wykonania świadczenia** określonych w umowie, chyba, że jednostka posiada obserwowalne dowody, że cała kwota upustu dotyczy tylko wybranych dóbr lub usług.



Skrypt – Przykład 13

Przypisanie upustu na potrzeby alokacji (2)

- Upust jest przypisywany odpowiednio tylko do jednego lub kilku wybranych dóbr lub usług, o ile spełnione są **wszystkie następujące kryteria**:
 - a) jednostka regularnie sprzedaje oddzielnie każde z wyodrębnionych dóbr lub usług lub pakiet dóbr lub usług,
 - b) w przypadku pakietu – jest on regularnie sprzedawany z upustem w porównaniu do pojedynczych cen sprzedaży wchodzących w jego skład dóbr i/lub usług,
 - c) upust, który dotyczy opisanego powyżej pakietu jest zasadniczo taki sam jak upust określony w umowie, a analiza dóbr lub usług w pakiecie stanowi obserwowalny dowód istnienia zobowiązania do wykonania świadczenia, do którego ma zastosowanie całkowity upust określony w umowie.
- **Uwaga** – jeżeli upust jest w całości przypisany tylko do pojedynczego lub więcej zobowiązań do wykonania świadczeń, to przypisuje się go przed zastosowaniem podejścia rezydualnego do oszacowania pojedynczej ceny sprzedaży.



Przypisanie wynagrodzenia zmiennego na potrzeby alokacji (1)

- Wynagrodzenie zmienne może być przypisane do całości umowy lub:
 - a) do jednego lub więcej, lecz nie wszystkich zobowiązań do wykonania świadczenia określonych w umowie (np. premia za zrealizowanie usługi w określonym terminie),
 - b) do jednego lub więcej wyodrębnionych, lecz nie wszystkich dóbr lub usług, które stanowią tylko część pojedynczego zobowiązania do wykonania świadczenia.



Przypisanie wynagrodzenia zmiennego na potrzeby alokacji (2)

- Zmienną część kwoty wynagrodzenia (oraz jej późniejsze zmiany) przypisuje się w całości do pojedynczego zobowiązania do wykonania świadczenia lub do odrębnego dobra lub odrębnej usługi, które stanowią część pojedynczego zobowiązania do wykonania świadczenia, jeżeli **spełnione są oba poniższe warunki**:
 - a) warunki wynagrodzenia zmiennego odnoszą się w szczególności do dążeń jednostki do spełnienia zobowiązania do wykonania świadczenia lub przekazania odrębnego dobra lub odrębnej usługi (lub do konkretnego wyniku spełnienia zobowiązania do wykonania świadczenia lub przekazania odrębnego dobra lub odrębnej usługi), oraz
 - b) przypisanie zmiennej kwoty wynagrodzenia w całości do zobowiązania do wykonania świadczenia lub do odrębnego dobra lub odrębnej usługi musi być zgodne z celem przypisania, przy uwzględnieniu wszystkich zobowiązań do wykonania świadczenia i warunków płatności określonych w umowie.
- Do przypisania pozostałej kwoty ceny transakcyjnej, która nie spełnia kryteriów określonych powyżej, stosuje się ogólne wymogi dotyczące alokacji.



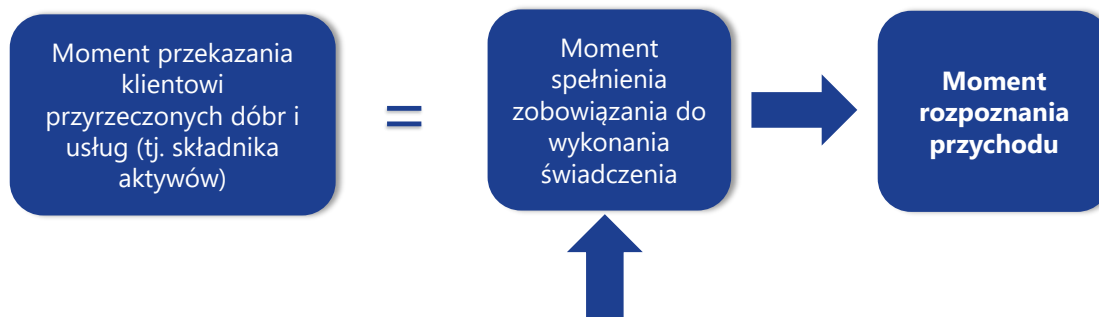
Zmiana ceny transakcyjnej po zawarciu umowy

- Wszelkie zmiany ceny transakcyjnej jakie mają miejsce już po zawarciu umowy (tj. takie wynikające z aktualizacji szacunków wynagrodzenia zmiennego a nie zmian w umowie) **przypisuje się do zobowiązań do wykonania świadczenia na takich samych zasadach jak w momencie zawarcia umowy** (korzystając z ustalonej już w momencie zawarcia umowy proporcji).
- Kwoty przypisane do spełnionych zobowiązań ujmuje się jako przychody lub jako zmniejszenie przychodów w okresie, w którym cena transakcyjna uległa zmianie.
- Zmianę ceny transakcyjnej na skutek zmiany umowy ujmuje się zgodnie z wymogami dotyczącymi zmian umów.



Krok 5 – rozpoznanie przychodu w momencie wypełnienia obowiązku

- MSR 18 stosował różne kryteria rozpoznawania przychodów osobno dla dóbr i dla usług.
- MSSF 15 wprowadza **jednolity model oparty o kontrolę zarówno do dóbr jak i usług**.



gdy klient uzyskuje **kontrolę** nad składnikiem aktywów

- **Kontrola** rozumiana jest jako zdolność do bezpośredniego rozporządzania składnikiem aktywów i uzyskiwania z niego zasadniczo wszystkich pozostałych korzyści.

Moment rozpoznania przychodu

- MSSF 15 identyfikuje dwa podstawowe sposoby uzyskiwania kontroli przez klienta i ujednocześnienie wypełniania zobowiązania przez sprzedającego:
 - w miarę upływu czasu,
 - w danym momencie.
- Najpierw bada się warunki wskazujące na to, że kontrola jest uzyskiwana w miarę upływu czasu. Jeśli żaden z warunków nie jest spełniony, przyjmuje się, że zobowiązanie jest spełniane w określonym momencie.
- Wartość rozpoznanego przychodu odpowiada cenie transakcyjnej przypisanej do spełnionego zobowiązania.

Dopuszczalne uproszczenie:

Jeżeli jednostka ma prawo otrzymania wynagrodzenia od klienta w kwocie, która odpowiada bezpośrednio wartości świadczenia dotychczas wykonanego przez jednostkę, to jednostka może ująć przychód w kwocie zafakturowanej.

W miarę upływu czasu?



Skrypt – Przykład 14



Zbiór zadań – Zadanie 9

Rozpoznawanie przychodów w miarę upływu czasu

- Kwota rozpoznanych przychodów powinna odzwierciedlać stopień spełnienia zobowiązania, o ile można dokonać racjonalnego pomiaru **stopnia zaawansowania**.
- W przeciwnym przypadku, przychody ujmuje się wyłącznie **do wysokości kosztów poniesionych** do momentu, w którym można już takiego pomiaru dokonać (i pod warunkiem, że koszty te są odzyskiwalne).
- Do pomiaru stopnia zaawansowania spełnienia zobowiązania stosuje się **metody oparte na wynikach lub metody oparte na nakładach** (podobnie jak w MSR 11).
- Jeżeli działania lub nakłady jednostki są realizowane w sposób równomierny przez cały okres spełnienia zobowiązania, to jednostka może stosować **metodę liniową** do ujmowania przychodów.



Zbiór zadań – Zadanie 11

Wyjątek dotyczący niektórych licencji

- W przypadku licencji, gdzie opłaty licencyjne uzależnione są od wielkości sprzedaży lub częstotliwości użytkowania, **tantiemy można rozpoznać jako przychód, wtedy gdy ma miejsce odpowiednio sprzedaż lub użytkowanie będące podstawą ich naliczenia**.
- **UWAGA** – nie może to być jednak wcześniej niż moment, gdy jednostka uzna, że spełniła swoje zobowiązanie do spełnienia świadczenia!
- Jest to **wyjątek** od ogólnych zasad dotyczących wynagrodzenia zmiennego.
- Wyjątku nie można stosować przez analogię do innych podobnych umów.



Rozpoznawanie przychodów w określonym momencie

- W przypadku zobowiązań spełnianych w określonym momencie, **przychód rozpoznawany jest w pełnej wysokości w momencie, w którym ma miejsce przeniesienie kontroli.**
- Okoliczności wskazujące, że **mogło mieć miejsce przeniesienie kontroli** to przykładowo:
 - ✓ jednostka ma bieżące prawo do zapłaty za składnik aktywów,
 - ✓ klient posiada tytuł prawny do składnika aktywów,
 - ✓ nastąpiło fizyczne przekazanie składnika aktywów,
 - ✓ klient ponosi istotne ryzyko i uzyskuje jednocześnie istotne korzyści wynikające z własności,
 - ✓ klient zaakceptował/zatwierdził przyjęcie składnika aktywów.

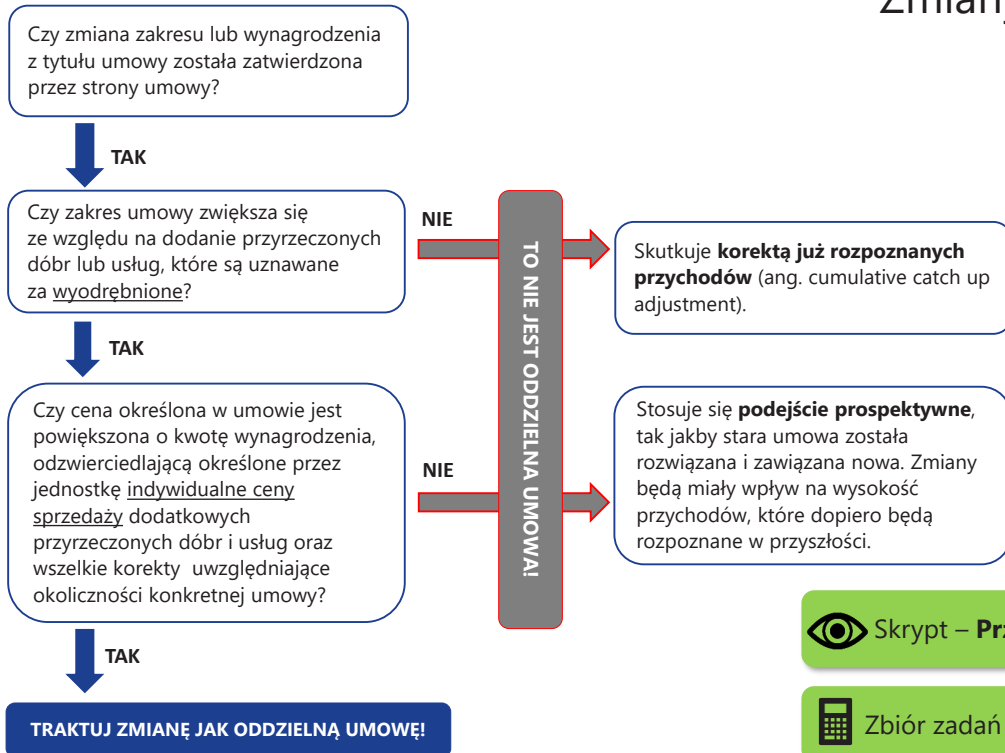


Zbiór zadań – Zadanie 10

Nowy model rozpoznawania przychodów wg MSSF 15

1. Wprowadzenie
2. Zakres stosowania MSSF 15
3. Nowy model 5 kroków
- 4. Zmiany umowy**
5. Koszty umowy
6. Prezentacja
7. Dodatkowe wytyczne
8. Ujawnianie informacji
9. Wejście w życie i przepisy przejściowe

Zmiany umowy



Zmiana umowy – zmiana ceny transakcyjnej

- Czasami zmiana umowy może dotyczyć wyłącznie zmiany samej ceny transakcyjnej. W takim przypadku, zmianę ujmuje się następująco:
 - **podjęcie perspektywne**, jeżeli pozostałe do dostarczenia dobra lub usługi są odrębne,
 - **korekta rozpoznanych przychodów** (ang. cumulative catch-up adjustment), jeżeli pozostałe do dostarczenia dobra lub usługi nie są odrębne.
- Przykładem takiej sytuacji, mogą być różnego rodzaju promocje organizowane, gdy producent chcąc poprawić obroty oferuje czasowe zniżki na swój towar zalegający w punktach sprzedaży detalicznej.

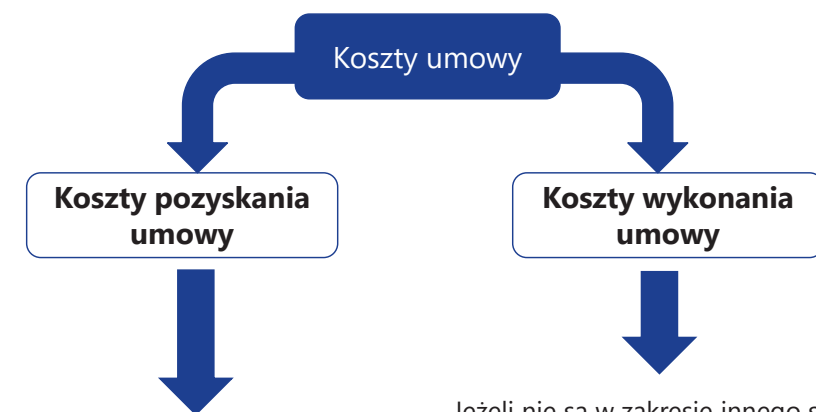
W związku ze zbliżającą się Olimpiadą, producent telewizorów może zaoferować rabat dla klienta końcowego, o ile zakupi on odbiornik u wskazanych sprzedawców AGD (z którymi producent miał wcześniej zawarte umowy sprzedaży).



Nowy model rozpoznawania przychodów wg MSSF 15

1. Wprowadzenie
2. Zakres stosowania MSSF 15
3. Nowy model 5 kroków
4. Zmiany umowy
- 5. Koszty umowy**
6. Prezentacja
7. Dodatkowe wytyczne
8. Ujawnianie informacji
9. Wejście w życie i przepisy przejściowe

Koszty umowy



Jeżeli nie są w zakresie innego standardu – **kapitalizuj** jeśli:

- ✓ koszty są bezpośrednio powiązane z umową lub z przewidywaną umową, którą jednostka może wyraźnie zidentyfikować,
- ✓ koszty doprowadzą do wytworzenia lub ulepszenia zasobów jednostki, które będą wykorzystywane do spełnienia zobowiązań do wykonania świadczenia w przyszłości, oraz
- ✓ jednostka spodziewa się, że koszty te odzyska.

Koszty umowy – amortyzacja

- Aktywa z tytułu skapitalizowanych kosztów umowy są systematycznie amortyzowane **przez oczekiwany okres przekazywania klientowi dóbr lub usług**, z którymi te koszty są powiązane w ramach zawartej umowy lub konkretnej przewidywanej umowy (np. umowy, która będzie wynikała z przedłużenia umowy istniejącej).
- Okres amortyzacji podlega aktualizacji, a zmiany z tego tytułu ujmowane są zgodnie z MSR 8 (zmiana wartości szacunkowych).

UWAGA – dopuszczalne ułatwienie: jeśli okres amortyzacji jest krótszy niż 1 rok (uwzględniając prawdopodobne przedłużenie umowy), to koszty można ująć w wyniku już w momencie poniesienia.



Skrypt – Przykład 18

Koszty umowy – utrata wartości

Strata z tytułu wartości występuje gdy:

wartość
bilansowa
skapitalizowanych
kosztów



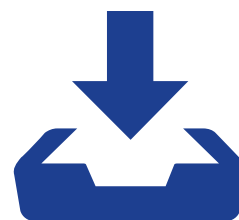
pozostała kwota wynagrodzenia
(z uwzględnieniem ryzyka kredytowego klienta),
które jednostka spodziewa się otrzymać w zamian
za dobra lub usługi, z którymi powiązany jest dany
składnik aktywów
minus
koszty bezpośrednio związane z dostarczeniem tych dóbr
lub usług, o ile koszty te nie zostały wcześniej ujęte



Skrypt – Przykład 19

Koszty ujmowane w momencie poniesienia

- MSSF 15 wymaga, aby następujące koszty ująć w momencie ich poniesienia:
 - a) koszty ogólne i administracyjne (chyba, że zgodnie z umową obciążają klienta),
 - b) koszty strat różnego rodzaju zasobów poniesionych w trakcie wykonania umowy, które nie są odzwierciedlone w cenie umowy,
 - c) koszty związane ze spełnionymi (w części lub całości) zobowiązaniami do wykonania świadczenia,
 - d) koszty, co do których jednostka nie jest w stanie rozróżnić, czy są związane z niespełnionymi czy spełnionymi zobowiązaniami.



Nowy model rozpoznawania przychodów wg MSSF 15

1. Wprowadzenie
2. Zakres stosowania MSSF 15
3. Nowy model 5 kroków
4. Zmiany umowy
5. Koszty umowy
- 6. Prezentacja**
7. Dodatkowe wytyczne
8. Ujawnianie informacji
9. Wejście w życie i przepisy przejściowe

Prezentacja w sprawozdaniu finansowym (1)

- Jeżeli jedna ze stron umowy spełniła zobowiązanie, to w sprawozdaniu z sytuacji finansowej jednostka przedstawia umowę odpowiednio jako:
 - **składnik aktywów z tytułu umowy lub**
 - **zobowiązanie z tytułu umowy,**zależnie od stosunku pomiędzy spełnieniem zobowiązania przez jednostkę a płatnością dokonywaną przez klienta.

Składnik aktywów z tytułu umowy (ang. contract asset) – prawo jednostki do wynagrodzenia w zamian za dobra lub usługi, które jednostka przekazała klientowi, jeżeli prawo to jest uzależnione od warunku innego niż upływ czasu (np. od wyników osiągniętych przez jednostkę w przyszłości).

Zobowiązanie z tytułu umowy (ang. contract liability) – obowiązek jednostki przekazania klientowi dóbr lub usług, za które otrzymała ona od klienta wynagrodzenie (lub kwota wynagrodzenia jest należna).

Prezentacja w sprawozdaniu finansowym (2)

- Prawa o charakterze warunkowym (innym niż tylko upływ czasu) są prezentowane jako **aktywa z tytułu umowy**.
- Oddzielnie od aktywów z tytułu umowy, jako **należności** (ang. receivable) prezentowane są wyłącznie bezw warunkowe prawa jednostki do otrzymania wynagrodzenia (np. gdy wystawiono już klientowi faktury lub inny tytuł zobowiązujący prawnie do zapłaty w określonym terminie czasu).
- Jeżeli z tytułu jednej umowy wynika kilka obowiązków, w odniesieniu do których rozpoznano zarówno aktywa jak i zobowiązania z tytułu umowy, to na poziomie bilansu są one prezentowane **per saldo**.
- Jednostka **może użyć innych terminów** niż aktywa/zobowiązania z tytułu umowy, ale musi przedstawić w sprawozdaniu informacje pozwalające na rozróżnienie należności od aktywów z tytułu umowy.



Wycena należności i aktywów z tytułu umowy

- Należności stanowią aktywa finansowe, a zatem do ich wyceny stosuje się MSSF 9:

MSSF 9, par. 5.1.3.

.... w momencie początkowego ujęcia jednostka wycenia **należności z tytułu dostaw i usług, które nie mają istotnego komponentu finansowania** (ustalonego zgodnie z MSSF 15), w ich cenie **transakcyjnej** (zgodnie z definicją w MSSF 15).

- Należności zawierające istotny element finansowania będą podlegały zasadzie ogólnej – czyli według wartości godziwej plus koszty transakcyjne.
- Ponadto, zarówno należności jak i aktywa z tytułu umowy podlegają wymogom MSSF 9 w zakresie utraty wartości.
- MSSF 9 wymaga zastosowania **modelu oczekiwanej utraty wartości** i zezwala na **uproszczone podejście w stosunku do należności i aktywów z tytułu umowy** (zastosowanie tzw. **macierzy rezerw**).
- W momencie początkowego ujęcia należności lub aktywów z tytułu umowy z klientem, różnicę między wyceną zgodną z MSSF 9 a odpowiadającą jej wcześniej ujętą kwotą przychodów wynikającą z utraty wartości ujmuje się **jako koszt okresu**.

Nowy model rozpoznawania przychodów wg MSSF 15

1. Wprowadzenie
2. Zakres stosowania MSSF 15
3. Nowy model 5 kroków
4. Zmiany umowy
5. Koszty umowy
6. Prezentacja
- 7. Dodatkowe wytyczne**
8. Ujawnianie informacji
9. Wejście w życie i przepisy przejściowe

Umowa komisji

- Jeżeli jednostka dostarcza produkt innemu podmiotowi (takiemu jak pośrednik lub dystrybutor) w celu sprzedaży klientom końcowym, to powinna ocenić, czy ten inny podmiot uzyskał kontrolę nad tym produktem w danym momencie.
- Jeżeli pośrednik lub dystrybutor nie uzyskał kontroli nad produktami jednostki, to mamy do czynienia z **umową komisji** (ang. consignment arrangements). W takim przypadku, jednostka nie ujmuje przychodu w momencie dostawy produktu innemu podmiotowi. Przychód będzie rozpoznany dopiero, gdy dojdzie do przekazania produktów ostatecznemu klientowi.

Przykładowe okoliczności świadczące o tym, że porozumienie stanowi umowę komisji:

- ✓ produkt znajduje się pod kontrolą jednostki do wystąpienia określonego zdarzenia, takiego jak sprzedaż produktu klientowi pośrednika, lub do upłynięcia określonego terminu,
- ✓ jednostka może zażądać zwrotu produktu lub przekazać produkt stronie trzeciej (takiej jak inny pośrednik, oraz
- ✓ pośrednik nie ma bezwarunkowego zobowiązania do zapłaty za produkt (choć może być wymagana zapłata zaliczki).



Zbiór zadań – Zadanie 20

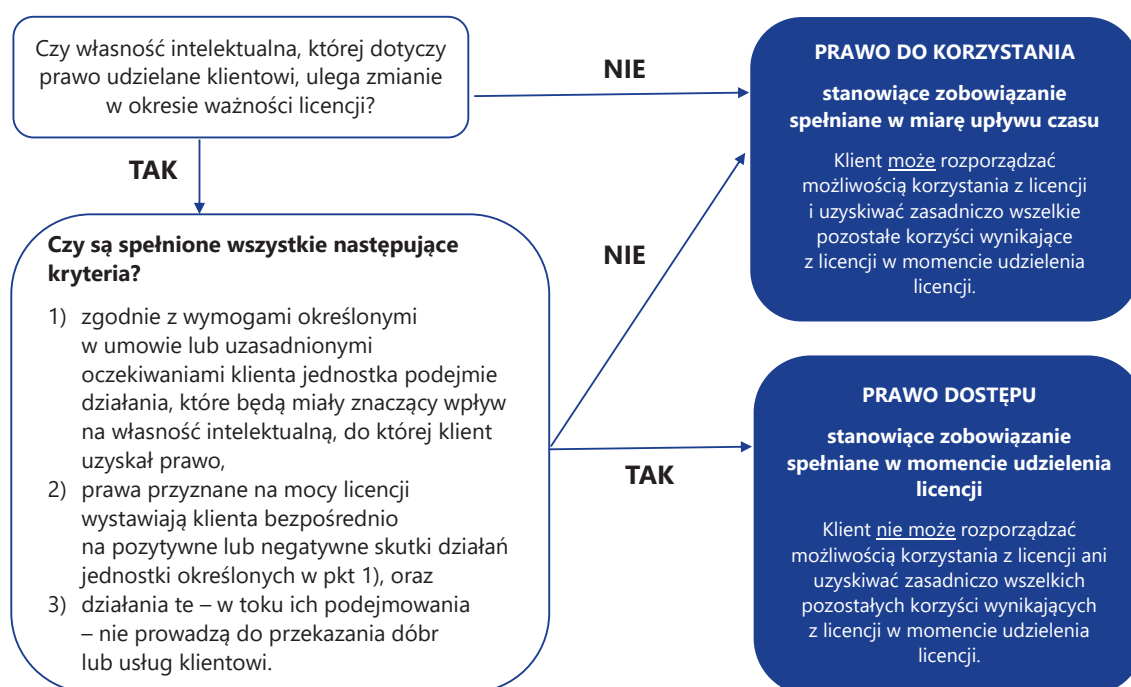
Agent czy zleceniodawca?

	ZLECENIODAWCA	POŚREDNIK (AGENT)
Przesłanki	<ul style="list-style-type: none"> • Sprawuje kontrolę nad przyrzeczonymi dobrami lub usługami <u>przed</u> ich przekazaniem klientowi. • Zobowiązanie do wykonania świadczenia polega na dostarczeniu dóbr lub usług klientowi. 	<ul style="list-style-type: none"> • Nie sprawuje kontroli nad przyrzeczonymi dobrami lub usługami przed ich przekazaniem klientowi. • Jego zobowiązanie do wykonania świadczenia polega na zapewnieniu dostarczenia dóbr lub usług przez <u>inny</u> podmiot. • Nie ponosi głównej odpowiedzialności za wykonanie umowy. • Nie ponosi ryzyka przechowywania zapasów, przed lub po tym jak dobra zostały zamówione przez klienta, podczas transportu lub zwrotu. • Nie może swobodnie ustalać cen dóbr lub usług innego podmiotu i w związku z tym korzyści jakie może uzyskać z tych dóbr są ograniczone. • Jego wynagrodzenie ma formę prowizji. • Nie jest narażony na ryzyko kredytowe w odniesieniu do kwoty należnej od klienta w zamian za dobra lub usługi dostarczane przez inny podmiot.
Kwota przychodów	Kwota brutto należna w zamian za przekazane dobra lub usługi.	Opłata, prowizja (kwota netto) w zamian za zapewnienie, że dobra lub usługi zostały dostarczone przez inny podmiot.

Jeszcze o licencjach

- **Licencja = prawo klienta do własności intelektualnej jednostki**
- Często licencje są udzielane razem z innymi dobrami i usługami i zachodzi konieczność ustalenia czy są odrębne.
- Standard podaje dwa przykłady licencji, które **nie będą odrębne**:
 - ✓ licencja stanowiąca składnik dobra oraz integralną część jego funkcjonalności np. system operacyjny w komputerze, oraz
 - ✓ licencja, z której klient może korzystać wyłącznie w połączeniu z odnośną usługą np. usługa internetowa, która daje klientowi poprzez przyznanie licencji dostęp do treści tak jak np. e-subskrypcja Gazety dla prawników z prawem dostępu do archiwum starych numerów.
- Standard podaje także dodatkowe wskazówki dotyczące ustalenia, czy przekazanie licencji następuje w określonym momencie czy w miarę upływu czasu – właściwe podejście zależy od tego, czy mamy do czynienia:
 - z **prawem dostępu** czy
 - z **prawem do korzystania**.

Licencje a moment spełnienia zobowiązania



Gwarancje (1)

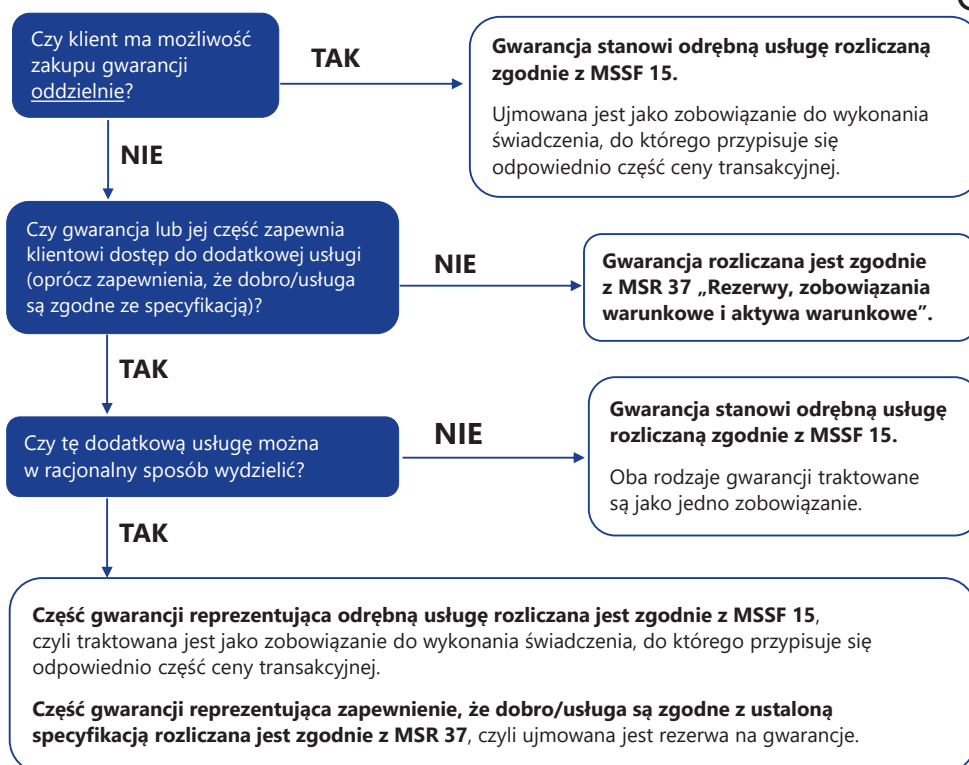
- Istnieją różne gwarancje i różne mogą być powody ich udzielania (np. przepisy prawa, zwyczaje handlowe).
- Z perspektywy księgowej, MSSF 15 rozróżnia:
 - gwarancje, które stanowią zapewnienie dla klienta, że dany produkt będzie działać zgodnie z zamierzeniem stron, ponieważ jest on zgodny z ustaloną przez strony specyfikacją,
 - gwarancje, które oprócz zapewnienia powyżej, dodatkowo obejmują oddzielne usługi.



Uwaga!

Ten rodzaj gwarancji nie jest uznawany za możliwy do wydzielenia jako odrębne zobowiązanie do wykonania świadczenia.

Gwarancje (2)



Opcje dla klienta

- Problem oszacowania indywidualnej (jednostkowej) ceny sprzedaży:
 - brak obserwowalnych cen,
 - konieczność oszacowania przez jednostkę.
- Szacując cenę opcji należy uwzględnić:
 - istnienie wszelkich upustów, które klient mógłby uzyskać, nawet gdyby nie korzystał z tej opcji, oraz
 - prawdopodobieństwo, że klient skorzysta z tej opcji.
- Co do zasady – cena transakcyjna nie uwzględnia ewentualnego dotatkowego wynagrodzenia od klienta, które jednostka otrzyma na skutek wykonania opcji (nawet jeśli jest to praktycznie pewne). Ale uwaga na przypadek przedłużenia umowy!
- Część ceny transakcyjnej zaalokowanej do opcji powinna być ujęta **jako przychód w momencie realizacji opcji w przyszłości lub w chwili jej wygaśnięcia.**



Zbiór zadań – Zadanie 13

Opcja przedłużenia umowy

Jeśli:

- ✓ w wyniku przedłużenia umowy klientowi będą dostarczane te same dobra/usługi i na tych samych warunkach co w pierwotnej umowie, oraz
- ✓ opcja przedłużenia stanowi dla klienta istotne prawo,

to jako **rozwiązanie praktyczne** zamiast dokonywać oszacowania indywidualnej ceny sprzedaży opcji (lub serii takich opcji) jednostka może dokonać alokacji ceny transakcyjnej do tych przyszłych dóbr lub usług poprzez odniesienie się do dóbr lub usług, które, zgodnie z oczekiwaniami, będą dostarczane w przyszłości i odpowiadającego im oczekiwanego wynagrodzenia.

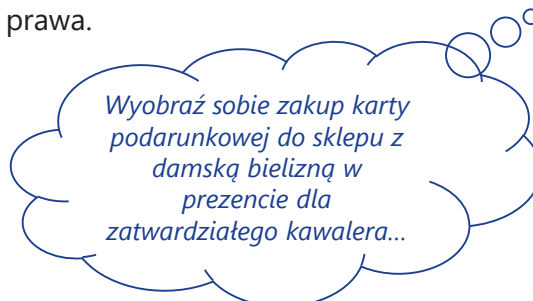
Uwaga – oznacza to także, że cena transakcyjna obejmuje to przyszłe oczekiwane wynagrodzenie wynikające ze skorzystania przez klienta z opcji przedłużenia umowy (umowa na czas oczekiwany).



Zbiór zadań – Zadanie 14

Niewykonane prawa klientów (prawa przepadłe)

- **Cechą opcji** jest to, że jej posiadacz **nie ma obowiązku jej wykonania**.
- W pewnych okolicznościach zasadne może być oczekiwanie jednostki, że nie wszyscy klienci zrealizują wszystkie przysługujące im prawa.



- Takie niewykorzystane prawa standard określa jako **prawa przepadłe** (ang. breakage).
- Jeśli jednostka otrzymała z góry wynagrodzenie, a jednocześnie oczekuje, że klient nie zrealizuje w pełni swoich praw, to powstaje pytanie o moment rozpoznania przychodu.

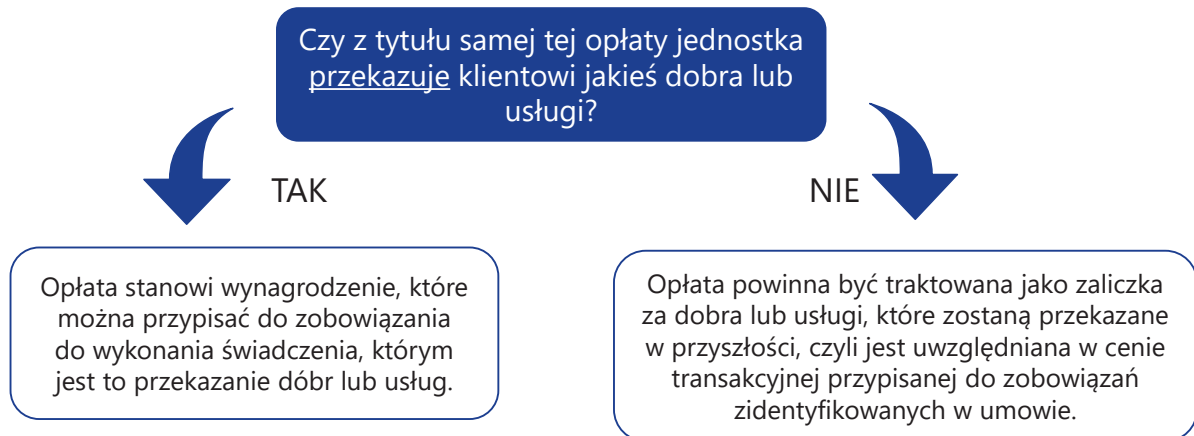
Przepadłe prawa – kiedy ująć przychód?

- W przypadku opcji stanowiących niezależną umowę np. zakup karty podarunkowej, podejście do ujęcia przychodu zależy od tego jakie były początkowe oczekiwania jednostki co do możliwości, że klient nie wykona wszystkich przysługujących mu praw.
- Otóż, jeśli w momencie zawarcia umowy:
 - jednostka oczekuje pewnego poziomu przepadłych praw, to ujmuje kwotę z tytułu niewykorzystanego prawa umownego jako przychód proporcjonalnie do części praw wykonanych przez klienta, co oznacza zwiększenie ceny transakcyjnej przypisanej do przekazanych już klientowi dóbr lub usług w taki sposób, aby uwzględnić przychód odnoszący się do niewykonanych praw,
 - jednostka oczekuje, że klient w pełni zrealizuje swoje prawa, to ujmuje przewidywaną kwotę z tytułu przepadłych praw jako przychód, jeśli prawdopodobieństwo, że klient wykona pozostałe prawa, staje się znikome (a więc nie grozi to późniejszymi znaczącymi korektami przychodów).
- W przypadku opcji będących częścią większego pakietu dóbr i usług, przepadek praw (prawdopodobieństwo realizacji) jest uwzględniony przy szacowaniu indywidualnej ceny sprzedaży opcji.



Bezzwrotne opłaty pobrane z góry

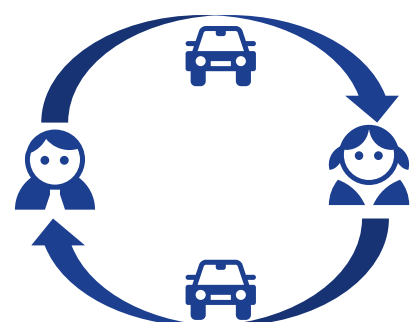
Przykłady: opłata aktywacyjna w umowach telekomunikacyjnych albo „wpisowe” do klubu fitness.



Zbiór zadań – Zadanie 17

Umowy z przyrzeczeniem odkupu (1)

- Umowa z udzielonym przyrzeczeniem odkupu to umowa, na podstawie której jednostka **sprzedaje składnik aktywów i (w ramach tej samej lub innej umowy) zobowiązuje się odkupić składnik aktywów lub posiada taką opcję.**
- Ujęcie księgowie takich umów zależy od:
 - ✓ przyjętej formy transakcji,
 - ✓ od relacji cen sprzedaży, cen odkupu i cen rynkowych oraz
 - ✓ od tego, czy klient będzie miał motywację ekonomiczną.



Umowy z przyrzeczeniem odkupu (2)

Kontrakt terminowy typu forward lub opcja kupna przez jednostkę:

- ✓ Klient nie ma kontroli nad składnikiem aktywów.
- ✓ Jednostka ujmuje taką umowę zależnie od tego jak kształtują się ceny sprzedaży i odkupu:
 - Jeżeli $CO < CS$ - umowa leasingowa (MSR 17 / MSSF 16)
 - Jeżeli $CO > CS$ - umowa o finansowanie
- ✓ Jeżeli opcja wygasa zanim zostanie wykorzystana, jednostka zaprzestaje ujmowania zobowiązania i ujmuje przychód.

Umowy z przyrzeczeniem odkupu (3)

Opcja sprzedaży przez klienta:

- ✓ Jeżeli $CO < CS$ i klient ma motywację ekonomiczną (np. gdy CO wyższa niż cena rynkowa w dniu odkupu) -> umowa leasingowa (MSR 17 / MSSF 16), chyba że jest to umowa leasingu zwrotnego
- ✓ Jeżeli $CO < CS$ i klient NIE ma motywacji ekonomicznej -> umowa sprzedaży produktu z prawem zwrotu
- ✓ Jeżeli $CO = CS$ lub $CO > CS$ i $CS > CR$ -> umowa o finansowanie
- ✓ Jeżeli $CO = CS$ lub $CO > CS$ i $CS < CR$ i klient NIE ma motywacji ekonomicznej -> umowa sprzedaży produktu z prawem zwrotu
- ✓ Jeżeli opcja wygasa zanim zostanie wykorzystana, jednostka zaprzestaje ujmowania zobowiązania i ujmuje przychód.



Umowy ze wstrzymaną dostawą

- Umowa sprzedaży ze wstrzymaną dostawą (ang. bill and hold arrangements) to umowa, na mocy której **jednostka rozlicza się z klientem za kupiony produkt, ale zatrzymuje go w swoim fizycznym posiadaniu do czasu przekazania go klientowi w określonym momencie w przyszłości.**
- Takie rozwiązanie mogło być uzgodnione między stronami na prośbę samego klienta, który tymczasowo nie posiada dostępnego miejsca na produkt lub ze względu na swoje opóźnienia w swojej produkcji.
- MSSF 15 określa **dodatkowe warunki**, które muszą być spełnione, aby jednostka mogła rozpoznać przychód, pomimo fizycznego zatrzymania produktu:
 - ✓ przyczyna zawarcia umowy sprzedaży ze wstrzymaną dostawą musi być istotna (na przykład klient zwrócił się z taką prośbą),
 - ✓ produkt musi być wyodrębniony jako należący do klienta,
 - ✓ w danym momencie produkt musi być gotowy do fizycznego przekazania go klientowi, oraz
 - ✓ jednostka nie ma możliwości korzystania z produktu lub przekazania go innemu klientowi.

Nowy model rozpoznawania przychodów wg MSSF 15

1. Wprowadzenie
2. Zakres stosowania MSSF 15
3. Nowy model 5 kroków
4. Zmiany umowy
5. Koszty umowy
6. Prezentacja
7. Dodatkowe wytyczne
- 8. Ujawnianie informacji**
9. Wejście w życie i przepisy przejściowe

Wymogi ujawnień

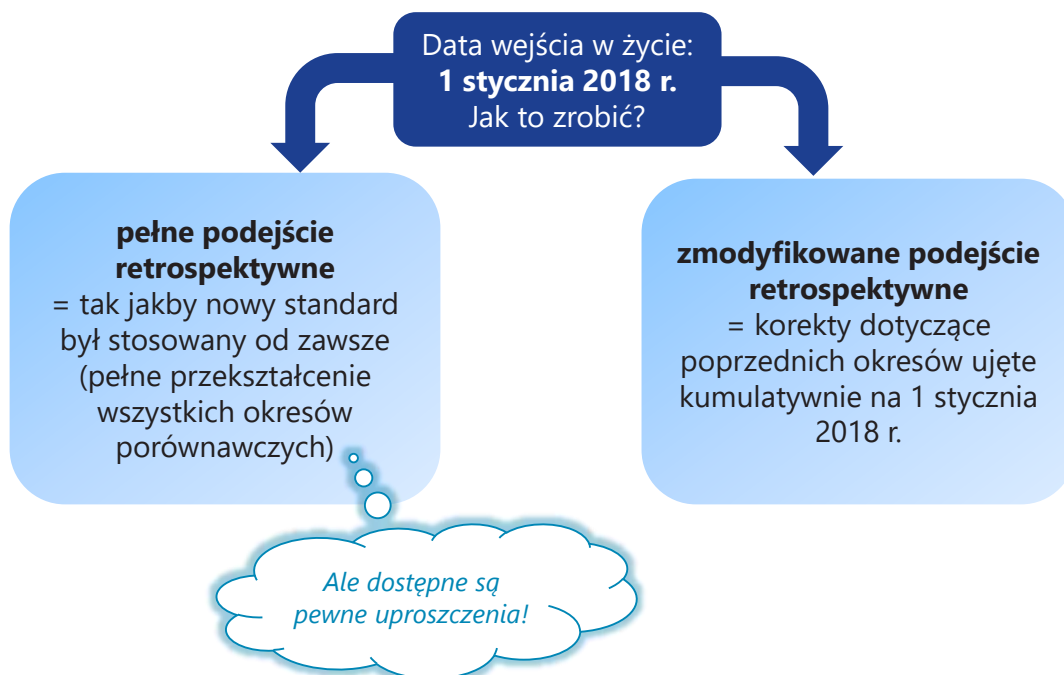
- Bardzo rozbudowane w porównaniu do MSR 11 i MSR 18.
- Wymagane są informacje jakościowe i ilościowe, które powinny umożliwić użytkownikom sprawozdań zapoznanie się z **charakterem, kwotami, terminami uzyskania oraz niepewnością** związaną z przychodami i przepływami pieniężnymi wynikającymi z umów z klientami.
- Wymogi dotyczące ujawnień zostały podzielone na 3 obszary:
 - 1) ujawnienia dotyczące umów z klientami,
 - 2) ujawnienia na temat znaczących osądów (i zmian tych osądów), których dokonano stosując standard,
 - 3) ujawnienia na temat aktywowanych kosztów wynikających z zawarcia umowy lub wykonania umowy.
- Podsumowanie – patrz **Skrypt**.



Nowy model rozpoznawania przychodów wg MSSF 15

1. Wprowadzenie
2. Zakres stosowania MSSF 15
3. Nowy model 5 kroków
4. Zmiany umowy
5. Koszty umowy
6. Prezentacja
7. Dodatkowe wytyczne
8. Ujawnianie informacji
- 9. Wejście w życie i przepisy przejściowe**

Wdrożenie MSSF 15



Uproszczenia przy pełnym podejściu retrospektywnym

- MSSF 15 przewiduje **3 rozwiązania praktyczne** ułatwiające wdrożenie:
 - 1) W przypadku zakończonych już umów jednostka nie ma obowiązku przekształcania umów, które rozpoczynają się i kończą w tym samym rocznym okresie sprawozdawczym.
 - 2) W przypadku zakończonych umów, które przewidują wynagrodzenie zmienne, jednostka może zastosować ceny transakcyjne na dzień zakończenia umowy i nie szacować kwot wynagrodzenia zmiennego w okresach porównawczych.
 - 3) W przypadku wszystkich okresów sprawozdawczych przedstawionych przed datą pierwszego zastosowania, jednostka nie musi ujawniać kwoty ceny transakcyjnej przypisanej do pozostałych (niezrealizowanych) zobowiązań do spełnienia świadczenia ani wyjaśniać, kiedy zgodnie z oczekiwaniami spodziewa się ująć tę kwotę jako przychody.
- Można zastosować 1 lub więcej z powyższych rozwiązań.
- Przyjęte rozwiązanie praktyczne stosuje się konsekwentnie do wszystkich umów we wszystkich przedstawianych okresach.
- W sprawozdaniu należy ujawnić, z których rozwiązań skorzystano i ocenić szacunkowy wpływ każdego z nich.



Wdrożenie MSSF 15 na przykładzie wybranych umów

- Rozważmy 3 przykładowe umowy i sposób przejścia na MSSF 15:
 - Umowa, która została w pełni zrealizowana w 2017 r. (początek i koniec w 2017 r.)
 - Umowa, która rozpoczęła się w 2015 i kończy się w 2017 r.
 - Umowa, która rozpoczęła się w 2015 i kończy się w 2019 r.

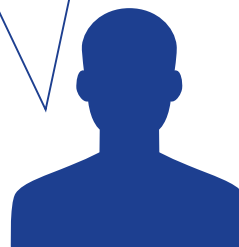
Umowa	Pełne podejście retrospektywne	Zmodyfikowane podejście retrospektywne
1	Rozwiązanie praktyczne – brak obowiązku przekształcania umów, które rozpoczynają się i kończą w tym samym rocznym okresie sprawozdawczym.	Umowa zrealizowana przed 1 stycznia 2018 r. – nowy standard nie ma zastosowania.
2	Konieczna korekta bilansu otwarcia na 1 stycznia 2017 r.	Umowa zrealizowana przed 1 stycznia 2018 r. – nowy standard nie ma zastosowania.
3	Konieczna korekta bilansu otwarcia na 1 stycznia 2017 r.	Konieczna korekta bilansu otwarcia na 1 stycznia 2018 r. Konieczność ujawnień. Nie przekształca się danych za 2017 r.

Rewolucja czy ewolucja?

- Nowy model ujmowania przychodów zaproponowany w nowym standardzie oznacza **znaczącą zmianę filozofii myślenia o przychodach**, ale nie u wszystkich spowoduje to istotne zmiany w raportowanych liczbach.
- Rewolucja spodziewana jest w przypadku firm z branży telekomunikacyjnej, IT, inżynierskiej, budowlanej czy też energetycznej.
- Istotny wpływ na sprawozdania spółek mogą mieć:
 - wymogi dotyczące alokacji ceny transakcyjnej w przypadku dóbr i usług sprzedawanych w pakiecie,
 - zmiana kryteriów decydujących o tym, czy przychód ma być ujmowany jednorazowo, czy w okresie.
- Ewolucja dotyczy wszystkich, gdyż MSSF 15 jest dużo bardziej kompleksowy i precyzyjny niż dotychczasowe regulacje.
- Pojawi się więcej różnic między ujęciem księgowym a podatkowym.

Przychody to jeden z najważniejszych wskaźników ocenianych przez właścicieli, inwestorów, kredytodawców. To także miara pozycji na rynku. Jest on bardzo często stosowany w systemach motywacyjnych kluczowego kierownictwa.

Jak dużych zmian należy się spodziewać w 2018 r.?





ISBN 978-83-89255-71-6

Centrum Edukacji Polskiej Izby Biegłych Rewidentów
al. Jana Pawła II 80
00-175 Warszawa
e-mail: ce@pibr.org.pl
tel. 22 637 31 04
fax 22 637 30 84

© Wszelkie prawa zastrzeżone CEPIBR / PIBR

ce.pibr.org.pl