

# Przy kawie z MSSF

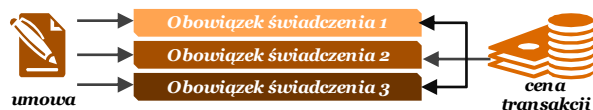
MSSF 15, Model ujmowania przychodów

Etap 4 – Alokacja ceny transakcyjnej (odcinek 7, listopad 2015)

pwc

W niniejszym odcinku przedstawimy Państwu kolejny etap wynikający z nowego modelu ujmowania przychodów jakim jest **alokacja ceny transakcyjnej do osobnych obowiązków świadczenia**.

Cena transakcyjna, ustalona zgodnie z zasadami przedstawionymi w poprzednim odcinku, alokowana jest do osobnego obowiązku świadczenia na podstawie proporcji ustalonej według **jednostkowej ceny sprzedaży**, której wartość określa się **na początku umowy**.



**Jednostkowa cena sprzedaży** (ang. *stand-alone selling price*) (IFRS 15.77-79):

*Jednostkowa cena sprzedaży jest ceną, po której jednostka dokonałaby sprzedaży danego towaru lub usługi osobno [...] Jeśli jednostkowa cena sprzedaży nie jest obserwowalna na rynku, należy dokonać jej szacunku [...].*

Jednostkowa cena sprzedaży ustalona na początku umowy nie podlega aktualizacji w trakcie trwania projektu.

Najlepszym odniesieniem przy ustalaniu jednostkowej ceny sprzedaży jest ta cena, po której dana usługa lub towar zostałyby sprzedane klientowi, gdyby sprzedawane były **niezależnie** od pozostałych towarów lub usług, w podobnych warunkach i podobnym klientom.

## Przykład 1

Spółka sprzedaje samochód osobowy za cenę jednostkową 70 tys. PLN, a także oferuje usługi i rocznego serwisu za cenę 8 tys. PLN rocznie. W przypadku jednoczesnego zakupu samochodu i wykupienia usług serwisowych, klient płaci za „pakiet” łącznie 72 tys. PLN.

## Rozwiązanie przykładu 1

*Jak wynika z przykładu w przypadku zakupu „pakietu” klient płaci niższą kwotę, niż gdyby nabył samochód i usługę serwisową odrębnie.*

*Zakładając, iż są to odrębne obowiązki świadczenia Spółka powinna zaalokować cenę transakcyjną w wysokości 72 tys. PLN w oparciu o jednostkową cenę sprzedaży samochodu i usługi serwisowej:*

*samochód: 64,6 tys. PLN (72 tys. x (70 tys./78 tys.))*

*usługa serwisowania: 7,4 tys. PLN (72 tys. x (8 tys./78 tys.))*

*W wyniku alokacji, udzielony rabat w wysokości 5 tys. PLN zostaje przypisany proporcjonalnie do dwóch osobnych obowiązków świadczenia.*

## Metody określania jednostkowej ceny sprzedaży

Nie zawsze jednostkowa cena sprzedaży jest wprost dostępna czy łatwo obserwowalna, wówczas standard wskazuje, iż należy dokonać szacunku. Zapisy standardu nie precyzują konkretnej metody szacowania jednostkowej ceny sprzedaży ani nie wskazują, która z nich jest preferowana. Tak długo, jak zastosowana metoda wiernie przedstawia cenę, jaka zostałaby zaofertowana w przypadku odrębnej sprzedaży, metoda ustalenia szacunku jest akceptowalna.

Ponizej opisano przykładowe metody szacowania jednostkowej ceny sprzedaży przedstawione w standardzie

### Cena uzyskiwana ze sprzedaży podobnych towarów

Podejście to zakłada ustalenie jednostkowej ceny sprzedaży na poziomie cen, po jakich swoje produkty oferują konkurenci, skorygowanych o czynniki charakterystyczne dla danej spółki, takie jak pozycja na rynku, oczekiwana marża sprzedaży, segmenty geograficzne, kanały dystrybucji itp.

### Oczekiwany koszt powiększony o marżę

Przy kalkulacji ceny przy użyciu tej metody, spółka powinna brać pod uwagę zarówno bezpośrednie, jak i pośrednie koszty, jednakże zakres kosztów uwzględnianych przy kalkulacji powinien zostać określony na podstawie osądu. Przy określaniu wysokości marży uwzględnia się między innymi czynniki takie jak: marże uzyskiwane na sprzedaży podobnych produktów, średnie ceny rynkowe w branży, historyczne dane rynkowe.

### Podejście rezydualne

Podejście to możliwe jest do zastosowania wyłącznie w ograniczonych przypadkach, to jest przy spełnieniu jednego z poniższych warunków:

- 1) spółka dostarcza towary/usługi do różnych odbiorców po bardzo zróżnicowanych cenach (przez co nie jest możliwe wiarygodne ustalenie ceny jednostkowej), lub
- 2) spółka nie ustaliła jeszcze ceny sprzedaży towarów/usług i nie były one nigdy wcześniej sprzedawane odrębnie.

Jednostkowa cena sprzedaży ustalana jest wówczas w odniesieniu do łącznej ceny transakcyjnej, pomniejszonej o sumę obserwowalnych cen jednostkowych pozostałych towarów lub usług obiecanych klientowi w umowie.

# Przygotuj się już dziś...

...dzięki naszej serii „Przy kawie z MSSF”

## Alokacja rabatów

Rabat udzielony na pakiecie towarów i usług alokuje się **proporcjonalnie do poszczególnych obowiązków świadczenia**, na podstawie jednostkowej ceny sprzedaży (przedstawione w Przykładzie 1).

Jednakże, jeśli spółka posiada dające się zaobserwować dowody, że rabat dotyczy jednego lub kilku obowiązków świadczenia a nie wszystkich, wówczas **rabat powinien być przyporządkowany do tego jednego lub kilku (ale nie wszystkich) obowiązków**.

### Uwaga!

Ten sam produkt może mieć w tej samej spółce **kilka różnych jednostkowych cen sprzedaży**. Wynikać to może z dystrybuowania produktów na różnych rynkach lub stosowania różnych strategii marketingowych. Należy za tem wybrać cenę adekwatną do danej transakcji

### Przykład 2

Spółka zawarła umowę z klientem na sprzedaż fotela, kanapy i stołu za 5.400 PLN. Cena jednostkowa tych mebli wynosi odpowiednio 2.000 PLN, 3.000 PLN i 1.000 PLN. W przypadku zakupu zestawu składającego się wyłącznie z fotela i kanapy, klient zapłaciłby 4.400 PLN.

### Rozwiązanie przykładu 2

Rabat udzielony przy sprzedaży 3 elementów jest taki sam jak przy sprzedaży dwóch, zatem Spółka ma zaobserwować dowód, iż rabat w wysokości 600 PLN udzielony klientowi powinien zostać zaalokowany wyłącznie pomiędzy fotel i kanapę.

### Alokacja późniejszych zmian w cenie transakcyjnej

Późniejsze zmiany ceny transakcyjnej należy zaalokować na tej samej podstawie, jak **na moment zawarcia kontraktu**.

Zmiany wynagrodzenia zmiennego, dotyczące jednego lub kilku obowiązków świadczenia powinny być przy pisane **wyłącznie** do tych obowiązków świadczenia.

Zmiany dotyczące obowiązków już w wykonanych (w pełni lub części) powinny być ujęte jako **korekta przychodu w okresie**, w którym zmiana ceny nastąpiła.

### Przykład 3

Spółka zawarła 01.06.20X1 umowę, w której zobowiązała się wykonać budowę budynku, zregenerować powierzchnię parkingu oraz zainstalować kamery ochronne za łączną wartość 5.000 tys. PLN. W przypadku wykonania budowy przed 1 lutego 20X2 lub 1 marca 20X2, spółka otrzyma bonus odpowiednio w wysokości 500 tys. PLN lub 250 tys. PLN. Wykonanie budowy po 1 marca 20X2 skutkuje brakiem dodatkowego bonusu.

Cena transakcyjna została na początku umowy ustalona w wysokości 5.250 tys. PLN, gdyż spółka przewidywała, iż wykonanie budowy przed 1 marca 20X2 jest prawie pewne. Cenę zaalokowano następująco na podstawie jednostkowych cen sprzedaży:

Dobudówka: 4.250 tys. PLN  
Parking: 600 tys. PLN  
Kamery: 400 tys. PLN

Na 31.12.20X1 spółka oszacowała, iż wykona prace przed 01.02.20X2, a prace związane z budową wykonane były w 75%.

### Rozwiązanie przykładu 3

Wobec zmiany szacunku odnośnie bonusu spółka może przypisać całość bonusu do ceny transakcyjnej budowy, która będzie wynosić ostatecznie 4.500 tys. PLN. Zatem spółka ma prawo rozpoznać na dzień 31.12.20X1 przychód w wysokości 75% ceny transakcyjnej, to jest 3.375 tys. PLN (4.500 tys. PLN \* 75%).

### Jeśli chcesz wiedzieć więcej...

1. Czytaj kolejne edycje naszej serii „Przy kawie z MSSF”
2. Zapisz się na szkolenie: [www.pwc.pl/pwc-academy](http://www.pwc.pl/pwc-academy)
3. Skontaktuj się z nami telefonicznie bądź mailowo: [MSSF.hotline@pl.pwc.com](mailto:MSSF.hotline@pl.pwc.com)

