

Koncepcje ujmowania przychodów w systemie rachunkowości – stan obecny i proponowane zmiany

Ewa Walińska^{*}, Anna Jurewicz^{**}

Streszczenie: *Cel* – celem artykułu jest przedstawienie różnych koncepcji ujmowania przychodów w systemie rachunkowości oraz ich zastosowania w regulacjach sprawozdawczości finansowej – polskich i międzynarodowych. *Metodologia badania* – artykuł powstał na bazie studiów literaturowych i analizy regulacji polskiego prawa bilansowego oraz międzynarodowych standardów sprawozdawczości finansowej. *Wynik* – uporządkowano zasady ujmowania przychodów w systemie rachunkowości mające na celu uzyskanie porównywalności danych finansowych. *Oryginalność/Wartość* – dokonano kompleksowej analizy problemu ujmowania przychodów w systemie rachunkowości w świetle jej teoretycznych koncepcji oraz propozycje zmian rozwiązań praktycznych w tym obszarze.

Słowa kluczowe: przychody, wynik finansowy, wynik całościowy, sprawozdanie finansowe

Wprowadzenie

Najważniejszym elementem oceny działalności przedsiębiorstwa jest ocena uzyskiwanych przez nie wyników. Kluczowym pozostaje jego wynik finansowy ustalony według określonych zasad rachunkowości i prezentowany w sprawozdaniu finansowym. W Polsce obowiązujące regulacje w tym zakresie dość szczegółowo przedstawiają zakres prezentacyjny i informacyjny sprawozdania finansowego, w tym rachunku wyników w tradycyjnej formie. W warunkach polskich nie jest stosowany wynik całościowy, który już od dłuższego czasu funkcjonuje w międzynarodowych standardach sprawozdawczości finansowej. Wynik całościowy (*comprehensive income*) jest charakterystyczny dla gospodarki, w której dominuje rynek finansowy, a jego wprowadzenie było wynikiem zbliżania rozwiązań europejskich i amerykańskich. W obydwu rodzajach rachunku wyników – i tym tradycyjnym (zgodnym z polską rachunkowością) i tym rozbudowanym o inne całościowe przychody i koszty (zgodnie z międzynarodowymi standardami) – kluczową wartość stanowią przychody, pozostające w centrum zainteresowania użytkowników sprawozdania finansowego. Różne koncepcje ujmowania przychodów wypracowane przez teorię rachunkowości mają swoje przełożenie na regulacje sprawozdawczości finansowej i coraz częściej są wykorzystywane do kreowania wyników finansowych. Taka sytuacja powoduje, iż podejmowane są próby ujednoczenia zasad ujmowania przychodów, co w dobie różnorodności transakcji,

^{*} prof. dr hab. Ewa Walińska, Uniwersytet Łódzki, Wydział Zarządzania, Katedra Rachunkowości, 90–237 Łódź, ul. Matejki 22/26, e-mail: walinska@uni.lodz.pl.

^{**} dr Anna Jurewicz, Uniwersytet Łódzki, Wydział Zarządzania, Katedra Rachunkowości, 90–237 Łódź, ul. Matejki 22/26, e-mail: AnnaJurewicz111@gmail.com.

złożonego otoczenia oraz warunków wewnętrznych funkcjonowania przedsiębiorstw, nie jest prostym zadaniem.

W artykule podjęto próbę wskazania możliwych podejść do uznawania przychodów, w szczególności tego, które polega na ich uznawaniu bezpośrednio w kapitale własnym, właściwego dla koncepcji wyniku całościowego.

Celem artykułu jest przedstawienie problemu ujmowania w systemie rachunkowości przychodów według różnych koncepcji. Artykuł powstał na bazie studiów literaturowych i analizy regulacji polskiego prawa bilansowego oraz Międzynarodowego Standardu Rachunkowości (MSR) 18 „Przychody”, a także proponowanego nowego standardu MSSF 15 „Przychody z umów z klientami”.

1. Przychody w świetle fundamentalnych zasad i koncepcji teoretycznych rachunkowości

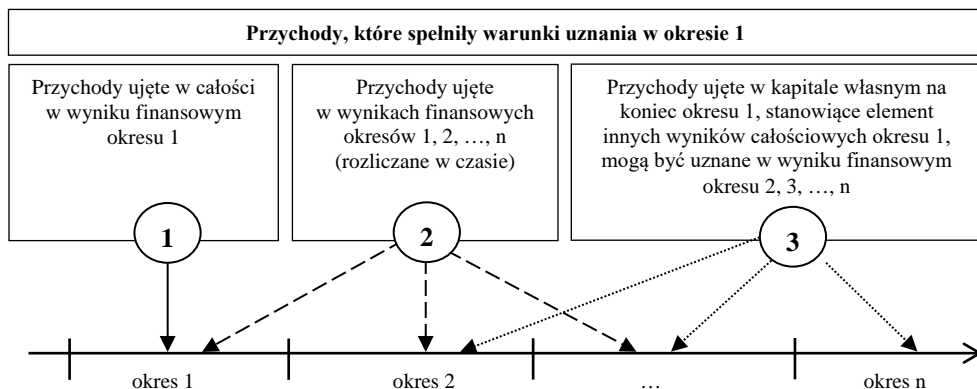
Przychody stanowią podstawową kategorię ekonomiczną, która ma na celu pomiar dokonań przedsiębiorstwa. Ich sens ekonomiczny determinuje zarówno zasady ustalania, jak i prezentacji w sprawozdaniu finansowym. Zasady ustalania przychodów mają swoje podłoże teoretyczne. Po pierwsze, wynikają z definicji przychodu jako ogólnej kategorii pomiaru dokonań przedsiębiorstwa. Po drugie, są determinowane przez nadrzędne koncepcje pomiaru, do których należy zasada kontynuacji działania i zasada memoriałowa. Po trzecie, ich ujęcie jest determinowane takimi zasadami jak współmierność, ostrożność, zasada zakazu kompensaty. Istota ekonomiczna przychodów zawarta jest w ich definicji, która rozstrzyga kwestię podstawową – moment ich uznania w systemie rachunkowości.

Polska ustawa o rachunkowości (art. 3, ust. 1, pkt 30) definiuje przychody szeroko jako: „uprawdopodobnione powstanie w okresie sprawozdawczym korzyści ekonomicznych, o wiarygodnie określonej wartości, w formie zwiększenia wartości aktywów, albo zmniejszenia wartości zobowiązań, które doprowadzą do wzrostu kapitału własnego lub zmniejszenia jego niedoboru w inny sposób niż wniesienie środków przez udziałowców lub właścicieli”. Podobnie przychód zdefiniowano w międzynarodowych regulacjach. W Założeniach koncepcyjnych przyjęto, że jest to „występujący w danym okresie wzrost korzyści ekonomicznych, przybierający formę wpływów lub zwiększeń aktywów lub zmniejszenia zobowiązań, które skutkują przyrostem kapitału własnego, innego niż przyrost związany z wpłatami udziałowców”. Z kolei MSR 18 podaje następującą definicję: „Przychody są wpływami korzyści ekonomicznych brutto danego okresu, powstałymi w wyniku (zwykłej) działalności gospodarczej jednostki, skutkującymi zwiększeniem kapitału własnego, innymi niż zwiększenie kapitału wynikającego z wpłat udziałowców”.

Kolejne problemy rachunkowości dotyczące przychodów to pomiar ich w wiarygodnej wartości i wykazanie ich we właściwym okresie. Pierwsze zagadnienie wiąże się z przyjęciem właściwej podstawy do ustalenia wartości przychodu, a druga kwestia to ujęcie przychodu jako przychodu bieżącego okresu lub przychodu przyszłych okresów.

Fakt spełnienia warunków definicyjnych kategorii przychodów przesądza o ich ujęciu w systemie rachunkowości, problemem jest sposób, w jaki przychody powinny być ujęte, który oznacza, iż możemy mieć do czynienia z przychodem okresu, w którym zostały osiągnięte, przychodem rozliczanym w kilku okresach lub przychodem kapitałowym. Przychody okresu (lub kilku okresów) mają wpływ na wynik finansowy netto, a zatem determinują bezpośrednio korzyści dla właścicieli kapitału (dywidendy). Przychody kapitałowe nie

wpływają na wynik finansowy netto okresu ich uznania, mogą mieć taki wpływ w przyszłości (por. rys. 1).



Rysunek 1. Ogólne zasady ujmowania przychodów w systemie rachunkowości

Źródło: opracowanie własne.

Przedstawione na rysunku 1 różne zasady ujmowania przychodów można podzielić na dwie grupy: pierwsza – obejmuje tradycyjne zasady, mieszczące się w koncepcji bieżących wyników operacyjnych¹, drugie podejście jest właściwie dla koncepcji wyniku całościowego.

W ramach pierwszej grupy wyróżniono ujęcie przychodów w okresie, w którym zostały osiągnięte, co oznacza, że:

- należy dokonać klasyfikacji przychodów do określonej działalności,
- należy określić skutki podatkowe przychodów,
- należy dokonać ich prezentacji w sprawozdaniu finansowym.

Drugie podejście – alokacja międzyokresowa przychodów oznacza, że:

- należy określić okres i metodę ich alokacji,
- należy dokonać klasyfikacji rozliczanej w danym okresie części przychodów do określonego rodzaju działalności,
- należy określić skutki podatkowe przychodów (i ich rozliczonej części),
- należy dokonać prezentacji przychodów w sprawozdaniu finansowym – zarówno w bilansie, jak i rachunku zysków i strat.

Odmienne podejście do ujmowania przychodów, wpisujące się w koncepcję wyniku całościowego polega na tym, że są one ujmowane jako pozycja innych wyników całościowych, co oznacza ich kapitałowy charakter. Problem komplikuje się w kolejnych okresach sprawozdawczych, w których pierwotnie ujęty przychód kapitałowy może podlegać (bądź nie) reklasyfikacji. Jeśli stanowi kategorię podlegającą reklasyfikacji w przyszłych okresach jest uznawany w wyniku finansowym netto, co oznacza, że ulega zmniejszeniu kapitał własny z jednoczesną korektą innych wyników całościowych (por. rys. 2).

¹ Koncepcja bieżących wyników operacyjnych (tzw. *current operating performance/dirty sur plus*) (por. np. Bek-Gaik 2013: 201–202, 213–214; Szychta 2010: 119; Hendriksen, van Breda 2002: 294–295).

Analizując kapitałowe ujęcie przychodów (w innych wynikach całościowych) można zauważyć pewne podobieństwo w stosunku do alokacji przychodów w czasie. Skutkiem zarówno jednego, jak i drugiego podejścia jest brak ujęcia przychodu w wyniku finansowym netto okresu jego osiągnięcia. Przychody kapitałowe podlegające reklasyfikacji, analogicznie jak przychody rozliczane w czasie, w rezultacie wpływają na wyniki finansowe okresów przyszłych. Różnica polega na sposobie ich rozliczenia:

- przychody kapitałowe *de facto* nie podlegają alokacji w czasie, są utrzymywane w kapitale własnym aż do momentu ich realizacji, zgodnie z zasadą memoriałową. Można byłoby je nazwać przychodami przyszłych okresów,
- przychody podlegające rozliczeniu w czasie istotnie są alokowane na różne okresy, ponieważ w świetle zasady memoriałowej zostały osiągnięte w okresie ich uznania, a rozliczenie międzyokresowe wynika z ich specyfiki i często jest objaśniane zasadą współmierności i ostrożności.

Przedstawione ogólne zasady ujmowania przychodów mogą mieć różne zastosowania – o ile tradycyjne podejście, czyli ich ujęcie w wyniku finansowym netto lub rozliczenie w czasie są wykorzystywane do wszystkich rodzajów przychodów i zysków, o tyle ujęcie kapitałowe może być stosowane do przychodów innych niż podstawowe operacyjne, głównie takich, które są skutkiem wyceny aktywów i zobowiązań na dzień bilansowy i oznaczają oszacowane zyski z tytułu tej wyceny. Problem tych ostatnich przychodów – zarówno w założeniach koncepcyjnych rachunkowości, jak i w rozwiązaniach szczegółowych polskich i międzynarodowych regulacji – nie jest obecnie rozwiązany. Polskie prawo bilansowe nie zawiera takich regulacji w ogóle, z uwagi na brak stosowania koncepcji wyniku całościowego, natomiast międzynarodowe regulacje proponują bardzo uznaniowe, niejednoznaczne zasady ujmowania takich przychodów – jako innych wyników całościowych. Wydaje się, że potencjał tkwiący w koncepcji wyniku całościowego nie został dotychczas w pełni wykorzystany.

2. Ujmowanie przychodów zgodnie z polskim prawem bilansowym i MSSF – stan obecny

Ustawa o rachunkowości wprowadza klasyfikację przychodów zgodnie z rodzajami działalności jednostki, dodatkowo określa zasady ustalania ich wartości, w zależności od rodzaju przychodu. Przychody z działalności podstawowej operacyjnej zwykle ujmuje się według cen sprzedaży netto, w praktyce możliwe są jednak również inne rozwiązania, a jednym z przykładów są usługi budowlane.² Przychody z pozostałej działalności operacyjnej, takie jak np. sprzedaż środków trwałych rozpoznaje się w wysokości dodatniego wyniku osiągniętego na sprzedaży³. Przychody z pozostałej działalności operacyjnej, takie jak np. kary umowne, odszkodowanie ujmuje się zgodnie z wartością nominalną należnych korzyści. Przychody z działalności finansowej ujmuje się, jako wynik na sprzedaży – w przypad-

² Por. ustawa o rachunkowości art. 34a. 1. „Przychody z wykonania niezakończonych usług, w tym budowlanej, objętej umową, w okresie realizacji dłuższym niż 6 miesięcy, wykonanej na dzień bilansowy w istotnym stopniu, ustala się, na dzień bilansowy proporcjonalnie do stopnia zaawansowania usługi, jeżeli stopień ten, jak również przewidywane całkowite koszty wykonania usługi za cały czas jej realizacji, można ustalić w sposób wiarygodny”.

³ Jeżeli przychód ze sprzedaży jest wyższy niż nieumorzona wartość środków trwałego na dzień jego sprzedaży.

ku zbycia np. aktywów finansowych, lub według wartości nominalnych należnych korzyści w przypadku np. dywidendy, odsetek itp. Odrębną kwestię stanowią przychody, które wpływają na kapitał własnym, a nie na bieżący wynik finansowy, np. wynikające z podwyższenia wartości aktywów finansowych dostępnych do sprzedaży w rezultacie zwiększenia ich wartości rynkowej (godziwej). Przychód z tytułu wyceny majątku finansowego wpływa na wynik finansowy dopiero w okresie, w którym ma miejsce sprzedaż (rozliczenie) tego majątku składnika majątku.

W obowiązującym MSR 18 zapisano natomiast, że wartość przychodów ustala się według wartości godziwej⁴ zapłaty otrzymanej bądź należnej. Standard 18 nie jest jedynym, który reguluje zagadnienie przychodów, część regulacji zawarta jest w MSR 17 dotyczącym leasingu, w MSR 11 dotyczącym usług budowlanych, w MSR 28 dotyczącym dywidend z inwestycji rozliczanych według metody praw własności, w MSSF 4 w zakresie umów ubezpieczeniowych itd.⁵

W ustawie o rachunkowości nie sprecyzowano kiedy przychód powinien być ujęty w rachunku zysków i strat – art. 6 ust 1 podaje jedynie ogólną zasadę, że w rachunku zysków i strat danego okresu należy ująć wszystkie osiągnięte lub przypadające na rzecz jednostki przychody dotyczące danego roku obrachunkowego niezależnie od terminu ich zapłaty. W zakresie uznania momentu przychodu należy odwołać się do innych uregulowań np. Kodeksu cywilnego regulującego umowy kupna i sprzedaży itp. Obowiązujący standard MSR 18 zawiera listę warunków⁶, które muszą być spełnione, aby ująć przychody, jednocześnie dzieli przychody na trzy główne kategorie sprzedaż dóbr, świadczenie usług i odsetki, tantiemy oraz dywidendy.

⁴ MSR 18 „Wartość godziwa jest ceną, którą otrzymano by za sprzedaż składnika aktywów lub zapłacono by za przeniesienie zobowiązania w transakcji przeprowadzonej na zwykłych warunkach między uczestnikami rynku na dzień wyceny. (...) Jeżeli jednak wpływy środków pieniężnych lub ich ekwiwalentów są odroczone, wartość godziwa zapłaty może być niższa niż nominalna wartość środków pieniężnych lub ich ekwiwalentów otrzymanych lub należnych. Jednostka może na przykład udzielić kupującemu nieoprocentowanego kredytu lub – jako formę zapłaty za zakupione dobra – przyjąć od kupującego weksel oprocentowany poniżej rynkowej stopy procentowej. Jeżeli umowa ma w efekcie postać transakcji finansowej, wartość godziwą zapłaty ustala się, dyskontując wszystkie przyszłe wpływy w oparciu o kalkulacyjną stopę procentową”.

⁵ Inne zagadnienia dotyczące przychodów są zawarte w MSR 39, MSR 2, MSR 41, MSSF 6, MSSF 13, SKI 31.

⁶ MSR 18 pkt 14 stanowi, że: „Przychody ze sprzedaży dóbr ujmuje się, jeżeli spełnione zostały następujące warunki: a) jednostka przekazała nabywcy znaczące ryzyko i korzyści wynikające z praw własności do dóbr; b) jednostka przestaje być trwale zaangażowana w zarządzanie sprzedanymi dobrami w stopniu, w jakim zazwyczaj funkcję taką realizuje się wobec dóbr, do których ma się prawo własności, ani też nie sprawuje nad nimi efektywnej kontroli; c) kwotę przychodów można wycenić w wiarygodny sposób; d) istnieje prawdopodobieństwo, że jednostka uzyska korzyści ekonomiczne z tytułu przeprowadzonej transakcji; oraz e) koszty poniesione oraz te, które zostaną poniesione przez jednostkę gospodarczą w związku z transakcją, można wycenić w wiarygodny sposób.” MSR 18 pkt 20 stanowi, że: „Jeżeli wynik transakcji dotyczącej świadczenia usług można oszacować w wiarygodny sposób, przychody z transakcji ujmuje się na podstawie stopnia zaawansowania realizacji transakcji na dzień bilansowy. Wynik transakcji można ocenić w wiarygodny sposób, jeżeli zostaną spełnione wszystkie następujące warunki: a) kwotę przychodów można wycenić w wiarygodny sposób; b) istnieje prawdopodobieństwo, że jednostka uzyska korzyści ekonomiczne z tytułu przeprowadzonej transakcji; c) stopień realizacji transakcji na dzień bilansowy może być określony w wiarygodny sposób; oraz d) koszty poniesione w związku z transakcją oraz koszty zakończenia transakcji mogą być wycenione w wiarygodny sposób.” Zgodnie z MSR 18 pkt 29: „Przychody powstające w wyniku użytkowania przez inne podmioty gospodarcze aktywów jednostki gospodarczej przynoszących odsetki, tantiemy i dywidendy ujmuje się zgodnie z zasadami przedstawionymi w paragrafie 30, o ile: a) istnieje prawdopodobieństwo, że jednostka uzyska korzyści ekonomiczne z tytułu przeprowadzonej transakcji; oraz b) kwota przychodów może być wyceniona w wiarygodny sposób.”

Odrębną kategorią przychodów, dobrze ugruntowaną w polskich przepisach bilansowych, są przychody przyszłych okresów⁷, w międzynarodowych standardach traktowane marginalnie⁸. Międzynarodowe standardy nie dają odpowiedzi na pytanie, jak należy postępować z przychodami, które powinny być rozliczane w czasie, zatem wydaje się to pozostawione do decyzji jednostki, co powinno zostać zapisane w przyjętej przez nią polityce rachunkowości. Należy jednak mieć na uwadze nadrzędne zasady ujmowania przychodów zawarte w międzynarodowych standardach.

Reasumując, między polskimi przepisami bilansowymi i międzynarodowymi standardami w zakresie ujmowania przychodów występują istotne różnice dotyczące m.in.:

- ustalanie wartości przychodu⁹,
- momentu ujęcia przychodu,
- klasyfikacji przychodów,
- rozliczania przychodów w czasie.

3. Ujmowanie przychodów zgodnie z nowym standardem MSSF 15 – propozycje zmian

Uregulowania międzynarodowych standardów w zakresie przychodów są bardziej rozbudowane niż uregulowania polskiego prawa bilansowego, mimo tego uznano, że nie są wystarczająco precyzyjne i zdecydowano się na wprowadzenie nowego standardu dotyczącego przychodów¹⁰, który ma obowiązywać od 1 stycznia 2017 roku (*IFRS 15 Revenue from Contracts ... 2015*: 1). Nowy standard MSSF 15 „Przychody z umów z klientami”¹¹ zasadniczo zmienia podejście do ujmowania przychodów, ma zastąpić obecnie obowiązujące standardy MSR 11, MSR 18 i odpowiednie interpretacje. Celem zmian jest wskazanie zasad, które jednostka może zastosować, aby raportować użyteczne dla użytkowników sprawozdania finansowego, informacje, szczególnie w zakresie charakteru, kwot, niepewności i ujmowania w czasie przychodów (*Revenue from Contracts with Customers (Topic 606)*... 2014: 16). Proponowane rozwiązania koncentrują się na definicji przychodu jako zwiększe-

⁷ Ustawa o rachunkowości art. 41. 1. „Rozliczenia międzyokresowe przychodów, dokonywane z zachowaniem zasady ostrożności, obejmują w szczególności: 1) równowartość otrzymanych lub należnych od kontrahentów środków z tytułu świadczeń, których wykonanie nastąpi w następnych okresach sprawozdawczych; 2) środki pieniężne otrzymane na sfinansowanie nabycia lub wytworzenia środków trwałych, w tym także środków trwałych w budowie oraz prac rozwojowych, jeżeli stosownie do innych ustaw nie zwiększają one kapitałów (funduszy) własnych. Zaliczone do rozliczeń międzyokresowych przychodów kwoty zwiększają stopniowo pozostałe przychody operacyjne, równoległe do odpisów amortyzacyjnych lub umorzeniowych od środków trwałych lub kosztów prac rozwojowych sfinansowanych z tych źródeł; 3) ujemną wartość firmy.

⁸ Wspomina o tym MSR 20 przy okazji rozliczenia dotacji do aktywów trwałych, jedną z metod jest ujęcie dotacji jako przychody przyszłych okresów i potem odpisywanie stopniowo w przychody, proporcjonalnie do księgowanych kosztów amortyzacji danego środka trwałego.

⁹ Według ustawy o rachunkowości zwykle według cen sprzedaży netto (wartość nominalna), według MSR w wartości godziwej zapłaty należnej, a dla sprzedaży z odroczonej płatnością kwota przychodów podlega dyskontowaniu i odpowiednie wartości wykazywane są w przychodach finansowych.

¹⁰ W 2008 roku przedstawiono projekt do dyskusji, w 2010 i 2011 powstały kolejne wersje standardu. Jest to wspólny projekt International Accounting Standards Board (IASB) i Financial Accounting Standards Board (FASB) dotyczy zasad rozpoznawania i ujmowania przychodów. Końcową wersję standardu wydano 28 maja 2014 roku.

¹¹ *MSSF 15* dotyczy wszystkich kontraktów z klientami oprócz leasingu, ubezpieczeń i instrumentów finansowych.

nia aktywów lub zmniejszenia zobowiązań (z wyłączeniem zmian wynikających z transakcji z udziałowcami/akcjonariuszami). Proponowana zmiana to podejście bilansowe do przychodu. Istnieje wiele transakcji powodujących zmiany wartości bilansowych, które stanowią odzwierciedlenie uzyskania przychodu, celem łatwiejszej ich identyfikacji w nowym standardzie posłużono się pojęciem umowy (kontraktu). To kontrakt zawarty z kontrahentem (klientem) jest przyczyną zmian wartości bilansowych, które w końcowym efekcie znajdują odzwierciedlenie w przychodzie. Kontrakt definiowany przez standard to umowa zawarta między dwiema lub więcej stronami, która stanowi prawa i obowiązki dla stron. Standard powinien być stosowany dla każdej umowy, która spełnia poniższe kryteria (*IFRS 15* 2014: pkt 9):

- jest zatwierdzona przez strony, które w ten sposób potwierdzają swoje zaangażowanie,
- identyfikuje prawa stron,
- identyfikuje warunki płatności,
- posiada treść ekonomiczną (np. umowa kupna-sprzedaży itp.),
- jest prawdopodobne, że jednostka otrzyma zapłatę w zamian za wykonanie zobowiązań wynikających z umowy (tj. np. za wysłanie do klienta towarów czy wykonanie usług).

Zasadniczo przychody ujmuje się w wartości wynagrodzenia należnego w ramach umowy. Należy zatem oszacować cenę transakcji z uwzględnieniem zmienności wynagrodzenia, wartości pieniądza w czasie, wynagrodzenia niepieniężnego itp. W celu identyfikacji przychodów i właściwego ujęcia ich w czasie należy wykonać pięć kroków (*IFRS 15* 2014):

- zidentyfikować umowę z klientem,
- zidentyfikować zobowiązania, które konieczne są do wykonania świadczenia określonego w umowie,
- ustalić cenę transakcji opisaną w umowie,
- alokować cenę transakcji do poszczególnych zobowiązań koniecznych do wykonania świadczenia określonego w umowie,
- ująć przychody z chwilą realizacji każdego zobowiązania do wykonania świadczenia, np. przekazania towarów czy wykonania usługi określonej w umowie.

Nowe podejście do rozpoznawania przychodu ma ułatwiać ujęcie go w odpowiednim okresie sprawozdawczym. Nowy standard ustanawia jednolite ramy dla ustalenia, kiedy i w jakiej wysokości ująć przychód – tak jak opisano to powyżej w pięciu punktach dotyczących ustalenia przychodu. Wytyczne te mogą być stosowane dla różnych rodzajów transakcji i różnych rodzajów przychodów, co zwiększa porównywalność sprawozdań finansowych, ponieważ wszystkie jednostki będą stosować jednolite wytyczne zamiast różnych zasad¹², tak jak to ma miejsce w obecnym stanie prawnym¹³. Nowy standard daje także szczegółowe wytyczne w zakresie ujawnień informacji – co do zasady jednostka powinna ujawniać informacje umożliwiające użytkownikom sprawozdań finansowych zrozumienie charakteru, wartości i terminów realizacji przychodu, a także umożliwiające ocenę ewentualnej niepewności przychodu oraz ocenę przepływów środków pieniężnych

¹² Obecne standardy MSR 18 i 11 nie były konsekwentne i stwarzały trudności w stosowaniu ich do złożonych umów zawierających wiele elementów. Regulacje US GAAP w tym zakresie są jeszcze bardziej skomplikowane, często specyficzne dla określonej branży.

¹³ Na dzień 01.03.2015 roku.

generowanych z umów z klientami¹⁴. Wymagane są zatem informacje o umowach z klientami¹⁵, w tym o przychodach, saldach umów¹⁶, zobowiązaniach, znaczących szacunkach wpływających na ujęcie przychodu w czasie lub na jego wysokość, czy też na przypisanie przychodu do zobowiązań itp. (*IFRS 15 Revenue from Contracts...* 2015: 6). Przychody z umów z klientami powinny być pokazywane oddzielnie od innych źródeł przychodów. Należy uwzględnić ewentualną utratę wartości dotyczącą należności lub innych aktywów powstałych w związku z umową z klientem.

Ujmowanie przychodu w odpowiednim czasie wynika zasadniczo z przypisania go do realizacji zobowiązań wynikających z umowy. Nowy standard definiuje dwie metody rozpoznania przychodu w czasie: metodę „wejścia” (*input*) i „wyjścia” (*output*). Zgodnie z metodą wejścia (*input*) przychód ujmuje się w proporcji do poniesionych, w celu wykonania zobowiązań, nakładów, np. zużytych zasobów, poniesionych kosztów pracy itp. Zgodnie z metodą wyjścia (*output*) przychód odzwierciedla transfer środków, który ma być dokonany przez klienta, a dotyczy usług czy dóbr w ramach zawartej umowy. W ramach tej metody mieszczą się wyliczenia stopnia realizacji umowy na dzień, osiągnięte etapy realizacji umowy, rozpoznanie przychodu w wartości faktury, którą jednostka ma prawo wystawić itp. (*Revenue from Contracts with Customers (Topic 606) ...* 2014: 53–54).

4. Zasady ujmowania przychodów w świetle obecnych i przyszłych regulacji rachunkowości – analiza porównawcza

Przychody jako najważniejszy wyznacznik działalności przedsiębiorstwa są w centrum uwagi różnych użytkowników sprawozdań finansowych. Obecnie obowiązujące regulacje – ani polskie, ani międzynarodowe – nie rozwiązują wszystkich problemów ich ujmowania w systemie rachunkowości. Niewątpliwie bardziej szczegółowo traktuje ten problem MSR 18, a mimo to widoczna jest potrzeba zmian tych regulacji (o czym świadczy proponowany MSSF 15). Porównanie zakresu i treści regulacji dotyczących przychodów – polskich i międzynarodowych prezentuje tabela 1.

Tabela 1

Zestawienie głównych aspektów ujmowania przychodów według różnych regulacji rachunkowości – stan obecny i propozycje zmian

Opis	Ustawa o rachunkowości	MSR 18	MSSF 15
Definicja przychodu	Kiedy mowa o: „przychodach i zyskach – rozumie się przez to uprawdopodobnione powstanie w okresie sprawozdawczym korzyści ekonomicznych, o wiarygodnie określonej wartości, w formie zwiększenia wartości aktywów,	Założenia koncepcyjne: przychody to „występujący w danym okresie wzrost korzyści ekonomicznych, przybierający formę wpływów lub zwiększeń aktywów lub zmniejszenia zobowiązań, które skutkują przyrostem kapitału własnego,	Wpływy lub inne zwiększenia aktywów jednostki lub zmniejszenia zobowiązań (albo kombinacje obydwu) wynikające z dostarczenia lub produkcji dóbr, świadczenia usług, czy też innych aktywności, które stanowią główną lub najważniejszą

¹⁴ Jednostka powinna przedstawić przychody w sposób zdezagregowany według kategorii (także w ramach raportowania dotyczącego segmentów działalności) tak by umożliwić użytkownikom ocenę tych aspektów

¹⁵ Włączając w to dezagregację przychodów według ich rodzajów.

¹⁶ Bilans otwarcia i zamknięcia należności, aktywa i zobowiązania wynikające z kontraktu.

Opis	Ustawa o rachunkowości	MSR 18	MSSF 15
	albo zmniejszenia wartości zobowiązań, które doprowadzą do wzrostu kapitału własnego lub zmniejszenia jego niedoboru w inny sposób niż wniesienie środków przez udziałowców lub właścicieli ¹⁷	innego niż przyrost związany z wpłatami udziałowców ¹⁷ Pojęcie „przychodów” obejmuje zarówno przychody, jak i zyski. MSR 18: „Przychody są wpływami korzyści ekonomicznych brutto danego okresu, powstałymi w wyniku (zwykłej) działalności gospodarczej jednostki, skutkującymi zwiększeniem kapitału własnego, innymi niż zwiększenie kapitału wynikającego z wpłat udziałowców ¹⁷ ”	część działalności kontynuowanej danej jednostki ¹⁷
Moment ujęcia przychodu	Wszystkie przychody danego roku obrachunkowego niezależnie od terminu ich zapłaty. Moment ujęcia przychodu należy wnioskować z innych przepisów np. Kodeks cywilny w zakresie umów	Standard zawiera listę warunków ujmowania: – przychodu ze sprzedaży dóbr (towarów, materiałów itp.) – świadczenia usług zasadniczo w momencie przeniesienia ryzyka i korzyści	Z chwilą spełnienia każdego zobowiązania służącego do wykonania świadczenia określonego w umowie
Kwota przychodu	Wartość nominalna, cena netto możliwa do uzyskania	Według wartości godziwej zapłaty - otrzymanej bądź należnej	Wartość przewidywanego wynagrodzenia należnego za dostawę towarów lub świadczenie usług; należy oszacować cenę transakcji z uwzględnieniem zmienności wynagrodzenia, wartości pieniądza w czasie, wynagrodzenia niepieniężnego
Procedura dotycząca identyfikacji przychodu	Brak	brak	Szczegółowa procedura identyfikacji przychodu w pięciu krokach
Przychody ujmowane w przyszłych okresach	Rozliczane poprzez międzyokresowe rozliczenia przychodów – dość szczegółowo regulacje (por. art.41pkt 1 ustawy o rachunkowości)	Brak regulacji odnośnie międzyokresowego rozliczenia przychodów, ujęcie przychodów w czasie może wynikać z zastosowania do rozliczenia przychodu procedury stopnia zaawansowania realizacji transakcji lub równomiernego rozłożenia przychodu w czasie ¹⁸	Ich ujęcie wynika z procedury pięciu kroków i wiąże się z przypisywaniem przychodów do realizacji zobowiązań wynikających z umowy, jako metody pomiaru dla rozliczania przychodu w czasie standard zaleca metodę wpływu (<i>input</i>) lub metodę wypływu (<i>output</i>). Standard definiuje kryteria,

¹⁷ IFRS 15 „Inflows or other enhancements of assets of an entity or settlements of its liabilities (or a combination of both) from delivering or producing goods, rendering services, or other activities that constitute the entity’s ongoing major or central operations”.

¹⁸ MSR 18 pkt 25 „Jeżeli na świadczenie usług składa się niedająca się dokładnie określić liczba działań wykonywanych w określonym przedziale czasu, ze względów praktycznych przychody ujmuje się w oparciu o metodę liniową (równomiernie) na przestrzeni danego okresu, o ile nie istnieją dowody na to, że inna metoda w lepszy sposób zobrazuje stopień zaawansowania realizacji. Jeżeli określone działanie jest ważniejsze od wszystkich pozostałych, ujęcie przychodów jest odłożone do momentu wykonania tego działania”.

Opis	Ustawa o rachunkowości	MSR 18	MSSF 15
			które muszą być spełnione by rozliczać przychody w czasie
Rodzaje przychodów	<ul style="list-style-type: none"> – przychody z działalności podstawowej operacyjnej – przychody z pozostałej działalności operacyjnej – przychody z działalności finansowej – zyski nadzwyczajne (obecnie w zasadzie nie są już stosowane w praktyce) 	<ul style="list-style-type: none"> – sprzedaż dóbr – świadczenie usług – odsetki – tantiemy – dywidendy 	<ul style="list-style-type: none"> – przychody z umów z klientami, dotyczące sprzedaży dóbr i świadczenia usług – przychody szczególne: sprzedaż z prawem zwrotu, licencje, przychody warunkowe, przychody zawierające elementy zmiennego wynagrodzenia itp.

Źródło: opracowanie własne na podstawie ustawy o rachunkowości, MSR 18 i MSSF 15.

Jak można zauważyć w tabeli 1 stosowanie nowych rozwiązań MSSF 15 w praktyce będzie wymagać większego nakładu pracy niż do tej pory i zastosowania innych procedur wewnętrznych, m.in. dotyczących identyfikacji umów, kontroli wewnętrznej itp. Najważniejszym warunkiem rozpoznania przychodu stała się bowiem umowa (spełniająca określone w standardzie kryteria)¹⁹, następnie należy rozważyć pięć etapów mających na celu ujęcie przychodów w odpowiedniej wysokości i w odpowiednim okresie. Przychód w nowym standardzie jest rozpatrywany głównie z perspektywy zmian wartości bilansowych, a dodatkowo z punktu widzenia odzwierciedlenia tych zmian w rachunku wyników.

Uwagi końcowe

Przedstawione w niniejszym artykule rozważania identyfikują kluczowe problemy związane z ujmowaniem przychodów w systemie rachunkowości. Można je podzielić na dwie grupy: pierwsza – dotyczy przychodów wynikających z dokonanych transakcji, druga – przychodów mających swoje źródło w wycenie bilansowej aktywów i zobowiązań. O ile w pierwszej grupie koncepcje teoretyczne są dobrze opracowane, o tyle w drugiej grupie istnieje wyraźna potrzeba ich uporządkowania. Regulacje rachunkowości koncentrują się głównie na przychodach osiągniętych, będących skutkiem transakcji dokonanych, które bazują na zasadach ogólnych i szczegółowych ich uznawania.

Wątpliwą kwestią pozostaje jedynie ich alokacja w czasie, a dodatkowo poziom szczegółowych indywidualnych w zależności od rodzaju transakcji rozwiązań. Propozycja nowego standardu (MSSF 15) dowodzi, iż podjęto próbę uporządkowania regulacji międzynarodowych standardów sprawozdawczości finansowej odnośnie do takich przychodów. Nowy standard nie rozwiązuje kwestii rozliczeń międzyokresowych przychodów, które są prezentowane w bilansie jako kategoria zobowiązań, chociaż nie spełniają warunków definicyjnych kategorii zobowiązań. Dodatkowo nadal nieuporządkowana pozostaje kwestia przychodów kapitałowych. Wydawało się, iż wprowadzenie do międzynarodowych standardów sprawozdawczości finansowej koncepcji wyniku całościowego wymusi wypracowanie

¹⁹ Dla pojedynczych, prostych transakcji możliwe jest samo zamówienie, w sprzedaży detalicznej też nie się nie zmienia.

wanie założeń koncepcyjnych związanych z takimi przychodami. Tak się jednak nie stało, co z pewnością wynika z faktu, iż przychody kapitałowe mają swoje źródło w zasadach wyceny bilansowej określonych w różnych standardach (np. MSR 16, MSR 38, MSR 32). Oznacza to, że obecnie mamy do czynienia z pewną luką w zasadach ujmowania przychodów w systemie rachunkowości. Jej wypełnienie wymaga odważnych i uzasadnionych koncepcyjnie działań. Wydaje się, że należałoby opracować ogólne i szczegółowe zasady ujmowania przychodów (i kosztów) kapitałowych, bazujące na ogólnej definicji przychodów. Powinny one obejmować także klasyfikację przychodów na wynikowe i kapitałowe, a w przypadku tych drugich na reklasyfikowane do wyniku finansowego i niepodlegające reklasyfikacji. Opracowanie takich zasad pozwoliłoby także na większą przejrzystość samej koncepcji wyniku całościowego, a przede wszystkim rachunku wyników całościowych i kategorii inne wyniki całościowe. Być może pozwoliłoby także na rozwiązanie dylematu związanego z ujmowaniem przychodów rozliczanych w czasie, które – jako kategoria bilansowa – mogłyby być prezentowane w kapitale własnym, a nie jak dotychczas w zobowiązaniach.

Reasumując, proponowane zmiany w międzynarodowych standardach dotyczące ujmowania przychodów powinny pozytywnie wpłynąć na porównywalność danych przedstawianych przez różne jednostki w sprawozdaniach finansowych. Zmiany precyzują wiele zagadnień nie ujętych do tej pory w międzynarodowych standardach. Czy cel, którym było jednolite podejście do przychodów o różnej naturze ekonomicznej zostanie osiągnięty pokaże dopiero praktyka. Nadal pozostają obszary, które są nieuregulowane²⁰ i wymagają dalszych prac. Niewątpliwie inicjatywa zmian MSSF w zakresie przychodów jest cenna, należy jednak podkreślić, że nie obejmuje ona obszaru przychodów (zysków), które obecnie ujmowane są bezpośrednio w kapitale własnym (oraz jako elementy innych całościowych wyników), a co do których brak przejrzystych zasad ujmowania.

Literatura

- Bek-Gaik B. (2013), *Sprawozdawczy wymiar rachunku wyników w warunkach globalnego rynku*, Wydawnictwo Uniwersytetu Łódzkiego, Łódź.
- DISCUSSION PAPER, *Preliminary Views on Revenue Recognition in Contracts with Customers* (2008), IASB, odczyt ze strony internetowej www.ifrs.com (12.03.2015 r.).
- Discussion Paper. Snapshot: Preliminary Views on Revenue Recognition in Contracts with Customers* (2008), IASB, www.ifrs.com (12.03.2015 r.).
- Hendriksen E.A., van Breda M.F. (2002), *Teoria rachunkowości*, Wydawnictwo Naukowe PWN, Warszawa.
- IFRS 15 (2014), www.iasplus.com/en/standards/ifrs/ifrs15 (26.03.2015 r.).
- IFRS 15 *Revenue from Contracts with Customers, Project Summary and Feedback Statement*, May 2014, www.ifrs.org (22.03.2015 r.).
- MSR 18 Rozporządzenie Komisji (WE) NR 1126/2008 z dnia 3 listopada 2008 r. przyjmujące określone międzynarodowe standardy rachunkowości zgodnie z rozporządzeniem (WE) nr 1606/2002 Parlamentu

²⁰ Pewne kwestie zawarte w standardzie wymagają doprecyzowania, np. w formie dodatkowych wyjaśnień, w szczególności dotyczy to m.in. kapitału intelektualnego i związanych z nim licencji, identyfikowania zobowiązań dotyczących umów (*Revenue from Contracts with Customers, Cover paper...* 2015). Dodatkowo zmian wymagają inne standardy, np. MSR 34 dotyczący ujawnień śródrocznych. W lutym 2015 roku IASB dodała ten punkt do harmonogramu prac, projekt wyjaśnień ma być wydany do czerwca 2015 roku. W celu usprawnienia prac powołano specjalną grupę, która zajmuje się zagadnieniem uznawania przychodów (*The Joint Transition Resource...* 2015). Prawdopodobnie w 2015 roku standard zostanie przyjęty rozporządzeniem Komisji Europejskiej w Unii Europejskiej.

- Europejskiego i Rady, DzU L 320, 29.11.2008, p.1, tekst skonsolidowany 17.06.2014, <http://eur-lex.europa.eu> (26.03.2015 r.).
- Revenue from Contracts with Customers(Topic 606)* Accounting Standards Update (2014), Financial Accounting Standards Board, www.fasb.org (22.03.2015 r.).
- Revenue from Contracts with Customers, Cover paper—issues emerging from TRG discussions*, (2015), www.ifrs.org (28.03.2015 r.).
- Szychta A. (2010), *Pomiar i prezentowanie wyniku całościowego spółki kapitałowej w sprawozdaniu finansowym*. „Zeszyty Teoretyczne Rachunkowości” t. 8 (115), SKwP, Warszawa.
- The Joint Transition Resource Group for Revenue Recognition (TRG)* (2015), www.iasplus.com/en/projects/narrow-scope/ifrs-15-clarification (26.03.2015 r.).
- Ustawa z dnia 29 września 1994 r. o rachunkowości, t.j. DzU 2013, poz. 330, z późn. zm.

CONCEPTS OF REVENUE RECOGNITION ACCOUNTING SYSTEM – CURRENT AND PROPOSED CHANGES

Abstract: *Purpose* – the purpose of this article is to present different concepts of recognition and measurement of income in the accounting system and their applications in financial reporting regulations - Polish and international. *Design/Methodology/Approach* – this article is based on literature studies and analysis of Polish accounting law and International Financial Reporting Standards (IFRS). *Findings* – indication of principles for recognizing revenue in the accounting system in order to obtain comparable data. *Originality/Value* – make a comprehensive analysis of the problem of recognition of revenue in the accounting system in the light of the theoretical concepts and practical solutions proposed changes in this area.

Keywords: income, profit or loss, comprehensive income, financial statement

Cytowanie

- Walińska E., Jurewicz A. (2015), *Koncepcje ujmowania przychodów w systemie rachunkowości – stan obecny i proponowane zmiany*, Zeszyty Naukowe Uniwersytetu Szczecińskiego nr 873, „Finanse, Rynki Finansowe, Ubezpieczenia” nr 77, Wydawnictwo Naukowe Uniwersytetu Szczecińskiego, Szczecin, s. 211–223; www.wneiz.pl/frfu.

