



DZIENNIK URZĘDOWY

MINISTRA FINANSÓW

Warszawa, dnia 29 lipca 2022 r.

Poz. 81

KOMUNIKAT

MINISTRA FINANSÓW¹⁾

z dnia 20 lipca 2022 r.

w sprawie ogłoszenia uchwały Komitetu Standardów Rachunkowości w sprawie przyjęcia Krajowego Standardu Rachunkowości Nr 15 „Przychody ze sprzedaży wyrobów, półproduktów, towarów i materiałów”

Ogłasza się uchwałę nr 9/2022 Komitetu Standardów Rachunkowości z dnia 7 czerwca 2022 r. w sprawie przyjęcia Krajowego Standardu Rachunkowości Nr 15 „Przychody ze sprzedaży wyrobów, półproduktów, towarów i materiałów”, stanowiącą załącznik do komunikatu.

Minister Finansów: M. Rzeczkowska

¹⁾ Minister Finansów kieruje działem administracji rządowej – finanse publiczne, na podstawie § 1 ust. 2 pkt 2 rozporządzenia Prezesa Rady Ministrów z dnia 29 kwietnia 2022 r. w sprawie szczegółowego zakresu działania Ministra Finansów (Dz. U. poz. 939).

Załącznik do komunikatu
Ministra Finansów
z dnia 20 lipca 2022 r.
(poz. 81)

Uchwała nr 9/2022
Komitetu Standardów Rachunkowości
z dnia 7 czerwca 2022 r.

*w sprawie przyjęcia Krajowego Standardu Rachunkowości Nr 15 „Przychody ze sprzedaży wyrobów,
półproduktów, towarów i materiałów”*

Na podstawie § 2 pkt 1 rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 28 listopada 2001 r. w sprawie zakresu działania i sposobu organizacji Komitetu Standardów Rachunkowości (Dz. U. z 2021 r. poz. 1566) oraz § 5 ust. 14 wewnętrznego regulaminu działania Komitetu Standardów Rachunkowości, uchwała się, co następuje:

§ 1.

1. Komitet przyjmuje Krajowy Standard Rachunkowości Nr 15 „Przychody ze sprzedaży wyrobów, półproduktów, towarów i materiałów”, stanowiący załącznik do niniejszej uchwały.
2. Standard, o którym mowa w ust. 1, wchodzi w życie z dniem ogłoszenia w Dzienniku Urzędowym Ministra Finansów oraz ma zastosowanie po raz pierwszy do sprawozdań finansowych sporządzonych za rok obrotowy rozpoczynający się od 1 stycznia 2023 r., z możliwością jego wcześniejszego zastosowania.
3. W razie potrzeby doprowadzenia do porównywalności danych za rok ubiegły stosuje się KSR Nr 7 „Zmiany zasad (polityki) rachunkowości, wartości szacunkowych, poprawianie błędów, zdarzenia następujące po dniu bilansowym – ujęcie i prezentacja”.

§ 2.

Uchwała wchodzi w życie z dniem podjęcia.

Przewodnicząca
Komitetu Standardów Rachunkowości

Agnieszka Stachniak

Krajowy Standard Rachunkowości Nr 15

„Przychody ze sprzedaży wyrobów, półproduktów, towarów i materiałów”

Spis treści

I	Cel standardu.....	3
II	Zakres standardu	3
III	Definicje.....	6
IV	Warunki, których spełnienie pozwala ustalić i ująć przychody ze sprzedaży dóbr	7
IV.1	Ogólne zasady ustalania i ujmowania przychodów ze sprzedaży dóbr	7
IV.2	Analiza umowy sprzedaży zawartej między dostawcą i nabywcą dóbr oraz treść ekonomiczna transakcji.....	8
IV.3	Wynagrodzenie należne dostawcy z tytułu umowy sprzedaży dóbr zawartej z nabywcą.....	9
IV.4	Wycena i ujmowanie przychodów wyrażonych w walutach obcych.....	15
IV.5	Przekazanie nabywcy znaczących korzyści i ryzyka związanych ze sprzedawanym dobrem.....	16
IV.6	Wiarygodne ustalenie kosztów realizacji umowy.....	19
IV.7	Uprawdopodobnienie uzyskania korzyści ekonomicznych z tytułu sprzedaży dóbr	19
IV.8	Uwzględnianie ryzyka związanego z przychodami, w tym ryzyka kredytowego	22
IV.9	Umowy wieloelementowe – zidentyfikowanie poszczególnych elementów umowy.....	22
IV.10	Umowy wieloelementowe – przypisanie wynagrodzenia za wykonanie umowy sprzedaży do poszczególnych jej elementów.....	26
IV.11	Umowy wieloelementowe - ujęcie przychodów związanych z poszczególnymi elementami umowy sprzedaży	26
IV.12	Odraczanie ujęcia przychodów niespełniających warunków ich ujęcia	27
V	Umowy sprzedaży zawarte na szczególnych warunkach	27
V.1	Problem pośrednik (agent) / główny wykonawca (zleceniodawca).....	27
V.2	Sprzedaż komisowa.....	28

V.3	Sprzedaż warunkowa	28
V.4	Sprzedaż ze wstrzymaną dostawą	30
V.5	Programy lojalnościowe.....	31
V.6	Sprzedaż promocyjna	32
V.7	Transakcje barterowe	33
V.8	Przychody z tytułu ponadstandardowej gwarancji.....	33
V.9	Umowy z udzielonym przyrzeczeniem odkupu	36
VI	Zmniejszenia przychodów	39
VI.1	Pomniejszenie przychodów o zwroty.....	39
VI.2	Sprzedaż wysyłkowa.....	40
VI.3	Rabaty i opusty.....	40
VI.4	Dodatkowe ustalenia umów sprzedaży - pomniejszenia przychodów, czy zwiększenie kosztów	41
VI.5	Dopłaty do cen i dotacje przedmiotowe.....	42
VII	Koszty doprowadzenia do zawarcia umowy.....	43
VIII	Prezentacja i ujawnianie informacji o przychodach ze sprzedaży wyrobów, półproduktów, towarów i materiałów w sprawozdaniu finansowym	44
Załącznik	45
Przykład 1	Przykład alokacji wynagrodzenia na podstawie relatywnych wartości jednostkowych cen sprzedaży	45
Przykład 2	Przykład alokacji wynagrodzenia na podstawie relatywnych wartości jednostkowych cen sprzedaży	48
Przykład 3	Przykłady schematów księgowania korekt przychodów	50

I Cel standardu

- 1.1. Celem niniejszego Krajowego Standardu Rachunkowości („KSR”), zwanego dalej „Standardem”, jest określenie zasad rachunkowości stosowanych w odniesieniu do ujmowania, wyceny, prezentacji i ujawnień dotyczących przychodów ze sprzedaży wyrobów, półproduktów, towarów i materiałów oraz niektórych związanych z przychodami kosztów doprowadzenia do zawarcia i realizacji umowy sprzedaży, zgodnie z ustawą z dnia 29 września 1994 r. o rachunkowości (Dz. U. z 2021 r., poz. 217 ze zm.), zwaną dalej „Ustawą”, oraz postanowieniami innych KSR.

II Zakres standardu

- 2.1. Przedmiotem Standardu są zasady ustalania i ujmowania oraz prezentacji w sprawozdaniu finansowym przychodów ze sprzedaży dóbr, tj. w rozumieniu tego standardu:

- wyrobów gotowych zdalnych do sprzedaży lub w toku produkcji,
- półproduktów,
- towarów,
- materiałów.

Standard może być stosowany do ustalania i ujmowania oraz prezentacji przychodów w innych informacjach finansowych¹. Standard przedstawia, w odniesieniu do wybranych zagadnień, także sposób ich ujęcia w ewidencji księgowej. W zakresie, w jakim standard nie odnosi się szczegółowo do rozwiązań ewidencyjnych, kierownik jednostki może kształtować zasady (politykę) rachunkowości, dostosowując ją do specyfiki jednostki, przy zachowaniu zasad wynikających z Ustawy oraz postanowień innych KSR.

- 2.2. Standard nie narusza postanowień dotyczących ustalania, ujmowania i prezentacji przychodów i zysków z tytułu:

- usług długoterminowych, w tym usług budowlanych (uregulowanych w KSR Nr 3 „*Niezakończone usługi budowlane*”),
- rozwiązania rezerw (uregulowanych w KSR Nr 6 „*Rezerwy, bierne rozliczenia międzyokresowe kosztów, zobowiązania warunkowe*”) i odwrócenia odpisów aktualizujących wartość aktywów (uregulowanych w KSR Nr 4 „*Utrata wartości aktywów*”),
- umów o charakterze leasingu (uregulowanych w KSR Nr 5 „*Leasing, najem i dzierżawa*”),
- działalności deweloperskiej (uregulowanej w KSR Nr 8 „*Działalność deweloperska*”),
- umów w ramach partnerstwa publiczno-privatnego (uregulowanych w KSR Nr 10 „*Umowy o partnerstwie publiczno-privatnym oraz umowy koncesji na roboty budowlane lub usługi*”),
- sprzedaży środków trwałych (uregulowanej w KSR Nr 11 „*Środki trwałe*”),

¹ Do innych informacji finansowych zalicza się wszelkie zestawienia informacji finansowych, które nie stanowią sprawozdania finansowego, o którym mowa w Ustawie.

- działalności rolniczej (uregulowanej w KSR Nr 12 „*Działalność rolnicza*”),
- zamiany aktywów niepieniężnych (uregulowanej w *stanowisku Komitetu Standardów Rachunkowości w sprawie ujęcia transakcji zamiany składnika aktywów niepieniężnych na inny składnik aktywów niepieniężnych*),
- uzyskiwania uprawnień do emisji gazów cieplarnianych i obrotu nimi (uregulowanych w *stanowisku Komitetu Standardów Rachunkowości w sprawie księgowego ujęcia uprawnień do emisji gazów cieplarnianych*),
- uzyskiwania praw majątkowych wynikających ze świadectw pochodzenia energii wytworzonej w odnawialnych źródłach energii i obrotu nimi (uregulowanych w *stanowisku Komitetu Standardów Rachunkowości w sprawie księgowego ujęcia praw majątkowych wynikających ze świadectw pochodzenia energii wytworzonej w odnawialnych źródłach energii*),

ani postanowień dotyczących ustalania, ujmowania i prezentacji kosztów, o których mowa w KSR Nr 13 „*Koszt wytworzenia jako podstawa wyceny produktów*”.

2.3. Standard nie obejmuje zagadnień dotyczących ujmowania przychodów i zysków:

- z tytułu usług, z zastrzeżeniem punktu 2.6.,
- z tytułu darowizn,
- z tytułu dotacji innych niż dotacje do działalności operacyjnej,
- związanych z obrotem i wyceną instrumentów finansowych,
- związanych z posiadaniem udziałów i akcji innych jednostek,
- wynikających z działalności ubezpieczeniowej i reasekuracyjnej, uregulowanej w ustawie z dnia 11 września 2015 r. o działalności ubezpieczeniowej i reasekuracyjnej (Dz. U. z 2021 r., poz. 1130 ze zm.),
- wynikających z działalności bankowej, uregulowanej w ustawie z dnia 29 sierpnia 1997 r. Prawo bankowe (Dz. U. z 2021 r., poz. 2439 ze zm.),
- związanych z prowadzeniem działalności finansowej,
- związanych z działalnością statutową podmiotów nieprowadzących działalności gospodarczej, takich jak organizacje niezarobkowe,
- związanych z obrotem bonami towarowymi, przedpłaconymi kartami podarunkowymi i innymi instrumentami o podobnym charakterze,
- wynikających ze sprzedaży zorganizowanej części przedsiębiorstwa lub grupy aktywów.

2.4. Standard precyzuje zasady dotyczące ujmowania i prezentacji przychodów wynikających z umów wieloelementowych w rozdziałach IV.9 – IV.11. Umowy takie mogą zawierać elementy, z których przychody należy ująć zgodnie z innymi standardami (np. KSR Nr 3 „*Niezakończone usługi budowlane*”). W takim przypadku do wyodrębnienia elementów umowy i alokacji do nich wynagrodzenia należy stosować zapisy niniejszego standardu, natomiast do ustalenia zasad ujęcia i prezentacji elementów innych niż sprzedaż dóbr należy zastosować standard właściwy dla danego rodzaju transakcji, zgodnie z punktem 4.11.2. Standardu.

- 2.5. Standard nie odnosi się do transakcji sprzedaży i wymiany zawierających istotny czynnik finansowania, to znaczy takich, których termin płatności wynosi więcej niż 12 miesięcy od momentu przeniesienia korzyści i ryzyka na nabywcę.
- 2.6. Standard – jak wskazano w punkcie 2.2. - nie obejmuje swoim zakresem przychodów z tytułu świadczenia usług, z wyjątkiem wieloelementowych umów sprzedaży dóbr, w których jednym z elementów jest świadczenie usług. W przypadku jednoelementowych umów sprzedaży usług, tam, gdzie ma to zastosowanie, jednostki stosują zapisy punktów II.2-II.3 KSR Nr 3 „*Niezakończone usługi budowlane*”. Wszelkie odniesienia do ujmowania przychodów ze sprzedaży usług zamieszczone w tekście Standardu lub w przykładach stanowiących część Standardu lub do niego załączonych stanowią jedynie odwołanie do właściwych zasad ujmowania przychodu z tytułu świadczenia usług opisanych w KSR Nr 3 „*Niezakończone usługi budowlane*” lub są to przykłady objaśniające stosowanie Standardu i ułatwiające jego zrozumienie. Zostały one zamieszczone w Standardzie tylko w takim zakresie, w jakim są niezbędne do omówienia zagadnień dotyczących sprzedaży dóbr nierozzerwalnie związanych z usługami, w tym w szczególności umów wieloelementowych i programów lojalnościowych. Przykłady objaśniające nie mogą być interpretowane rozszerzająco, ponieważ dotyczą tylko założeń opisanych w przykładach.
- 2.7. Wyjaśnienia zawarte w Standardzie są zgodne z postanowieniami Ustawy. Standard zawiera rozwiązania, które w pewnych obszarach są zbieżne z odpowiednimi postanowieniami MSR/MSSF, w tym w szczególności z MSSF 15 „*Przychody z umów z klientami*”, jednak ogólne założenia przyjęte przy opracowaniu Standardu nie są z nimi tożsame. Główne różnice pomiędzy Standardem, a MSSF 15 wynikają z:
- zakresu regulacji - MSSF 15 odnosi się do wszelkich transakcji z tytułu umów z klientami, w tym także umów dotyczących świadczenia usług długoterminowych oraz korzystania z licencji, które nie są objęte zakresem Standardu,
 - innych zasad ujmowania przychodów – MSSF 15 wiąże ujęcie przychodów z przeniesieniem kontroli nad składnikiem aktywów, natomiast Standard wiąże ujęcie przychodów z przekazaniem nabywcy korzyści i ryzyka związanych ze składnikiem aktywów, co ma wpływ także na ustalenie, czy jednostka jest agentem, czy zleceniodawcą,
 - wyodrębniania, wyceny i ujmowania istotnego czynnika finansowania – MSSF 15 nakazuje odrębne ujęcie istotnego czynnika finansowania zawartego w umowach z klientami, natomiast w zakres Standardu nie wchodzi transakcje zawierające istotny czynnik finansowania; w inny sposób zostało też określone, czy umowa zawiera istotny czynnik finansowania,
 - rozróżnienia w MSSF 15 przychodów ujmowanych w określonym momencie lub przez dany okres, które nie zostało konsekwentnie wprowadzone do Standardu,
 - uregulowania w MSSF 15 wytycznych dotyczących ujmowania znaczących praw,
 - uregulowania w MSSF 15 wytycznych dotyczących serii.
- Powyższa lista nie jest kompletnym wykazem różnic pomiędzy Standardem, a MSSF 15.
- 2.8. W zakres Standardu nie wchodzi zagadnienia stosowania przepisów podatkowych.

- 2.9. Ujęcie księgowo przychodów może nie być zgodne z ujęciem przychodów w ewidencji prowadzonej dla celów podatkowych. Standard nie odnosi się do prowadzenia ewidencji dla celów podatkowych. W przypadku rozbieżności pomiędzy ujęciem przychodu zgodnie z prawem podatkowym, a ujęciem przychodu według Standardu, jednostka zobowiązana jest zapewnić ewidencję umożliwiającą zarówno prawidłowe rozliczenia podatkowe, jak i prawidłowe ustalenie przychodu zgodnie ze Standardem.
- 2.10. Jednostka w ramach stosowania Standardu może podjąć decyzję o stosowaniu uproszczeń w stosunku do postanowień Standardu, kierując się zasadą istotności. W szczególności jednostka jest uprawniona do stosowania uproszczeń w sytuacji, gdy pełne zastosowanie standardu wiązałoby się z nadmiernym wysiłkiem organizacyjnym, niewspółmiernym do uzyskanych rezultatów. Sytuacja taka może dotyczyć, między innymi, jednostek charakteryzujących się dużą liczbą transakcji związanych z przychodami o relatywnie niskiej jednostkowej wartości, które można w ramach uproszczenia pogrupować w zbiory o wspólnej charakterystyce i ująć na podstawie ich zagregowanych wartości. Jeżeli przyjęte przez jednostkę uproszczenia nie powodują wykazania w sprawozdaniach finansowych wartości istotnie różnych od wartości, które zostałyby ustalone zgodnie z brzmieniem Standardu, to zastosowanie takich uproszczeń jest dopuszczalne.
- 2.11. Zawarte w Załączniku do Standardu przykłady nie stanowią jego integralnej części, służą jedynie wyjaśnieniom Standardu.

III Definicje

Stosowane w Standardzie pojęcia oznaczają:

- 3.1. **Dobra** – wyroby gotowe zdatne do sprzedaży lub w toku produkcji, półprodukty, towary oraz materiały.
- 3.2. **Jednostkowa cena sprzedaży elementu umowy** - cena, po jakiej dostawca sprzedałby dany odrębny element umowy stronie niepowiązanej, na warunkach rynkowych, bez łączenia go z innymi dobrami lub usługami.
- 3.3. **Przychody lub zyski** – zgodnie z art. 3 ust. 1 pkt 30 Ustawy – to 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.
- 3.4. **Rzeczy oznaczone co do gatunku** – jednorodne dobra określone pod względem cech gatunkowych (dobra tego samego rodzaju), tworzące jednolity zbiór, zastępowalne (jedno dobro można zastąpić innym dobrem tego samego rodzaju, na przykład krzesła produkowane przez określonego dostawcę i określonego typu).
- 3.5. **Rzeczy oznaczone co do tożsamości** – dobra określone za pomocą indywidualnych cech, odróżniających to dobro od innych dóbr, w tym dóbr tego samego gatunku (na przykład dobro oznaczone numerem seryjnym).

- 3.6. **Umowa jednoelementowa** – umowa, której przedmiotem jest sprzedaż jednorodnych dóbr odrębnych lub pojedynczego dobra odrębnego albo świadczenie jednorodnych lub zintegrowanych (powiązanych ze sobą) usług uznanych za odrębne.
- 3.7. **Umowa wieloelementowa** – umowa, której przedmiotem jest sprzedaż wielu odrębnych dóbr lub wielu odrębnych usług, które można wyodrębnić jako poszczególne elementy umowy.
- 3.8. **Warunek zawieszający** – zdarzenie przyszłe i niepewne, od którego uzależnione jest powstanie lub ustanie skutków czynności prawnej, zgodnie z art. 89-94 ustawy z dnia 23 kwietnia 1964 r. Kodeks cywilny (Dz. U. z 2020 r., poz. 1740 ze zm.), zwanej dalej „*Kodeks cywilny*”.

IV Warunki, których spełnienie pozwala ustalić i ująć przychody ze sprzedaży dóbr

IV.1 Ogólne zasady ustalania i ujmowania przychodów ze sprzedaży dóbr

- 4.1.1. W świetle definicji zawartej w punkcie 3.3 oraz zgodnie z zasadą współmierności przychodów i kosztów (art. 6 ust. 2 Ustawy) przychody ze sprzedaży dóbr ujmuje się wtedy, kiedy spełnione są łącznie następujące warunki:
- a) została zawarta umowa sprzedaży pomiędzy dostawcą i nabywcą dóbr,
 - b) transakcja ma treść ekonomiczną,
 - c) wiarygodnie ustalono wynagrodzenie należne dostawcy z tytułu sprzedaży dóbr,
 - d) dostawca przekazał nabywcy znaczące korzyści i ryzyko związane z dobrami będącymi przedmiotem umowy,
 - e) wiarygodnie ustalono koszty realizacji umowy,
 - f) uprawdopodobniono uzyskanie wynagrodzenia z tytułu sprzedaży dóbr.
- 4.1.2. W przypadku umów wieloelementowych, obok wymogów wymienionych w punkcie 4.1.1, ustalenie i ujęcie przychodów wymagają spełnienia łącznie następujących warunków:
- a) ustalenia poszczególnych elementów umowy celem ich odrębnego ujęcia,
 - b) przypisania wynagrodzenia z tytułu umowy z nabywcą poszczególnym elementom umowy,
 - c) zastosowania do przychodów związanych z poszczególnymi elementami umowy z nabywcą zasad ujmowania przychodów właściwych dla danego elementu.
- 4.1.3. Jednostka ujmuje w księgach rachunkowych przychody na podstawie dowodów księgowych sporządzonych zgodnie z wymaganiami zawartymi w art. od 20 do 22 Ustawy w sposób ustalony przez kierownika jednostki w ramach zasad (polityki) rachunkowości, dostosowanej do specyfiki danej jednostki. Dowody księgowe mogą mieć postać dowodów zewnętrznych lub wewnętrznych. Dowody wewnętrzne zawierające oszacowania powinny być sporządzone na podstawie stosownej dokumentacji, potwierdzającej racjonalność szacunków. Dokumentacja, o której mowa, może zawierać przykładowo:
- a) założenia przyjęte dla potrzeb oszacowania podczas jego dokonywania,
 - b) zastosowaną metodologię dokonywania oszacowania,
 - c) źródła danych stanowiących podstawę dokonanych oszacowań,
 - d) uzyskany wynik,

e) sposób weryfikacji poprawności oszacowania poprzez dokonanie przeglądu i zatwierdzenie oszacowania.

- 4.1.4. Oszacowania mogą zostać dokonane również na podstawie zdarzeń następujących po dniu bilansowym, jako zdarzeń korygujących, które wpłyną na aktualizację wartości przychodów w księgach rachunkowych roku obrotowego, za który sporządzane jest sprawozdanie finansowe (zgodnie z postanowieniami rozdziału VI KSR Nr 7 „Zmiany zasad (polityki) rachunkowości, wartości szacunkowych, poprawianie błędów, zdarzenia następujące po dniu bilansowym” – ujęcie i prezentacja”) lub na podstawie innych wiarygodnych metod szacowania wartości, gdy informacje o zdarzeniach po tym dniu są niedostępne lub niekompletne.

IV.2 Analiza umowy sprzedaży zawartej między dostawcą i nabywcą dóbr oraz treść ekonomiczna transakcji

- 4.2.1. Pierwszym warunkiem ujęcia przychodów z tytułu sprzedaży dóbr jest zawarcie umowy sprzedaży pomiędzy dostawcą i nabywcą.
- 4.2.2. Zgodnie z obowiązującym prawem, do zawarcia umowy sprzedaży z nabywcą może dojść na wiele różnych sposobów. Najczęściej do zawarcia umowy dochodzi poprzez zgodne oświadczenie woli dwóch (dostawcy i nabywcy) lub więcej stron, wyrażone w sposób wyraźny lub dorozumiany. Jednak możliwe są też inne sposoby zawarcia umowy sprzedaży, takie jak aukcja, czy jednostronne oświadczenie woli w formie tzw. „milczącego akceptu”, tj. braku odpowiedzi drugiej strony rozumianego jako akceptacja oferty sprzedaży lub nabycia dóbr.
- 4.2.3. Zazwyczaj forma pisemna umowy nie jest wymagana dla jej ważności, ale może być przydatna w celach dowodowych. Nie dotyczy to przypadku, gdy ważność umowy przepisy uzależniają od szczególnej formy umowy (na przykład umowy sprzedaży nieruchomości dla swojej ważności wymagają zawarcia ich w formie aktu notarialnego). Z drugiej strony, niektóre rodzaje działalności gospodarczej, takie jak sprzedaż detaliczna, wiążą się nieodłącznie z zawieraniem umów z nabywcami w formie dorozumianej (tj. nabywca wybierając towar i kładąc go przy kasie, a następnie płacąc cenę wskazaną przez dostawcę, zawiera z dostawcą umowę, pomimo że pomiędzy dostawcą i nabywcą mogło nie zostać sformułowane potwierdzenie ustne ani pisemne umowy).
- 4.2.4. Umowy mogą mieć różny zakres – od prostych umów dotyczących nabycia pojedynczego dobra (umowy jednoelementowe), aż po umowy obejmujące swoim zakresem dostawę wielu dóbr i świadczenie wielu usług (umowy wieloelementowe).
- 4.2.5. Umowy mogą być zawierane pomiędzy dwoma stronami (umowy dwustronne) lub wieloma stronami (umowy wielostronne). Z punktu widzenia rachunkowości, konieczna jest analiza umowy celem ustalenia strony dostarczającej i nabywającej. W przypadku umowy dwustronnej zidentyfikowanie strony nabywającej (nabywcy) i dostarczającej (dostawcy) zazwyczaj nie sprawia trudności. Mogą jednak występować umowy o świadczenia wzajemne pomiędzy stronami, kiedy to strony są wzajemnie zobowiązane do dostarczenia określonych dóbr lub usług. W przypadku umów wielostronnych ujęcie przychodów poprzedza ustalenie wszystkich stron nabywających i dostarczających określone dobra lub usługi.

- 4.2.6. Treść ekonomiczna to drugi warunek konieczny do ujęcia w księgach rachunkowych sprzedaży dóbr. Umowa sprzedaży ma treść ekonomiczną, jeżeli można oczekiwać, iż w wyniku jej realizacji ulegnie zmianie ryzyko, rozkład w czasie lub kwota przyszłych przepływów pieniężnych jednostki. Przykłady zdarzeń gospodarczych, których treścią ekonomiczną nie jest sprzedaż dóbr, zawarto w podrozdziale V.9.

IV.3 Wynagrodzenie należne dostawcy z tytułu umowy sprzedaży dóbr zawartej z nabywcą

- 4.3.1. Kolejnym warunkiem ustalenia i ujęcia przychodów z tytułu sprzedaży dóbr jest ustalenie wynagrodzenia należnego dostawcy z tytułu wykonania umowy. Wynagrodzeniem jest łączna wartość świadczeń (pieniężnych i niepieniężnych), uzyskanych w zamian za dostarczane, zgodnie z umową sprzedaży, dobra lub usługi. Najczęściej wynagrodzeniem jest uzgodniona pomiędzy dostawcą i nabywcą wartość pojedynczego przedmiotu umowy.
- 4.3.2. Zgodnie z art. 3 ust. 1 pkt. 30 Ustawy jednostka zobowiązana jest do wiarygodnego ustalenia wartości korzyści ekonomicznych, które powstaną na skutek realizacji transakcji gospodarczej. Korzyści ekonomiczne mogą być określone w wartościach pieniężnych lub wartościach dóbr i usług otrzymywanych w przypadku transakcji zamiany. Sposób ustalania wartości korzyści ekonomicznych w przypadku aktywów niepieniężnych otrzymywanych z tytułu wynagrodzenia za wykonanie umowy sprzedaży został opisany w podrozdziale V.7 Standardu. Ustalona wartość korzyści ekonomicznych będzie stanowiła wynagrodzenie dla dostawcy dóbr.
- 4.3.3. Łączne wynagrodzenie z tytułu wykonania umowy sprzedaży może obejmować części składowe mające charakter wynagrodzenia zmiennego. Wynagrodzenie zmienne może wynikać z postanowień umowy dotyczących, na przykład: rabatów i opustów, wynagrodzeń warunkowych, premii, opcji. Zasady ujmowania rabatów i opustów opisano szerzej w podrozdziale VI.3 Standardu.
- 4.3.4. Jednostka ustala na moment ujęcia przychodu wartość wynagrodzenia zmiennego biorąc pod uwagę prawdopodobieństwo realizacji postanowień umowy dotyczących wynagrodzenia zmiennego. Wartość tę jednostka może ustalić stosując na przykład:
- metodę najbardziej prawdopodobnej wartości; stosuje się ją w przypadku ograniczonej liczby możliwych wartości; polega ona na przyjęciu wartości, która z największym prawdopodobieństwem zostanie uzyskana (metoda opisana szerzej w punkcie 4.5 KSR Nr 6 „Rezerwy, bierne rozliczenia międzyokresowe kosztów, zobowiązania warunkowe”).

Przykład 1. Wycena wynagrodzenia zmiennego - metoda najbardziej prawdopodobnej wartości

Jednostka A jest producentem zastawy stołowej. W styczniu 20X1 r. zawarła umowę na dostawę talerzy dla sieci hoteli, która w najbliższym czasie zamierza otworzyć 3 nowe hotele. Dostawy talerzy będą realizowane w trzech transzach – każda z nich obejmuje dostawę talerzy do jednego hotelu na tydzień przed terminem otwarcia

hotelu dla gości. Zgodnie z umową dostawy mają nastąpić 25 marca 20X1 r., 10 maja 20X1 r. i 3 czerwca 20X1 r. Cena 1 sztuki została ustalona na 15 PLN, jednak jeżeli jednostka A spóźni się z jakąkolwiek dostawą o 1-7 dni, to będzie zobowiązana udzielić rabatu i jednostkowa cena za sztukę wyniesie 12 PLN dla wszystkich dostaw. Opóźnienie dostawy o więcej niż 7 dni nie jest dopuszczalne zgodnie z umową. Jednostka A przewiduje, że nie będzie mieć problemów z nieterminowymi dostawami i szacuje ryzyko niedotrzymania terminu dostaw jako znikome.

W opisanym przypadku, kierownik jednostki uznał za właściwe zastosować metodę najbardziej prawdopodobnej wartości i ująć przychody z tytułu dostaw talerzy stosując cenę jednostkową 15 PLN, ponieważ w sytuacji tej możliwe są tylko dwa wyniki: zastosowanie ceny jednostkowej 12 PLN lub 15 PLN. Jednostka szacuje, że prawdopodobieństwo niedotrzymania terminu jakiegokolwiek z dostaw jest znikome. W związku z tym istnieje wysokie prawdopodobieństwo, że jednostka nie będzie musiała udzielić rabatu. Jeżeli jednak jednostka przed sporządzeniem sprawozdania finansowego za dany okres powzięłaby informację, że opóźnienie miało miejsce w przypadku pierwszej lub drugiej dostawy, a w związku z tym jednostka jest zobowiązana do naliczenia rabatu od wszystkich dostaw, to od momentu wystąpienia opóźnienia wykazując przychody za dany okres należałoby stosować cenę jednostkową 12 PLN, ponieważ prawdopodobieństwo jej zastosowania stało się wysokie. W przypadku opóźnienia drugiej lub trzeciej dostawy, przy zachowaniu terminowości dostaw wcześniejszych, konieczne byłoby dokonanie korekty przychodu z tytułu wcześniejszych dostaw z wykorzystaniem cen jednostkowych po uwzględnieniu rabatu. Korekta taka jest ujmowana w okresie sprawozdawczym, w którym nastąpiła zmiana oszacowania prawdopodobieństwa określonej ceny.

- metodę średniej oczekiwanej wartości; stosuje się ją w przypadku, gdy możliwe wartości zawarte są w pewnym przedziale; polega ona na oszacowaniu średniej wartości ważonej prawdopodobieństwem wystąpienia każdego ze zdarzeń (metoda opisana szerzej w punkcie 4.4 KSR Nr 6 „Rezerwy, bierne rozliczenia międzyokresowe kosztów, zobowiązania warunkowe”).

Przykład 2. Wycena wynagrodzenia zmiennego - metoda średniej oczekiwanej wartości

Jednostka B jest producentem czekolady w tabliczkach. Jednostka B zawarła umowę z siecią sprzedaży detalicznej na dostawy tabliczek czekolady w roku 20X1. Dostawy będą realizowane w oparciu o zamówienia wystawiane przez sieć sprzedaży detalicznej w miarę potrzeb. Zgodnie z umową cena jednostkowa została ustalona na poziomie 7 PLN za tabliczkę czekolady, jednak jednostka B będzie zobowiązana udzielić rabatu, jeżeli zamówienia w danym roku przekroczą określoną ilość sztuk. Wysokość rabatów ustalono następująco:

2% - zamówienie od 1.000 do 3.000 szt.

4% - zamówienie od 3.001 do 5.000 szt.

6% - zamówienie od 5.001 do 7.000 szt.

8% - zamówienie od 7.001 do 10.000 szt.

10% - zamówienie od 10.001 do 15.000 szt.

12% - zamówienie od 15.001 do 25.000 szt.

15% - zamówienie powyżej 25.000 szt.

Na podstawie wcześniej zawartych umów z sieciami sprzedaży detalicznej o podobnej wielkości jednostka B określiła, że prawdopodobieństwo udzielenia poszczególnych poziomów rabatu jest następujące:

brak rabatu – prawdopodobieństwo 10%,

rabat 2% - prawdopodobieństwo 15%,

rabat 4% - prawdopodobieństwo 25%,

rabat 6% - prawdopodobieństwo 15%,

rabat 8% - prawdopodobieństwo 15%,

rabat 10% - prawdopodobieństwo 10%,

rabat 12% - prawdopodobieństwo 5%,

rabat 15% - prawdopodobieństwo 5%.

W opisanej sytuacji, kierownik jednostki uznał za właściwe zastosować metodę średniej oczekiwanej wartości. Średnia oczekiwana wartość ceny jednostkowej wyniesie 6,60 PLN, zgodnie z wyliczeniem przedstawionym w tabeli poniżej:

<i>Cena jednostkowa (w PLN)</i>	<i>Prawdopodobieństwo</i>	<i>Cena ważona prawdopodobieństwem</i>
7,00	10%	0,70
6,86 (7PLN – 2% * 7PLN)	15%	1,03
6,72 (7PLN – 4% * 7PLN)	25%	1,68
6,58 (7PLN – 6% * 7PLN)	15%	0,99
6,44 (7PLN – 8% * 7PLN)	15%	0,96
6,30 (7PLN – 10% * 7PLN)	10%	0,63
6,16 (7PLN – 12% * 7PLN)	5%	0,31
5,95 (7PLN – 15% * 7PLN)	5%	0,30
SUMA		6,60

Jednostka ujmuje wartość przychodów stosując średnią oczekiwaną wartość ceny jednostkowej w trakcie roku obrotowego, aktualizując wartość średniej oczekiwanej ceny jednostkowej co najmniej na koniec każdego okresu sprawozdawczego (jeżeli jednostka sporządza informacje finansowe w trakcie roku

obrotowego, to także na koniec miesiąca, kwartału lub półrocza, zależnie od przyjętych okresów sprawozdawczych).

- 4.3.5. Ujęcie wynagrodzenia zmiennego w całości lub w części jest możliwe wtedy, gdy istnieje wysokie prawdopodobieństwo, że kumulatywnie ujęty z tytułu tego zmiennego wynagrodzenia przychód nie zostanie istotnie zmniejszony (odwrócony) w trakcie ostatecznego wyliczenia jego wielkości, na moment ustania niepewności związanej z tym wynagrodzeniem. W związku z tym kierownik jednostki ocenia, czy prawdopodobieństwo niezmnieszenia w przyszłości wynagrodzenia zmiennego jest wysokie. Należy tu brać pod uwagę następujące aspekty:
- a) podatność wynagrodzenia zmiennego na wahania czynników niezależnych od jednostki (zewnętrznych), na przykład koniunktury lub dekoniunktury na rynku, wskaźników rynkowych, zachowania konkurentów – podatność taka zwiększa prawdopodobieństwo późniejszego zmniejszenia wynagrodzenia zmiennego,
 - b) długoterminowy charakter niepewności związanej z wynagrodzeniem – im dłuższy okres niepewności, tym większe prawdopodobieństwo późniejszego zmniejszenia wynagrodzenia zmiennego,
 - c) historyczne dane pochodzące z jednostki o kształtowaniu się tego rodzaju wynagrodzenia zmiennego – im mniejsze jest doświadczenie jednostki w wykorzystaniu danego rodzaju wynagrodzenia zmiennego, tym większe prawdopodobieństwo późniejszego jego zmniejszenia,
 - d) duża zmienność i/lub szeroki zakres możliwych wartości wynagrodzenia zmiennego – im szerszy zakres możliwych wartości, tym większe prawdopodobieństwo późniejszego zmniejszenia wynagrodzenia zmiennego.
- 4.3.6. Jednostka aktualizuje wartość wynagrodzenia zmiennego co najmniej na każdy dzień bilansowy przypadający pomiędzy momentem zawarcia umowy z nabywcą, a momentem ostatecznego ustalenia wysokości wynagrodzenia.
- 4.3.7. Ustalając kwotę wynagrodzenia z tytułu umowy jednostka bierze pod uwagę kwoty należne nabywcy z tytułu świadczonych przez nabywcę dodatkowych usług lub dostarczanych przez nabywcę dodatkowych dóbr, które zmniejszają wysokość wynagrodzenia (zasady uwzględniania kwot należnych nabywcy opisano w podrozdziale VI.4 Standardu).
- 4.3.8. Podczas trwania umowy możliwe jest dokonywanie w niej zmian, w tym zmiany wysokości wynagrodzenia należnego dostawcy, jak i zmiany zakresu umowy skutkującej zmianą wysokości wynagrodzenia należnego dostawcy, zmianą jednostkowych cen sprzedawanych dóbr oraz zmianą poziomu kosztów dostarczanych dóbr niezależną od dostawcy. Umowy mogą ulegać zmianom na różnym etapie ich obowiązywania. Zmiany do umowy są uzgadniane przez strony umowy.
- 4.3.9. W przypadku zmiany umowy jednostka ustala, czy zmiana stanowi nową umowę z nabywcą, czy modyfikację dotychczasowej umowy:
- a) zmiany powodują uznanie umowy za nową umowę, gdy dodane do umowy dodatkowe dobra są odrębne, a cena dodatkowych dóbr odpowiada jednostkowej cenie sprzedaży tych dodatkowych dóbr,

- b) zmiany stanowią modyfikację umowy z nabywcą rozliczaną prospektywnie, gdy sprzedawane dobra są odrębne, ale cena sprzedawanych dóbr nie odpowiada jednostkowej cenie sprzedaży tych dóbr; na przykład, może to być spowodowane uwzględnieniem w cenie przyznawanego uznaniowo rabatu dla lojalnych nabywców za wysokie obroty handlowe,
 - c) zmiany stanowią modyfikację umowy z nabywcą rozliczaną narastająco, gdy sprzedawane dobra nie są odrębne.
- 4.3.10. Sprzedawane dobra są odrębne wtedy, gdy spełnione są łącznie poniższe warunki:
- a) nabywca uzyskuje korzyści gospodarcze z zakupionego dobra bezpośrednio lub w połączeniu z innymi posiadanymi aktywami, poprzez na przykład użytkowanie lub sprzedaż, oraz
 - b) zobowiązanie do dostarczenia danego dobra jest odrębne od zobowiązań do dostarczenia innych dóbr – przykładami zastosowania tego warunku są niełączenie danego dobra w pakiety z innymi dobrami oferowanymi tylko łącznie lub brak zależności (powiązania) dobra z innymi oferowanymi dobrami.
- 4.3.11. W przypadku nowej umowy z nabywcą, o której mowa w punkcie 4.3.9.a), zmiana dotyczy postanowień tylko w zakresie jednostkowej ceny dóbr objętych nową umową, zwiększenia zakresu umowy o takie same dobra przy takiej samej cenie jednostkowej, jak cena z pierwotnej umowy lub dostawy innych dóbr niż dobra objęte wcześniejszą umową. Jednostka ujmuje przychody z tytułu sprzedaży dóbr objętych pierwotną umową kierując się ceną zawartą w pierwotnej umowie, a przychody z tytułu sprzedaży dóbr objętych nową umową ustala, stosując ceny zawarte w nowej umowie.

Przykład 3. Ujęcie nowej umowy

Jednostka C jest wyłącznym dystrybutorem maszyn do produkcji czekolady znanej marki. Jednostka C stosuje sformalizowaną politykę udzielania rabatów nabywcom za lojalność. Pierwszy rabat w wysokości 3% cen katalogowych jest przyznawany przy zawarciu drugiej umowy sprzedaży. Przy każdym kolejnym zamówieniu naliczany jest również rabat w wysokości 3% cen katalogowych.

Jednostka D zakupiła na podstawie umowy zawartej z jednostką C 3 maszyny o jednostkowej cenie 100.000 PLN. Po dostarczeniu i włączeniu do produkcji 2 maszyn jednostka D zawarła nową umowę i dokupiła 3 dodatkowe maszyny. Jednostka C potraktowała drugi zakup jednostki D jako zakup realizowany przez lojalnego nabywcę i udzieliła rabatu 3% od ceny katalogowej maszyn objętych drugą umową.

W opisanej sytuacji kierownik jednostki C uznał za właściwe ujęcie przychodów ze sprzedaży towarów objętych pierwszą umową w łącznej wysokości 300.000 PLN, ujmując przychód w wysokości 100.000 PLN po dostawie każdej maszyny. Zawarcie drugiej umowy z jednostką D nie jest modyfikacją pierwszej umowy, ponieważ zgodnie z polityką sprzedaży jednostki C dopiero przy drugiej umowie nabywca jest uprawniony do rabatu, który jest przyznawany wszystkim nabywcom automatycznie, w równej wysokości począwszy od drugiego zamówienia. Cena z drugiego zamówienia po rabacie odzwierciedla jednostkową cenę sprzedaży maszyn, ponieważ w tym wypadku udzielony rabat uwzględnia fakt, że jednostka C nie musi ponosić kosztów

związanych ze sprzedażą, które poniosłaby, gdyby zawierała umowę z nowym klientem (np. koszty sprawdzenia wiarygodności kredytowej, nawiązania relacji z klientem). W związku z tym zawarcie drugiej umowy nie wpływa na cenę jednostkową i ujęcie przychodów z tytułu sprzedaży trzeciej maszyny objętej pierwszą umową, która na moment zawarcia drugiej umowy nie została jeszcze dostarczona. Przychody z tytułu sprzedaży towarów objętych drugą umową jednostka C ujmuje w łącznej wysokości 291.000 PLN, po dostawie każdej z trzech maszyn ujmując przychód w wysokości 97.000 PLN.

- 4.3.12. W przypadku modyfikacji umowy z nabywcą rozliczanej prospektywnie, o której mowa w punkcie 4.3.9.b), zmiana umowy wpływa na cenę jednostkową wszystkich dóbr, w odniesieniu do których nie ujęto jeszcze przychodów ze sprzedaży na moment dokonania zmian umowy. Jednostka ujmuje przychody z ich sprzedaży biorąc pod uwagę zarówno ceny ustalone w pierwotnej umowie – dotyczą one dostaw niezrealizowanych do dnia zmiany umowy, jak i ceny ustalone w zmienionej umowie – dotyczą one nowych dostaw; zasady przypisania wynagrodzenia do poszczególnych odrębnych dóbr opisuje punkt IV.10 Standardu.

Przykład 4. Ujęcie modyfikacji umowy rozliczanej prospektywnie

Jednostka D produkuje soki owocowe. 2 stycznia 20X1 roku jednostka D zawarła umowę z siecią sprzedaży detalicznej na dostawy soków po cenach katalogowych. Ustalono, że w ciągu roku Jednostka D dostarczy 100.000 l soku jabłkowego po 3 PLN za litr. Sprzedaż soków w sieci sprzedaży detalicznej przekroczyła znacząco oczekiwania obu stron umowy, ponieważ w ciągu 6 miesięcy sprzedano 80.000 l soku. W związku z tym 30 czerwca 20X1 roku jednostki zawarły aneks do umowy, na podstawie którego jednostka D zobowiązała się do sprzedaży sieci sprzedaży detalicznej w 20X1 roku dodatkowych 100.000 l soku jabłkowego i udzielenia rabatu 10% na wszystkie soki dostarczone po przekroczeniu ilości ustalonej w pierwotnej umowie, tj. 100.000 l.

Jednostka D ujmuje przychody z tytułu sprzedaży wyrobów po cenach katalogowych, tj. 3 PLN za 1 l soku, od 2 stycznia 20X1 roku do momentu ostatniej dostawy zrealizowanej przed podpisaniem aneksu, tj. dniem 30 czerwca 20X1 roku. Rabat 10% dotyczący dostaw od 100.000 l do 200.000 l, ujmuje się jako pomniejszenie przychodów z tytułu wszystkich dostaw realizowanych po dniu podpisania aneksu, tj. ustala się uśrednioną cenę towarów nabywanych po dniu podpisania aneksu według średniej ważonej:

$$20.000 \text{ l soku} * 3,00 \text{ PLN} = 60.000 \text{ PLN}$$

$$\underline{100.000 \text{ l soku}} * 2,70 \text{ PLN} = 270.000 \text{ PLN}$$

$$120.000 \text{ l soku} \qquad \qquad \qquad 330.000 \text{ PLN}$$

$$330.000 \text{ PLN} / 120.000 \text{ l} = 2,75 \text{ PLN} - \text{cena za 1 l soku po podpisaniu aneksu}$$

Ujęcie takie wynika z faktu, że ustalony w aneksie do umowy rabat obniża cenę sprzedaży poniżej jednostkowej ceny sprzedaży soków, co oznacza, że udzielony rabat

jest wyższy niż wynikałoby to z oszczędności związanych z brakiem konieczności ponoszenia kosztów sprzedaży, które były niezbędne, aby zrealizować sprzedaż do nowego kontrahenta.

- 4.3.13. W przypadku modyfikacji umowy z nabywcą rozliczanej narastająco, o której mowa w punkcie 4.3.9.c), zmiana umowy wpływa na cenę jednostkową wszystkich dóbr objętych zarówno pierwotną umową, jak i zmianą do umowy, a jednostka ujmuje przychody z tytułu ich sprzedaży biorąc pod uwagę wynagrodzenie, do którego zgodnie z umowami będzie uprawniona. Ponieważ w tej sytuacji dobra nie są odrębne, jednostka na moment modyfikacji umowy dokonuje przeliczenia przychodów, które powinny być ujęte do tego momentu na podstawie wartości wynagrodzenia ze zmienionej umowy i stopnia zaawansowania wykonania umowy. Różnica pomiędzy kalkulacją z wykorzystaniem wartości wynagrodzenia z pierwotnej umowy, a kalkulacją na podstawie wartości wynagrodzenia ze zmienionej umowy jest odnoszona do przychodów ze sprzedaży w momencie modyfikacji umowy.

Przykład 5. Ujęcie modyfikacji umowy rozliczanej narastająco

Jednostka E dostarcza kruszywo do budowy dróg. 2 stycznia 20X1 roku jednostka E zawarła umowę z jednostką F, która zajmuje się budową dróg, na dostawę 100 ton kruszywa po 100 PLN za tonę. Do końca marca jednostka E dostarczyła 40 ton kruszywa. W marcu 20X1 roku jednostka F wygrała przetarg na budowę obwodnicy i w związku z tym 1 kwietnia 20X1 roku zawarła z jednostką E aneks do umowy zwiększający ilość kruszywa do 200 ton, ale ze względu na znaczące zwiększenie ilości kruszywa, strony uzgodniły, że całe zakupione w roku 20X1 kruszywo zostanie sprzedane po 90 PLN za tonę. Do dnia 30 kwietnia 20X1 roku dostarczono 70 ton kruszywa.

*Do dnia 31 marca 20X1 roku jednostka E ujęła w swoich księgach rachunkowych przychody ze sprzedaży dóbr w wysokości 4.000 PLN (40 ton * 100 PLN/tonę). Kierownik jednostki E uznał za właściwe ujęcie przychodów z tytułu sprzedaży dóbr za okres od 2 stycznia 20X1 roku do 30 kwietnia 20X1 roku w wysokości 6.300 PLN (70 ton * 90 PLN). W kwietniu 20X1 roku ujęto więc 2.300 PLN przychodu, przy czym 400 PLN stanowiła korekta in minus przychodów ujętych od 2 stycznia do 31 marca 20X1 roku z tytułu zmiany cen kruszywa (gdyby cena kruszywa dostarczonego do 31 marca 20X1 roku nie uległa zmianie, to przychody ujęte w kwietniu 20X1 roku wyniosłyby 2.700 PLN (30 ton * 90 PLN/tonę)).*

IV.4 Wycena i ujmowanie przychodów wyrażonych w walutach obcych

- 4.4.1. Zgodnie z art. 30 ust. 2 Ustawy jednostka ujmuje w księgach rachunkowych operacje gospodarcze dotyczące przychodów wyrażonych w walutach obcych na dzień ich przeprowadzenia po kursie średnim ogłoszonym dla danej waluty przez Narodowy Bank Polski z dnia poprzedzającego ten dzień.
- 4.4.2. Do wyceny przychodów w walutach obcych zastosowanie może mieć również stanowisko Komitetu Standardów Rachunkowości z dnia 7 sierpnia 2019 r. w sprawie rozrachunków z kontrahentami.

IV.5 Przekazanie nabywcy znaczących korzyści i ryzyka związanych ze sprzedawanym dobrem

- 4.5.1. Dostawca ujmuje przychody ze sprzedaży dóbr w momencie przeniesienia znaczących korzyści i ryzyka związanych z tymi dobrami. Przeniesienie znaczących korzyści i ryzyka związanych z danym dobrem jest czwartym warunkiem ujęcia przychodów z tytułu sprzedaży dóbr, określonych w punkcie 4.1.1 Standardu. Zazwyczaj przekazanie dobra nabywcy powoduje, że ustaje kontrola sprzedającego nad dobrem oraz następuje przekazanie znaczących korzyści i ryzyka związanych z własnością dobra nabywcy. Wynika to z faktu, że jeżeli strony nie ustaliły inaczej, z chwilą wydania sprzedanego dobra przechodzą na kupującego korzyści i ciężary związane z dobrem oraz niebezpieczeństwo przypadkowej utraty lub uszkodzenia (art. 548 § 1 Kodeksu cywilnego). Posiadanie może wskazywać na przekazanie korzyści i ryzyk także ze względu na fakt, że często wiąże się z możliwością dysponowania i czerpania korzyści z tego dobra.
- 4.5.2. Moment przekazania korzyści i ryzyka związanych ze sprzedawanym dobrem może nie pokrywać się z momentem przekazania prawa własności dobra. Zgodnie z art. 155 § 1 Kodeksu cywilnego, przeniesienie własności rzeczy oznaczonej co do tożsamości następuje w momencie zawarcia umowy sprzedaży, natomiast do przeniesienia własności rzeczy oznaczonej tylko co do gatunku niezbędnie jest jeszcze przeniesienie posiadania, tj. wydanie rzeczy nabywcy (art. 155 § 2 Kodeksu cywilnego). Od tej ogólnej zasady istnieje jednak szereg wyjątków, ponieważ z samego prawa lub postanowień umowy może wynikać inny moment przeniesienia własności (na przykład poprzez ustalenie w umowie warunku, po spełnieniu którego następuje przeniesienie własności). Przykłady, gdy moment ujęcia może być inny niż zawarcie umowy lub przeniesienie posiadania, przedstawiają punkt 4.5.3 oraz podrozdziały V.2-V.4 i VI.1-VI.2 Standardu.

Przykład 6. Rzeczy oznaczone co do tożsamości

Jednostka F prowadzi antykwariat. Jednostka ta we własnym imieniu i na własny rachunek nabywa różnego rodzaju przedmioty, kataloguje i szczegółowo je opisuje, a następnie odsprzedaje swoim klientom. Jednostka sprzedaje przedmioty klientom przebywającym w różnych częściach świata – klient może zawrzeć umowę kupna na odległość, a następnie przedmiot jest do niego przesyłany pocztą kurierską. Ze względu na dokładny opis przedmiotu w katalogu i ryzyko uszkodzenia w trakcie transportu jednostka nie dopuszcza możliwości odstąpienia od umowy przez klienta. Zgodnie z umową przedmiot zostaje sprzedany w momencie zawarcia umowy i chociaż antykwariat zawiera zarówno umowę spedycji wymagając specjalnych warunków do przewozu swoich towarów, jak i umowę ubezpieczenia towaru w drodze, to ich koszty pokrywają nabywcy i to oni są beneficjentami umowy ubezpieczeniowej. Antykwariat po zawarciu umowy z klientem oznacza przedmiot jako sprzedany i zgodnie z umową z klientem ponosi odpowiedzialność za niego tylko z tytułu umowy przechowania do momentu wysyłki. Pakowanie i wysyłka do właściciela są realizowane niezwłocznie po zawarciu umowy z klientem (tj. tego samego dnia). W takiej sytuacji sprzedawane towary są rzeczami oznaczonymi co do tożsamości i prawo własności do nich

przechodzi na nabywcę w momencie zawarcia umowy. Jeżeli nie zachodzą przesłanki ujęcia przychodów w innym momencie niż przeniesienie prawa własności, to przychody ze sprzedaży takich towarów są ujmowane w momencie zawarcia umowy z nabywcą.

Przykład 7. Rzeczy oznaczone co do gatunku

Jednostka G posiada sieć sklepów meblowych. Meble są dostępne do kupienia i odbioru natychmiast, bo ich zapas jest przechowywany w magazynach zlokalizowanych obok sklepów. Klient dokonuje płatności bezpośrednio przed odbiorem mebli z magazynu. W tej sytuacji sprzedawane meble są rzeczami oznaczonymi co do gatunku, a ich własność przechodzi na nabywcę w momencie wydania klientowi mebli z magazynu. Samo zawarcie umowy z klientem nie powoduje przeniesienia własności mebli. Jeżeli nie zachodzą przesłanki ujęcia przychodów w innym momencie niż przeniesienie prawa własności, to przychody ze sprzedaży takich towarów są ujmowane w momencie wydania ich nabywcy.

Przykład 8. Rzeczy oznaczone co do gatunku

Jednostka H posiada sieć sklepów meblowych. Jednostka w sklepach prezentuje swoją ofertę. Meble są przez klientów wybierane z katalogu lub z ekspozycji. Meble nie są dostępne do odbioru natychmiast – klient podpisuje umowę o nabycie mebli, na podstawie której sprzedawca wystawia zamówienie na konkretne modele mebli i przesyła je do fabryki mebli w celu jego realizacji. Klient dokonuje zapłaty za dostarczone meble w całości w momencie zawarcia umowy. Dostawa mebli jest dokonywana bezpośrednio do domu klienta i tam następuje ich odbiór. W tej sytuacji sprzedawane meble są rzeczami oznaczonymi co do gatunku, a ich własność przechodzi na nabywcę w momencie wydania klientowi mebli, tj. dostarczenia mebli do domu klienta. Samo zawarcie umowy z klientem nie powoduje przeniesienia własności mebli. Przekazanie przez klienta płatności przed dostawą mebli także nie powoduje ujęcia przychodów – do momentu dostawy mebli przekazana przez klienta płatność powoduje ujęcie zobowiązania jednostki. Jeżeli nie zachodzą przesłanki ujęcia przychodów w innym momencie niż przeniesienie prawa własności, to przychody są ujmowane w momencie dostarczenia mebli do domu klienta.

- 4.5.3. Jeżeli jednostka zgodnie z umową stosuje międzynarodowe formuły handlowe określone w Międzynarodowych Regułach Handlu (Incoterms)², jednostka uwzględnia warunki uzgodnionej formuły podczas ustalania momentu ujęcia przychodu, np. stosując formułę EXW (*Ex-Works (... named place)*, Od zakładu (... określone miejsce)) jednostka ujmuje przychód w momencie postawienia dóbr do dyspozycji nabywcy we własnym magazynie lub w momencie wydania dobra przewoźnikowi. Stosując formułę DDP (*Delivered Duty Paid (... named destination place)*, Dostarczone, cło opłacone (... określone miejsce przeznaczenia)) jednostka

² Międzynarodowe Reguły Handlu (Incoterms) to zbiór stosowanych w handlu międzynarodowym zasad podziału odpowiedzialności i kosztów (transport, ubezpieczenia, cła) pomiędzy dostawcą i nabywcę dóbr w zależności od warunków dostawy.

ujmuje przychód dopiero w momencie dostarczenia dóbr do miejsca ustalonego pomiędzy dostawcą i nabywcą, po opłaceniu kosztów transportu i ubezpieczenia oraz ceł i innych opłat. Jednostki stosujące formuły Incoterms ustalają elementy umowy zgodnie z zasadami opisanymi w podrozdziale IV.9 Standardu, tj. dokonują analizy, czy dodatkowe usługi, takie jak transport, czy ubezpieczenie, stanowią odrębny element umowy. Jeżeli stanowią odrębny element umowy, to dodatkowo jednostka przeprowadza analizę, czy jednostka w procesie dostarczania takich dodatkowych usług pełni rolę zleceniodawcy, czy agenta.

Przykład 9. Formuła Incoterms 2020 DPU

Jednostka I jest producentem soków owocowych. Jednostka zawarła umowę ze spółką posiadającą sieć sprzedaży detalicznej w kraju Q na dostawy swoich produktów. Jednostki uzgodniły w umowie, że warunki dostawy będą zgodne z formułą Incoterms 2020 DPU (Delivered at Place Unloaded, Dostarczone do miejsca wylądowane...), a dostawa nastąpi do magazynu centralnego sieci sprzedaży detalicznej. Zgodnie z wybraną formułą dostawca jest zobowiązany do dokonania przewozu, a następnie rozładowania towaru i oddania go do dyspozycji nabywcy w ustalonym miejscu. Odprawy towarów w eksporcie dokonuje dostawca. Za wszelkie formalności importowe odpowiada jednak nabywca. Momentem przejścia ryzyka jest więc chwila, w której po rozładunku towaru dostawca oddaje go do dyspozycji nabywcy w magazynie sieci sprzedaży detalicznej i w tym momencie należy ująć przychody ze sprzedaży produktów.

Przykład 10. Formuła Incoterms 2020 CFR

Jednostka J jest producentem opon samochodowych. Jednostka J sprzedaje swoje produkty na rynku krajowym oraz do innych krajów, między innymi do spółki Super Tyre w kraju W. Transport opon do kraju W odbywa się drogą morską, a jednostki ustaliły, że dostawy będą się odbywać zgodnie z formułą Incoterms 2020 CFR (Cost and Freight, Koszt i fracht). Zgodnie z wybraną formułą koszty transportu towarów do portu ponosi dostawca. Oznacza to, że dostawca organizuje transport do portu załadunku, ponosi jego koszty, reguluje opłaty w porcie załadunku, zajmuje się odprawą celną, ponosi koszty opłat celnych w porcie załadunku a ryzyko zostaje przeniesione na nabywcę w momencie nadania towaru. Według wybranej formuły Incoterms, momentem przekazania ryzyka jest przekroczenie burty statku przez towar podczas załadunku. W związku z tym jednostka J rozpoznaje przychody w momencie zakończenia załadunku opon na statek w porcie nadania.

- 4.5.4. Jeżeli realizując umowę sprzedaży, spełnione są łącznie wszystkie poniższe warunki:
- a) jednostka wytwarza dobro, które ma alternatywne zastosowanie (tj. może być sprzedane innemu nabywcy),
 - b) umowa została jednostronnie rozwiązana przez nabywcę z powodów innych niż niewykonanie świadczenia przez jednostkę lub nabywca odstąpił od umowy i zwrócił częściowo dostarczone dobra,
 - c) nie doszło do przekazania nabywcy części lub całości dóbr

d) jednostka ma egzekwowalne prawo do uzyskania rekompensaty, wówczas uznaje się, że nie doszło do sprzedaży, ponieważ nie nastąpiło przekazanie znaczących korzyści i ryzyka związanych z dobrem. Wyegzekwowaną przez jednostkę rekompensatę (odszkodowanie) z tytułu poniesionych dotychczas kosztów (ewentualnie także część należnej marży), należy ująć i prezentować jako pozostałe przychody operacyjne.

Przykład 11. Rekompensata

Jednostka K produkuje profile stalowe na zamówienie. Klient zamówił 1.000 sztuk takich profili. W trakcie realizacji zlecenia, umowa została wypowiedziana przez klienta. Pomimo tego, że nie doszło do przekazania wyprodukowanych profili klientowi, jednostce K przysługuje egzekwowalne prawo do uzyskania rekompensaty za koszty dotychczas wykonanej produkcji. W związku z tym, że profile mogą być sprzedane innemu odbiorcy, wynagrodzenie otrzymane od klienta ma charakter odszkodowania i powinno być ujęte jako pozostałe przychody operacyjne.

IV.6 Wiarygodne ustalenie kosztów realizacji umowy

- 4.6.1. Piątym warunkiem ujęcia przychodów ze sprzedaży dóbr jest możliwość wiarygodnego ustalenia kosztów realizacji umowy.
- 4.6.2. Zgodnie z zasadą współmierności, jednostka ujmuje w rachunku zysków i strat za dany okres przychody i odpowiadające im koszty (art. 6 ust. 2 Ustawy). Aby wywiązać się z tego obowiązku, jednostka ustala wiarygodnie poniesione dotychczas koszty wytworzenia sprzedanych wyrobów i półproduktów lub koszty nabycia sprzedanych towarów i materiałów oraz koszty przewidywane do poniesienia do końca trwania umowy z nabywcą. Jednostka ustala wartość kosztu wytworzenia zgodnie ze swoją najlepszą wiedzą na moment ujęcia przychodu. Zasady ustalenia kosztu wytworzenia wyrobów i półproduktów określa KSR Nr 13 „Koszt wytworzenia jako podstawa wyceny produktów”.
- 4.6.3. Jednostka zalicza do kosztów związanych ze sprzedanymi dobrami również te koszty związane ściśle ze sprzedażą, które zostaną prawdopodobnie poniesione w przyszłości, takie jak koszty standardowych napraw gwarancyjnych. Jednostka ujmuje te koszty zgodnie z punktem 3.15 KSR Nr 6 „Rezerwy, bierne rozliczenia międzyokresowe kosztów, zobowiązania warunkowe”.

IV.7 Uprawdopodobnienie uzyskania korzyści ekonomicznych z tytułu sprzedaży dóbr

- 4.7.1. Szóstym warunkiem ujęcia przychodów ze sprzedaży dóbr jest uprawdopodobnienie, że jednostka otrzyma wynagrodzenie, które będzie jej przysługiwało w zamian za przekazane nabywcy dobra. Otrzymanie wynagrodzenia uznaje się za uprawdopodobnione, jeżeli dokonano sprzedaży dóbr i jednostka ma prawo dochodzić od odbiorcy zapłaty należności. Ewentualna zła sytuacja płatnicza nabywcy ma odzwierciedlenie w postaci odpisu aktualizującego należności. Zagadnienie to zostało szerzej omówione w punkcie 4.8.1 Standardu. Nie można uznać za uprawdopodobnione otrzymanie wynagrodzenia w sytuacjach, gdy dostawca

dokonując dostawy jest świadomy braku możliwości uzyskania wynagrodzenia lub działania nabywcy mającego na celu dokonanie oszustwa.

- 4.7.2. Zgodnie z definicją przychodów, zawartą w art. 3 ust. 1 pkt 30 Ustawy, jednostka ujmuje przychody tylko wtedy, gdy otrzymanie korzyści ekonomicznych, tj. wynagrodzenia, zostało uprawdopodobnione. Nie można ująć przychodów w sytuacjach, kiedy transakcje sprzedaży miały charakter pozorny, czyli de facto nie miały miejsca, noszący znamiona oszustwa (np. sprzedaż do nieistniejących podmiotów, sprzedaż do konsumentów na podstawie kradzieży tożsamości). Jest to przypadek, gdy można kwestionować, czy została zawarta ważna umowa sprzedaży, czyli czy do sprzedaży w ogóle doszło. Jeżeli jednostka uzależnia przeniesienie własności dobra od zapłaty pełnego wynagrodzenia za zbywane dobra, ale opóźnienie przeniesienia własności ma wyłącznie na celu ograniczenie ryzyka kredytowego nabywcy, podczas gdy nabywca może już dysponować dobrem jak właściciel od momentu zawarcia umowy (w przypadku rzeczy oznaczonej co do tożsamości) lub wydania mu rzeczy (w przypadku rzeczy oznaczonej co do gatunku), to dostawca może ująć przychód w momencie zawarcia umowy (w przypadku rzeczy oznaczonej co do tożsamości) lub wydania rzeczy (w przypadku rzeczy oznaczonej co do gatunku), a nie w momencie formalnego przeniesienia jej własności w ramach umowy warunkowej. Zagadnienie to zostało szerzej omówione w punkcie 4.8.2 Standardu oraz w zawartym tam Przykładzie 15.

Przykład 12. Prawdopodobieństwo uzyskania przychodów

Jednostka L jest sprzedawcą sprzętu AGD. W swoich sklepach oferuje klientom możliwość zakupu sprzętu AGD na raty. W celu uzyskania programu ratalnego konieczne jest przedstawienie dowodu tożsamości, aby pracownik jednostki L mógł sprawdzić w biurze informacji kredytowej wiarygodność klienta. W marcu 20X1 r. jednostka zawarła z panem Kowalskim umowę sprzedaży lodówki, której wartość miała zostać spłacona w ciągu 24 miesięcy. Ponieważ przez 2 miesiące raty nie były spłacane, jednostka rozpoczęła windykację należności. W trakcie postępowania komorniczego okazało się, że dowód tożsamości pana Kowalskiego został 2 dni wcześniej skradziony, co potwierdzał protokół sporządzony przez policję. Ustalono więc, że umowa sprzedaży została zawarta ze złodziejem, który nie został odnaleziony. W biurze informacji kredytowej przez pomyłkę nie odnotowano kradzieży dowodu tożsamości i dlatego sprawdzenie nie wykazało problemów z wiarygodnością kredytową. Jednostka L odstąpiła od postępowania komorniczego wobec pana Kowalskiego i uznała, że nie doszło do dokonania sprzedaży, tylko kradzieży aktywa.

W takiej sytuacji jednostka dokonuje korekty wcześniej wykazanego przychodu i ujmuje rozchód aktywa jako stratę zgodnie z zasadami rozliczania niedoborów.

Przykład 13. Prawdopodobieństwo uzyskania przychodów

Jednostka M jest dystrybutorem leków onkologicznych do chemioterapii. Nabywcami towarów sprzedawanych przez jednostkę M są wyłącznie szpitale. Ze względu na specyfikę gospodarki finansowej szpitali publicznych jednostka M dopuszcza dokonywanie sprzedaży również do szpitali, które istotnie opóźniają się z

dokonywaniem płatności i są poważnie zadłużone. Jednak za zadłużenie szpitali publicznych ostatecznie odpowiadają odpowiednie organy państwa.

Okoliczności wskazują, że nie ma wątpliwości, że zobowiązania szpitali zostaną uregulowane, chociaż stanie się to z opóźnieniem. Tak więc uprawdopodobnione jest, że do jednostki wpłyną korzyści ekonomiczne już w momencie dostawy towarów i na ten moment ujmuje się przychody.

Przykład 14. Prawdopodobieństwo uzyskania przychodów

Jednostka N sprzedaje materiały budowlane. W dniu 15 marca 20X1 roku jednostka N sprzedała 20 ton cementu spółce X. Spółka X budowała budynki wielorodzinne i sprzedawała w nich mieszkania swoim klientom. Spółka X od początku roku 20X0 miała kłopoty finansowe wynikające z realizacji inwestycji w mieście Y zlokalizowanej w nieatrakcyjnym dla potencjalnych klientów miejscu (m.in. słaba komunikacja; brak infrastruktury samorządowej typu szkoły, przedszkola, czy żłobki; zła opinia odnośnie bezpieczeństwa). Na początku roku 20X1 budowa była zaawansowana w istotnym stopniu, a spółka X poniosła w związku z tym już 90% planowanych kosztów budowy. Jednostka X sprzedawała nabywcom mieszkania przez cały rok 20X0, ale zainteresowanie potencjalnych nabywców było bardzo małe i do końca roku 20X0 udało się sprzedać tylko 5% mieszkań. Jednostka X już w połowie roku 20X0 próbowała obniżyć ceny oferowanych mieszkań, jednak nie spowodowało to napływu klientów. W styczniu 20X1 roku jednostka X nie spłacała już swoich zobowiązań. W dniu 10 stycznia 20X1 roku jeden z wierzycieli spółki X złożył w sądzie wniosek o ogłoszenie upadłości spółki X. O złożeniu wniosku informowała prasa, jednak zarząd spółki X nadal próbował prowadzić działalność wierząc, że mieszkania z inwestycji w mieście Y uda się sprzedać po ich dokończeniu. Z tego względu spółka X nadal dokonywała zakupów materiałów budowlanych do dokończenia budynku. W dniu 25 lutego 20X1 roku sąd oddalił wniosek o upadłość jednostki X z uwagi na brak majątku wystarczającego na pokrycie kosztów postępowania (a tym samym także pozostałych zobowiązań). Jednostka N na moment dokonania sprzedaży wiedziała o kłopotach finansowych spółki X i o oddaleniu wniosku o jej upadłość, ponieważ spółka X nie spłacała wcześniejszych zobowiązań wobec jednostki N.

W opisanej sytuacji jednostka N nie ujmuje przychodu z tytułu sprzedaży dóbr na dzień dokonania sprzedaży, ponieważ wiedziała o kłopotach finansowych spółki X oraz o oddaleniu wniosku o upadłość z powodu braku majątku wystarczającego na pokrycie kosztów postępowania. Na dzień dokonania sprzedaży wpływ korzyści ekonomicznych do jednostki N nie był więc uprawdopodobniony, a dokonanie dostawy towarów do niewypłacalnej jednostki świadczy o tym, że jednostka N nie osiągnie korzyści ekonomicznych na tej transakcji. Gdyby w późniejszym terminie spółka X była w stanie uregulować swoje zobowiązania (np. poprzez pozyskanie dodatkowego kapitału od wspólników lub pozyskanie kredytu bankowego), to jednostka N ujęłaby przychody w momencie uprawdopodobnienia wpływu korzyści ekonomicznych z tytułu sprzedaży (np. w momencie zawarcia ugody z wierzycielami przez spółkę X). Gdyby jednak

spółka X zaprzestała działalności i nie spłaciła zobowiązania, to jednostka N nigdy nie ujęłaby przychodu.

IV.8 Uwzględnianie ryzyka związanego z przychodami, w tym ryzyka kredytowego

- 4.8.1. Gdy jednostka ujęła przychody uznając transakcję za posiadającą treść ekonomiczną, a następnie powstały uzasadnione wątpliwości odnośnie do ściągalności należnej kwoty, jednostka dokonuje odpisu aktualizującego należności odnosząc go w ciężar pozostałych kosztów operacyjnych zgodnie z KSR Nr 4 „*Utrata wartości aktywów*”. Jednostka nie koryguje w takim przypadku wcześniej ujętego przychodu, chyba że na moment ujęcia przychodu popełniono błąd i na ten moment przychód nie powinien zostać ujęty. Do ujęcia należności ze sprzedaży dóbr jednostka może stosować także stanowisko Komitetu Standardów Rachunkowości z dnia 7 sierpnia 2019 r. w sprawie rozrachunków z kontrahentami.
- 4.8.2. Jeżeli jednostka w celu ograniczenia ryzyka kredytowego uzależniła przekazanie tytułu własności od pełnej zapłaty, a jednocześnie przekazała znaczące korzyści i ryzyko związane z dostarczonym dobrem, to przychody ujmuje się w momencie przekazania znaczących korzyści i ryzyka związanych z dobrem, nie czekając na przekazanie prawa własności.

Przykład 15. Ograniczenie ryzyka kredytowego

Spółka P produkuje ciągniki siodłowe i naczepy do nich. Spółka P poprzez swoje przedstawicielstwa sprzedaje te pojazdy firmom transportowym. Nabywca składając zamówienie wpłaca zaliczkę w wysokości 10% wartości pojazdu, natomiast pozostała część wartości pojazdu jest spłacana ratalnie przez rok od jego dostarczenia. Ze względu na wysoką jednostkową cenę pojazdów i ryzyko nieściągalności należności, spółka P w umowach z nabywcami zastrzega, że prawo własności pojazdów przechodzi na nabywcę dopiero po zapłacie ostatniej raty. Zgodnie z umową za prawidłowe użytkowanie pojazdów, ich ubezpieczenie i serwis odpowiedzialność ponosi nabywca od chwili dostarczenia pojazdu.

Spółka P w celu zminimalizowania ryzyka kredytowego przekazuje tytuł własności po spłacie całości należności. Natomiast wszelkie inne ryzyko związane z pojazdami przechodzi na nabywców już w chwili wydania pojazdu (serwis, ubezpieczenie, właściwe użytkowanie). Nabywcy od momentu przekazania pojazdu mogą nim swobodnie dysponować. W związku z tym przychód zostaje ujęty w momencie przekazania nabywcy korzyści i ryzyka związanych z pojazdem, czyli w momencie przekazania pojazdu, z uwzględnieniem warunków Incoterms, o ile mają zastosowanie.

IV.9 Umowy wieloelementowe – zidentyfikowanie poszczególnych elementów umowy

- 4.9.1. Z punktu widzenia rachunkowości istotne jest ustalenie, czy dostawca zawarł z nabywcą tylko jedną umowę, czy wiele umów powiązanych ze sobą. Może bowiem występować sytuacja, w której strony zawierają ze sobą szereg powiązanych wzajemnie umów. Wymagają one łącznego rozpatrzenia, aby w odpowiedni sposób

ująć powstające na ich podstawie przychody. Umowy rozpatruje się łącznie, gdy umowy zostały zawarte w tym samym lub bliskim terminie, sprzedawane dobra i świadczone usługi są ze sobą nierozzerwalnie związane pod względem funkcjonalnym lub zintegrowane ze sobą, lub dostawca bierze pod uwagę wszystkie dostarczane dobra i świadczone usługi ustalając łączną cenę oferowaną nabywcy. Ceny dóbr i usług oferowane w ramach takich umów mogą odbiegać od ich jednostkowych cen sprzedaży, a w skrajnych przypadkach nie pokrywać kosztów nabycia lub wytworzenia niektórych z tych dóbr i usług. Przykładem tak powiązanych umów są umowy zawierane przez spółki telekomunikacyjne działające w obszarze telefonii mobilnej z nabywcami, kiedy to jednocześnie dochodzi do zawarcia dwóch odrębnych umów - sprzedaży telefonu oraz o świadczenie usług telekomunikacyjnych. Jednak ceny usług i dóbr objętych takimi dwoma umowami są od siebie zależne i dlatego spółki telekomunikacyjne traktują taki pakiet umów jako jedną umowę z nabywcą na potrzeby ujęcia przychodów ze sprzedaży.

- 4.9.2. Jeżeli umowa zawiera więcej niż jeden element, to jest to umowa wieloelementowa. Przychody z takiej umowy ujmuje się odrębnie dla każdego elementu umowy po spełnieniu warunków ich ujęcia rozważanych dla każdego elementu odrębnie.
- 4.9.3. Umowy z nabywcami mogą być bardzo skomplikowane i zawierać postanowienia powodujące, że powstają różne rodzaje przychodów, ujmowane w różnych okresach sprawozdawczych i według różnych zasad. Dlatego, w przypadku umów wieloelementowych konieczne jest wyodrębnienie w ramach umowy poszczególnych jej elementów, aby można było ująć przychody z tytułu każdego z nich w prawidłowy sposób.
- 4.9.4. Jednostka wyodrębnia w ramach umowy te elementy, które różnią się od siebie przedmiotem (dobro, usługa) lub charakterystyką ekonomiczną (przekazywanie korzyści i ryzyka związanych z dobrem w sposób ciągły, w miarę upływu czasu lub jednorazowo w określonym momencie), stanowią niepodzielną całość i dają się odróżnić od pozostałych elementów.

Przykład 16. Wyodrębnianie elementów umowy

Jednostka R oferuje swoim klientom catering dietetyczny i dania wyszczególnione w menu zamieszczonym na stronie internetowej, które są dostarczane do domów i miejsc pracy klientów. Jednostka nie prowadzi żadnego lokalu gastronomicznego, gdzie można byłoby kupić produkty wytwarzane przez jednostkę bez wcześniejszego zamówienia. Zgodnie z polityką handlową jednostki, dostawy są realizowane tylko w promieniu 15 km od siedziby jednostki. W związku z tym koszty realizacji dostaw są niewielkie i jednostka nie nalicza klientom żadnych opłat za dostawy – koszt dostawy jest w kalkulowany w ceny produktów. Klient może zamówić realizację dostaw w systemie abonamentowym dziennych zestawów, składających się z 5 posiłków o łącznej kaloryczności 1200, 1500 lub 2000 kalorii przez okres 1 tygodnia lub jego wielokrotność. Cena dziennego zestawu jest ustalona na stałym poziomie odpowiednio 50, 60 i 75 PLN, w zależności od kaloryczności, niezależnie od składu poszczególnych posiłków, a co za tym idzie – kosztu nabycia poszczególnych składników. Ponadto klienci mogą zamówić w jednostce R jednorazową dostawę posiłku znajdującego się

w podstawowym menu. Ceny dań z podstawowego menu są ustalone w oparciu o ceny nabycia składników niezbędnych do ich przygotowania oraz pozostałe koszty wytworzenia tych posiłków.

Charakterystyka ekonomiczna produktów oferowanych przez jednostkę R wskazuje, że posiłki oferowane w systemie abonamentowym są dobrami odrębnymi od posiłków oferowanych w ramach jednorazowych dostaw. Wynika to z faktu, że w przypadku dostaw w systemie abonamentowym korzyści i ryzyka związane z produktami przekazywane są w miarę upływu czasu w ramach tygodnia objętego abonamentem. Bieżąca kalkulacja kosztów wytworzenia i marży opiera się na średnim koszcie przygotowania posiłków na 1 dzień w ramach całego tygodnia, który może znacząco odbiegać od rzeczywistych kosztów występujących w poszczególnych dniach. Natomiast w przypadku dostaw jednorazowych korzyści i ryzyka związane z produktem przekazywane są nabywcy jednorazowo w momencie dostawy. W tym przypadku kalkulacja kosztów i marży odzwierciedla koszty wytworzenia poszczególnych posiłków.

4.9.5. Elementy umowy można na potrzeby uproszczenia ujmowania przychodów grupować (łączyć), jeżeli:

- są tego samego rodzaju (dobro, usługa),
- mają podobną charakterystykę ekonomiczną, przez co są ujmowane w księgach rachunkowych według tej samej zasady oraz w tym samym okresie sprawozdawczym lub w tych samych okresach sprawozdawczych.

Przykład 17. Grupowanie elementów umowy

Jednostka S jest producentem kuchenek mikrofalowych, piekarników, płyt kuchennych elektrycznych i indukcyjnych oraz ekspresów do kawy. Jednostka oferuje nabywcom także dostawy kapsulek z kawą, potrzebnych do użytkowania ekspresów do kawy produkowanych przez jednostkę. Nabywca może kupić takie kapsułki oddzielnie w sklepach ze sprzętem AGD, zamówić jednorazową ich dostawę przez Internet bezpośrednio w jednostce S lub zamówić cykliczną dostawę (co tydzień lub co miesiąc) przez Internet bezpośrednio w jednostce S. Jednostka S oferuje również nabywcom możliwość wykupienia w momencie zakupu urządzenia dodatkowej gwarancji sprawnego działania urządzenia, rozszerzającej okres 2 lat objęty gwarancją do 5 lat.

Zakładając, że nabywca jest zainteresowany zamówieniem wszystkich wyżej opisanych produktów i towarów w ramach jednej umowy, to z punktu widzenia ujęcia przychodów jednostka S może wyodrębnić następujące elementy takiej umowy:

- poszczególne sprzęty AGD,
- kapsułki do ekspresów do kawy,
- rozszerzoną gwarancję.

Przychody z tytułu sprzedaży poszczególnych sprzętów AGD ujmuje się jednorazowo, w momencie wydania sprzętu nabywcy. Jeżeli w ramach jednej umowy nabywca kupuje więcej niż jeden rodzaj sprzętu, ale wszystkie te sprzęty zostają dostarczone

jednocześnie nabywcy, to jednostka ujmuje przychody w łącznej wysokości, ponieważ przeniesienie korzyści i ryzyka związanych z dobrem nastąpiło w tym samym momencie, a zasady ujmowania przychodów ze sprzedaży wszystkich rodzajów sprzętu są takie same.

Przychody z tytułu sprzedaży kapsulek do ekspresów do kawy punktom sprzedaży detalicznej ujmuje się jednorazowo, w momencie wydania kapsulek do punktów sprzedaży detalicznej (jeżeli punkt sprzedaży detalicznej nabywa je na własny rachunek) lub jednorazowo w momencie ich sprzedaży przez punkt sprzedaży detalicznej nabywcy końcowemu (jeżeli sprzedaż następuje na zasadach komisu - por. podrozdział V.2 Standardu).

Przychody z tytułu sprzedaży kapsulek do ekspresów do kawy z jednorazową dostawą na zamówienie złożone przez Internet ujmuje się jednorazowo w momencie dostarczenia przesyłki do nabywcy, jeżeli jednostka S jest w stanie wiarygodnie oszacować wartość zwrotów dokonywanych przez nabywców i pomniejszyć ujmowane przychody o wartość dokonywanych zwrotów. Jeżeli jednak jednostka S nie jest w stanie wiarygodnie oszacować wartości zwrotów dokonywanych przez nabywców, to przychody ujmuje się w momencie, kiedy uprawnienie nabywcy do dokonania zwrotu wygaśnie (odnośnie zasad ujmowania przychodów ze sprzedaży wysyłkowej i odzwierciedlania kwestii zwrotu towarów por., odpowiednio, podrozdziały VI.2 i VI.1 Standardu).

Przychody z tytułu sprzedaży kapsulek do ekspresów do kawy realizowanej w ramach cyklicznego zamówienia złożonego przez Internet ujmuje się z zastosowaniem zasad przyjętych przy sprzedaży wysyłkowej opisanych w akapicie powyżej, z tym że wielkość przychodu z tytułu każdorazowej dostawy odpowiada ilości dostarczonych towarów (dostawy częściowe).

Przychody z tytułu świadczenia dodatkowej usługi, jaką jest rozszerzona gwarancja, ujmuje się równomiernie przez okres, na który została udzielona dodatkowa gwarancja. Jeżeli nabywca opłacił dodatkową gwarancję przy zakupie urządzenia, to przez dwa pierwsze lata po sprzedaży urządzenia przychody są przez jednostkę udzielającą gwarancji (jednostkę S) odraczane (nie powstają), a następnie ujmowane proporcjonalnie przez kolejne trzy lata, tj. przez okres trwania dodatkowej gwarancji zakupionej przez nabywcę (odnośnie zasad ujmowania przychodów z tytułu ponadstandardowej gwarancji, jak i spodziewanych kosztów napraw, por. podrozdział V.8 Standardu).

- 4.9.6. Szczegółowe zasady analizy i ustalania elementów umowy oraz ich grupowania, zawarte w KSR Nr 3 „Niezakończone usługi budowlane”, rozdział IV, mają zastosowanie również do innych rodzajów umów niż umowy o usługi budowlane i należy je stosować odpowiednio.

IV.10 Umowy wieloelementowe – przypisanie wynagrodzenia za wykonanie umowy sprzedaży do poszczególnych jej elementów

- 4.10.1. Po ustaleniu poszczególnych elementów umowy sprzedaży zgodnie z podrozdziałem IV.9 Standardu, do każdego z wyodrębnionych elementów jednostka przypisuje odnoszące się do niego wynagrodzenie.
- 4.10.2. W przypadku niewyodrębniania w umowie poszczególnych jej elementów i wykazania w umowie łącznej wartości rabatów i opustów, przypisanie odpowiedniej części wynagrodzenia poszczególnym elementom umowy może nastęrczać trudności. Jednostka przypisuje części wynagrodzenia z tytułu umowy wymagającym wyodrębnienia elementom umowy w proporcji do wartości sprzedaży, która byłaby ustalona, gdyby poszczególne elementy były sprzedawane odrębnie. Przykłady przypisania wynagrodzenia na podstawie relatywnych wartości jednostkowych cen sprzedaży zawiera Załącznik, przykłady 1 i 2 do Standardu.
- 4.10.3. Ustalenie ceny sprzedaży poszczególnego elementu może nastąpić różnymi metodami. Opisane poniżej metody stosuje się zgodnie z kolejnością ich przedstawienia:
- a) metoda porównywalnych ofert tego samego dostawcy - polega na przyjęciu jako ceny sprzedaży elementu - ceny oferowanej przez tego samego dostawcę stronie niepowiązanej w przypadku sprzedaży pojedynczego elementu umowy;
 - b) metoda rynkowa – polega na przyjęciu jako ceny sprzedaży elementu, przeciętnej ceny ustalonej na podstawie ofert innych dostawców działających na danym rynku, stosowanej do takich samych lub podobnych dóbr, sprzedawanych jako pojedyncze elementy;
 - c) metoda koszt plus marża – polega na przyjęciu, jako ceny sprzedaży elementu, sumy kosztów wymagających poniesienia na wykonanie danego elementu umowy i doliczenia do nich marży z tytułu zysku, ustalonej w racjonalnej wysokości;
 - d) metoda rezydualna – polega na przyjęciu cen sprzedaży ustalonych jedną z metod opisanych w punktach a) – c) dla elementów umowy, dla których możliwe jest ich ustalenie, i przypisaniu pozostałej części wynagrodzenia do elementu umowy, którego ceny sprzedaży nie da się w taki sposób ustalić, ponieważ na przykład:
 - jednostka sprzedaje dane dobra różnym nabywcom po różnych cenach i duże ich zróżnicowanie uniemożliwia wiarygodne ustalenie przeciętnej ceny,
 - jednostka wprowadziła dane dobro do sprzedaży niedawno i oferowane w danym momencie ceny nie odzwierciedlają cen rynkowych (na przykład, ze względu na wysokie rabaty).

IV.11 Umowy wieloelementowe - ujęcie przychodów związanych z poszczególnymi elementami umowy sprzedaży

- 4.11.1. Przychody z wieloelementowych umów sprzedaży ujmuje się odrębnie dla każdego elementu, gdy spełnione są warunki ujęcia przychodu, o których mowa w punkcie 4.1.1. Standardu, zgodnie z zasadami wymagającymi zastosowania do każdego z elementów.
- 4.11.2. W przypadku, gdy umowa obejmuje transakcje powodujące powstanie przychodów ujmowanych zgodnie z różnymi standardami (na przykład umowa zawiera elementy leasingu lub umowy budowlanej, a oprócz tego dotyczy sprzedaży dóbr), to jednostka

identyfikuje poszczególne elementy umowy oraz przypisuje odpowiednią część wynagrodzenia do poszczególnych elementów zgodnie ze Standardem, przy uwzględnieniu postanowień dotyczących ustalenia elementów umowy zawartych w rozdziale IV KSR Nr 3 „*Niezakończone usługi budowlane*”. Natomiast ujmowanie przychodów dotyczących każdego z elementów następuje na zasadach i w momencie przewidzianym w Standardzie dotyczącym danego elementu umowy, tj. w odpowiednich do charakterystyki danego elementu punktach Standardu lub w innych standardach, takich jak KSR Nr 5 „*Leasing, najem i dzierżawa*”, czy KSR Nr 3 „*Niezakończone usługi budowlane*”.

IV.12 Odraczanie ujęcia przychodów niespełniających warunków ich ujęcia

- 4.12.1. Jednostka może otrzymywać od nabywców środki pieniężne (lub ich ekwiwalenty) związane z transakcjami, które nie spełniły jeszcze kryteriów ujęcia jako przychody (przedpłaty). Jednostka ujmuje takie płatności jako zobowiązania i wykazuje je zgodnie z załącznikiem nr 1 do Ustawy w bilansie w pozycji pasywów *B.III.3.(e) Zaliczki otrzymane na dostawy i usługi*, natomiast zgodnie z załącznikami 4 i 5 do Ustawy w pozycji odpowiednio zagregowanej.
- 4.12.2. Do wyceny otrzymanych przedpłat w walutach obcych zastosowanie ma *stanowisko Komitetu Standardów Rachunkowości z dnia 7 sierpnia 2019 r. w sprawie rozrachunków z kontrahentami*.

V Umowy sprzedaży zawarte na szczególnych warunkach

V.1 Problem pośrednik (agent) / główny wykonawca (zleceniodawca)

- 5.2.1. Kanały sprzedaży mogą obejmować kilka etapów i być zorganizowane na wiele sposobów. Korzyści i ryzyko związane ze sprzedażą są różnie kształtowane w ramach umów i różnie rozdzielane pomiędzy jednostki uczestniczące w sprzedaży na poszczególnych jej etapach. Przy sprzedaży mogą występować jednostki, które nie ponoszą ryzyka operacyjnego związanego ze sprzedażą dóbr. Są to pośrednicy (agenci). Rolę pośrednika pełnią na przykład agenci obrotu nieruchomościami, jednostki prowadzące sprzedaż komisową, agenci biur podróży, agenci linii lotniczych, czy jednostki zarządzające nieruchomościami, ale jest ona charakterystyczna również dla działalności wykonywanej w ramach umów realizowanych przez konsorcja.
- 5.2.2. Jednostka, która ponosi ryzyko operacyjne związane ze sprzedażą dóbr, występuje w roli głównego wykonawcy (zleceniodawcy).
- 5.2.3. W praktyce stwierdzenie, czy jednostka pełni rolę pośrednika, czy głównego wykonawcy, jest często trudne i wymaga osądu. W celu określenia roli jednostki, jej kierownik powinien przeanalizować wszystkie fakty i okoliczności związane ze sprzedażą, a w szczególności ustalić czy:
- a) na jednostce spoczywa główna odpowiedzialność za dostarczanie dóbr do nabywcy;

- b) jednostka ponosi ryzyko związane z zapasami dóbr, zarówno przy dokonywaniu dostaw dóbr lub zwrotów, jak i utrzymaniu zapasów dóbr;
- c) jednostka może samodzielnie i swobodnie prowadzić politykę cen i warunków sprzedaży, kształtować ją poprzez organizację akcji promocyjnych, działań marketingowych i innych działań o podobnym charakterze;
- d) jednostka ponosi ryzyko kredytowe związane z należnościami od nabywcy.

Jeżeli fakty i okoliczności wskazują, że jednostka nie spełnia warunków określonych w punktach a) – d), to występuje w roli agenta. Jeżeli jednostka spełnia część z tych warunków, to oceny na podstawie osądu wymaga charakter roli jednostki. Spełnianie jednego tylko z warunków, w szczególności ponoszenie ryzyka kredytowego, nie przesądza o uznaniu jednostki za głównego wykonawcę.

- 5.2.4. W przypadku sprzedaży dóbr do jednostek handlowych, takich jak dystrybutorzy, dealerzy i inni, celem odsprzedaży, dostawca dóbr uznany za głównego wykonawcę w rozumieniu punktu 5.1.2 ujmuje przychody wtedy, gdy znaczące korzyści i ryzyko związane z dobrem, zostały przekazane nabywcy. Jeżeli jednak nabywca działa w istocie w roli pośrednika (agenta), sprzedaż traktuje się jak sprzedaż komisową zgodnie z podrozdziałem V.2 Standardu, tj. dostawca ujmuje przychody w momencie sprzedania przez pośrednika dóbr stronie trzeciej.
- 5.2.5. Przychodem pośrednika w rozumieniu punktu 5.1.3 jest prowizja należna od głównego wykonawcy; płatności otrzymane przez pośrednika od nabywców stanowią własność dostawcy dóbr i nie stanowią przychodu pośrednika; ujmowane być powinny jedynie jako rozrachunki.
- 5.2.6. Na podobnej zasadzie jednostka występująca w roli pośrednika w dokonywaniu płatności, która na przykład pobiera podatek od towarów i usług lub w pewnych okolicznościach akcyzę, aby odprowadzić je do odpowiedniego urzędu, nie ujmuje tak pobranych płatności jako swoich przychodów.

V.2 Sprzedaż komisowa

- 5.2.1. Gdy jednostka dostarcza dobra do innego podmiotu – pośrednika (dealer, dystrybutor), który ma doprowadzić do ich sprzedaży kolejnym lub końcowym nabywcom, przy czym ten inny podmiot nie przejmuje na siebie ryzyka ponoszonego przez dostawcę związanego z tymi dobrami, to jest to sprzedaż komisowa, uregulowana w art. 765 – 773 Kodeksu cywilnego.
- 5.2.2. W przypadku sprzedaży komisowej dostawca dóbr ujmuje przychody wtedy, gdy znaczące korzyści i ryzyko związane z danym dobrem zostały przekazane przez pośrednika stronie trzeciej (końcowemu nabywcy).
- 5.2.3. Do sprzedaży komisowej zastosowanie mają postanowienia podrozdziału V.1.

V.3 Sprzedaż warunkowa

- 5.3.1. Sprzedaż warunkowa ma miejsce wtedy, gdy umowa sprzedaży pomiędzy dostawcą a nabywcą przewiduje, że przeniesienie własności dobra stanowiącego przedmiot dostawy nastąpi dopiero po spełnieniu się warunku zawieszającego. W przypadku sprzedaży warunkowej dóbr, momentem ujęcia przychodu jest moment przekazania

znaczących korzyści i ryzyka związanych z przedmiotem sprzedaży nabywcy, co najczęściej ma miejsce w chwili spełnienia się warunku lub po spełnieniu się warunku.

Przykład 18. Sprzedaż warunkowa

Jednostka T jest dealerem luksusowych samochodów wykonywanych na specjalne zamówienie klientów, działającym na własny rachunek (tj. nie jest agentem producenta samochodów). W dniu 1 września 20X1 roku jednostka T zawarła ze swoim klientem - jednostką U - umowę sprzedaży samochodu oznaczonego co do tożsamości poprzez podanie w umowie dokładnych informacji dotyczących pojazdu, w tym numerów seryjnych pojazdu. Strony zawarły w umowie zapis, że umowa sprzedaży samochodu dojdzie do skutku, gdy samochód zostanie wydany jednostce U na terenie salonu sprzedaży prowadzonego przez dealera. Samochód został wydany jednostce U w dniu 15 listopada 20X1 roku.

Jednostka T ujmuje przychód ze sprzedaży dóbr (towaru) po przeniesieniu korzyści i ryzyk związanych z nimi, co w tym przypadku oznacza po zrealizowaniu się warunku zawieszającego, tj. wydania samochodu jednostce U. Pomimo, że umowa sprzedaży samochodu dotyczyła rzeczy oznaczonej co do tożsamości, a więc zgodnie z prawem do przeniesienia własności tej rzeczy nie było wymagane wydanie rzeczy. Strony umowy uzgodniły jednak, że wprowadzą do umowy taki wymóg w formie warunku zawieszającego i zapis ten obowiązuje strony. W tym przypadku moment przeniesienia własności i przeniesienia posiadania samochodu są jednocześnie momentem transferu korzyści i ryzyk na nabywcę.

5.3.2. Ponieważ warunek wprowadza element niepewności, przychodu ze sprzedaży warunkowej zasadniczo nie ujmuje się przed spełnieniem się warunku. W przypadku jednak:

- warunku, który można uznać za jedynie formalny, i jednocześnie
- wysokiego prawdopodobieństwa, że warunek zostanie spełniony,

przychód można ująć stosując ogólne zasady, tj. po stwierdzeniu, że nastąpiło przeniesienie korzyści i ryzyk związanych z dobrem. Możliwość zastosowania tego wyjątku należy ocenić kierując się osądem.

Przykład 19. Sprzedaż warunkowa wysoce prawdopodobna

Jednostka U w ramach umowy dostarczała produkowane przez siebie wyroby nabywcy W, który okazał się niewypłacalny. W ugodzie z nabywcą W ustalono, że jednostka U przejmie aktywa nabywcy W w postaci określonych zapasów towarów zamiast zapłaty pieniędzmi za dostarczone wyroby. Jednostka U przejęła towary, które zostały nabywcy W dostarczone przez innego dostawcę (nie były to wyroby jednostki U). Ugoda pomiędzy stronami została zawarta przed sądem. W myśl prawa ugoda uprawomocnia się po upływie 14 dni od jej zawarcia. W ciągu tych 14 dni strony mogą złożyć odwołanie. Jeżeli strony nie złożą w tym terminie odwołania ugoda staje się prawomocna. Ugodę zawarto 1 marca 20X1 roku. W dniu 3 marca 20X1 roku jednostka U zawarła z jednostką X umowę sprzedaży towarów, które zostaną nabyte w

ramach ugody, pod warunkiem, że ugoda stanie się prawomocna. Jednostka U uzyskała zapewnienie od nabywcy W, że nie zamierza składać odwołania. Także jednostka U nie ma takiego zamiaru. Towary zostały wydane jednostce X w dniu 12 marca 20X1 roku.

Jednostka U ujmuje przychody ze sprzedaży towarów w momencie przeniesienia korzyści i ryzyk z nimi związanych, co przy braku dodatkowych informacji oznacza moment ich wydania jednostce X, tj. w dniu 12 marca 20X1 r., ponieważ uprawomocnienie się ugody w dniu 15 marca 20X1 r. może, w opisanej sytuacji, zostać uznane za formalność. Natomiast wydanie towarów nastąpiło we wcześniejszym terminie, a nabywca od tego momentu rozporządzał nim jak właściciel.

V.4 Sprzedaż ze wstrzymaną dostawą

5.4.1. Niekiedy, na życzenie nabywcy dostawa dóbr następuje z opóźnieniem, jednak zgodnie z wolą stron umowy transakcja sprzedaży doszła już do skutku. Dla określenia sprzedaży ze wstrzymaną dostawą używa się również określenia „zafakturuj i utrzymuj” lub angielskiego określenia „bill and hold”. W przypadku tego rodzaju transakcji dostawca nie musi czekać z ujęciem przychodu do momentu wydania nabywcy dóbr, jednak, aby wcześniejsze ujęcie przychodu było możliwe, powinny być spełnione łącznie warunki określone w punkcie 5.4.2.

5.4.2. Dla ujęcia przychodu ze sprzedaży ze wstrzymaną dostawą wymagane jest, aby spełnione były łącznie następujące warunki wskazujące na to, że na nabywcę przeszły zasadniczo wszystkie korzyści i ryzyka:

- a) prawdopodobieństwo odstąpienia nabywcy od transakcji jest niskie,
- b) nabywca w wyraźny sposób potwierdził wolę opóźnionego odbioru dostawy,
- c) zastosowano zwykłe warunki płatności wynagrodzenia,
- d) objęte transakcją sprzedaży dobra są dostępne, wyodrębnione i gotowe do dostarczenia nabywcy,
- e) dostawca nie ma możliwości korzystania z dobra lub przekazania go innemu nabywcy.

Przykład 20. Sprzedaż ze wstrzymaną dostawą

Jednostka W prowadzi sieć sklepów meblowych. W dniu 31 grudnia 20X1 roku nabywca zakupił w jednym ze sklepów szafę. Tego rodzaju szafy są zwykle dostępne w natychmiastowej sprzedaży i jednostka W utrzymuje pewien ich zapas w magazynie zlokalizowanym na zapleczu sklepu, jednak w dniu 31 grudnia 20X1 roku jednostka W dysponowała tylko jedną sztuką tego towaru i to skłoniło nabywcę do natychmiastowego zakupu. Nabywca opłacił 100% ceny zakupu gotówką, ale ze względu na trudności ze zorganizowaniem transportu poprosił personel sklepu o odstawienie zakupionego mebla, opisanie go imieniem i nazwiskiem nabywcy i przechowanie do 3 stycznia 20X2 roku, kiedy będzie mógł go przetransportować.

Jednostka W prowadzi swoją działalność od wielu lat i w przeszłości często zdarzały się sytuacje, że nabywcy zlecali przechowanie zakupionych mebli przez kilka godzin

lub dni. Historyczne dane wskazują, że 1% tak zakupionych mebli był zwracany do sklepu, a klient żądał zwrotu zapłaconej ceny.

Jednostka W ujmuje przychód w dniu 31 grudnia 20X1 roku, ponieważ:

- prawdopodobieństwo odstąpienia od transakcji przez nabywcę jest niskie, o czym świadczy to, że nabywca już opłacił całość dostawy z intencją, że zagwarantuje mu to wyłączność dokonania transakcji dotyczącej wybranego towaru, a prawdopodobieństwo dokonania zwrotu w takiej sytuacji jednostka W oszacowuje jako niskie na podstawie swoich historycznych doświadczeń,*
- nabywca w wyraźny sposób potwierdził wolę przechowania oznakowanej szafy oraz przekazał personelowi sklepu informacje dotyczące daty jej odbioru,*
- zastosowano zwykle warunki płatności, co w danej sytuacji oznacza opłacenie całości ceny nabycia szafy,*
- szafa jest dostępna do natychmiastowego wydania nabywcy, została oznaczona imieniem i nazwiskiem nabywcy i odstawiona w celu odróżnienia jej od zapasów własnych jednostki W,*
- dostawca nie może korzystać z szafy ani sprzedać jej innemu nabywcy, ponieważ została oznaczona imieniem i nazwiskiem nabywcy i odstawiona w celu odróżnienia jej od zapasów jednostki W.*

V.5 Programy lojalnościowe

- 5.5.1. Aby przyciągnąć nabywców dóbr sprzedawanych przez jednostkę często oferowany jest im udział w różnego rodzaju programach lojalnościowych. Przewidują one określone korzyści przyznawane za dokonanie zakupów, w postaci dóbr lub usług otrzymywanych nieodpłatnie lub po obniżonej cenie.
- 5.5.2. W razie stosowania programu lojalnościowego jednostka dokonując sprzedaży ustala wszystkie swoje zobowiązania do dostarczenia dóbr i usług w ramach programu lojalnościowego oraz przypisuje do nich odpowiadającą im część wynagrodzenia zgodnie z podrozdziałami, odpowiednio, IV.9 i IV.10 Standardu. W przypadku prowadzenia programu lojalnościowego, w ramach umowy jednostka może oferować nabywcom odpłatnie pakiet dóbr i usług, do których dodaje nieodpłatne uprawnienia, takie jak punkty w programach lojalnościowych, czy inne uprawnienia do uzyskania nagród (na przykład po zebraniu 10 naklejek nabywca może wymienić je na określoną nagrodę rzeczową). W przypadku, gdy oprócz transakcji sprzedaży jednostka jednocześnie oferuje nabywcy dodatkowe świadczenie, to dodatkowe świadczenie należy uznać za odrębny element umowy wieloelementowej. W konsekwencji do przedmiotu tej oferty przypisuje się odpowiednią wartość wynagrodzenia uzyskanego z tytułu sprzedaży.
- 5.5.3. Przypisanie odpowiedniej wartości wynagrodzenia do punktów lojalnościowych lub innego uprawnienia do nagrody następuje na zasadach określonych w podrozdziale IV.10 Standardu, to jest na podstawie relatywnej jednostkowej ceny sprzedaży tego elementu umowy. W przypadku punktów lojalnościowych i uprawnień do nagród przyznawanych nieodpłatnie, jednostkową cenę sprzedaży stanowi wartość godziwa punktów lojalnościowych lub uprawnień do nagród, odzwierciedlająca postrzeganie

wartości nagród przez nabywcę, skorygowana o prawdopodobieństwo ich wykorzystania.

- 5.5.4. Przychód z tytułu dostarczenia oferowanego świadczenia, w tym dobra, o którym mowa w punktach 5.5.1 – 5.5.3, zostaje odroczone do momentu spełnienia tego świadczenia lub wykonania dostawy tego dobra do nabywcy.
- 5.5.5. Jednostka może obsługiwać program lojalnościowy sama lub korzystać z usług innego podmiotu. Ujęcie przychodów w każdym z tych przypadków zależy od wybranego rozwiązania:
- a) jeżeli jednostka sama dostarcza nagrody, to ujmuje przychody z tytułu sprzedaży w momencie przekazania nabywcy korzyści i ryzyk związanych z nagrodami w zamian za punkty lojalnościowe,
 - b) jeżeli nagrody dostarcza inny podmiot, to jednostka ocenia charakter relacji z tym podmiotem:
 - czy działa jako zleceniodawca tego podmiotu, ponosząc wszelkie ryzyko operacyjne – jeżeli tak, to ujęcie przychodów następuje w sposób określony w punkcie 5.5.5.a Standardu,
 - czy działa jako agent tego podmiotu, przenosząc korzyści i ryzyko na ten podmiot – jeżeli tak, to jednostka ujmuje przychody w wysokości otrzymanego od nabywcy wynagrodzenia przypisanego do przyznanych punktów lojalnościowych, pomniejszonego o kwotę należną innemu podmiotowi za przejęcie na siebie zobowiązania do dostarczenia nagród; przychody ujmuje się w momencie zwolnienia się przez jednostkę ze zobowiązania do dostarczenia nagród, a więc w momencie, w którym podmiot zewnętrzny przejmuje na siebie zobowiązanie – najczęściej jest to moment przekazania płatności do podmiotu zewnętrznego lub moment dokonania rozliczenia z tym podmiotem; wartość przychodu stanowi w tej sytuacji prowizję agencyjną jednostki.
- 5.5.6. Przykład ewidencji księgowej dotyczącej programu lojalnościowego zawiera Załącznik, przykład 3.b).

V.6 Sprzedaż promocyjna

- 5.6.1. Jednostka dokonując transakcji sprzedaży identyfikuje wszystkie swoje zobowiązania do dostarczenia dóbr i usług i przypisuje do nich odpowiadającą im część wynagrodzenia zgodnie z zasadami opisanymi w podrozdziale IV.10 Standardu. W ramach umowy jednostka może oferować nabywcom pakiet dóbr i usług, z których część jest komunikowana nabywcy jako dostarczona nieodpłatnie (gratis). Po stronie nabywcy powstaje więc prawo do nabycia dodatkowych dóbr lub usług za darmo lub za obniżoną cenę. W przypadku, gdy oprócz sprzedaży jednostka jednocześnie obiecuje nabywcy dodatkowe świadczenie, takie jak kolejna sztuka dobra gratis, to do przedmiotu tej obietnicy zostaje przypisana odpowiednia wartość wynagrodzenia.

Przykład 21. Sprzedaż promocyjna – dodatkowy element umowy

Spółka X prowadzi sieć sklepów detalicznych. W ramach promocji spółka oferuje klientom, że jeżeli zakupią w danym dniu towary o wartości większej niż 200 PLN, to otrzymają bon uprawniający do odebrania nieodpłatnie porcelanowej filiżanki o

wartości godziwej 50 PLN. Bon będzie można zrealizować po dokonaniu kolejnej transakcji zakupu na co najmniej 50 PLN. Bon jest ważny 30 dni od daty wydania klientowi.

Jednostka z każdej transakcji sprzedaży przekraczającej wartość 200 PLN wydziela i odracza wartość bonu zgodnie z zasadami opisanymi w punktach 4.10.1.-4.10.3. oraz 5.5.3. Standardu, tj. poprzez alokację łącznego wynagrodzenia na bazie jednostkowych cen sprzedaży towarów i bonu z uwzględnieniem prawdopodobieństwa, że klient skorzysta z bonu. Odroczonego wartość bonu jest ujmowana jako przychód w momencie wymiany go na filiżankę lub w momencie upływu terminu ważności.

Przykład 22. Sprzedaż promocyjna – transakcje jednoczesne

Spółka Y prowadzi sieć sklepów detalicznych. W ramach promocji klienci mogą nabyć 2 opakowania szamponu marki X o pojemności 500 ml po 15 PLN za opakowanie i otrzymać trzecie opakowanie szamponu o takiej samej objętości gratis. Koszt nabycia 1 opakowania szamponu przez spółkę wyniósł 9 PLN.

Jednostka nie wydziela z transakcji sprzedaży elementu przekazywanego klientowi nieodpłatnie, ponieważ jego przekazanie następuje w tym samym momencie, co przekazanie pozostałych dwóch opakowań szamponu. W związku z tym realizacja transakcji sprzedaży 2 opakowań szamponu i przekazanie trzeciego opakowania gratis spowoduje powstanie przychodu w wysokości 30 PLN. Jednakże treść ekonomiczna transakcji wskazuje, że koszt nabycia sprzedanych towarów wyniesie 27 PLN (3 * 9 PLN), a spółka na każdej takiej transakcji zrealizuje zysk w wysokości 3 PLN.

- 5.6.2. Przychód z tytułu dostarczenia obiecanego dobra, o którym mowa w punkcie 5.6.1. zostaje odroczone do momentu zrealizowania dostawy tego dobra lub upływu terminu ważności uprawnienia przyznanego klientowi.

V.7 Transakcje barterowe

- 5.7.1. Jednostki najczęściej dokonują sprzedaży dóbr za środki pieniężne. Jednakże mogą się zdarzyć sytuacje, gdy w zamian za dostarczone dobra jednostka otrzymuje inne składniki aktywów niepieniężnych lub zostaje jej świadczona usługa. Są to transakcje barterowe (zamiany).
- 5.7.2. Do transakcji zamiany aktywów niepieniężnych jednostka może stosować *stanowisko Komitetu Standardów Rachunkowości z dnia 12 czerwca 2017 r. w sprawie ujęcia transakcji zamiany składnika aktywów niepieniężnych na inny składnik aktywów niepieniężnych oraz stanowisko Komitetu Standardów Rachunkowości z dnia 9 lipca 2019 r. w sprawie rozrachunków z kontrahentami.*

V.8 Przychody z tytułu ponadstandardowej gwarancji

- 5.8.1. Jednostka może w ramach transakcji sprzedaży dóbr udzielać nabywcy gwarancji ich sprawnego działania przez pewien okres od dnia sprzedaży na warunkach standardowo przyjętych na danym rynku. Sposób ujęcia przewidywanych kosztów napraw gwarancyjnych wykonanych w ramach standardowej gwarancji udzielanej na danym rynku przy sprzedaży dóbr określa KSR Nr 6 „Rezerwy, bierne rozliczenia

międzyokresowe kosztów, zobowiązania warunkowe”, punkt 3.15. Przychody z tytułu standardowej gwarancji nie są wyodrębniane jako samodzielny element umowy i objęte są wynagrodzeniem ze sprzedaży dóbr na moment ujęcia transakcji sprzedaży.

Przykład 23. Gwarancje standardowe

Jednostka Z jest producentem sprzętu gospodarstwa domowego, w tym lodówek i pralek. Jednostka Z oferuje swoim klientom standardową gwarancję na pralki na 3 lata, a na lodówki – na 4 lata. Okresy udzielanych gwarancji są dłuższe od wymaganej prawem rękojmi za wady ukryte produktu, ale dla poszczególnych rodzajów sprzętu odpowiadają długości okresów gwarancji oferowanych przez innych producentów pralek i lodówek. Jednostka Z na podstawie rzeczywistych danych o występujących usterkach i naprawach sprzętu w poprzednich latach oszacowała, że prawdopodobieństwo wystąpienia usterki w przypadku pralki wynosi 5%, a w przypadku lodówki – 7%. Średni koszt naprawy w poprzednich latach wyniósł 300 PLN w przypadku pralki i 200 PLN w przypadku lodówki. W 20X1 r. jednostka Z sprzedała 10.000 szt. pralek za łączną kwotę 15.000.000 PLN i 20.000 szt. lodówek za łączną kwotę 40.000.000 PLN.

W 20X1 r. jednostka Z ujmuje przychody ze sprzedaży pralek i lodówek w wysokości 55.000.000 PLN, zgodnie z kalkulacją:

<i>Sprzedaż pralek w cenach detalicznych</i>	15.000.000
<i>Sprzedaż lodówek w cenach detalicznych</i>	40.000.000
<i>Suma sprzedaży w cenach detalicznych</i>	55.000.000

W tym samym roku obrotowym jednostka ujmuje w kosztach sprzedaży przewidywane koszty napraw gwarancyjnych w ramach standardowych gwarancji w wysokości 430.000 PLN:

<i>Bierne rozliczenia międzyokresowe kosztów napraw gwarancyjnych - gwarancje standardowe pralek¹</i>	150.000
<i>Bierne rozliczenia międzyokresowe kosztów napraw gwarancyjnych - gwarancje standardowe lodówek²</i>	280.000
<i>Suma biernych rozliczeń międzyokresowych kosztów napraw gwarancyjnych - gwarancje standardowe</i>	430.000

¹ Wyliczenie biernych rozliczeń międzyokresowych kosztów napraw gwarancyjnych - gwarancje standardowe pralek:

$$10.000 \text{ szt.} * 5\% * 300 \text{ PLN} = 150.000 \text{ PLN}$$

² Wyliczenie biernych rozliczeń międzyokresowych kosztów napraw gwarancyjnych - gwarancje standardowe lodówek:

$20.000 \text{ szt.} * 7\% * 200 \text{ PLN} = 280.000 \text{ PLN}$

- 5.8.2. Jeżeli dostawca udziela nabywcy gwarancji na warunkach wykraczających poza warunki standardowo przyjęte na danym rynku w przypadku takich samych lub podobnych dóbr (na przykład udzielenie gwarancji na dłuższy okres, zwiększenie zakresu odpowiedzialności o zdarzenia nie objęte standardową gwarancją), to jednostka wyodrębnia z transakcji sprzedaży ponadstandardową gwarancję i ujmuje ją jako osobny element umowy.
- 5.8.3. Po ustaleniu zakresu ponadstandardowej gwarancji jednostka przypisuje do tego elementu umowy odpowiadającą jej część wynagrodzenia z tytułu umowy na podstawie jej jednostkowej ceny sprzedaży. Jednostkową cenę sprzedaży można ustalić różnymi metodami, w tym między innymi:
- a) przyjmując cenę ponadstandardowej gwarancji oferowaną przez jednostkę nabywcom w ramach odrębnej umowy,
 - b) ustalając przeciętną cenę ponadstandardowej gwarancji oferowanej na tych samych warunkach przez inne jednostki,
 - c) szacując przewidywane koszty wykonania napraw gwarancyjnych objętych gwarancją ponadstandardową i zwiększając je o racjonalną marżę zysku.
- 5.8.4. Przychody z tytułu ponadstandardowej gwarancji ujmuje się przez okres trwania ponadstandardowej gwarancji metodą liniową, o ile inny rozkład przychodów w relacji do spodziewanego świadczenia nie zostanie przez kierownika jednostki uznany za uzasadniony jako bardziej adekwatny.

Przykład 24. Gwarancje ponadstandardowe

Jednostka Z opisana w przykładzie 23 oferuje nabywcom pralek i lodówek możliwość dokupienia w momencie zakupu sprzętu rozszerzonej gwarancji wydłużającej okres trwania gwarancji o 2 lata. Jednostka Z na podstawie rzeczywistych danych o występujących usterkach i naprawach sprzętu w poprzednich latach oszacowała, że prawdopodobieństwo wystąpienia usterki w okresie wydłużonej gwarancji w przypadku pralki wynosi 12%, a w przypadku lodówki – 15%. Średni koszt naprawy w poprzednich latach wyniósł 1.000 PLN w przypadku pralki i 800 PLN w przypadku lodówki. W 20X1 r. klienci dokupili 2.000 szt. rozszerzonych gwarancji dotyczących pralek po 100 PLN za sztukę i 3.000 szt. rozszerzonych gwarancji dotyczących lodówek po 150 PLN za sztukę.

Jednostka Z ujmuje przychody z tytułu ponadstandardowych gwarancji w wysokości 650.000 PLN liniowo przez okres trwania gwarancji ponadstandardowej, a więc w następującym rozbiciu (w wyliczeniach przyjęto, że sprzedaż sprzętu rozkładała się równomiernie w poszczególnych miesiącach roku, więc na przykład od sprzedaży w styczniu 20X1 r. gwarancja ponadstandardowa zostanie naliczona za okres styczeń 20X4 r. – grudzień 20X5 r., od sprzedaży w lutym 20X1 r. – za okres luty 20X4 r. – styczeń 20X6 r., itd.):

Przychody w 20X4 r.:

<i>Pralki</i>	$2.000 \text{ szt.} * 100 \text{ PLN/szt.} * 6/24$	<i>50.000</i>
---------------	--	---------------

Przychody w 20X5 r.:

<i>Pralki</i>	$2.000 \text{ szt.} * 100 \text{ PLN/szt.} * 12/24$	<i>100.000</i>
---------------	---	----------------

<i>Lodówki</i>	$3.000 \text{ szt.} * 150 \text{ PLN/szt.} * 6/24$	<i>112.500</i>
----------------	--	----------------

Przychody w 20X6 r.:

<i>Pralki</i>	$2.000 \text{ szt.} * 100 \text{ PLN/szt.} * 6/24$	<i>50.000</i>
---------------	--	---------------

<i>Lodówki</i>	$3.000 \text{ szt.} * 150 \text{ PLN/szt.} * 12/24$	<i>225.000</i>
----------------	---	----------------

Przychody w 20X7 r.:

<i>Lodówki</i>	$3.000 \text{ szt.} * 150 \text{ PLN/szt.} * 6/24$	<i>112.500</i>
----------------	--	----------------

Zgodnie z oszacowaniem jednostki przewidywane koszty napraw gwarancyjnych wyniosq:

W przypadku pralek:

*2.000 szt. * 12% * 1.000 PLN = 240.000*

W przypadku lodówek:

*3.000 szt. * 15% * 800 PLN = 360.000*

Koszty te zostają ujęte liniowo w okresie trwania rozszerzonej gwarancji (tj. równomiernie do ujmowanych przychodów) na podstawie rzeczywistych kosztów napraw występujących w danym okresie skorygowanych o ewentualną oszacowaną na dany moment rezerwę na naprawy gwarancyjne.

V.9 Umowy z udzielonym przyrzeczeniem odkupu

- 5.9.1. Umowa z udzielonym przyrzeczeniem odkupu jest umową, na podstawie której jednostka sprzedaje dobro i (w ramach tej samej lub innej umowy) przyrzeka odkupić dobro lub posiada taką możliwość. Odkupione dobro może być pierwotnie sprzedanym lub zasadniczo takim samym dobrem lub innym dobrem, którego częścią jest dobro pierwotnie sprzedane.
- 5.9.2. Umowy z udzielonym przyrzeczeniem odkupu zazwyczaj przyjmują trzy formy:
 - a) zobowiązania jednostki do odkupu dobra (kontrakt terminowy typu *forward*);
 - b) prawa jednostki do odkupu dobra (opcja kupna); oraz
 - c) zobowiązania jednostki do odkupu dobra na wniosek klienta (opcja sprzedaży).
- 5.9.3. Jeżeli jednostka ma obowiązek lub prawo odkupu dobra (kontrakt terminowy typu *forward* lub opcja kupna), klient nie uzyskuje znaczących korzyści i ryzyka związanych ze sprzedawanym dobrem, nawet jeżeli klient może mieć to dobro w fizycznym posiadaniu. W związku z tym jednostka ujmuje daną umowę jako:

- a) umowę leasingu, zgodnie z KSR Nr 5 „Leasing, najem i dzierżawa”, jeżeli jednostka może lub musi odkupić dobro za kwotę, która jest niższa od pierwotnej ceny sprzedaży dobra; albo
- b) umowę o finansowanie zgodnie z punktem 5.9.4., jeżeli jednostka może lub musi odkupić dobro za kwotę, która jest równa pierwotnej cenie sprzedaży dobra lub jest od niej wyższa.

Porównując cenę odkupu z pierwotną ceną sprzedaży należy uwzględnić wartość pieniądza w czasie.

- 5.9.4. Jeżeli umowa z udzielonym przyrzeczeniem odkupu jest umową o finansowanie, jednostka w dalszym ciągu ujmuje dane dobro, a także ujmuje zobowiązanie finansowe z tytułu wynagrodzenia otrzymanego od klienta. Jednostka ujmuje różnicę między kwotą wynagrodzenia otrzymanego od klienta, a kwotą wynagrodzenia, która ma zostać wypłacona klientowi po zakończeniu umowy, jako naliczane i ujmowane przez okres umowy zobowiązania z tytułu odsetek oraz, w stosownych przypadkach, z tytułu kosztów przetwarzania lub przechowywania (na przykład ubezpieczenie).

Przykład 25. Umowa z przyrzeczeniem odkupu – umowa o finansowanie

Jednostka A jest producentem nawozów azotowych. Jednostka A zawarła z jednostką B umowę sprzedaży wyprodukowanych przez nią 100 ton nawozu po 2.000 PLN za tonę. Płatność za zakupiony nawóz zostanie dokonana w ciągu 7 dni od daty zawarcia umowy. Jednocześnie jednostki A i B zawarły drugą umowę, na mocy której jednostka A ma obowiązek odkupienia od jednostki B 100 ton nawozu tego samego gatunku po 2.500 PLN za tonę, z upływem roku od zawarcia umowy sprzedaży. Płatność za odkupiony nawóz zostanie dokonana w ciągu 7 dni po upływie roku od zawarcia pierwszej umowy. Jednostka B ma prawo dysponować zakupionym nawozem, ale jest także zobowiązana do odsprzedaży nawozu tego samego gatunku w umownym terminie.

W istocie transakcja nazwana „sprzedażą” nie ma charakteru sprzedaży, ponieważ nie następuje przeniesienie znaczących korzyści i ryzyk związanych ze sprzedawanym nawozem i w związku z tym ani w jednostce A, ani w jednostce B, nie powstają przychody ze sprzedaży dóbr. Treść ekonomiczna transakcji wskazuje, że w tym przypadku jednostka A zawarła z jednostką B umowę pożyczki pod zastaw swoich produktów (tj. nawozu). Różnica w wysokości płatności dokonywanych przez jednostki B i A stanowi w istocie wynagrodzenie dla jednostki B za pożyczenie określonej kwoty środków pieniężnych, tj. odsetki, i powinna zostać wykazana w sprawozdaniu finansowym jednostki A w ramach kosztów z tytułu odsetek.

- 5.9.5. Jeżeli jednostka ma obowiązek odkupu dobra na wniosek klienta (opcja sprzedaży) po cenie niższej od pierwotnej ceny sprzedaży dobra, w momencie zawarcia umowy jednostka rozważa, czy istnieją istotne przesłanki ekonomiczne, że klient skorzysta z tego prawa. Skorzystanie przez klienta z tego prawa prowadzi do faktycznego płacenia przez klienta wynagrodzenia na rzecz jednostki z tytułu prawa do używania określonego dobra przez pewien czas. W związku z tym, jeżeli istnieją istotne

przesłanki ekonomiczne, że klient skorzysta z tego prawa, jednostka ujmuje umowę jako umowę leasingu zgodnie z KSR Nr 5 „Leasing, najem i dzierżawa”.

Przykład 26. Umowa z przyrzeczeniem odkupu – umowa leasingu

Jednostka B jest producentem komputerów. Jednostka B zawarła z jednostką C umowę sprzedaży wyprodukowanych przez nią 100 sztuk komputerów po 2.000 PLN za sztukę. Płatność za zakupione komputery zostanie dokonana w ciągu 7 dni od daty zawarcia umowy. Jednocześnie jednostki B i C zawarły drugą umowę, na mocy której jednostka B ma obowiązek odkupienia od jednostki C, na wniosek jednostki C, komputerów sprzedanych na mocy pierwszej umowy, z upływem dwóch lat od zawarcia umowy sprzedaży. Jednostka B jest zobowiązana dokonać odkupu 100 sztuk komputerów po 1.000 PLN za sztukę. Płatność za odkupione komputery zostanie dokonana w ciągu 7 dni po upływie dwóch lat od zawarcia pierwszej umowy. Szacowany okres ekonomicznej użyteczności komputerów wynosi 3 lata.

W istocie transakcja nazwana „sprzedażą” nie ma charakteru sprzedaży, ponieważ nie następuje przeniesienie znaczących korzyści i ryzyk związanych ze sprzedawanymi komputerami i w związku z tym ani w jednostce B, ani w jednostce C, nie powstają przychody ze sprzedaży dóbr. Treść ekonomiczna transakcji wskazuje, że w tym przypadku jednostka B zawarła z jednostką C umowę leasingu swoich produktów (tj. komputerów), ponieważ zobowiązała się do odkupu swoich produktów za cenę niższą od wartości sprzedaży i istnieją istotne przesłanki ekonomiczne, że nabywca skorzysta z prawa zwrotu komputerów, ponieważ biorąc pod uwagę szacowany okres ekonomicznej użyteczności komputerów cena wykupu będzie prawdopodobnie wyższa od ceny rynkowej towarów podlegających wykupowi. Różnica w wysokości płatności dokonywanych przez jednostki C i B stanowi w istocie wynagrodzenie dla jednostki B z tytułu oddania do używania komputerów przez jednostkę C.

- 5.9.6. Jeżeli nie istnieją istotne przesłanki ekonomiczne, że klient skorzysta ze swojego prawa po cenie niższej od pierwotnej ceny sprzedaży dobra, jednostka ujmuje umowę, tak jakby to była sprzedaż z prawem zwrotu dóbr na zasadach omówionych w punktach 6.1.2-6.1.4.
- 5.9.7. W celu ustalenia, czy istnieją istotne przesłanki ekonomiczne, że klient skorzysta ze swojego prawa, jednostka analizuje różne czynniki, w tym związek między ceną odkupu, a przewidywaną wartością rynkową dobra w dniu odkupu oraz okres pozostały do wygaśnięcia tego prawa. Na przykład, jeżeli przewiduje się, że cena odkupu znacznie przekroczy wartość rynkową dobra, może to oznaczać, że istnieją istotne przesłanki ekonomiczne, że klient skorzysta z opcji sprzedaży.
- 5.9.8. Jeżeli cena odkupu dobra w opcji sprzedaży jest równa pierwotnej cenie sprzedaży dobra lub od niej wyższa oraz jest wyższa od przewidywanej wartości rynkowej dobra, umowa jest faktycznie umową o finansowanie i w związku z tym ujmuje się ją zgodnie z opisem w punkcie 5.9.4.
- 5.9.9. Jeżeli cena odkupu dobra w opcji sprzedaży jest równa pierwotnej cenie sprzedaży dobra lub od niej wyższa, ale jest niższa od przewidywanej wartości rynkowej dobra

lub równa tej przewidywanej wartości, i nie istnieją istotne przesłanki ekonomiczne, że klient skorzysta ze swojego prawa, wówczas jednostka ujmuje umowę, tak jakby to była sprzedaż z prawem zwrotu dóbr na zasadach omówionych w punktach 6.1.2.-6.1.4.

- 5.9.10. Jeżeli opcja kupna lub opcja sprzedaży wygasa zanim zostanie wykorzystana, jednostka zaprzestaje ujmowania zobowiązania i ujmuje przychód z tytułu sprzedaży dóbr.

VI Zmniejszenia przychodów

VI.1 Pomniejszenie przychodów o zwroty

- 6.1.1. Sprzedaż dóbr może wiązać się z dokonywaniem przez nabywców zwrotów części lub całości dostawy. Może to być spowodowane uszkodzeniem, dostarczeniem niewłaściwej ilości lub jakości dostawy, polityką sprzedaży jednostki przyznającą nabywcom prawo zwrotu dóbr bez uzasadnienia lub w określonych okolicznościach albo z innych powodów. Prawo do zwrotu dobra powoduje konieczność zmniejszenia przychodu, który dotyczył sprzedaży danego dobra. Jednocześnie jednostka ujmuje składnik aktywów z tytułu oczekiwanych zwrotów dóbr w wysokości kosztu nabycia lub wytworzenia tych dóbr. Do zwrotu uszkodzonych dóbr stosuje się zasady opisane w punkcie V.8. Jednostka dokonuje wyceny spodziewanych zwrotów nie rzadziej niż na każdy dzień bilansowy. Zależnie od okoliczności jednostka stosuje jeden z dwóch sposobów ujęcia takiego pomniejszenia przychodów w sprawozdaniu finansowym, opisanych w punktach 6.1.2. i 6.1.4. Standardu.
- 6.1.2. Jeżeli dostawca jest w stanie wiarygodnie oszacować przewidywaną wartość dóbr, które prawdopodobnie zostaną zwrócone przez nabywców, to w momencie dostawy dóbr do nabywcy pomniejsza przychody o wartość przewidywanych zwrotów. Oszacowania kwoty, jaką należy ująć jako pomniejszenie przychodów, dokonuje się uwzględniając również zasady opisane w punkcie IV.3 standardu dotyczące wynagrodzenia zmiennego.
- 6.1.3. Dostawca szacuje wartość zwrotów na podstawie swojej najlepszej wiedzy posiadanej na moment dokonania szacunku lub odzwierciedla w wartości przychodów zdarzenia po dniu bilansowym polegające na dokonaniu zwrotu dóbr sprzedanych w poprzednim okresie sprawozdawczym, które zgodnie z KSR 7 „*Zmiany zasad (polityki) rachunkowości, wartości szacunkowych, poprawianie błędów, zdarzenia następujące po dniu bilansowym – ujęcie i prezentacja*” stanowią zdarzenia korygujące. Dostawca może wykorzystać do szacunku historyczne dane o wielkości zwrotów takich samych lub podobnych dóbr dokonanych w poprzednich okresach sprawozdawczych, doświadczenia innych jednostek ze sprzedaży takich samych lub podobnych dóbr (o ile są dostępne) lub inne dostępne źródła danych.
- 6.1.4. Jeżeli jednostka nie jest w stanie wiarygodnie oszacować prawdopodobnej wartości zwrotów dokonywanych przez nabywców, na przykład dlatego, że niedawno rozpoczęła działalność lub rozpoczęła dostarczanie nowego rodzaju dóbr, to zgodnie z zasadą ostrożności ujmuje przychody, gdy nabywca nie może już dokonać zwrotu, ponieważ albo jego uprawnienie do dokonania zwrotu wygasło z upływem czasu (tj. kiedy dobra zostały dostarczone i termin zgłoszenia zwrotu upłynął), albo dobrowolnie

zrezygnował z tego uprawnienia przed terminem jego wygaśnięcia (tj. z chwilą formalnego zaakceptowania dostawy przez nabywcę związanego ze zrzeczeniem się prawa do dokonania zwrotu), o ile dobrowolna rezygnacja z uprawnienia jest dopuszczalna zgodnie z przepisami prawa.

- 6.1.5. Przykład ewidencji księgowej dotyczącej zwrotu dóbr zawiera Załącznik, przykład 3.a).

VI.2 Sprzedaż wysyłkowa.

- 6.2.1. Ustawa z dnia 30 maja 2014 r. o prawach konsumenta (Dz. U. z 2020 r., poz. 287 ze zm.), dotycząca sprzedaży wysyłkowej, przewiduje w art. 27, że konsument, który zawarł umowę na odległość lub poza lokalem przedsiębiorstwa, może zrezygnować z zakupu, odstąpić od umowy i odesłać dostawcy dobro w ciągu określonego czasu od dnia jego otrzymania bez podania przyczyny odstąpienia od umowy. Sprzedaż wysyłkowa wiąże się więc nieodłącznie z niepewnością, czy w okresie, w którym nabywca jest uprawniony do zwrotu dóbr, nastąpił przychód.

- 6.2.2. Prawo zwrotu dóbr przyznane przez przepisy nabywcy znajduje swoje odzwierciedlenie w sprawozdaniach finansowych dostawcy na zasadach omówionych w punktach 6.1.2. – 6.1.4. Standardu. Oznacza to, że moment ujęcia przychodu związanego ze sprzedażą wysyłkową jest uzależniony od możliwości dokonania wiarygodnego ustalenia wartości zwrotów.

VI.3 Rabaty i opusty

- 6.3.1. Rabaty i opusty, które nabywca może otrzymać na podstawie umowy lub wiążącej oferty sprzedaży, wymagają uwzględnienia przy ustalaniu wynagrodzenia z tytułu umowy, a tym samym w wysokości przychodu ze sprzedaży.

- 6.3.2. Rabaty i opusty udzielone w momencie przekazania znaczących korzyści i ryzyka związanych z dobrem najczęściej są fakturowane łącznie ze sprzedawanym dobrem, a łączna kwota faktury dokumentującej sprzedaż jest już o nie pomniejszona (na przykład udzielenie opustu dla stałych klientów w wysokości 5% od ceny detalicznej sprzedawanego towaru spowoduje zafakturowanie sprzedaży w wysokości 95% ceny detalicznej i płatność w takiej kwocie będzie oczekiwana od nabywcy). W takim przypadku ewidencja księgowa wskazuje przychód w wysokości uwzględniającej rabaty i opusty.

- 6.3.3. Rabaty i opusty określone w wysokości kwotowej lub procentowej po przekroczeniu ustalonego wolumenu sprzedaży wyznaczonego ilościowo lub wartościowo, stanowią rodzaj wynagrodzenia zmiennego, o którym mowa w punktach 4.3.3. - 4.3.5. Standardu i w związku z tym do ich ujmowania zastosowanie mają zasady opisane w podrozdziale IV.3. Rabaty i opusty mogą być udzielane w stałej wysokości (na przykład 4% po przekroczeniu wartości dostaw w wysokości 1 miliona PLN) lub według określonej progresywnej skali (na przykład 2% po przekroczeniu wartości dostaw w wysokości 1 miliona PLN, 4% po przekroczeniu wartości dostaw w wysokości 2 milionów PLN, 7% po przekroczeniu wartości dostaw w wysokości 3 milionów PLN). Wysokość rabatów i opustów ustalana jest najczęściej po zakończeniu okresu, gdy znana jest już łączna wielkość obrotów z danym nabywcą.

Jednak zgodnie z zasadą współmierności przychodów i kosztów, rabaty i opusty ujmowane są w okresie, w którym zostały ujęte przychody, których te rabaty i opusty dotyczą. W związku z tym, jeżeli dokumenty korygujące nie zostały jeszcze sporządzone, konieczne jest obliczenie lub wiarygodne oszacowanie kwot rabatów i opustów należnych nabywcom i ich ujęcie w okresie sprawozdawczym, którego dotyczą. Oszacowania można dokonać w oparciu o informacje o dokonanej w roku sprzedaży, dane szacunkowe, dane prognozowane lub inne wiarygodne dane.

W przypadku, gdy jednostka sporządza sprawozdanie za okres inny niż okres roczny (miesięcznie, kwartalnie) mogą występować praktyczne trudności przy szacowaniu kwot rabatów i opustów. Mogą one wynikać z faktu, że uprawnienie do otrzymania rabatów i opustów wiąże się z rocznym horyzontem czasowym oraz sezonowością sprzedaży. Jednostka sporządzająca sprawozdania finansowe w trakcie roku ocenia prawdopodobieństwo udzielenia nabywcy rabatu lub opustu w określonej wysokości i zależnie od tej oceny albo uwzględnia przy ustalaniu wysokości przychodów rabaty lub opusty, albo nie. W kolejnym okresie sprawozdawczym jednostka dokonuje ponownej oceny, w oparciu o aktualne dane, a ewentualne skutki zmiany oceny prawdopodobieństwa traktuje jako zmianę wartości szacunkowych i odnosi do sprzedaży bieżącego okresu sprawozdawczego.

VI.4 Dodatkowe ustalenia umów sprzedaży - pomniejszenia przychodów, czy zwiększenie kosztów

- 6.4.1. Umowy z nabywcami mogą obejmować wiele elementów; między innymi mogą dotyczyć dostaw dóbr lub usług, które strony umowy świadczą sobie nawzajem. Świadczenia takie mogą być do siebie podobne lub różne. Gdy świadczenia są różne, to jednostka dokonuje analizy:
- czy przewidziane w umowie świadczenia stanowią dostawy dóbr lub usług, a tym samym stanowią osobny element umowy, który wymaga odrębnego ujęcia,
 - czy też stanowią korektę ceny dostarczanych dóbr lub usług, wymagającą uwzględnienia przy wycenie wynagrodzenia z tytułu umowy.
- 6.4.2. W przypadku, gdy umowa zawiera postanowienia dotyczące korekty ceny sprzedaży, jednostka zgodnie z ich treścią odpowiednio wycenia wynagrodzenie z tytułu umowy poprzez jego pomniejszenie lub powiększenie, a następnie przypisuje wynagrodzenia do poszczególnych elementów umowy zgodnie z wyjaśnieniami podrozdziału IV.10 Standardu.
- 6.4.3. Niekiedy mogą pojawiać się wątpliwości, czy umowa zawiera dodatkowy element, czy też jest to korekta ceny dóbr, co ilustruje przykład.

Przykład 27. Korekta ceny dóbr

Spółka D produkuje soki owocowe. D zawarła umowę ze spółką E posiadającą sieć wielkopowierzchniowych sklepów sprzedaży detalicznej. Umowa przewiduje, że spółka D będzie dostarczała soki do sklepów spółki E po ustalonych w umowie cenach. Spółka D zobowiązała się w umowie do sprzedawania soków po obniżonych cenach. Spółka E nalicza ponadto spółce D opłaty za ekspozycję wyrobów spółki D w dobrze

widocznych dla klientów miejscach sklepów (tak zwane „opłaty półkowe”). Spółka E obciąża spółkę D fakturami za usługi marketingowe z tytułu „opłat półkowych”.

Spółka D ocenia charakter objętych promocją świadczeń uwidoczniionych na fakturach spółki E z tytułu usług marketingowych: czy usługi te stanowią osobny element umowy i mają charakter kosztów sprzedaży spółki D, czy raczej korekty ceny soków sprzedanych przez spółkę D spółce E, a tym samym pomniejszenia przychodu spółki D.

„Opłaty półkowe” są wynagrodzeniem spółki E za ekspozycję wyrobów spółki D. Jednak trudno uznać je za wynagrodzenie za wyświadczoną usługę, ponieważ ekspozycja zapasów jest nieodłącznie związana z działalnością handlową spółki E i jej chęcią osiągnięcia jak najwyższych obrotów ze sprzedaży określonych towarów. Ułożenie towaru w określony sposób nie wydaje się być odrębną usługą choćby z tego powodu, że spółka E nie ponosi dodatkowych kosztów związanych z określonym ułożeniem towaru na półkach. Żądanie przez spółkę E dodatkowego wynagrodzenia za ekspozycję towaru ma raczej na celu obniżenie kosztów zakupu towarów. W związku z tym „opłaty półkowe” pomniejszają wartość zapasów w spółce E, a w spółce D powodują zmniejszenie przychodów z tytułu sprzedaży wyrobów.

VI.5 Dopłaty do cen i dotacje przedmiotowe

- 6.5.1. Przychody z dotacji rządowych i samorządowych są szczególnym rodzajem przychodów. Dotacje rządowe i samorządowe są formą pomocy państwa i samorządów udzielanej podmiotom gospodarczym, aby częściowo sfinansować ich działalność, która z różnych względów jest istotna dla państwa lub samorządów.
- 6.5.2. Załącznik nr 1 i art. 3 ust. 1 pkt 32 lit. h) Ustawy przewidują, że przychody związane z otrzymaniem nieodpłatnie - w tym w drodze darowizny - aktywów, w tym także środków pieniężnych, na cele inne niż dopłaty do cen sprzedaży, nabycie lub wytworzenie środków trwałych, środków trwałych w budowie albo wartości niematerialnych i prawnych stanowią element pozostałych przychodów operacyjnych.
- 6.5.3. Dotacje mogą mieć charakter dopłat do cen sprzedaży dóbr, które na podstawie art. 3 ust. 1 pkt 32 lit. h) Ustawy nie stanowią pozostałych przychodów operacyjnych. Zgodnie z zasadami przewagi treści ekonomicznej nad formą (art. 4 ust. 2 Ustawy) oraz jasnego i rzetelnego obrazu sytuacji majątkowej i finansowej oraz wyniku finansowego (art. 4 ust. 1 Ustawy), są one ujmowane i prezentowane w ramach podstawowej działalności operacyjnej. Taki charakter mogą mieć, na przykład, dopłaty rządowe do cen leków refundowanych, gdy pacjent pokrywa część ceny sprzedawanego leku, a pozostałą część pokrywa (refunduje) odpowiednia instytucja rządowa lub samorządowa.
- 6.5.4. Dotacje ujmuje się w przychodach, gdy ich otrzymanie jest niewątpliwe, a więc po uprawdopodobnieniu ich otrzymania w powiązaniu ze spełnieniem warunków określonych przez instytucję rządową lub samorządową uprawniających do ich otrzymania.
- 6.5.5. Jeżeli spełnione są warunki ujęcia dotacji w przychodach, to przychody z tytułu dotacji ujmuje się w okresach, których dotyczą lub w okresach, w których jednostka poniosła

koszty podlegające refundacji w postaci dotacji bez względu na to, czy dotacje zostały wpłacone czy nie.

- 6.5.6. Jeżeli otrzymanie dotacji nie jest uprawdopodobnione w okresie, o którym mowa w punkcie 6.5.5., to dotacje ujmuje się w przychodach po uprawdopodobnieniu ich otrzymania, najpóźniej w okresie sprawozdawczym, w którym zostały uzyskane środki pieniężne z dotacji.
- 6.5.7. Jednostka zgodnie z załącznikiem 1 do Ustawy może prezentować dotacje w podstawowej działalności operacyjnej w rachunku zysków i strat na dwa sposoby:
- a) w wariantcie kalkulacyjnym w pozycjach A.I. Przychody netto ze sprzedaży produktów lub A.II. Przychody netto ze sprzedaży towarów i materiałów, natomiast w wariantcie porównawczym - w pozycjach A.I. Przychody netto ze sprzedaży produktów lub A.IV. Przychody netto ze sprzedaży towarów i materiałów,
 - b) w odrębnej pozycji rachunku zysków i strat dodanej do sprawozdania i zatytułowanej na przykład „Przychody z tytułu dotacji do działalności operacyjnej”, umieszczonej w części A rachunku zysków i strat,

natomiast zgodnie z załącznikami 4 i 5 do Ustawy w pozycji odpowiednio zagregowanej.

Sposób prezentacji dotacji do działalności operacyjnej jest wyborem kierownika jednostki, jednak sposób prezentacji opisany w punkcie b) jest rekomendowany, gdy dotacje stanowią istotną część przychodów z działalności operacyjnej i przedstawienie ich łącznie z innymi przychodami mogłoby wprowadzić odbiorcę sprawozdań finansowych w błąd.

VII Koszty doprowadzenia do zawarcia umowy

- 7.1. Przed podpisaniem umowy oraz tuż po jej podpisaniu, lecz przed rozpoczęciem realizacji, jednostki mogą ponosić koszty doprowadzenia do zawarcia umowy (na przykład koszty prowizji agentów płacone jako wynagrodzenie zmienne uzależnione od podpisania umowy). Koszty te dotyczą przychodów z tytułu sprzedaży dóbr objętych umową. Koszty te mogą stanowić istotną pozycję i ich ujęcie w rachunku zysków i strat w momencie poniesienia mogłoby zaburzyć wynik finansowy okresu oraz naruszyć zasadę współmierności przychodów i kosztów.
- 7.2. Jednostka może ujmować w aktywach bilansu jako długoterminowe lub krótkoterminowe rozliczenia międzyokresowe istotne koszty doprowadzenia do zawarcia umowy, po spełnieniu łącznie następujących warunków:
- a) koszty te są bezpośrednio związane z konkretną umową,
 - b) nie zostałyby poniesione, gdyby nie zawarto umowy (inkrementalne),
 - c) jest prawdopodobne, że zostaną pokryte przychodami (jest prawdopodobne, że umowa zostanie zawarta).
- Przy ujmowaniu kosztów tego rodzaju stosuje się odpowiednio zapisy KSR Nr 3 „Niezakończone usługi budowlane”, punkty VII.2 i VII.5.
- 7.3. Koszty doprowadzenia do zawarcia umowy, o których mowa w punkcie 7.2., są ujmowane w wyniku finansowym proporcjonalnie do stopnia zaawansowania

wykonania umowy (tj. wspólnie do ujęcia przychodów z tytułu umowy) lub w momencie ujęcia przychodów z tytułu sprzedaży dóbr.

- 7.4. Rozliczenia międzyokresowe kosztów związane z kosztami doprowadzenia do zawarcia umowy powinny być testowane na utratę wartości na podstawie KSR Nr 4 „*Utrata wartości aktywów*”.
- 7.5. Jeżeli czynności realizowane w związku z przygotowaniem do wykonania umowy spełniają warunki uznania ich za prace rozwojowe zgodnie z art. 33 ust. 2 Ustawy, stosuje się przepisy Ustawy dotyczące wartości niematerialnych i prawnych.

VIII Prezentacja i ujawnianie informacji o przychodach ze sprzedaży wyrobów, półproduktów, towarów i materiałów w sprawozdaniu finansowym

- 8.1. Przychody z tytułu sprzedaży dóbr są prezentowane zgodnie z załącznikiem nr 1 do Ustawy w rachunku zysków i strat w wariantcie kalkulacyjnym w pozycjach *A.I. Przychody netto ze sprzedaży produktów* lub *A.II. Przychody netto ze sprzedaży towarów i materiałów*, natomiast w wariantcie porównawczym - w pozycjach *A.I. Przychody netto ze sprzedaży produktów* lub *A.IV. Przychody netto ze sprzedaży towarów i materiałów*. Zgodnie z załącznikami 4 i 5 do Ustawy przychody z tytułu sprzedaży dóbr są prezentowane w pozycji odpowiednio zagregowanej.
- 8.2. Jednostka przedstawia ponadto w informacji dodatkowej do sprawozdania finansowego następujące informacje, dostosowując ich szczegółowość i zakres do charakterystyki i rozmiarów swojej działalności:
- 1) istotne zasady (polityki) rachunkowości w zakresie ustalania, ujmowania i prezentacji przychodów ze sprzedaży dóbr,
 - 2) istotne oszacowania i osądy dokonane w związku z ustalaniem i ujęciem przychodów,
 - 3) informacje o ujętych przychodach według struktury rzeczowej (rodzajów działalności) i terytorialnej (rynków geograficznych) przychodów netto ze sprzedaży towarów i produktów, w zakresie, w jakim te rodzaje i rynki istotnie różnią się od siebie, z uwzględnieniem zasad organizacji sprzedaży dóbr i świadczenia usług; przychody mogą być prezentowane w podziale, na przykład, na rodzaje dóbr, rynki geograficzne, grupy odbiorców, zidentyfikowane w umowach z nabywcami odrębne zobowiązania do wykonania świadczenia – przedstawione informacje należy dostosować do modelu zarządzania jednostką i sposobu podejmowania decyzji przez kierownika jednostki.

Załącznik

Przykłady ilustrujące wybrane zagadnienia standardu

Przykład 1

Do pkt 4.10.2. standardu

Przykład alokacji wynagrodzenia na podstawie relatywnych wartości jednostkowych cen sprzedaży

Jednostka zajmuje się działalnością telekomunikacyjną w zakresie telefonii mobilnej. Jednostka w ramach umowy z nabywcą oferuje umowę o świadczenie usług telekomunikacyjnych na 24 miesiące, powiązaną z zakupem telefonu komórkowego. Nabywca zobowiązuje się do utrzymania umowy przez 24 miesiące lub do zapłacenia kary umownej w wysokości abonamentu, który byłby należny jednostce do upływu 24 miesięcy trwania umowy. Umowa o świadczenie usług telekomunikacyjnych jest umową abonamentową, gdzie w ramach abonamentu nabywca może wykonać Nielimitowaną ilość rozmów do wszystkich sieci oraz wysłać 200 SMS-ów. Nabywca będzie płacił 70 PLN netto miesięcznie abonamentu, natomiast przy zawarciu umowy nabywca zapłaci 100 PLN netto tytułem zakupu telefonu komórkowego.

Jednostkowa cena sprzedaży ustalona w oparciu o rynkową wartość telefonu komórkowego zakupionego bez usług telekomunikacyjnych wynosi 1.000 PLN, a koszt jego nabycia przez jednostkę od dostawcy – 700 PLN. Jednostkowa cena sprzedaży ustalona w oparciu o rynkową wartość Nielimitowanych połączeń do wszystkich sieci zakupionych bez pozostałych świadczeń wynosi 30 PLN miesięcznie, natomiast jednostkowa cena sprzedaży ustalona w oparciu o rynkową wartość 200 SMS-ów zakupionych bez pozostałych świadczeń wynosi 30 PLN miesięcznie.

W powyżej opisanej umowie można zidentyfikować 3 elementy umowy:

- sprzedaż telefonu komórkowego (towaru),
- usługi Nielimitowanych połączeń telefonicznych do wszystkich sieci,
- usługi przesyłania 200 SMS-ów.

Przewidywane łączne wynagrodzenie z tytułu umowy:

$$(24 \text{ miesiące} * 70 \text{ PLN}) + 100 \text{ PLN} = 1.780 \text{ PLN}$$

Założono, że umowa nie zawiera istotnego czynnika finansowania.

Alokację wynagrodzenia uzyskiwanego od nabywcy przeprowadza się w następujący sposób:

Element umowy	Wartość zgodnie z umową (w PLN)	Jednostkowa cena sprzedaży (w PLN)	Wartość w jednostkowych cenach sprzedaży (w PLN)	Relatywna wartość elementów według jednostkowych	Relatywna wartość elementów według jednostkowych
---------------	---------------------------------	------------------------------------	--	--	--

				cen sprzedaży (w %)	cen sprzedaży (w PLN)
1	2	3	4	5 (kol. 4 / suma kol. 4)	6 (kol. 5 * suma kol. 2)
Telefon komórkowy	100	1.000	1.000	41,0	729,80
Połączenia telefoniczne	1.680	30 (miesięcznie)	720	29,5	525,10
200 SMS-ów		30 (miesięcznie)	720	29,5	525,10
Razem	1.780		2.440	100,0	1.780,00

Jednostka ujmuje w przychodach:

- 1) 729,80 PLN w momencie wydania telefonu komórkowego nabywcy tytułem przychodów ze sprzedaży towarów,
- 2) 21,88 PLN miesięcznie przez 24 miesiące tytułem świadczenia usług połączeń głosowych. Ponieważ usługi połączeń głosowych są Nielimitowane, w przypadku okresu rozliczeniowego nabywcy innego niż miesiąc kalendarzowy, w pierwszym i ostatnim miesiącu umowy jednostka ujmuje przychody w wysokości $(1/30 * 21,88 * \text{ilość dni świadczenia usługi})$,
- 3) 21,88 PLN miesięcznie przez 24 miesiące tytułem świadczenia usług przesyłania SMS-ów. Ponieważ usługi przesyłania SMS-ów są limitowane do 200 sztuk w ramach abonamentu, w przypadku okresu rozliczeniowego nabywcy innego niż miesiąc kalendarzowy, na koniec każdego miesiąca umowy jednostka ujmuje przychody w wysokości $((21,88 \text{ PLN} / 200 \text{ szt. SMS} * \text{ilość SMS-ów przesłanych w bieżącym okresie rozliczeniowym}) + \text{część kwoty } 21,88 \text{ PLN niewykorzystana na wysłane SMS-y w poprzednim miesiącu w ramach poprzedniego okresu rozliczeniowego})$ (ta część opłaty odpowiada sumie kwoty wykorzystanej na wysłanie SMS-ów w poprzednim okresie rozliczeniowym, ale w bieżącym miesiącu oraz kwoty niewykorzystanej na wysłanie SMS-ów w poprzednim okresie rozliczeniowym, która się przedawniła).

Ewidencja księgowa alokacji wynagrodzenia pomiędzy przychody ze sprzedaży towarów i przychody z tytułu świadczenia usług została przedstawiona poniżej.

Przychody ze sprzedaży towarów				Rozrachunki z odbiorcami		Rozrachunki z tytułu VAT		
	100,00	(1	1)	123,00		23,00	(1	
	629,80	(3	4)	86,10		16,10	(4	
			6)	86,10		16,10	(6	

Przychody ze sprzedaży usług				Koszt sprzedanych towarów		Zapasy		
5)	26,24	70,00	(4	2)	700,00	Sp.)	X	700,00 (2
7)	26,24	70,00	(6					

Aktywa z tytułu rozliczenia umów z klientami*			
3)	629,80	26,24	(5)
		26,24	(7)

- (1) Faktura dotycząca opłaty za telefon na 100 PLN netto
- (2) Wydanie telefonu nabywcy - koszt nabycia 700 PLN
- (3) Doksięgowanie różnicy wynikającej z alokacji przychodów do przychodów ze sprzedaży towarów
- 629,80 PLN (tj. 729,80 PLN – 100 PLN)
- (4) Faktura za miesięczny abonament płatny z góry za pierwszy miesiąc - 70 PLN netto
(dla uproszczenia przyjęto, że okres rozliczeniowy jest równy miesięcowi kalendarzowemu)
- (5) Wyksięgowanie różnicy wynikającej z alokacji przychodów z przychodów ze sprzedaży usług za pierwszy miesiąc: 70 PLN - 21,88 PLN - 21,88 PLN = 26,24 PLN
- (6) Faktura za miesięczny abonament płatny z góry za drugi miesiąc - 70 PLN netto
- (7) Wyksięgowanie różnicy wynikającej z alokacji przychodów z przychodów ze sprzedaży usług za drugi miesiąc: 70 PLN - 21,88 PLN - 21,88 PLN = 26,24 PLN

* Aktywa z tytułu rozliczenia umów z klientami prezentowane są w bilansie w pozycji Pozostałe aktywa

Przykład 2

Do pkt 4.10.2. standardu

Przykład alokacji wynagrodzenia na podstawie relatywnych wartości jednostkowych cen sprzedaży

Jednostka zajmuje się działalnością w zakresie ochrony mienia. Jednostka w ramach umowy z klientem oferuje świadczenie usług ochrony mienia przez 36 miesięcy, powiązaną z zakupem systemu alarmowego i jego instalacją w budynku klienta. Klient zobowiązuje się do utrzymania umowy przez 36 miesięcy lub do zapłacenia kary umownej w wysokości abonamentu, który byłby należny jednostce do upływu 36 miesięcy trwania umowy. Umowa o świadczenie usług ochrony mienia jest umową abonamentową, gdzie w ramach abonamentu jednostka monitoruje zgłoszenia przychodzące z systemu alarmowego klienta, dotyczące włamania do budynku. W przypadku sygnału włamania, do budynku klienta wysyłany jest patrol, który sprawdza zasadność alarmu i ewentualnie podejmuje dalsze działania. Klient będzie płacił 130 PLN netto miesięcznie abonamentu, natomiast przy zawarciu umowy nabywca zapłaci 500 PLN netto tytułem zakupu systemu alarmowego.

Jednostkowa cena sprzedaży ustalona na podstawie rynkowej wartości systemu alarmowego wraz z jego montażem, zakupionego bez usług ochrony mienia, wynosi 3.000 PLN, a koszt jego nabycia przez jednostkę od dostawcy – 2.500 PLN. Jednostkowa cena sprzedaży ustalona na podstawie rynkowej wartości usług ochrony mienia bez zakupionych pozostałych świadczeń wynosi 70 PLN miesięcznie.

W powyżej opisanej umowie można zidentyfikować 2 elementy umowy:

- sprzedaż systemu alarmowego wraz z montażem (towaru),
- usługi ochrony mienia.

Przewidywane łączne wynagrodzenie z tytułu umowy:

$$(36 \text{ miesięcy} * 130 \text{ PLN}) + 500 \text{ PLN} = 5.180 \text{ PLN}$$

Założono, że umowa nie zawiera istotnego czynnika finansowania.

Alokację wynagrodzenia uzyskiwanego od nabywcy przeprowadza się w następujący sposób:

Element umowy	Wartość zgodnie z umową (w PLN)	Jednostkowa cena sprzedaży (w PLN)	Wartość w jednostkowych cenach sprzedaży (w PLN)	Relatywna wartość elementów według jednostkowych cen sprzedaży (w %)	Relatywna wartość elementów według jednostkowych cen sprzedaży (w PLN)
1	2	3	4	5 (kol. 4 / suma kol. 4)	6 (kol. 5 * suma kol. 2)
System alarmowy z montażem	500	3.000	3.000	54,3	2.812,74

Usługi ochrony mienia	4.680	70 (miesięcznie)	2.520	45,7	2.367,26
Razem	5.180		5.520	100,0	5.180,00

Jednostka ujmuje w przychodach:

- 1) 2.812,74 PLN w momencie zainstalowania klientowi systemu alarmowego tytułem przychodów ze sprzedaży towarów,
- 2) 65,76 PLN miesięcznie przez 36 miesięcy tytułem świadczenia usług ochrony mienia.

Ewidencja księgową alokacji wynagrodzenia pomiędzy przychody ze sprzedaży towarów i przychody z tytułu świadczenia usług została przedstawiona poniżej.

Przychody ze sprzedaży towarów			Rozrachunki z odbiorcami		Rozrachunki z tytułu VAT		
	500,00	(1)	1)	615,00		115,00	(1)
	2.312,74	(3)	4)	159,90		29,90	(4)
			6)	159,90		29,90	(6)

Przychody ze sprzedaży usług				Koszt sprzedanych towarów		Zapasy			
5)	64,24	130,00	(4)	2)	2.500,00	Sp.)	X	2.500,00	(2)
7)	64,24	130,00	(6)						

Aktywa z tytułu rozliczenia umów z klientami*			
3)	2.312,74	64,24	(5)
		64,24	(7)

- (1) Faktura dotycząca opłaty za zakup systemu alarmowego wraz z instalacją na 500 PLN netto
- (2) Instalacja systemu alarmowego u klienta - koszt nabycia 2.500 PLN
- (3) Doksięgowanie różnicy wynikającej z alokacji przychodów do przychodów ze sprzedaży towarów - 2.312,74 PLN (tj. 2.812,74 PLN – 500 PLN)
- (4) Faktura za miesięczny abonament płatny z góry za pierwszy miesiąc - 130 PLN netto (dla uproszczenia przyjęto, że okres rozliczeniowy jest równy miesiącowi kalendarzowemu)
- (5) Wyksięgowanie różnicy wynikającej z alokacji przychodów z przychodów ze sprzedaży usług za pierwszy miesiąc: 130 PLN – 65,76 PLN = 64,24 PLN
- (6) Faktura za miesięczny abonament płatny z góry za drugi miesiąc - 130 PLN netto
- (7) Wyksięgowanie różnicy wynikającej z alokacji przychodów z przychodów ze sprzedaży usług za drugi miesiąc: 130 PLN – 65,76 PLN = 64,24 PLN

* Aktywa z tytułu rozliczenia umów z klientami prezentowane są w bilansie w pozycji Pozostałe aktywa

Przykład 3

Przykłady schematów księgowania korekt przychodów

(a) Do pkt 6.1.5. standardu

Korekta wynikająca z dokonania zwrotu dóbr przez odbiorcę do magazynu dostawcy

Przychody ze sprzedaży produktów/ towarów/ materiałów <hr style="width: 80%; margin: 0 auto;"/> 2) 30 100 (1a)	Rozrachunki z odbiorcami <hr style="width: 80%; margin: 0 auto;"/> 1a) 123 37 (2)	Rozrachunki z tytułu VAT <hr style="width: 80%; margin: 0 auto;"/> 2) 7 23 (1a)
---	---	---

Koszt sprzedanych produktów/ towarów/ materiałów <hr style="width: 80%; margin: 0 auto;"/> 1b) 80 24 (3)	Zapasy <hr style="width: 80%; margin: 0 auto;"/> Sp.) X 80 (1b) 3) 24	
--	---	--

(1a) Sprzedaż dóbr nabywcy w wartości netto 100 PLN, VAT 23%

(1b) Koszt sprzedanych produktów/towarów/materiałów w wartości 80 PLN

(2) Dokonanie zwrotu dóbr do magazynu dostawcy w wartości netto 30 PLN - odwrócenie przychodu

(3) Dokonanie zwrotu dóbr do magazynu dostawcy - odwrócenie kosztu własnego sprzedaży w wartości 24 PLN

(b) Do pkt 5.5.6 standardu

Korekta wynikająca z ujęcia programu lojalnościowego

Przychody ze sprzedaży produktów/ towarów/ materiałów <hr style="width: 80%; margin: 0 auto;"/> 2) 10 100 (1)	Rozrachunki z odbiorcami <hr style="width: 80%; margin: 0 auto;"/> 1) 123 (3b)	Rozrachunki z tytułu VAT <hr style="width: 80%; margin: 0 auto;"/> 1) 23 (1)
--	--	--

Koszt sprzedanych produktów <hr style="width: 80%; margin: 0 auto;"/> 3a) 5 (3a)	Zapasy <hr style="width: 80%; margin: 0 auto;"/> Sp.) X 5 (3a)	Rozliczenia międzyokresowe przychodów <hr style="width: 80%; margin: 0 auto;"/> 3b) 7 10 (2)
--	---	---

(1) Sprzedaż dóbr nabywcy o wartości netto 100 PLN, VAT 23%

(2) Wyodrębnienie i wycena punktów w programie lojalnościowym – wartość godziwa 10 PLN

(3) Dostarczenie nagrody w terminie późniejszym od zakupu dóbr - nagroda jest produktem dostawcy

(3a) Przekazanie nabywcy produktu o wartości w koszcie wytworzenia 5 PLN

(3b) Przeksięgowanie przychodu – wartość godziwa przekazanych nagród 7 PLN

