



Data: 15.11.2022

Dotyczy: [Rzeczpospolita](#)

PRZYCHODY – UJMOWANIE TRANSAKCJI SPRZEDAŻY NA PRZEŁOMIE ROKU

Ujmowanie transakcji sprzedaży towarów, które mają miejsce na przełomie roku obrotowego z uwzględnieniem warunków Incoterms 2020, wymaga przeanalizowania zarówno zapisów umów z klientem, jak i innych ustaleń pomiędzy stronami transakcji.

Ponieważ ani ustawa o rachunkowości ani ustawa o VAT nie definiują, kiedy następuje przeniesienie prawa do rozporządzania towarami jak właściciel. Incoterms 2020 (International Commercial Terms), czyli międzynarodowe warunki sprzedaży, mają głównie na celu ułatwienie handlu pomiędzy kontrahentami z różnych państw, w których obowiązują różne regulacje prawne, jednakże nie ma przeciwwskazań, żeby stosować je w transakcjach krajowych.

ZASADY OGÓLNE

Przychodem, według art. 3 ust. 1 pkt 30 ustawy o rachunkowości, nazywamy uprawdopodobnione powstanie w okresie sprawozdawczym korzyści ekonomicznych, o wiarygodnie określonej wartości, w formie zwiększenia wartości aktywów, albo zmniejszenia wartości zobowiązań, które przyczynią się do wzrostu kapitału własnego lub zmniejszenia jego niedoboru w inny sposób niż wniesienie środków przez udziałowców lub właścicieli.

Krajowy Standard Rachunkowości Nr 15 „Przychody ze sprzedaży wyrobów, półproduktów, towarów i materiałów” wskazuje warunki, jakie muszą zostać łącznie spełnione, aby ująć przychody ze sprzedaży w księgach. Oprócz warunku o przekazaniu nabywcy znaczącego ryzyka i korzyści wynikających z praw własności do dóbr jest to:

- zawarcie umowy sprzedaży pomiędzy dostawcą i nabywcą dóbr;
- ekonomiczny charakter transakcji;
- wiarygodnie ustalone wynagrodzenie dostawcy;
- wiarygodnie ustalone koszty realizacji umowy;
- wysokie prawdopodobieństwo uzyskania wynagrodzenia z tytułu sprzedaży dóbr.

MSSF 15 „Przychody umów z klientami” również wskazuje, że jednostka powinna ujmować przychody w momencie spełnienia zobowiązania do wykonania świadczenia poprzez przekazanie przyrzeczonego dobra lub usługi klientowi, co równoznaczne jest z przekazaniem kontroli kupującemu nad sprzedanymi składnikami aktywów. Aby spełnić kluczową zasadę ujmowania przychodów należy zastosować pięciostopniowy model rozpoznawania przychodów obejmujący:

- identyfikację umowy z klientem;
- wskazanie elementów (poszczególnych zobowiązań) zawartych w umowie;
- ustalenie ceny;
- alokację ceny do poszczególnych elementów umowy;

- rozpoznawanie przychodu po spełnieniu warunków związanych z poszczególnymi elementami umowy.

REGUŁY INCOTERMS

Jeśli spółki stosują w transakcjach reguły Incoterms, nie należy sugerować się datami wystawienia faktur i ich księgowania, trzeba zaś prawidłowo rozpoznać moment przeniesienia ryzyka na kupującego. Reguły Incoterms 2020 składają się z 11 reguł handlowych, które dzielą koszty i odpowiedzialność za towar pomiędzy sprzedającego a kupującego. Dotyczą one między innymi transportu towaru, ubezpieczenia, opłat czy wyładunku. Rozróżnia się reguły powszechne, dostępne dla wszystkich środków i gałęzi transportu (EXW, FCA, CPT, CIP, DAP, DPU i DDP) oraz dla transportu morskiego i wodnego śródlądowego (FAS, FOB, CFR, CIF).

Poprzez przeniesienie ryzyka należy rozumieć przekazanie dobra nabywcy i ustanie kontroli sprzedającego nad sprzedanym towarem. Tym samym sprzedawca przekazuje znaczące korzyści i ryzyko związane z dobrem na rzecz nabywcy.

Analiza transakcji pod względem zastosowania Incoterms pozwoli na wykazanie w sprawozdaniu finansowym prawidłowej wysokości przychodów, kosztów sprzedanych towarów oraz wyniku na sprzedaży, co wpłynie na uniknięcie błędu w postaci zniekształcenia wyniku finansowego netto spółki. Dzięki takiej analizie i ujęcie sprzedaży w prawidłowym okresie pozwoli na zachowanie zasady memoriału, dlatego też sporządzone sprawozdanie finansowe nie zostanie uznane za błędne, w zależności od wartości błędnie ujętych transakcji.

Warto podkreślić, że KSR Nr 15 uległ zmianie i po raz pierwszy ma zastosowanie do sprawozdań finansowych sporządzonych za rok obrotowy rozpoczynający się od 1 stycznia 2023 roku, jednak można zastosować go już wcześniej. Informację, kiedy nastąpiło przeniesienie tego ryzyka należy szukać w regułach Incoterms i zwrócić szczególną uwagę, że przeniesienie ryzyka jest tożsame z uznaniem towaru za dostarczony.

Przychód i koszt sprzedanych towarów ujmuje się w tym samym okresie sprawozdawczym, w którym sprzedawca dostarczył towar do miejsca przeznaczenia. Zaprezentowane tabele pomogą określić moment przeniesienia ryzyka ze sprzedającego na kupującego, a wybrane warunki Incoterms na przykładzie ukażą prawidłowe ujęcie sprzedaży w księgach spółki.

+Tabela 1. Ryzyka i opłat dla wszystkich środków i gałęzi transportu

	EXW		FCA		CPT		CIP		DAP		DPU		DDP	
	R	O	R	O	R	O	R	O	R	O	R	O	R	O
Pakowanie	S	S	S	S	S	S	S	S	S	S	S	S	S	S
Transport wstępny	K	K	S	S	S	S	S	S	S	S	S	S	S	S
Cło eksportowe	K	K	S	S	S	S	S	S	S	S	S	S	S	S
Załadunek do transportu głównego	K	K	K	K	S	S	S	S	S	S	S	S	S	S
Transport główny	K	K	K	K	K	S	K	S	S	S	S	S	S	S
Ubezpieczenie transportu	K	K	K	K	K	K	K	S	S	S	S*	S*	S	S
Rozładunek z transportu głównego	K	K	K	K	K	K	K	K	S	S	S	S	S	S
Cło importowe	K	K	K	K	K	K	K	K	K	K	K	K	S	S
Transport końcowy	K	K	K	K	K	K	K	K	S	S	K	K	S	S

R-Ryzyko
O-Opłaty
K-Kupujący
S-Sprzedający
* dobrowolne

rp.pl

Rödl & Partner

→Tabela 2. Ryzyka dla transportu morskiego i wodno-śródlądowego:

	FAS		FOB		CFR		CIF	
	R	O	R	O	R	O	R	O
Pakowanie	S	S	S	S	S	S	S	S
Transport wstępny	S	S	S	S	S	S	S	S
Cło eksportowe	S	S	S	S	S	S	S	S
Ładunek do transportu głównego	K	K	S	S	S	S	S/K	S
Transport główny	K	K	K	K	K	S	K	S
Ubezpieczenie transportu	K	K	K	K	K	K	K	S
Rozładunek z transportu głównego	K	K	K	K	K	K	K	K
Cło importowe	K	K	K	K	K	K	K	K
Transport końcowy	K	K	K	K	K	K	K	K

R-Ryzyko
O-Opłaty
K-Kupujący
S-Sprzedający
* dobrowolne

rp.pl

PRZYKŁAD

30 grudnia 2022 r. spółka wystawiła fakturę sprzedaży za sprzedane towary, w tym samym dniu zostały one przekazane lokalnemu przewoźnikowi. Towary dotarły na granicę 31 grudnia 2022 r., następnego dnia (1 stycznia 2023 r.) zostały załadowane na statek. Służby celne odprawiły je 4 stycznia 2023 r., a nabywca przyjął do swojego magazynu 10 stycznia 2023 r.

Aby prawidłowo zaewidencjonować taką transakcję sprzedaży w księgach należy przeanalizować ją pod kątem reguł Incoterms. Dla tego przykładu rozpatrzmy 3 warianty ewidencji w księgach rachunkowych sprzedającego.

Dostawa na warunkach EXW EX Works (z zakładu) oznacza, że sprzedający dostarcza towary do dyspozycji kupującego (na przykład w fabryce, magazynie itp.). Zaleca się dokładne określenie punktu wyznaczonego miejsca dostawy. W tej regule sprzedający nie musi załadowywać towarów na żaden odbierający pojazd ani nie musi odprawiać towarów w eksporcie. Towar jest uznany za sprzedany w momencie udostępnienia do odbioru. Warunek DDP Delivered Duty Paid (dostarczone, cło opłacone) oznacza dostarczenie przez sprzedającego do kupującego i opłacenie odprawy przy imporcie.

Gdy towary są pozostawione do dyspozycji kupującego, odprawione w imporcie, gotowe do rozładunku. Ryzyko związane z dostarczeniem towarów do oznaczonego miejsca przeznaczenia jest po stronie sprzedającego. FOB Free On Board (dostarczony na statek) z kolei oznacza, że sprzedający ponosi koszty i odpowiedzialność do momentu przekazania towarów przewoźnikowi, w tym kosztów załadunku na statek.

WARIANT EXW

Zapisy w księgach sprzedającego w grudniu 2022 roku będą wyglądać następująco:

1. Przychód ze sprzedaży

Wn „Rozrachunki z odbiorcami”

Ma „Przychody ze sprzedaży”

2. Koszt sprzedaży

Wn „Koszt własny sprzedanych towarów/materiałów/produktów”

Ma „Materiały”/„Towary” lub „Wyroby gotowe”

WARIANT DDP

Rödl & Partner

Transakcja powinna mieć odzwierciedlenie w księgach roku 2023, pomimo, że faktura została wystawiona 30 grudnia 2022 roku. Wynika to z faktu, że sprzedający przenosi ryzyko na kupującego dopiero w momencie dostawy do klienta, po opłaceniu cła. Ryzyko z rozładunkiem jest po stronie nabywcy. Dlatego też pod datą 10 stycznia 2023 roku powinny być zaksięgowane poniższe operacje:

1. Koszt sprzedaży

Wn „Koszt własny sprzedanych towarów/materiałów/produktów”

Ma „Materiały”/„Towary” lub „Wyroby gotowe”

2. Przychód ze sprzedaży

Wn „Rozrachunki z odbiorcami”

Ma „Przychody ze sprzedaży”

WARIANT FOB

Księgowanie w ramach wariantu FOB powinno wyglądać tak samo jak przy warunku DDP, jednakże powinno być zaksięgowane z datą 1 stycznia 2023 r., czyli w momencie fizycznego załadunku na statek wskazanego przez kupującego.

Patrząc na wszystkie reguły Incoterms można wywnioskować, że przy EXW sprzedający ponosi najmniejszą odpowiedzialność, natomiast największą przy DDP.

Nie ma prawnego obowiązku stosowania warunków Incoterms, jednakże ich stosowanie umożliwi między innymi czytelny i logiczny obraz procesu transportu, określenia odpowiedzialności za towar i pomoże przy ewentualnych roszczeniach prawnych z tytułu zniszczonego lub zagubionego towaru. Rzetelna analiza warunków sprzedaży, ustalonych pomiędzy stronami transakcji, pozwoli przede wszystkim uniknąć błędnego ujęcia wyniku na sprzedaży, a operacja gospodarcza zostanie zakwalifikowana do prawidłowego okresu.

Michał Pajer, starszy konsultant w [gliwickim biurze Rödl & Partner](#)