

Ujmowanie przychodów w usługach informatycznych według Międzynarodowego Standardu Sprawozdawczości Finansowej 15 „Przychody z umów z klientami”

Anna Kasperowicz*

Streszczenie: *Cel* – celem opracowania jest zaprezentowanie usług informatycznych jako usług długoterminowych wraz z obowiązującymi metodami ich wyceny na dzień bilansowy, oraz przedstawienie planowanych zmian w zakresie identyfikacji i wyceny analizowanych usług zawartych w Międzynarodowym Standardzie Sprawozdawczości Finansowej 15 „Przychody z umów z klientami” (MSSF15). *Metodologia badania* – w artykule zastosowano metodę analizy porównawczej wraz z metodą syntezy. *Wynik* – z przeprowadzonych badań literaturowych oraz empirycznych wynika, że wejście w życie nowych rozwiązań w ramach MSSF 15 spowoduje rozszerzenie wachlarza dotychczas obowiązujących metod wyceny usług długoterminowych oraz jeszcze bardziej zwiększy rolę profesjonalnego osądu w zakresie wyboru metody wyceny usług będących w trakcie realizacji na dzień bilansowy. *Oryginalność/Wartość* – podjęty w opracowaniu temat stanowi aktualnie dyskutowane zagadnienie będące w trakcie przebudowy merytorycznej. Prognozuje się, że proponowane zmiany wywołają zmiany w podejściu do wyceny usług długoterminowych głównie w branżach: informatycznej, budowlano-montażowej oraz telekomunikacyjnej.

Słowa kluczowe: przychody, usługi informatyczne, usługi długoterminowe

Wprowadzenie

Usługi informatyczne mają mocno zróżnicowany charakter. Są to zarówno usługi o czysto intelektualnym charakterze – których postęp wykonania zależy od umysłowego zaangażowania wykonawcy – jak na przykład tworzenie baz danych, kreowanie oprogramowania. Są to również usługi których realizacja wymaga podjęcia prac montażowych, instalacyjnych a nawet budowlanych, jak na przykład realizowanie kompleksowych usług wdrożeniowych (od tworzenia oprogramowania, poprzez jego instalacje na dostarczonym sprzęcie komputerowym, aż do prac adaptacyjnych pomieszczenia dla przyszłych serwerowni). Postęp wykonania w takich usługach nie jest uzależniony wyłącznie od zaangażowania umysłowego programisty ale również postępu prac instalacyjno-budowlanych, których wykonanie gwarantuje realizację kompleksowej usługi. Takie świadczenia, po spełnieniu określonych warunków, mogą mieć charakter usług długoterminowych, których wycena została oddzielnie uregulowana w polskim prawie bilansowym oraz międzynarodowych standardach

* dr Anna Kasperowicz, Uniwersytet Ekonomiczny we Wrocławiu, ul. Komandorska 118–120, 53–345 Wrocław, e-mail: anna.kasperowicz@ue.wroc.pl.

rachunkowości. Cechą charakterystyczną takich usług jest to, że początek i koniec ich realizacji przypadają w różnych okresach sprawozdawczych. W związku z tym w rachunkowości pojawia się konieczność ich wyceny w trakcie realizacji. W teorii rachunkowości opisano cztery metody dokonywania tej wyceny. Dwie z nich (metoda stopnia zaawansowania i metoda wyniku zerowego) są dopuszczone do stosowania w praktyce ustawą o rachunkowości oraz w dotychczas obowiązujących Międzynarodowych Standardach Rachunkowości. Międzynarodowy Standard Sprawozdawczości Finansowej 15 „Przychody z umów z klientami” wprowadza istotne zmiany w zakresie ujmowania przychodów, a w szczególności momentu ich ujmowania.

Celem artykułu jest zaprezentowanie usług informatycznych jako usług długoterminowych i obecnie obowiązujących metod ich wyceny oraz przedstawienie planowanych zmian i ich ewentualny wpływ na wycenę tychże usług. Rozważania zostały zilustrowane przykładem praktycznym.

W opracowaniu wykorzystano metodę analizy porównawczej wspartą metodą syntezy.

1. Usługi informatyczne jako usługi długoterminowe

W Polskiej Klasyfikacji Wyrobów i Usług (www.klasyfikacje.gofin.pl/pkwiu/...) usługi informatyczne zostały zaklasyfikowane w sekcji J w dziale 62 „Usługi związane z oprogramowaniem i doradztwem w zakresie informatyki i usługi powiązane”. Obejmują one usługi:

- związane z projektowaniem i rozwojem technologii informatycznych dla sieci i systemów komputerowych,
- związane z doradztwem w zakresie sprzętu oraz oprogramowania komputerowego,
- pomocy technicznej w zakresie technologii informatycznych i sprzętu komputerowego,
- związane z zarządzaniem siecią i systemami informatycznymi,
- instalowania komputerów i urządzeń peryferyjnych,
- pozostałe w zakresie technologii informatycznych i komputerowych, gdzie indziej niesklasyfikowane.

Grupa usług informatycznych ma niejednolity charakter. Obejmuje ona zarówno usługi wymagające długoterminowego (powyżej jednego roku) zaangażowania, jak na przykład tworzenie i wdrażanie zintegrowanych systemów informatycznych, jak i usługi o charakterze krótkoterminowym takich jak na przykład tworzenie baz danych. W praktyce często świadczone usługi informatyczne obejmują również prace dodatkowe takie jak dostawa sprzętu komputerowego, czy nawet usługi budowlane. Usługi z tej sfery mogą obejmować zarówno wyłącznie opracowanie oprogramowania, jak i pełny cykl inwestycyjny od opracowania koncepcji, poprzez montaż i instalacje urządzeń, aż do serwisu pogwarancyjnego. W ramach usług polegających na opracowywaniu i wdrażaniu kompleksowych systemów komputerowych wykonywane są kolejne zadania, których sekwencja może składać się na pełny cykl inwestycyjny. Całościowa realizacja przykładowej usługi obejmuje:

- opracowanie koncepcji,
- wykonanie projektu technicznego,
- komplementację urządzeń i materiałów,
- wykonanie prefabrykatów (na przykład podwieszanych sufitów niezbędnych do zainstalowania klimatyzacji w serwerowniach),

- montaż urządzeń w obiekcie technologicznym,
- opracowanie oprogramowania sterowników,
- opracowanie oprogramowania systemów komputerowych,
- rozruch instalacji,
- opracowanie dokumentacji powykonawczej oraz dokumentów niezbędnych do uzyskania pozwolenia na eksploatację wykonanych systemów,
- szkolenie obsługi systemu,
- serwis gwarancyjny i pogwarancyjny.

W ramach jednostkowej umowy nie musi być wykonywany pełny zakres wymienionych czynności. W zależności od potrzeb zamawiającego realizowana jest wybrana sekwencja działań. Czynności wchodzące w skład pojedynczej umowy nie muszą i często nie mają jednorodnego charakteru. Pełna pojedyncza umowa obejmuje całe spektrum czynności od prac projektowych, tworzenia oprogramowania, poprzez przygotowanie dokumentacji, montaż i rozruch instalacji, aż do szkolenia przyszłych użytkowników wraz z serwisem. Często spółki realizujące kompleksowe zamówienia muszą posiłkować się pracą podwykonawców, ponieważ same nie są przygotowane do realizowania wszystkich wymaganych czynności, szczególnie tych o charakterze budowlanym. Odbiór wykonanych usług może mieć miejsce dopiero po zakończeniu całości zamówienia, bądź może następować etapami, które są nierozdzielnie związane z modułami systemu. Wdrożenie pojedynczych modułów może być przedmiotem odrębnych umów i stanowić odrębne zamówienie. Czynności związane z dostarczeniem sprzętu również mogą być objęte oddzielną umową.

Usługi związane z kreowaniem oprogramowania mogą polegać na tworzeniu nowych rozwiązań informatycznych dla konkretnych jednostek gospodarczych, jak również mogą dotyczyć rozbudowy już istniejących systemów informatycznych.

Zgodnie z polskim prawem bilansowym niezakończona usługa będzie wymagała wyceny na dzień bilansowy jako usługa długoterminowa gdy będzie spełniała łącznie następujące warunki (*Koszty...*: 31–32):

- nie została zakończona na dzień bilansowy,
- jest realizowana na podstawie umowy zawartej po 1 stycznia 2002,
- założono, że okres jej realizacji będzie trwał powyżej 6 miesięcy,
- stopień jej zaawansowania na dzień bilansowy jest istotny,
- początek i koniec realizacji usługi przypadają na dwa różne okresy sprawozdawcze,
- przewidywane całkowite koszty wykonania usługi za cały czas jej realizacji, można ustalić w sposób wiarygodny.

Usługi informatyczne tworzenia i wdrażania zintegrowanych systemów komputerowych oraz tworzenia i wdrażania oprogramowania, jeżeli spełniają wymienione warunki, winny być traktowane jako usługi długoterminowe, w myśl przepisów ustawy o rachunkowości.

Usługi informatyczne będące w trakcie realizacji na dzień bilansowy spełniające warunki usług długoterminowych podlegają wycenie tak jak usługi długoterminowe. Według polskiego prawa bilansowego dozwolone są dwie metody. Pierwsza z nich to metoda stopnia zaawansowania, druga alternatywna w przypadku niemożności zastosowania pierwszej, to metoda wyniku zerowego. Analogiczne rozwiązanie zawarto w Międzynarodowym Standardzie Rachunkowości 11 „Umowy o usługę budowlaną”.

W metodzie stopnia zaawansowania przychody danej umowy uznaje się proporcjonalnie do stopnia zaawansowania prac. W przypadku, gdy nie można wiarygodnie ustalić stopnia zaawansowania usługi stosuje się metodę wyniku zerowego, w której ogranicza się wykazywanie przychodów do wysokości poniesionych kosztów, co do których istnieje

prawdopodobieństwo ich odzyskania od zamawiającego. Zgodnie z zasadą ostrożności nie ujmuje się w tej metodzie zysków z umów. Z jednej strony ujawnia się wszystkie koszty w miarę ich ponoszenia, z drugiej strony pokazuje się przychody tylko do wysokości poniesionych kosztów, dla których istnieje prawdopodobieństwo pokrycia przez zamawiającego. Zastosowanie tej metody powoduje niewykazywanie zysku lub ujawnianie straty w przypadku usług deficytowych. Osiągnięty zysk umowy zostaje ujawniony dopiero po zakończeniu całości prac. W rachunku zysków i strat aktywność jednostki jest odzwierciedlona poprzez ujawnianie kosztów i odpowiadających im przychodów ustalonych według metody wyniku zerowego. Metodę wyniku zerowego stosuje się we wczesnych fazach realizacji usługi, gdy jeszcze trudno oszacować wyniki zlecenia. W następnych etapach realizacji, gdy niepewność wyniku zanika można zamienić metodę wyniku zerowego na metodę procentową. Dopiero wtedy zostanie ujawniony zysk zarówno z okresu bieżącego jak i poprzedniego. Istnieje również możliwość zastosowania najpierw metody stopnia zaawansowania i dopiero później metody wyniku zerowego. Okoliczności będące przesłanką takiego postępowania to chociażby symptomy wzrostu ryzyka odbioru efektu finalnego umowy takie jak kłopoty z uzyskaniem bieżących płatności. Przedstawione możliwości postępowania, w kontekście indywidualnej oceny ryzyka odbioru efektu finalnego usługi, dają potencjalne możliwości zniekształcania wyniku finansowego (Helin, Bernaziuk: 19–26; *Kontrakty...*: 146–164, *Sprawozdanie...*: 10–33, 10–39).

Dwie kolejne metody opisane w literaturze przedmiotu to metoda wystawionych faktur i metoda wykonania kontraktu. Nie są one dopuszczona do stosowania do wyceny na dzień bilansowy.

2. Proponowane zmiany MSSF 15 „Przychody z umów z klientami”

1 stycznia 2017 roku to planowana data, od której ma zacząć obowiązywać nowy standard rachunkowości z zakresu przychodów, który ma zastąpić obecnie obowiązujące Międzynarodowe Standardy Rachunkowości 18 „Przychody” oraz 11 „Umowy o usługę budowlaną”. Proponowany standard zawiera nowe podejście ujawniania przychodów z umów z klientami. Główne założenie standardu opiera się na pięciu następujących krokach rozpoznawania i ujmowania przychodów:

- zidentyfikowanie umowy z klientem,
- zidentyfikowanie zobowiązania do realizacji określonych świadczeń,
- określenie ceny transakcji,
- alokacja ceny transakcji,
- ujęcie przychodu.

W pierwszym kroku należy zidentyfikować umowę z klientem (paragrafy 9–21). Realizacja usług informatycznych o charakterze długoterminowym wymaga podpisania umowy, ponieważ są to typowe usługi wykonywane na konkretne zlecenie zamawiającego. W związku z tym jej identyfikacja nie powinna sprawiać problemów.

Następny krok wymaga dokonania wyodrębnienia poszczególnych obowiązków, których realizacja gwarantuje osiągnięcie zamówionego rezultatu (paragrafy 22–30). Zgodnie z nowymi rozwiązaniami przychód winien być przypisany do wyodrębnionego obowiązku wykonania, którym może być dostawa towarów lub realizacja usługi i powinien być rozpoznany w momencie spełnienia tego obowiązku i przekazania kontroli. W przypadku gdy towary lub usługi stanowiące część świadczenia określonego w umowie są ze sobą ściśle

powiązane i realizacja umowy wymaga ich zintegrowania nie zaleca się traktowania tych czynności jako odrębne obowiązki.

Kolejny wyróżniony krok to określenie ceny transakcyjnej dla każdego wyodrębnionego obowiązku (paragrafy 46–72). W standardzie określono cenę transakcyjną jako kwotę, którą jednostka spodziewa się otrzymać w zamian za przekazanie przyrzeczonych towarów lub usług klientowi, z wyłączeniem kwot pobranych w imieniu stron trzecich. Czyli jest to kwota oczekiwana przez jednostkę, którą ma ona otrzymać w przyszłości za wykonane świadczenie. Ustalając cenę transakcyjną jednostka powinna uwzględnić:

- wynagrodzenie zmienne,
- wartość pieniądza w czasie,
- wynagrodzenie w formie niepieniężnej,
- wynagrodzenie płatne na rzecz klienta.

Kolejny krok w ujmowaniu przychodów to alokacja ceny transakcyjnej (paragrafy 73–90). Polega ona na przypisaniu ustalonej ceny transakcyjnej do wyodrębnionych obowiązków wykonania proporcjonalnie do indywidualnych cen sprzedaży dóbr i usług.

Ostatni krok to ujęcie przychodów w momencie wypełnienia każdego wyodrębnionego obowiązku (paragrafy 31–45). Generalnie można stwierdzić, że przychody będą ujmowane wtedy, gdy nastąpi wypełnianie obowiązku świadczenia przez jego wykonawcę. Następuje to w chwili gdy wykonawca spełnił swoje obowiązki względem zamawiającego polegające na dostarczeniu dóbr lub usług, co z reguły następuje po „przekazaniu kontroli” zamawiającemu. W MSSF 15 wprowadzono pojęcie kontroli na potrzeby identyfikacji momentu ujmowania przychodów, przy czym nie zdefiniowano jednoznacznie tego pojęcia. Zamiast definicji opisano kryteria, którymi należy kierować się przy ocenie sposobu wypełniania zidentyfikowanego w kroku 2 obowiązku. W przypadku gdy sposób jego wypełniania gwarantuje stałe przekazywanie kontroli nad wykonywanym efektem przez odbiorcę świadczenia mamy do czynienia z przekazywaniem kontroli w sposób ciągły. Jeżeli natomiast odbiorca przejmuje kontrolę nad wykonywanym efektem jednorazowo po wypełnieniu obowiązku w całości mamy do czynienia z jednorazowym przejściem kontroli. Sposoby przekazywania kontroli mogą mieć zatem charakter:

- stopniowy (*over time*),
- jednorazowy (*at a point in time*).

Stopniowe przekazywanie kontroli podczas wykonywania obowiązku świadczenia ma miejsce gdy spełniony jest przynajmniej jeden z dwóch podanych warunków (paragrafy 35–37):

- a) działania jednostki polegają na tworzeniu nowych składników lub zwiększaniu wartości już istniejących, których efekty odbiorca kontroluje z chwilą ich utworzenia lub zwiększenia wartości;
- b) efekt działania wykonawcy nie może być wykorzystany przez nabywcę w sposób „alternatywy” (zgodnie z umową jednostka nie może sprzedać pracy w toku realizacji innemu odbiorcy albo wykonane prace mają na tyle indywidualny charakter, że nie mogą być przedmiotem transakcji z innymi klientami) i gdy spełniony jest co najmniej jeden z następujących kryteriów:
 - odbiorca efektu obowiązku świadczenia przejmuje nad nim kontrolę i wykorzystuje korzyści z nim związane,
 - inna jednostka, która miałaby kontynuować realizację świadczenia będącego w trakcie realizacji nie musiałaby powtarzać prac zrealizowanych do tej pory,
 - jednostka ma prawo do płatności za zrealizowane świadczenie.

Po stwierdzeniu, że jednostka przekazuje kontrolę w trakcie trwania prac jednostka rozpoznaje przychody dla każdego zidentyfikowanego obowiązku świadczenia stosując metodę stopnia zaawansowania. Stopień zaawansowania można ustalić stosując metody wejścia (od strony kosztów) i wyjścia (od strony efektów).

Jeżeli jednostka identyfikuje zbyt wiele niepewności w związku z pomiarem postępu i nie może racjonalnie oszacować zysku i jednocześnie nie identyfikuje straty powinna ująć przychody do wysokości poniesionych kosztów, zatem zastosować metodę wyniku zerowego.

Jeżeli nie stwierdza się stopniowego przekazywania kontroli w czasie wykonywania obowiązku świadczenia można stwierdzić, że kontrola zostaje przekazana jednorazowo w jednym ściśle określonym momencie. W takim wypadku należy zastosować drugą metodę ustalania momentu uznawania przychodów i ustalić ten właśnie jedyny moment (metoda wykonania kontraktu).

Metoda stopniowego przekazywania kontroli powinna być rozpatrywana jako pierwsza. Druga alternatywna, gdy nie ma podstaw do zastosowania pierwszej, polega ustaleniu jednego momentu ujęcia przychodu (paragraf 38). W celu ułatwienia identyfikacji tego momentu w projekcie proponowane są warunki do analizy:

- wykonawca ma prawo do zapłaty,
- odbiorca przejął tytuł prawny,
- nastąpiło fizyczne przekazanie składnika i odbiorca ma możliwość kierowania wykorzystaniem i uzyskiwaniem korzyści ekonomicznych oraz ma prawo ograniczyć dostęp innych osób,
- nastąpiło przeniesienie ryzyka i korzyści na odbiorcę,
- odbiorca zaakceptował składnik.

Podane punkty mają charakter przesłanek, które należy brać pod uwagę podczas „poszukiwania” momentu uznawania przychodów. Mają one ogólny charakter pozostawiając tym samym dużo miejsca dla profesjonalnego osądu.

Z punktu widzenia realizacji usług długoterminowych najważniejsza proponowana zmiana to warunek ostatni czyli konieczność ustalenia momentu przekazania kontroli. Skutki proponowanych zmian będą miały istotny wpływ na metody wyceny usług będących w toku realizacji na dzień bilansowy. Do już obowiązujących metod dołączy trzecia tak zwana metoda wykonania kontraktu, która polega na ujmowaniu przychodów po zakończeniu całości prac i ich odbiorze przez zamawiającego. Z trzech dostępnych metod ta właśnie jest najbardziej ostrożna. Jednak jej podstawową wadą dla wykonawcy jest odraczanie przychodów w czasie, co może skutkować wykazywaniem strat w kolejnych latach realizacji usługi. Wykazanie zysku nastąpi dopiero w roku zakończenia usługi. W przypadku gdy jednostka realizuje dużą ilość usług zysk będzie wykazywany wyłącznie w tych umowach, które zostaną ukończone w danym roku. Jeżeli natomiast jednostka realizuje niewiele kontraktów w jednym czasie to jej wynik będzie podlegał znacznym fluktuacjom, które nie są dla jednostki pożądane. Zatem będzie starać się wyodrębnić poszczególne obowiązki wykonania w taki sposób, który pozwoli jej na wcześniejsze ujmowanie częściowych przychodów.

Wycena usług długoterminowych jest instrumentem polityki bilansowej. Dobór metod wpływa na moment ujawniania przychodów w rachunku zysków i strat. W analizowanym przypadku dobór metody może wpływać na szybsze ich ujęcie, bądź odraczanie w czasie do momentu zakończenia kontraktu. Proponowane metody można uporządkować od tej najbardziej ostrożnej do najmniej ostrożnej oraz od tej, która w największym stopniu reali-

zuje zasadę wyższości treści nad formą do tej, która realizuje ją w stopniu najmniejszym. Ujmując przychody w wyniku finansowym będące w trakcie wypracowania można stwierdzić, że następuje realizacja zasady wyższości treści nad formą. Wstrzymując ujawnienie przychodów do momentu zakończenia i rozliczenia umowy nie realizuje się tej zasady.

Metoda najbardziej ostrożna to oczywiście metoda wykonania kontraktu, która jednocześnie powoduje nieujawnianie działalności jednostki w ramach danej umowy w rachunku zysków i strat, ponieważ ewentualne zafakturowane przychody wypracowywane w ramach umowy byłyby wyłącznie lokowane w bilansie. Dopiero koniec realizacji prac byłby momentem ujęcia całości przychodów w wyniku finansowym. Tym samym jej zastosowanie powoduje najmniejszą realizację zasady wyższości treści nad formą. Najmniej ostrożna metoda to metoda stopnia zaawansowania. Realizuje ona jednocześnie w największym stopniu zasadę wyższości treści nad formą ujawniając w sprawozdaniu to co zostało wykonane, ale nie sprzedane. Metoda wyniku zerowego z jednej strony jest bardziej ostrożna od metody procentowej ujmując w wyniku tylko przychody do wysokości kosztów. Z drugiej strony realizuje chociaż częściowo zasadę wyższości treści nad formą ujawniając chociaż część przychodów będących w trakcie wypracowywania.

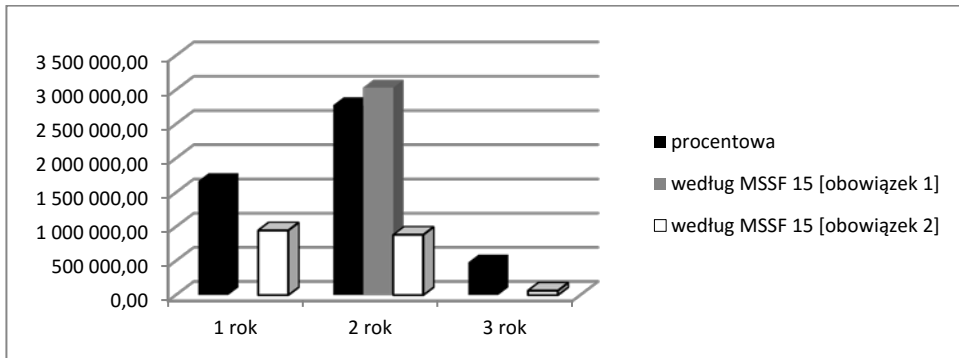
3. Wpływ zastosowania MSSF 15 na wycenę usług informatycznych

W opracowaniu zaprezentowano zastosowanie MSSF 15 na wycenę usług długoterminowych na wybranym przykładzie usługi informatycznej. Efektem końcowym zamawianej usługi było opracowanie oprogramowania i wdrożenie systemu informatycznego. Na realizację usługi składały się następujące prace oraz dostawy sprzętu:

- opracowanie projektu,
- opracowanie oprogramowania,
- dostawa wcześniej wyspecyfikowanego sprzętu,
- ostateczne wdrożenie systemu.

Przedmiotem umowy było stworzenie oraz wdrożenie systemu informatycznego, usprawniającego system informacyjny w istniejącej jednostce gospodarczej. Rezultat zrealizowanej umowy ma charakter dzieła autorskiego. Realizację usługi zaplanowano na trzy lata. W drugim roku nastąpiła dostawa sprzętu komputerowego. W praktyce do wyceny kontraktu zastosowano metodę procentową.

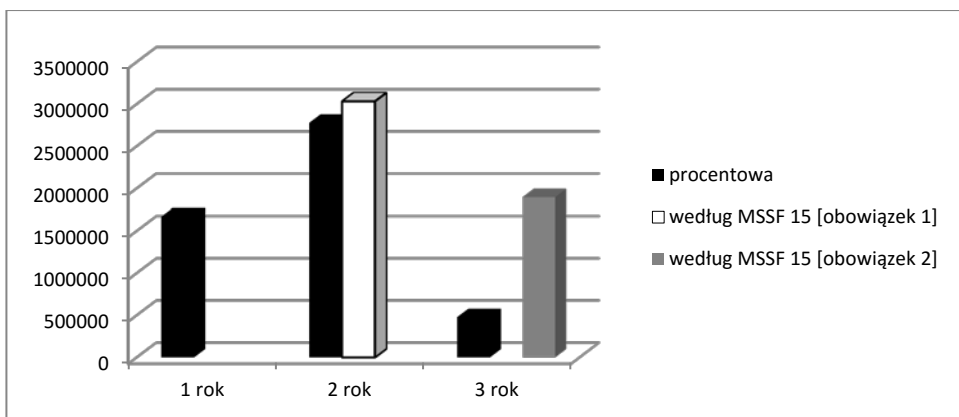
Zastosowanie MSSF 15 do wyceny realizowanej usługi skutkuje odmiennym rozłożeniem przychodów w czasie jej realizacji. Przede wszystkim jednostka powinna wyodrębnić dwa oddzielne obowiązki wykonania. Pierwszy to dostawa sprzętu komputerowego, drugi realizacja usługi. Dostawa sprzętu była jednorazowym aktem z równoczesnym przekazaniem kontroli zamawiającemu, ponieważ były one przechowywane na terenie kontrolowanym przez właściciela. Cena transakcji sprzedaży sprzętu powinna zostać oszacowana na podstawie cen obowiązujących w hurtowniach z doliczeniem marży. Rozkład przychodów według metody procentowej i metody zaproponowanej w MSSF 15 według wydzielonych obowiązków został zaprezentowany na rysunku 1.



Rysunek 1. Ujmowanie przychodów usługi informatycznej według metody procentowej i metody zaproponowanej w MSSF 15

Źródło: opracowanie własne.

Zastosowanie regulacji zawartych w projekcie standardu skutkuje kulminacją ujęcia przychodów w drugim okresie realizacji usługi. W pozostałych okresach ujawniane przychody byłyby zdecydowanie niższe. Pierwszy obowiązek wykonania – dostawa sprzętu komputerowego zdominował drugi rok realizacji usługi, ponieważ przychody z tytułu marży zostały ujęte wyłącznie w drugim okresie, a nie rozłożone we wszystkich latach realizacji usługi. Realizacja drugiego obowiązku wykonania mogła zostać wyceniona metodą stopnia zaawansowania, ponieważ kontrola nad poszczególnymi etapami realizacji usługi była przekazywana stopniowo w miarę postępu prac. W przypadku gdyby kontrola nad przekazywanymi rezultatami nie miałyby charakteru ciągłego tylko byłyby jednorazowym aktem, całość przychodów przyporządkowanych do drugiego obowiązku wykonania zostałaby ujęta w rachunku zysków i strat na koniec realizacji usługi. Rozkład przychodów w ramach metody procentowej oraz według MSSF 15 przy założeniu przekazywania kontroli w sposób jednorazowy dla dwóch obowiązków zostało zaprezentowane na rysunku 2.



Rysunek 2. Ujmowanie przychodów usługi informatycznej według metody procentowej i według MSSF 15 przy założeniu przekazywania kontroli w sposób jednorazowy

Źródło: opracowanie własne.

Ustalenie momentu przekazania kontroli na koniec realizacji skutkuje odroczeniem ujęcia przychodów z drugiego obowiązku, a tym samym i zysków, na ostatni analizowany rok. Jak wynika z przeprowadzonej analizy na konkretnym przykładzie dzień przekazania kontroli staje się bardzo istotnym elementem wyceny realizacji usługi, ponieważ decyduje o terminie ujęcia przychodów w rachunku zysków i strat. Ustalenie momentu przekazania kontroli ma decydujący wpływ na ujmowanie przychodów i tym samym wyniku finansowego jednostek świadczących usługi budowlane.

Uwagi końcowe

Dobór metody wyceny usług długoterminowych na dzień bilansowy to instrument polityki bilansowej. Skutki jego zastosowania są odzwierciedlone w sprawozdaniu finansowym, głównie w wyniku finansowym. Weryfikacja poprawności zastosowania wybranej metody jest trudna a czasami niemożliwa, szczególnie dla osoby z zewnątrz. Proponowane zmiany wprowadzają po pierwsze nową metodę do wachlarza możliwości wyceny usług informatycznych, po drugie nowe warunki określania momentu ujmowania przychodów w rachunku zysków i strat. Użycie tego instrumentu w nowych warunkach wymagałoby coraz większego udziału profesjonalnego osądu dotyczącego:

- wydzielenia obowiązków wykonania z umowy,
- określenia ceny transakcji dla każdego wydzielonego obowiązku,
- alokowania ceny transakcji do poszczególnych obowiązków do wykonania w ramach umowy,
- indywidualnego ujęcia przychodów w momencie wypełnienia każdego obowiązku.

Stosowanie nowych rozwiązań w praktyce spowoduje jeszcze większą uznaniowość w zakresie przyspieszania bądź opóźniania ujmowania w wyniku finansowym rezultatów swoich działań.

Literatura

- Helin A., Bernaziuk A. (2003), *Kontrakty długoterminowe*, ODDK Gdańsk, Gdańsk.
www.klasyfikacje.gofin.pl/pkwiu/1,1,6744,sekcja-j-uslugi-w-zakresie-informacji-i-komunikacji.html#sekcja
 (16.12.2013 r.).
- Kontrakty długoterminowe* (2004), red. I. Sobańska, Difin, Wrocław.
- Koszty w zarządzaniu małym i średnim przedsiębiorstwem usługowym* (2007), red. R. Kowalak, Wydawnictwo Akademii ekonomicznej im. Oskara Langego we Wrocławiu, Wrocław.
- Międzynarodowe Standardy Rachunkowości* (2011), SKwP w Polsce, Warszawa.
- Revenue from Contracts with Customers*, Exposure Draft ED/2011/6.
- Sprawozdanie finansowe bez tajemnic* (2003), red. K. Świdarska, Difin, Warszawa.

REVENUE RECOGNITION IN INFORMATION SERVICES ACCORDING TO THE INTERNATIONAL FINANCIAL REPORTING STANDARD 15 “REVENUE FROM CONTRACTS WITH CUSTOMERS”

Abstract: *Purpose* – the aim of this paper is to present services as a long-term services along with current methods of their valuation on the balance sheet date, and the presentation of planned changes to the identification and valuation services analyzed contained in the International Financial Reporting Standard 15 (MSSF15) “Revenue from Contracts with Customers”. *Design/Methodology/Approach* – the paper used techniques in comparative analysis with the method of synthesis. *Findings* – the study and empirical literature suggests that the entry into force of the new solutions under IFRS 15 would broaden the range of previously existing meth-

ods of valuation of long-term services and further strengthen the role of professional judgment in the selection of valuation methods services that are in progress at the balance sheet date. *Originality/Value* – undertaken to develop topic is currently being debated issue in the process of remodeling the merits. It is predicted that the proposed changes will trigger changes in the approach to the valuation of long-term services primarily in the following industries: information technology, construction and assembly, and telecommunications.

Keywords: revenue, IT services, long-term services

Cytowanie

Kasperowicz A. (2015), *Ujmowanie przychodów w usługach informatycznych według Międzynarodowego Standardu Sprawozdawczości Finansowej 15 „Przychody z umów z klientami”*, Zeszyty Naukowe Uniwersytetu Szczecińskiego nr 873, „Finanse, Rynki Finansowe, Ubezpieczenia” nr 77, Wydawnictwo Naukowe Uniwersytetu Szczecińskiego, Szczecin, s. 105–114; www.wneiz.pl/frfu.