



Data: 5.02.2024

Dotyczy: [Rzeczpospolita](#)

PRZYCHODY Z UMÓW WIELOELEMENTOWYCH W ŚWIELE KSR 15

Właściwe rozpoznanie poszczególnych elementów umów wieloelementowych, a następnie przypisanie do każdego z nich odpowiedniej części przychodu oraz ich poprawne ujęcie jest kluczowe, by prawidłowo odzwierciedlić w księgach wynikające z umów wieloelementowych przychody ze sprzedaży.

Standard w zakresie umów wieloelementowych jest odpowiedzią na szeroki zakres przedmiotowy umów zawieranych między dostawcami i nabywcami oraz związanych z tym wyzwań w zakresie prawidłowego ujęcia przychodów z ich tytułu. Jest to temat o tyle złożony, że wymaga znajomości nie jednego, a wielu standardów, które mogą być powiązane z poszczególnymi elementami takiej umowy.

UMOWA

Jednym z warunków koniecznych do rozpoznania przychodu ze sprzedaży jest zawarcie umowy pomiędzy dostawcą i nabywcą dóbr. Temat wydaje się co do zasady jasny, jeśli umowa dotyczy sprzedaży pojedynczych dóbr lub usług – zazwyczaj istnieją odpowiednie przepisy, które należy dla danej transakcji zastosować i bez zbędnych wątpliwości ująć taki przychód ze sprzedaży w księgach. Pytania pojawiają się jednak często w sytuacji, gdy zawarta umowa dotyczy sprzedaży wielu odrębnych dóbr lub usług, które da się wyodrębnić jako poszczególne elementy umowy, czyli inaczej w przypadku zawarcia umów wieloelementowych. Możliwa jest również sytuacja, w której podmioty zawarły wiele powiązanych wzajemnie umów i mogą one wymagać łącznego rozpatrzenia.

ELEMENT W UMOWIE WIELOELEMENTOWEJ

Wskazówki w tym zakresie znajdziemy w Krajowym Standardzie Rachunkowości 15 „Przychody ze sprzedaży wyrobów, półproduktów, towarów i materiałów” (dalej KSR 15). Jak wspomniano, umowa wieloelementowa dotyczy nie jednego, a wielu elementów. Czym jest jednak element w umowie według KSR nr 15? Zgodnie z jego rozumieniem, osobny element umowy będzie stanowił każdy rodzaj sprzedaży dobra czy usługi, który można odróżnić od innych na podstawie jego specyfiki. Podział ten kończy się w momencie, gdy nie ma już dalszej podstawy do odróżnienia danej sprzedaży od pozostałych.

Poza wspomnianym już zawarciem umowy, w przypadku każdej sprzedaży muszą być spełnione łącznie też pozostałe warunki ujęcia przychodu, czyli:

- transakcja musi posiadać treść ekonomiczną,
- możliwe jest wiarygodne ustalenie wynagrodzenia i kosztu realizacji umowy,
- musi nastąpić przekazanie znaczących korzyści i ryzyk związanych z dobrami, które są przedmiotem umowy,
- uzyskanie wynagrodzenia ze sprzedaży powinno być uprawdopodobnione.

Zgodnie z KSR 15, w sytuacji zawarcia umów wieloelementowych, gdy umowa dotyczy nie jednego a wielu elementów, poza kwestiami wymienionymi wyżej muszą być również łącznie spełnione 3 dodatkowe warunki:

- należy ustalić jakie są faktycznie poszczególne elementy umowy, aby możliwe było ich odrębne ujęcie,
- dla każdego z ustalonych elementów umowy wymagane jest przypisanie odpowiadającego mu wynagrodzenia,
- dla przychodów z każdego z rozpoznanych elementów należy zastosować odpowiadające mu zasady ujmowania przychodów.

Podsumowując, przychody z takiej umowy należy ująć odrębnie dla każdego elementu, po oddzielnej analizie spełnienia opisanych warunków.

IDENTYFIKACJA ELEMENTÓW UMOWY

W związku z tym, że poziom skomplikowania umów z nabywcami potrafi być bardzo wysoki – jedna umowa może wymagać ujęcia przychodów różnych rodzajów, w odrębnych okresach sprawozdawczych i bazując na różnych zasadach. Przemyślenie tego, jak najlepiej wydzielić poszczególne elementy, jest kluczowe by dalszy proces rozpoznania i ujęcia przychodów wynikających z umów wieloelementowych został przeprowadzony prawidłowo.

Należy więc wyodrębnić elementy, które różnią się co do przedmiotu i charakterystyki ekonomicznej, a także stanowią niemożliwą do podzielenia całość i da się je odróżnić od pozostałych elementów. Osobno ujęte powinny być więc przychody ze sprzedaży dóbr i usług, jednak w zależności od sposobu przekazywania korzyści i ryzyk związanych z dobrami. Na przykład dobra przekazywane jednorazowo, będą rozważane oddzielnie od tych dostarczanych w sposób ciągły, czy też w miarę upływu czasu. Nic nie stoi na przeszkodzie, by na potrzeby uproszczeń w ujmowaniu przychodów łączyć poszczególne elementy umowy. Konieczna jest jednak w tym przypadku ich jednorodność co do rodzaju (dobra, usługi), a także podobna charakterystyka ekonomiczna i ujmowanie według tych samych zasad i w tych samych okresach sprawozdawczych.

Jeśli ten warunek jest spełniony, grupowanie przychodów ze sprzedaży z tytułu tych poszczególnych elementów nie będzie błędem.

PRZYKŁAD

Spółka produkuje i sprzedaje maszyny. Dla części klientów wraz z maszyną oferowany jest przegląd serwisowy po rocznym użytkowaniu. Ponadto, część klientów decyduje się na zakup dostępu do wsparcia technicznego poprzez telefoniczny hotline w okresie gwarancji oraz przedłużenie gwarancji o kolejne 3 lata. W tej sytuacji można w umowie wyodrębnić elementy:

- maszyna,
- przegląd gwarancyjny,
- dostęp do hotline,
- przedłużona gwarancja.

Do każdego z tych elementów w kolejnych krokach należy przypisać odpowiednio ustalone wynagrodzenie oraz ustalić moment ujęcia przychodu w księgach.

WYNAGRODZENIE ZA POSZCZEGÓLNE ELEMENTY UMOWY

Umowa wieloelementowa może, ale nie musi określać wynagrodzenia za poszczególne elementy umowy. Jeśli tak jest, to ustalenie wartości sprzedaży dla danego elementu wynika bezpośrednio z umowy i nie jest konieczna dalsza analiza w tym zakresie. Co jednak w sytuacji, gdy umowa określa tylko kwotę dotyczącą całości sprzedaży, bez podziału na poszczególne elementy? W tym przypadku kwestia przypisania wynagrodzenia do poszczególnych elementów jest trudniejsza, ale nie niemożliwa. W celu ustalenia cen

sprzedaży dla każdego elementu możliwe jest zastosowanie jednej z czterech metod proponowanych przez KSR 15.

Pierwsza z nich to metoda porównywalnych ofert tego samego dostawcy. Podstawą ustalenia ceny sprzedaży dla danego elementu jest cena oferowana przez tego dostawcę w umowie ze stroną niepowiązaną, dotyczącej pojedynczej sprzedaży tego elementu. Jeżeli taka sprzedaż u dostawcy występuje, wówczas dostęp do tych danych powinien być najłatwiejszy i procedura może zająć niewiele czasu. Może się jednak zdarzyć, że dany dostawca sprzedaje ten element tylko w połączeniu z innymi. W takim przypadku pomocą może druga z proponowanych metod, czyli metoda rynkowa, w której bazuje się na ofertach innych dostawców z danego rynku, którzy sprzedają pojedynczo takie lub podobne dobro. Na podstawie dostępnych informacji z rynku przyjmuje się wtedy odpowiednią cenę sprzedaży danego elementu.

Kolejną możliwością jest metoda koszt plus marża. W tym przypadku kluczowe jest ustalenie sumy kosztów, które trzeba ponieść, by wykonać dany element umowy. Następnie należy doliczyć do niej marżę z tytułu zysku, która powinna być ustalona w racjonalnej wysokości. W standardzie brakuje co prawda dokładnej informacji na temat tego, co oznacza racjonalna wysokość zysku, jednak należy przyjąć, że dostawca może w tym celu wykorzystać np. znajomość branży czy specyfikę danej kategorii usług i na podstawie tego oszacować możliwy do realizacji poziom zysku. Tak ustaloną wartość przyjmuje się w tej metodzie jako cenę sprzedaży danego elementu.

Ostatnią jest metoda rezydualna, która bazuje częściowo na trzech pierwszych metodach. Zakłada, że elementy umowy, które da się wycenić przy ich użyciu – należy tak właśnie wycenić. Pozostałą część wynagrodzenia należy przypisać dla tego elementu, dla którego ustalenie ceny sprzedaży żadną z tych metod nie było możliwe. Może się tak zdarzyć, jeżeli trudne jest wiarygodne ustalenie przeciętnej ceny, ponieważ dostawca oferuje dane dobro w bardzo różnych cenach dla poszczególnych nabywców lub jest ono wprowadzone do sprzedaży od niedawna i sprzedaż nie odbywa się po cenach rynkowych, a z wysokimi rabatami. Po ustaleniu wartości cen sprzedaży dla wszystkich elementów umowy wieloelementowej, możliwe jest przejście do kolejnego kroku procesu.

UJĘCIE PRZYCHODÓW ZE SPRZEDAŻY

Charakterystyczną cechą umów wieloelementowych jest to, że każdy z jej elementów może wymagać ujęcia jako przychód ze sprzedaży według różnych zasad i w różnych momentach.

Dlatego gdy mamy już ustalone poszczególne elementy umowy oraz cenę ich sprzedaży, pozostaje zająć się właściwym ujęciem przychodów z tytułu sprzedaży każdego z tych elementów odrębnie. Jest to o tyle żmudne, że każdy pojedynczy element umowy wymaga osobnej analizy i znajomości różnych zasad.

W pierwszej kolejności należy ustalić, czy dany element spełnia opisane wcześniej 5 warunków ujęcia przychodów. Jeśli odpowiedź co do każdego z nich jest twierdząca, należy dla danego elementu ustalić odpowiednią zasadę ujęcia przychodu, zgodnie z jego naturą. Na przykład, jeśli umowa wieloelementowa zawarta została w zakresie zarówno sprzedaży dóbr, jak i usług budowlanych – należy odpowiednio zastosować zarówno zasady opisane w KSR nr 15, ale też te opisane w innych standardach, między innymi w KSR nr 3, który dotyczy niezakończonych umów budowlanych. Dopiero po ustaleniu jakie konkretnie zasady w danym przypadku mają zastosowanie, można w odpowiednim okresie i wartości ująć przychód z tego tytułu w księgach.

Agata Pietrzak, kierownik projektu w Dziale Audytu w [warszawskim biurze Rödl & Partner](#)

KOMENTARZ EKSPERTKI

Kończymy nasze spotkanie z Państwem w ramach cyklu Zamknięcie roku. Specjaliści z Rödl & Partner starali się zaprezentować Państwu wybrane zagadnienia związane z corocznym procesem zamknięcia ksiąg rachunkowych i sporządzeniem sprawozdania finansowego.

Zamknięcie ksiąg i sporządzenie sprawozdania finansowego są procesem, który poprzedzony jest wieloma czynnościami, w tym spisem z natury, procesem uzgodnienia i potwierdzenia sald, dokonaniem odpowiednich wycen, skalkulowaniem odpisów aktualizujących i rezerw, kalkulacją podatków. Po ujęciu wszystkich operacji gospodarczych w księgach trzeba podjąć decyzję dotyczącą prezentacji poszczególnych sald i grup transakcji w sprawozdaniu finansowym, a także w zakresie wymaganych ujawnień.

Jeśli podmiot zobowiązany jest do badania sprawozdania finansowego lub jeśli dobrowolnie się na nie zdecyduje, cały ten proces poprzedzony jest wyborem firmy audytorskiej, która przeprowadzi badanie. Biegły rewident uczestniczy w obserwacji inwentaryzacji, poznaje jednostkę, bada systemy kontroli wewnętrznej oraz przeprowadza wybrane testy szczegółowe. To wszystko dzieje się najczęściej równolegle z wcześniej opisanymi czynnościami poprzedzającymi sporządzenie sprawozdania finansowego.

W tym roku współpracując z biegłym rewidentem należy się spodziewać nowych, bardziej pogłębionych zapytań, w szczególności dotyczących systemów IT jednostki. Wynika to z wymogów zmienionego standardu badania 315. Zastosowanie tego standardu będzie również wyzwaniem dla samych biegłych rewidentów.

Jak co roku podmioty muszą się zmierzyć z kalkulacją podatku dochodowego, co w sytuacji zmieniających się przepisów zawsze jest wyzwaniem. W artykule obejmującym to zagadnienie zebraliśmy najważniejsze punkty na jakie należy w tym roku zwrócić uwagę.

W naszych artykułach, poza aspektami praktycznymi, poruszyliśmy również tematykę związaną z odpowiedzialnością za sprawozdanie finansowe, w tym w szczególności kontrolę wewnętrzną oraz tematykę dotyczącą obowiązków rady nadzorczej w zakresie współpracy z audytorem.

W sprawozdaniu za rok 2023 nie ma jeszcze obowiązku prezentowania danych niefinansowych (poza największymi podmiotami), jednak należy pamiętać, że to już ostatni dzwonek na rozpoczęcie prac związanych z przygotowaniem podmiotów do tego procesu. Więcej na temat tego co nas czeka w najbliższej przyszłości znajdziecie Państwo w artykule poświęconym temu zagadnieniu.

Zagadnienia związane z zamknięciem ksiąg są bardzo obszerne, a praca księgowych w tym okresie szczególnie ciężka. Jeśli nałożymy na to wciąż trwającą wojnę na Ukrainie, nadal wysoką inflację oraz płynące, szczególnie z rynków zachodnich sygnały dotyczące spowolnienia gospodarczego to widzimy, że sporządzenie sprawozdania finansowego prezentującego rzetelny obraz sytuacji jednostki i odpowiadający na oczekiwania jego adresatów może stanowić wyzwanie. Mamy nadzieję, że wiedza, którą się podzieliliśmy rozwieje część wątpliwości i pomoże sprawnie przejść przez proces, czego Państwu i nam biegłym życzymy.

Magdalena Ludwiczak, Partner, biegły rewident w [poznańskim biurze Rödl & Partner](#)