

# Przy kawie z MSSF

## MSSF 15, Model ujmowania przychodów

Etap 5 – Ujęcie przychodu, gdy spełnione są obowiązki świadczenia (odcinek 8, grudzień 2015)

pwc

*Dotychczas przybliżyliśmy Państwu cztery etapy nowego modelu ujmowania przychodów, wprowadzonego przez MSSF15. W dzisiejszym odcinku opiszemy ostatni już, piąty etap, dotyczący ujęcia przychodu w księgach rachunkowych, wraz z wyjaśnieniem, kiedy można uznać, iż obowiązki świadczenia wynikające z umowy zostały spełnione.*

Zgodnie z nowym standardem, przychód rozpoznawany jest w momencie wypełnienia obowiązków świadczenia, to jest w momencie transferu na klienta kontroli nad aktywem (towarem/usługą).

**Kontrola nad aktywem to możliwość kierowania wykorzystaniem i uzyskiwania praktycznie wszystkich korzyści z aktywa.**

### **Co to znaczy, że klient sprawuje kontrolę nad przekazanym aktywem?**

Może wydawać się, że pojęcie **kontroli** odnosi się jedynie do przekazania klientowi towaru, jednakże również w przypadku wykonania usług mamy do czynienia z przekazaniem klientowi aktywa (które w tym przypadku jest konsumowane natychmiastowo).

Klient uzyskuje kontrolę nad towarem/usługą wówczas, gdy ma możliwość **bezpośrednio z nich korzystać** i uzyskuje **zasadniczo wszystkie korzyści** płynące z tego towaru/usługi.

Może się zdarzyć, że klient uzyskuje **przyszłe** prawo do bezpośredniego korzystania z aktywa i uzyskiwania z niego zasadniczo wszystkich korzyści (przykładowo w wyniku przedpłaty), nie jest to jednak jeszcze przesłanka wskazująca na przekazanie klientowi kontroli.

### **Przesłanki wskazujące na przekazanie kontroli**

Jednostka posiada bieżące prawo do wynagrodzenia

Klient zaakceptował rezultat obowiązku świadczenia

Klient posiada prawo własności do aktywa

Klient posiada fizyczne władanie nad aktywem

Klient przejął istotne ryzyka i korzyści

Na samym początku kontraktu jednostka musi określić, czy transfer na klienta kontroli nad towarem/usługą będzie rozłożony w czasie, czy też będzie odbywać się w danym momencie. Pamiętać przy tym należy, iż kryteria ujęcia (przesłanki opisane powyżej) są stosowane **indywidualnie do każdego osobnego obowiązku świadczenia**.

W przypadku wypełniania obowiązku świadczenia **w czasie** ujmowanie przychodów w czasie nie odnosi się wyłącznie do usług. Kompleksowe aktywa bądź wybrane towary wytwarzane na indywidualne potrzeby klienta, np. kompleks rafinerii czy specjalistyczna maszyna, również mogą być przekazywane w trakcie (w czasie) wypełniania świadczenia, w zależności od warunków zawartych w umowie.

Jeśli obowiązek świadczenia nie jest wypełniany w sposób ciągły, uznaje się, iż jest on wypełniany **w danym momencie czasu**. W takim przypadku przychód jest rozpoznawany w danym punkcie czasu w momencie przekazania klientowi kontroli nad aktywem.

A czy rozpozna Pani przychód w czasie, czy jednorazowo?





## Przygotuj się już dziś...

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

### Skąd wiadomo, czy transfer kontroli następuje w sposób ciągły, czy w danym punkcie czasu?

Jednostka chcąc uzyskać odpowiedź na powyższe pytania, musi przeanalizować kilka **czynników**:

1. klient otrzymuje korzyść w miarę postępu wykonywania zadania, w razie przerwania usługi inny dostawca nie musiałby powtarzać pracy do tej pory wykonanej;
2. jednostka tworzy lub ulepsza aktywo, które kontroluje klient w trakcie jego powstawania lub ulepszania (np. dom na działce klienta);
3. jednostka nie tworzy aktywa z alternatywnym dla niej wykorzystaniem i ma prawo do zapłaty za swoją działalność wykonaną do tej pory.

Jeśli którykolwiek z powyższych warunków jest spełniony, uznaje się, iż transfer kontroli następuje **w czasie**. W przypadku, kiedy żaden z powyższych warunków nie jest spełniony, uznaje się, iż transfer kontroli następuje **w danym momencie czasu**.

Ujęcie przychodu z obowiązku realizowanego w czasie powinno odzwierciedlać **sposób przekazywania kontroli** nad towarem lub usługą. Pomiaru przychodu z obowiązku świadczenia realizowanego w czasie należy dokonać z wykorzystaniem metody:

- opartej o pomiar efektów realizacji obowiązku, tzw. **output method** (np.: liczbę wyprodukowanych produktów, realizacja faz ustalonych w kontrakcie, analiza statusu wykonanych prac), lub
- opartej o pomiar wykorzystanych zasobów, tzw. **input method** (np.: poniesionych kosztów, przepracowanych roboczogodzin lub maszynogodzin, wpływ czasu).

**Nie jest to wybór polityki, lecz wybór metody, która będzie lepiej odzwierciedlała przekazywanie kontroli nad towarami/usługami spełniającymi obowiązki świadczenia.**

#### Przykład 1

Spółka zajmująca się ochroną mienia świadczy usługi związane z ochroną budynku i fakturuje swoich klientów raz na kwartał. Klient jest zobowiązany do dokonania płatności za usługi w ciągu 15 dni.

#### Rozwiązanie

*Usługi mają charakter ciągły i konsumpcja korzyści (tj. przejmowanie kontroli nad nimi) następuje w miarę wykonywania usług. Inny podmiot, który przejąłby świadczenie usług nie musiałby powtarzać tej usługi za minione okresy, w przypadku, gdyby umowa została zerwana w trakcie jej trwania. Zatem spółka powinna rozpoznawać przychód z usługi w czasie wykonywania usługi (np. w odstępach miesięcznych).*

#### Przykład 2

Producent wytwarza jogurty dla sieci handlowej w opakowaniach które, zawierają znak handlowy sieci na wieczku.

W razie zerwania kontraktu klient jest zobowiązany do zapłaty wynagrodzenia za wyprodukowane jogurty do momentu zerwania umowy.

#### Rozwiązanie

*Ze względu na zamieszczony na opakowaniu znak handlowy sieci, żaden inny klient nie będzie skłonny nabyć tak zapakowanych jogurtów, zatem jogurty nie mają dla Spółki alternatywnego zastosowania. Jednocześnie Spółka ma prawo do wynagrodzenia za wykonaną produkcję do danego momentu. Zgodnie z modelem rozpoznania przychodów wprowadzonym przez MSSF 15, producent powinien rozpoznawać przychód w czasie, co w praktyce będzie oznaczało rozpoznanie przychodu w momencie zakończenia produkcji kolejnych partii jogurtów, a więc nawet przed ich fizyczną dostawą do klienta.*

#### 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 lub mailowo: [MSSF.hotline@pl.pwc.com](mailto:MSSF.hotline@pl.pwc.com)



Powyzsza informacja zostala przygotowana wyklucznie w celach ogolnoinformacyjnych i nie stanowi porady. Nie powinni Państwo opierac swoich dzialan / decyzji na jej tresci bez uprzedniego uzyskania profesjonalnej porady. PricewaterhouseCoopers Sp. z o.o., jej partnerzy, pracownicy, ani przedstawiciele nie podejmują wobec Państwa żadnych zobowiązań oraz nie przyjmują na siebie żadnej odpowiedzialności – ani umownej, ani z żadnego innego tytułu – za jakiegokolwiek straty, szkody ani wydatki, które mogą być pośrednim lub bezpośrednim skutkiem działania lub zaniechania podjętego na podstawie tej prezentacji. © 2014 PwC. Wszystkie prawa zastrzeżone.