

PRACE NAUKOWE

Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu

RESEARCH PAPERS

of Wrocław University of Economics

313

Przyszłość rachunkowości i sprawozdawczości – założenia, zasady, definicje Kierunki zmian prawa bilansowego w Polsce



Redaktorzy naukowi

Zbigniew Luty

Aleksandra Łakomiak

Alicja Mazur



Wydawnictwo Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu
Wrocław 2013

Redaktor Wydawnictwa: Barbara Majewska
Redaktor techniczny: Barbara Łopusiewicz
Korektor: Barbara Cibis
Łamanie: Małgorzata Czupryńska
Projekt okładki: Beata Dębska

Publikacja jest dostępna w Internecie na stronach:
www.ibuk.pl, www.ebscohost.com,
The Central and Eastern European Online Library www.ceeol.com,
a także w adnotowanej bibliografii zagadnień ekonomicznych BazEkon
http://kangur.uek.krakow.pl/bazy_ae/bazekon/nowy/index.php

Informacje o naborze artykułów i zasadach recenzowania znajdują się
na stronie internetowej Wydawnictwa
www.wydawnictwo.ue.wroc.pl

Kopiowanie i powielanie w jakiegokolwiek formie
wymaga pisemnej zgody Wydawcy

© Copyright by Uniwersytet Ekonomiczny we Wrocławiu
Wrocław 2013

ISSN 1899-3192
ISBN 978-83-7695-319-9

Wersja pierwotna: publikacja drukowana

Druk: Drukarnia TOTEM

Spis treści

Wstęp	7
Dorota Adamek-Hyska: Założenia koncepcyjne sprawozdań budżetowych	9
Hanna Czaja-Cieszyńska: „Nie” dla MSSF dla MSP w Unii Europejskiej – słuszna decyzja czy duży błąd?.....	25
Waldemar Gos, Stanisław Hońko: Rachunkowość małych przedsiębiorstw – diagnoza i propozycje modyfikacji prawa bilansowego.....	35
Małgorzata Kamieniecka: Sprawozdawczość MŚP w zakresie odroczonego podatku dochodowego – propozycje zmian	46
Anna Kasperowicz: Pojęcie kontroli w kontekście uznawania przychodów .	58
Tomasz Kondraszuk: Uproszczona ewidencja czy uproszczona sprawo- zdawczość w sektorze mikroprzedsiębiorstw?.....	74
Alicja Mazur: Pomiar wartości przychodów według projektu międzyna- rodowego standardu dotyczącego przychodów	84
Lucyna Poniatowska: Rezerwy w rachunkowości – ewolucja podejścia i per- spektywy zmian	100
Adrian Ryba: Ewidencja i wycena inwestycji zgodnie z ustawą o rachunko- wości – artykuł dyskusyjny	110
Aleksandra Sulik-Górecka: Koncepcja zmiany zasad prezentacji kapitału w sprawozdaniu finansowym zamkniętych funduszy inwestycyjnych	127
Gyöngyvér Takáts: Koncepcja sprawozdawczości finansowej mikropodmio- tów – przyczynek do dyskusji.....	137
Grażyna Voss, Piotr Prewysz-Kwinto: Zintegrowane systemy ewidencyjne	148
Mateusz Wilczewski: Wpływ wyceny kart zawodniczych na bilans klubu piłkarskiego.....	159
Edward Wiszniowski: Model szacowania Utraty wartości instrumentów fi- nansowych w założeniach MSSF 9 – rachunkowość czy inżynieria finan- sowa?	170
Paweł Zieniuk: Ujawnienia informacji o wartościach szacunkowych w spra- wozdaniu finansowym – wyzwanie dla biegłego rewidenta.....	189
Katarzyna Żuk: Ujęcie księgowo pomocy finansowej uzyskiwanej przez wstępnie uznane grupy producentów owoców i warzyw	199

Summaries

Dorota Adamek-Hyska: Conceptual framework of budgetary reports.....	24
Hanna Czaja-Cieszyńska: ”No” to IFRS for SMEs in the European Union – the right decision or a big mistake?	34

Waldemar Gos, Stanisław Hońko: Accounting of small enterprises – diagnosis and proposals for modification of accounting law	45
Małgorzata Kamieniecka: Deferred income tax in the reporting of SMEs – proposals for change	57
Anna Kasperowicz: Concept of control in the context of income recognizing	73
Tomasz Kondraszuk: Simplified recording or simplified reporting in the sector of microenterprises	83
Alicja Mazur: Revenue measurement according to the proposal of a new international standard	99
Lucyna Poniatowska: Reserves in accounting – evolution of approach and perspectives of changes	109
Adrian Ryba: Recording and measurement of investments in accordance with the accounting act – discussion article	126
Aleksandra Sulik-Górecka: The rules of capital presentation in the financial report of close-end investment funds in the light of law	136
Gyöngyvér Takáts: Financial reporting concept of micro entities – discussion paper	147
Grażyna Voss, Piotr Prewysz-Kwinto: ERP systems	158
Mateusz Wilczewski: The influence of players’ registration rights on a football club’s balance sheet	169
Edward Wiszniowski: A model for estimating the loss of value of amortised cost financial instruments as per the accounting standards requirements 9 IFRS – accounting or financial engineering?	188
Paweł Zieniuk: Disclosures of estimated values in financial statements – a challenge for auditor	198
Katarzyna Żuk: Accounting presentation of financial grants received by the pre-recognized groups of fruit and vegetables producers	212

Anna Kasperowicz

Uniwersytet Ekonomiczny we Wrocławiu

POJĘCIE KONTROLI W KONTEKŚCIE UZNAWANIA PRZYCHODÓW

Streszczenie: Identyfikacja, pomiar i moment uznawania przychodów to bardzo istotne zagadnienia w teorii rachunkowości, które nie zostały jeszcze jednoznacznie opisane ani na gruncie prawa bilansowego, ani w regulacjach zawodowych rachunkowości. Poszukiwanie momentu uznawania przychodów to długotrwały proces, który obecnie zaowocował zaproponowaniem przez Międzynarodową Radę Standardów Rachunkowości nowego rozwiązania. W zaproponowanym modelu przyjęto moment przejścia kontroli przez odbiorcę nad efektem realizowanej umowy jako moment uznania przychodu w rachunkowości. Moment ten nie zawsze jest związany z przekazaniem własności, ale odzwierciedla przekazanie własności w sensie ekonomicznym. Nowe podejście w tym zakresie może wpłynąć na dotychczasowe rozwiązania w zakresie ujmowania przychodów i kosztów umów o świadczenie usług, w szczególności tych z długim terminem realizacji oraz umów łączących świadczenie usług i sprzedaż dóbr.

Słowa kluczowe: przychody ze sprzedaży, kontrola, własność ekonomiczna.

1. Wstęp

Identyfikacja, pomiar i moment uznawania przychodów to bardzo istotne zagadnienia w teorii rachunkowości. Próby zdefiniowania przychodów na gruncie praktyki rachunkowości najczęściej sprowadzają się do procedur ewidencyjnych, natomiast w teorii definiowane są przede wszystkim poprzez zmiany wartości wybranych pozycji bilansowych. W definicjach powstałych na gruncie teorii rachunkowości niewiele poświęca się uwagi określeniu momentu uznawania przychodów. Praktyka natomiast często posiłkuje się w tym zakresie rozwiązaniami podatkowymi.

Definicje przychodów w polskim prawie bilansowym oraz w Międzynarodowych Standardach Rachunkowości mają ogólny charakter i nie podają ani sposobu ich pomiaru, ani momentu ich uznania. W teorii rachunkowości poszukiwano tego momentu, lecz różnorodność transakcji gospodarczych i trudność ich sklasyfikowania doprowadziła do tego, że w praktyce przyjęto różne momenty dla różnych transakcji. W Międzynarodowym Standardzie Rachunkowości nr 18 podjęto próbę

uporządkowania podejścia i wprowadzono klasyfikację ze względu na przedmiot transakcji, dzieląc przychody na trzy grupy:

- ze sprzedaży dóbr,
- ze sprzedaży usług,
- z tytułu użytkowania przez inne podmioty aktywów jednostki gospodarczej.

Podział ten wydaje się niewystarczający ze względu na bogactwo życia gospodarczego i zawieranie na rynku nowych coraz bardziej złożonych pod względem prawnym transakcji. Odpowiedzią na te problemy ma być propozycja Międzynarodowej Rady Standardów Rachunkowości zawarta w projekcie nowej wersji standardu dotyczącego przychodów. Jest to próba ujednocnienia podejścia do wyceny przychodów oraz momentu jego uznania. W zaproponowanym modelu uzależniono moment uznania przychodów od momentu przekazania kontroli odbiorcy nad efektem powstałym w wyniku wykonania obowiązku wynikającego z umowy przez dostawcę. Moment ten nie pokrywa się z momentem przekazania własności zdefiniowanej w Kodeksie cywilnym, ale pokrywa się z momentem przekazania tzw. własności ekonomicznej, dla której uznania niezbędne jest przejście prawa do dysponowania składnikiem oraz pobierania z niego pożytków.

Celem opracowania jest zaprezentowanie poszukiwań momentu uznawania przychodów w teorii rachunkowości, w międzynarodowych standardach rachunkowości z uwzględnieniem najnowszego projektu MSR 18 „Przychody” oraz w polskim prawie bilansowym, a także zaprezentowanie kontroli jako momentu przekazania własności ekonomicznej.

Dla realizacji tak sformułowanego celu przeprowadzono badania literaturowe, które wsparło dedukcją, indukcją oraz wnioskowaniem przez analogię.

2. Momenty uznawania przychodów w teorii rachunkowości

Przychody to jedna z dwóch podstawowych składowych wyniku finansowego. „Przychody to dusza przedsiębiorstwa. Bez przychodów nie ma dochodów, bez dochodów nie ma przedsiębiorstwa” [Hendriksen, Van Breda 2002, s. 362]. Jest to bardzo sugestywne, ale mało precyzyjne stwierdzenie. Trudno zdefiniować przychody bez opisanego sposobu ich pomiaru i określenia momentu ich uznawania. Szczególnie moment uznania przychodów jest niezwykle istotny dla prawidłowego określenia wyniku jednostki w kolejnych okresach sprawozdawczych. W teorii rachunkowości istnieją różne podejścia do tego zagadnienia. Według W.A. Patona oraz A.C. Littletona przychody to „produkt” przedsiębiorstwa [Paton, Littleton 1940, s. 46, za: Hendriksen, Van Breda 2002, s. 363]. Przychody rozumiane jako „produkt” powstają w wyniku tworzenia dóbr i usług przez jednostkę w określonym przedziale czasu. Jest to koncepcja bardzo ogólna o charakterze otwartym, w której nie sprecyzowano wielkości oraz momentu uznawania przychodów. W innych koncepcjach przychodów w tym nurcie często dodaje się, że produkt musi opuścić jednostkę gospodarczą, zanim zostanie uznany za przychód. Rada Standardów Rachunkowości Finansowej

(Financial Accounting Standards Board – FASB) opisała przychody zupełnie inaczej – jako zmiany aktywów i pasywów. W tej definicji stwierdzono, że za przychody uznaje się: „przypływy aktywów albo inne zwiększenie aktywów danego podmiotu lub zmniejszenia jego zobowiązań (lub kombinacja powyższych) wynikające z dostarczania lub produkcji dóbr, świadczenia usług lub innych czynności będących podstawową działalnością danego podmiotu” (SFAC 6, par. 78), [za: Hendriksen, Van Breda 2002, s. 363]. Definicja ta skupia się na środkach pieniężnych otrzymywanych w momencie sprzedaży lub w terminach późniejszych. To podejście jest zgodne z tradycyjną praktyką, ale nie zapewnia szerszego podejścia do problemu. Traktowanie zarówno przychodów jako „produktu” przedsiębiorstwa, jak i „przypływów” jako aktywów nie określa jednoznacznie ani sposobu pomiaru przychodu, ani jego momentu powstania. W teorii rachunkowości obie koncepcje przychodów są krytykowane. Pomimo wskazania wad tych dwóch definicji Rada Standardów Rachunkowości Finansowej faworyzuje podejście od strony kategorii bilansowych. Jest to dominujące obecnie podejście na arenie międzynarodowej oraz w polskim prawie bilansowym.

Określenie momentu uznania przychodów jest niezwykle istotne i bezpośrednio zależy od określenia, kiedy zostały one wypracowane. Wypracowywanie przychodu w jednostce gospodarczej to proces o ciągłym charakterze. Efekt działalności jednostki, czyli szeroko rozumiany produkt, jest wytwarzany stopniowo w miarę zużywania materiałów, surowców oraz postępu przetwarzania poprzez świadczenie pracy. W związku z takim rozumowaniem przychody powinny być uznawane nieustannie w czasie trwania cyklu wytwarzania produktu finalnego podmiotu gospodarczego. Jednak w praktyce gospodarczej nie stosuje się uznawania przychodów w sposób ciągły. W praktyce rachunkowości poszukiwano jednego momentu, w którym można by bezsprzecznie uznać przychód za osiągnięty. W teorii rachunkowości zaproponowano kilka różnych wariantów poszukiwania tego momentu czasowego, w którym jednoznacznie można uznać przychody za wypracowane. ARS 3 (Accounting Research Study) [Hendriksen, Van Breda 2002, s. 118] proponuje uznawanie przychodów w następujących warunkach:

- gdy nastąpiło zakończenie podstawowych czynności oraz
- gdy możliwy jest obiektywny pomiar rezultatów tej działalności.

Dwa wymienione warunki są spełnione w momencie dostawy produktu bądź usługi.

Alternatywne podejście do tego problemu, które zaproponował J.H. Myers [Myers 1959, za: Hendriksen, Van Breda 2002, s. 369], bazuje na punkcie krytycznym (zwrotnym). Uznanie przychodów następuje po zakończeniu głównych czynności ekonomicznych. Punkt zwrotny to moment, w którym niepewność zostaje zredukowana do minimum, tzn. uznanie przychodu następuje po podjęciu krytycznej decyzji bądź po wykonaniu najtrudniejszego zadania.

Uznanie przychodu następuje z chwilą wprowadzenia do ewidencji wypracowanego przychodu. Uznawanie przychodów powinno być rozpatrywane dla każ-

dej transakcji oddzielnie. Chociaż istnieją specyficzne przypadki, dla których jest uzasadnione dokonanie podziału pojedynczej transakcji na części składowe. Taka sytuacja może mieć miejsce wówczas, gdy następuje sprzedaż produktu wraz z późniejszymi usługami, do których można przypisać część ceny. W takim przypadku część przychodu należy uznać w momencie sprzedaży produktu, natomiast część odpowiadającą późniejszym przychodom należy rozliczać w przyszłości w zależności od wykonania usług. Możliwe są też sytuacje odwrotne, kiedy to kilka pojedynczych transakcji należy traktować jako jedną. Są to specyficzne przypadki, gdy są one ze sobą powiązane w ten sposób, że ich skutek gospodarczy należy rozpatrywać jako całość, np. transakcje sprzedaży z odkupem, który zniweluje efekt ekonomiczny pierwszej transakcji.

Uznawanie przychodu wiąże się bezpośrednio z jego zaksięgowaniem. Ma to miejsce najczęściej po wymianie lub po wypływie produktu, przy czym w niektórych transakcjach, takich jak sprzedaż wysyłkowa, problemem pozostaje określenie momentu ujęcia przychodu: jako dzień wysyłki czy jako dzień odbioru przez zamawiającego. Kolejne problemy dotyczące ujęcia przychodów dotyczą działalności polegającej na świadczeniu usług, szczególnie długoterminowych. W Międzynarodowym Standardzie Rachunkowości nr 18 „Przychody” [IFRS Foundation, 2011a, s. A623] dokonano podziału przychodów na trzy główne grupy:

- 1) przychody ze sprzedaży dóbr;
- 2) przychody ze sprzedaży usług;
- 3) przychody z tytułu użytkowania przez inne podmioty aktywów jednostki gospodarczej przynoszących:
 - a) odsetki,
 - b) tantiemy,
 - c) dywidendy.

Przychody ze sprzedaży dóbr mogą być uznane między innymi (wybrano wyłączenie warunki dotyczące momentu uznawania przychodu) po spełnieniu następujących warunków:

- jednostka przekazała nabywcy znaczące ryzyko i korzyści wynikające z praw własności dóbr,
- jednostka przestaje być trwale zaangażowana w zarządzanie sprzedanymi dobrami w stopniu, w jakim zazwyczaj funkcję taką realizuje się wobec dóbr, do których ma się prawo własności, ani też nie sprawuje się nad nimi efektywnej kontroli.

W kolejnym paragrafie twórcy standardu zwracają uwagę, że ocena przekazania ryzyka i korzyści wymaga zbadania okoliczności towarzyszących transakcji. Jednoznaczne przekazanie ryzyka i korzyści w momencie sprzedaży bezsprzecznie występuje wtedy, gdy wraz z przekazaniem dobra następuje przekazanie prawa własności do niego (np. sprzedaż detaliczna). Jeżeli jednak na jednostce ciąży znaczące ryzyko i korzyści związane z własnością, nie można uznać transakcji za sprzedaż i w konsekwencji uznać przychodów. Sytuacje, w których na jednostce nadal ciąży znaczące ryzyko i uzyskiwane są korzyści wynikające z własności, są następujące:

- a) jednostka podlega obowiązkowi obsługi roszczeń dotyczących niezadowalającej jakości, nieobjętej zwykłymi przepisami gwarancyjnymi,
- b) wpływ przychodów jest uzależniony od uzyskania przychodów ze sprzedaży tych dóbr przez nabywcę,
- c) dobra uznaje się za dostarczone pod warunkiem ich zainstalowania, a instalacja stanowi istotną część umowy i nie została jeszcze zakończona,
- d) nabywca posiada prawo odstąpienia od zakupu z przyczyn przewidzianych w umowie i jednostka nie ma pewności co do prawdopodobieństwa wystąpienia zwrotu zakupów.

Jeżeli jednak na jednostce ciąży tylko nieznaczące ryzyko związane z własnością, transakcję można uznać jako transakcję sprzedaży i ująć przychody. Jako przykłady takich sytuacji standard podaje:

- 1) sprzedawca zachowuje tytuł własności wyłącznie w celu zapewnienia ściągłości należnych kwot,
- 2) sprzedaż detaliczna z możliwością zwrotu pieniędzy, gdy klient wyrazi niezadowolone z zakupu.

Generalnie przychody ujmuje się wtedy, gdy uzyskanie korzyści ekonomicznych związanych z transakcją jest prawdopodobne. W niektórych przypadkach uzyskanie korzyści jest prawdopodobne dopiero w chwili zapłaty lub zniknięcia niepewności.

Przychody ze sprzedaży usług ujmuje się na podstawie stopnia zaawansowania realizacji transakcji na koniec roku obrotowego. Sposób ten, nazywany metodą procentowego zaawansowania, został całościowo opisany w MSR 11 Umowy o usługę budowlaną. Idea tej metody polega na ujmowaniu przychodów w czasie świadczenia usług proporcjonalnie do zaawansowania wykonanych prac, niezależnie od zrealizowania transakcji sprzedaży usług.

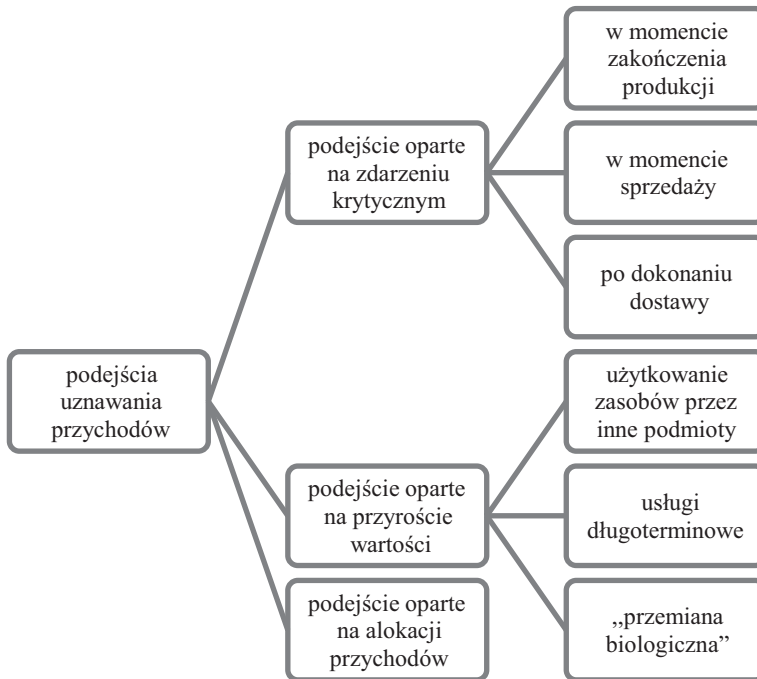
Przychody z tytułu użytkowania przez inne podmioty aktywów jednostki gospodarczej, przynoszących odsetki, tantiemy i dywidendy, określane są zgodnie z zasadą memoriału – w momencie ustalenia praw do ich otrzymania.

W literaturze przedmiotu wyróżnia się trzy podstawowe podejścia związane z uznawaniem przychodów. Zostały one zaprezentowane na rysunku 1.

W pierwszym podejściu, opartym na zdarzeniu krytycznym, wyróżnia się trzy podstawowe momenty:

- zakończenie produkcji,
- moment sprzedaży,
- po dokonaniu dostawy.

Przyjęcie momentu zakończenia produkcji jako momentu uznania przychodów wymaga oceny wpływu niepewności na oszacowanie kosztów wytworzenia czy też ceny sprzedaży. Takie podejście jest możliwe do zastosowania, gdy jednostka zawarła umowę na wytworzenie i dostarczenie produktu o określonej cenie. Zakończenie produkcji daje podstawy do wiarygodnego ustalenia kosztów wytworzenia, co nie oznacza ustalenia ceny sprzedaży. Przykładem sytuacji, kiedy zastosowanie takiego podejścia byłoby adekwatne do rzeczywistości, jest sprzedaż usług wycenionych według metody wykonania kontraktu.



Rys. 1. Klasyfikacja podejść uznawania przychodów

Źródło: [Winiarska 2008, s. 29].

Uznawanie przychodów w momencie sprzedaży jest w praktyce powszechnym podejściem do wyznaczania momentu księgowania przychodów. W takim rozwiązaniu ryzyko pomiaru przychodów jest zminimalizowane, chociaż niecałkowicie wyeliminowane. Powszechną praktyką jest możliwość zwrotu części dostawy, a nawet całości, co może być równoznaczne z wypowiedzeniem pierwotnej umowy. Poza tym nie zawsze moment zawarcia umowy kupna-sprzedaży jest momentem dostarczenia dostawy (np. sprzedaż wysyłkowa).

Księgowanie przychodów po dokonaniu dostawy, czyli po wykonaniu głównych czynności związanych ze sprzedażą, jest usprawiedliwione, gdy [Hendriksen, Van Breda 2002, s.]:

- niemożliwy jest pomiar otrzymanych w zamian aktywów z odpowiednią dokładnością,
- prawdopodobne jest powstanie dodatkowych istotnych kosztów związanych z transakcją, a nie można ich oszacować z dostatecznym stopniem dokładności.

W podejściu tym wychodzi się z założenia, że niepewność po dokonaniu sprzedaży w niektórych okolicznościach może być tak wysoka, że uznawanie przychodu powinno zostać jeszcze odłożone w czasie do momentu wyjaśnienia niejasności związanych np. z możliwością zwrotu dostawy przez odbiorcę. W takiej sytuacji

przychody można uznawać po wpływie należności bądź w momencie potwierdzenia przez odbiorcę zobowiązania do zapłaty. Typowym przykładem opóźnionej rejestracji przychodów jest sprzedaż ratalna, w której główna niepewność dotyczy nieściągalności należności. W takich przypadkach można uznawać przychody dopiero w momencie otrzymania zapłaty.

Uznawanie przychodów w podejściu opartym na przyroście wartości następuje w wielu uzasadnionych przypadkach. Przypadki te dotyczą:

- użytkowania zasobów przez inne podmioty – najem, dzierżawa, odsetki od lokat,
- usług długoterminowych, w szczególności budowlanych,
- zwiększenia wartości na skutek naturalnego wzrostu lub procesu dojrzewania – uprawy (np. lasów), hodowla, dojrzewanie win i serów.

Pierwszy przypadek wynika wprost z zasady memoriałowej, na podstawie której przychody z użytkowania są ujmowane w rachunkowości w tych okresach, kiedy zasoby są użytkowane przez obce jednostki.

Usługi długoterminowe to szczególnie przypadek uznawania przychodów w trakcie realizacji usługi, który został uregulowany w Międzynarodowym Standardzie Rachunkowości nr 11 „Umowy o usługę budowlaną”. Zgodnie z przyjętymi tam rozwiązaniami przychody z umów budowlanych uznawane są w rachunku zysków i strat w trakcie realizacji usługi zgodnie ze stopniem jej zaawansowania. Przychody są ujmowane współmiernie do ponoszonych kosztów, niezależnie od dokonanych częściowych odbiorów. W związku zaangażowaniem wysokich nakładów na świadczone usługi jednostki wykonawcze są zainteresowane przedstawieniem swojej aktywności w sprawozdaniu finansowym (wykazanie dodatniego wyniku finansowego), szczególnie kiedy prawdopodobieństwo osiągnięcia zysku jest wysokie. W tego typu usługach przychody są wypracowywane w sposób ciągły w miarę postępu prac, cena za całość prac jest ustalona w umowie, niepewność odbioru tych prac przez zamawiającego jest raczej niewielka. Decyzja o związaniu się jednostki z klientem poprzez długoterminową umowę następuje z reguły po szczegółowym rozpoznaniu jego sytuacji ekonomicznej.

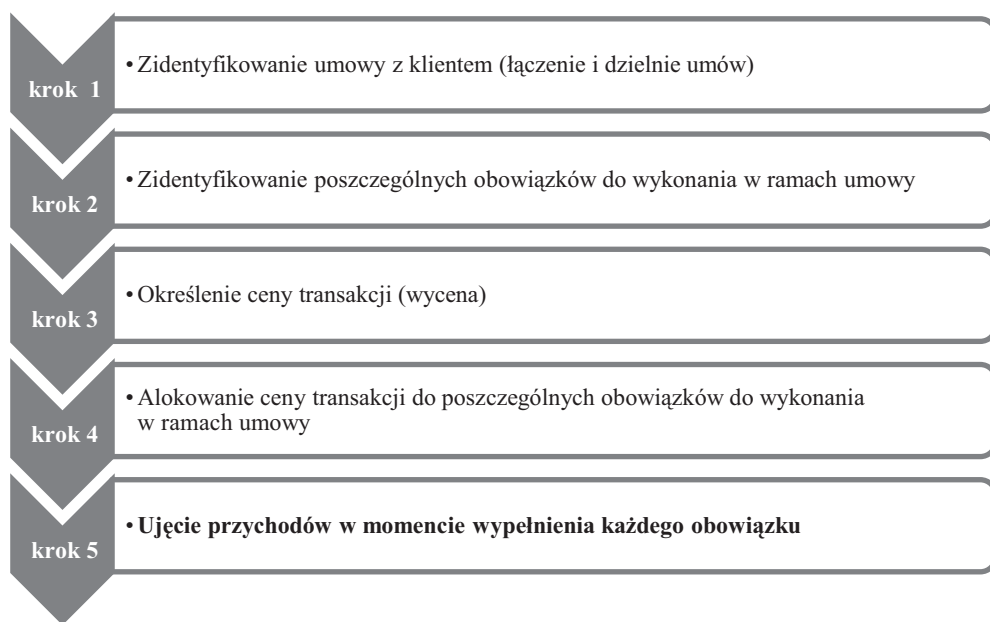
Uznawanie zwiększenia wartości na skutek przemiany biologicznej polega na tym, że przychody uznaje się na możliwych do określenia stadiach procesu biologicznego wzrostu bądź dojrzewania. Typowym przykładem takiego podejścia jest hodowla zwierząt, w której w kolejnych stadiach wzrostu zwierząt następuje przyrost wartości, które znajduje odzwierciedlenie w przychodach.

Polskie prawo bilansowe w art. 3 ust.1 pkt 30 podaje ogólną definicję przychodów, za którą uznaje uprawdopodobnione korzyści ekonomiczne, o wiarygodnie określonej wartości, w formie zwiększenia wartości aktywów albo zmniejszenia zobowiązań, które doprowadzą do wzrostu kapitału własnego lub zmniejszenia niedoboru w inny sposób niż wniesienie środków przez udziałowców lub właścicieli. W przytoczonej definicji ustawodawca nie definiuje momentu uznawania przychodów. Jedynie w zakresie wyceny usług niezakończonych na dzień bilansowy ustawodawca w myśl zapisów MSR 11 wprowadził dwie metody wyceny, w których

przyjęto dzień bilansowy jako moment rozpoznania szacownych przychodów usługi będącej w trakcie realizacji.

Podejście oparte na alokacji przychodów ma charakter mieszany i jest wypadkową dwóch podejść opartych na zdarzeniu krytycznym i przyroście wartości. Dotyczy umów, w których sprzedaż ma charakter mieszany, np. sprzedaż telefonu wraz z abonamentem. To podejście ma charakter komponentowy i polega na wyodrębnieniu poszczególnych elementów transakcji sprzedaży i ujmowaniu przychodów tych elementów oddzielnie w zależności od ich specyfiki.

Obecnie w środowisku rachunkowości toczy się dyskusja nad najnowszą wersją projektu standardu 18 „Przychody”. Przewidziano w nim istotne zmiany w zakresie warunków ujmowania przychodów [IFRS Foundation 2011b]. Główne założenie standardu opiera się na pięciu krokach rozpoznawania i ujmowania przychodów, co zostało zaprezentowane na rysunku nr 2.



Rys. 2. Hierarchia kroków rozpoznawania przychodów według projektu MSR 18

Źródło: opracowanie własne na podstawie: [IFRS Foundation 2011b].

Z punktu widzenia niniejszego opracowania najważniejszy jest ostatni krok, w którym opisano sposoby ustalania momentu uznawania przychodu. Generalnie przychody będą ujmowane wtedy, gdy następuje wypełnienie obowiązku świadczenia przez jego wykonawcę, czyli wtedy gdy spełnia on swoje obowiązki względem zamawiającego polegające na dostarczeniu dóbr lub usług, co zazwyczaj następuje po „przekazaniu kontroli” zamawiającemu. W pierwszej wersji projektu ustalono,

że przekazanie kontroli następuje z chwilą przejęcia przez kupującego zdolności do kierowania użytkowaniem oraz korzyści płynących z danego składnika aktywów. Tak rozumiana kontrola obejmowała również zdolność do zapobiegania uzyskaniu korzyści płynących ze składnika przez osoby trzecie. W wersji poprawionej zmieniono czynniki decydujące o przekazaniu kontroli. Wprowadzono dodatkowe wskaźniki, które jednostka powinna rozważyć, aby stwierdzić czy kontrola jest przekazywana w sposób ciągły przez dłuższy okres, czy też jej przekazanie następuje w jednym określonym momencie.

W związku z przyjęciem modelu uznawania przychodów, opartym na momencie przekazania kontroli, warto zastanowić się nad zawartością merytoryczną tego pojęcia. Co można rozumieć przez pojęcie kontroli w ekonomii? Jaka jest relacja tego pojęcia do własności zdefiniowanego w systemie prawnym?

3. Pojęcie kontrolowania i definicja własności

Według słownika wyrazów obcych kontrola pochodzi od francuskiego słowa *contrôle* i ma dwa podstawowe znaczenia [*Słownik...*]:

- sprawdzanie, przegląd czegoś, porównywanie stanu faktycznego ze stanem wymaganym,
- nadzór nad kimś lub nad czymś, wgląd w coś.

Według *Leksykonu kontroli* „Istotą działalności kontrolnej jest obserwowanie określonych zjawisk, analizowanie ich charakteru i przedstawianie spostrzeżeń organom kierującym” [Kałużny 2002, s. 37]. W podanych definicjach istota kontroli sprowadza się do porównywania stanu faktycznego ze stanem pożądanym, ustalania rozmiarów i przyczyn rozbieżności oraz przekazywania wyników porównania właściwym organom.

Przytoczone definicje są nieadekwatne do poruszanego w opracowaniu problemu, ponieważ użycie słowa „kontrola” w kontekście uznawania przychodów bliższe jest pojęciu przekazywania własności niż klasycznemu rozumieniu pojęcia kontroli. Przekazanie prawa własności pozwala odbiorcy przejąć pełną kontrolę nad pozyskanym składnikiem bądź usługą. Dla sprzedającego przekazanie prawa własności jest równoznaczne z przekazaniem pełnej kontroli nad składnikiem bądź wykonaną usługą. Zatem można stwierdzić, że przekazanie prawa własności daje pełną kontrolę nad składnikiem.

Artykuł 140 Kodeksu cywilnego stanowi, że właściciel w granicach określonych przez ustawy i zasady życia społecznego, z wyłączeniem innych osób, może korzystać z rzeczy zgodnie ze społeczno-gospodarczym przeznaczeniem swego prawa, w szczególności może pobierać pożytki i inne dochody z rzeczy oraz w tych samych granicach może rzeczą rozporządzać. Właściciel ma zatem zagwarantowane korzystanie z rzeczy z wyłączeniem innych osób oraz dodatkowo artykuł 222 kodeksu przyznaje mu roszczenia ochronne w razie naruszeń jego praw. Z zapisów tych wynika, że właściciel ma zapewnioną prawnie chronioną wolność korzystania z rzeczy. Z treści przytoczonych artykułów wynika, że na jego prawo składają się:

- prawo rozporządzania rzeczą,
- prawo korzystania z rzeczy.

Takie podejście do prawa własności nie jest pełne i eksponuje przede wszystkim prawo korzystania z rzeczy, uwypuklając głównie aspekt ekonomiczny tego prawa.

Z bogatej literatury z dziedziny prawa wynika, że dodatkowym elementem prawa własności, chociaż nieujętym kodeksowo, jest prawo posiadania. Zatem zgodnie z literaturą przedmiotu na podmiotowe prawo właściciela składa się co najmniej triada następujących uprawnień [Dybowski (red.) 2003, s. 221]:

- 1) prawo rozporządzania rzeczą,
- 2) prawo korzystania z rzeczy,
- 3) prawo posiadania rzeczy.

Każdy element rozpatrywany oddzielnie nie jest charakterystyczny dla tego prawa. Dopiero wszystkie razem stanowią trzon prawa własności.

W tabeli 1 zaprezentowano pełne prawa własności realizowane w postaci triady uprawnień właściciela.

Tabela 1. Triada uprawnień właściciela

Lp.	Uprawnienia	Zawartość uprawnienia
1	Prawo rozporządzania rzeczą	Prawo do czynności prawnych
2	Prawo korzystania z rzeczy	Prawo do pobierania pożytków Prawo do używania rzeczy Prawo do pobierania innych dochodów
3	Prawo posiadania rzeczy	Władztwo nad rzeczą

Źródło: opracowanie własne.

Zatem na pełne prawo własności w rozumieniu Kodeksu cywilnego składają się: prawo do podejmowania czynności prawnych względem przedmiotu własności, prawo do używania rzeczy i pobierania z niej pożytków oraz prawo decydowania o sposobie wykorzystania przedmiotu własności.

Pewną odmianą własności jest pojęcie własności ekonomicznej, które powstało i zostało opisane na gruncie teorii praw własności. Rozwój tej teorii nastąpił w latach 60. XX wieku. „Jej głównym założeniem badawczym jest traktowanie uprawnień własnościowych jako praw konkretnych osób podejmujących decyzje związane z własnością, niezależnie od formalnych tytułów własności” [Polszakiewicz, Boehlke (red.) 2007, s. 65]. W ujęciu tradycyjnym zakłada się w niej, że podmiotami praw własności mogą być jedynie osoby fizyczne, a ich motywacja do wykorzystania zasobów zależy od stopnia pełności uprawnień własnościowych, pojmowanych jako usankcjonowane relacje między ludźmi, odnoszące się do korzystania z zasobów [Polszakiewicz, Boehlke (red.) 2007, s. 65]. Kontynuując myśl, tylko takie osoby będą podejmować decyzje w oparciu o zasadę maksymalizacji funkcji użyteczności. Zwraca się też uwagę na to, że rozproszenie własności (własność publiczna, spółki

akcyjne z rozproszonym akcjonariatem) powoduje osłabienie motywacji poprawy ekonomicznych efektów.

W teorii praw własności własność prywatna uznawana jest za najbardziej efektywną formę własności, w której prawa właścicieli są wyłączne i dobrowolnie transferowalne. Wyłączność oznacza, że tylko podmiot – właściciel ponosi odpowiedzialność za efekty wykorzystania rzeczy zarówno w formie uzyskanych korzyści, jak i poniesionych strat. Transferowalność praw ma decydujące znaczenie dla zachowania ciągłości i optymalizowania gospodarowania.

Z ekonomicznego punktu widzenia najważniejszą kwestią jest ustalenie, kto osiąga korzyści z określonego mienia. Nie zawsze bycie właścicielem, z punktu widzenia prawa cywilnego, jest jednoznaczne z osiąganiem pożytków z danej rzeczy. Będąc właścicielem rzeczy w sensie prawnym można nią tak rozporządzać, że korzyści z jej wykorzystania przypadną innym osobom. Takie rozumienie własności ma również pozytywną stronę, która przejawia się przede wszystkim w dbałości o stan materialny przedmiotu generującego korzyści ekonomiczne. Bycie właścicielem w sensie prawnym niekoniecznie motywuje do dbałości o dane mienie. Wręcz przeciwnie, można postawić tezę, że tylko osoba czerpiąca korzyści z rzeczy będzie zmobilizowana do jej utrzymywania w należyтым stanie technicznym.

Własność nie powinna być utożsamiana wyłącznie z przejęciem korzyści, ale również powinna być tożsama z prawem do decydowania o formach i sposobach używania rzeczy, co sprowadza się do kodeksowego posiadania rzeczy, czyli władztwa nad rzeczą.

Zakładając, że ekonomia ma dostarczać informacji o rzeczywistości gospodarczej i prezentować dane zgodne z prawdą materialną rozumienie prawa własności w sensie ekonomicznym powinno być odróżniane od kodeksowego ujęcia prawa własności. W takim ujęciu eksponuje się głównie prawo posiadania oraz prawo do czerpania korzyści ekonomicznych.

Zatem właścicielem ekonomicznym jest osoba, która czerpie korzyści z danej rzeczy oraz decyduje o sposobach i formach jej używania.

Analizując zawartość poszczególnych praw składających się na triadę uprawnień właściciela, można stwierdzić, że w ujęciu ekonomicznym własność utożsamiana jest z prawem do korzystania z rzeczy i prawem posiadania rzeczy (tabela 2).

Tabela 2. Uprawnienia właściciela ekonomicznego

Lp.	Uprawnienia	Zawartość uprawnienia
1	Prawo korzystania z rzeczy	Prawo do pobierania pożytków Prawo do używania rzeczy Prawo do pobierania innych dochodów
2	Prawo posiadania rzeczy	Władztwo nad rzeczą

Źródło: opracowanie własne.

W sformułowaniu „ekonomiczna własność” położono nacisk na jedno z praw składających się na pełne prawo własności, a mianowicie na prawo korzystania z rzeczy. Przy czym w tym kontekście z reguły używa się tego sformułowania w stosunku do mienia jako najszerszego odniesienia własności, a nie rzeczy.

W kontekście uznawania przychodów ważne jest poszukiwanie momentu przekazania uprawnień w sensie ekonomicznym, który to niekoniecznie pokrywa się z momentem transferu prawa własności w rozumieniu kodeksowym.

4. Przenoszenie kontroli w kontekście uznawania przychodów

W poprawionej wersji projektu MSR 18 wprowadzono pojęcie kontroli na potrzeby identyfikacji momentu ujmowania przychodów, przy czym nie zdefiniowano tego pojęcia. Zamiast tego opisano kryteria, którymi należy kierować się przy ocenie sposobu wypełniania obowiązku wynikającego z umowy, zidentyfikowanego w kroku 2. Jeżeli sposób jego wypełniania gwarantuje stałe przekazywanie kontroli nad wykonywanym efektem przez odbiorcę świadczenia, mamy do czynienia z ciągłym przekazywaniem kontroli. Jeżeli natomiast odbiorca przejmuje kontrolę nad wykonywanym efektem jednorazowo po wypełnieniu obowiązku w całości, mamy do czynienia z jednorazowym przejściem kontroli. Sposoby przekazywania kontroli mogą mieć zatem charakter:

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

Stopniowe przekazywanie kontroli podczas wykonywania obowiązku świadczenia ma miejsce wtedy, gdy spełniony jest przynajmniej jeden z dwóch podanych warunków:

1) działania jednostki polegają na tworzeniu nowych składników lub zwiększaniu wartości już istniejących, których efekty odbiorca kontroluje z chwilą ich utworzenia lub zwiększenia wartości;

2) efekt działania wykonawcy nie może być wykorzystany przez nabywcę w sposób „alternatywny” (zgodnie z umową jednostka nie może sprzedać pracy w toku realizacji innemu odbiorcy albo wykonane prace mają na tyle indywidualny charakter, że nie mogą być przedmiotem transakcji z innymi klientami) i gdy spełniony jest co najmniej jeden z następujących kryteriów:

- odbiorca efektu obowiązku świadczenia przejmuje nad nim kontrolę i wykorzystuje korzyści z nim związane,
- inna jednostka, która miałaby kontynuować realizację świadczenia będącego w trakcie realizacji nie musiałaby powtarzać prac zrealizowanych do tej pory,
- jednostka ma prawo do płatności za zrealizowane świadczenie.

Pierwszy warunek dotyczy sytuacji, w których w trakcie wykonywania przez wykonawcę obowiązku wynikającego z umowy powstający efekt prac jest jednocześnie kontrolowany przez zamawiającego („konsumowany”). Przykładem umowy spełniającej ten warunek jest umowa na wykonanie montażu specjalistycznego

sprzętu u zamawiającego (na terenie przez niego kontrolowanym, np. montażu pieca hutniczego).

Drugi warunek jest już bardziej rozbudowany. Polega na dokonaniu indywidualnej oceny, czy efekt powstający w wyniku realizacji obowiązku świadczenia może być przez zamawiającego wykorzystany w sposób alternatywny w stosunku do wstępnych założeń. W przypadku gdy odbiorca nie może wykonanego efektu sprzedać innemu klientowi lub wykonana praca ma na tyle specjalistyczny charakter, że nie może zostać inaczej wykorzystana niż zamierzano, istnieją podstawy, aby stwierdzić niemożność alternatywnego wykorzystania składnika i uznać warunek za spełniony. Spełnienie tego warunku ma miejsce wtedy, gdy odbiorca otrzymuje i jednocześnie zużywa efekt świadczenia, tak jak między innymi w przypadku usług szkoleniowych czy doradczych (pierwsze kryterium). Drugie kryterium dotyczy przypadku, w którym wykonana praca nie musiałaby zostać powtórzona przez innego wykonawcę w sytuacji zmiany wykonawcy. Jako przykład ilustrujący do tego warunku można podać zrealizowane usługi transportowe. Ostatni punkt dotyczy oceny prawa do zapłaty. Wykonawca ma prawo do płatności, gdy spełnił wszystkie warunki umowy, a odbiorca nie może anulować umowy, albo gdy z chwilą anulowania kwota należności staje się wymagalna. W przypadku gdy odbiorca ma prawo umowę anulować, a kwota należna z chwilą anulowania staje się niższa od całkowitej kwoty umowy, nie można uznać kryterium za spełnione. Nawet jeżeli jednostka ma prawo do zapłaty, ale wykonane usługi mogą znaleźć alternatywne zastosowanie, to nie można przyjąć, że warunek jest spełniony.

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

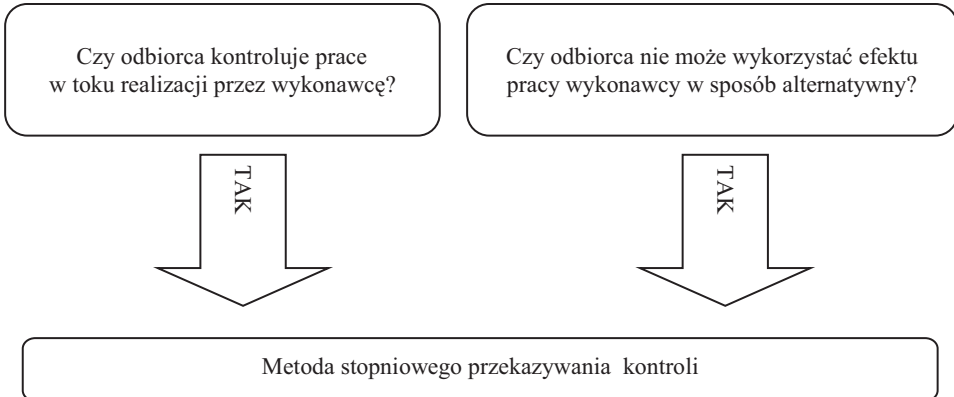
Jeżeli jednostka identyfikuje zbyt wiele niepewności w związku z pomiarem postępu i nie może racjonalnie oszacować zysku i jednocześnie nie identyfikuje straty, powinna ująć przychody do wysokości poniesionych kosztów.

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

Metoda stopniowego przekazywania kontroli powinna być rozpatrywana jako pierwsza. Zatem na początek należy odpowiedzieć na jedno z dwóch postawionych pytań, zgodnych z podanymi wcześniej warunkami (rys. 3).

Jeżeli na jedno z wymienionych pytań jednostka odpowie twierdząco, uznaje przychody – zgodnie z pierwszą metodą – stopniowo w trakcie realizacji kontraktu, stosując metodę stopnia zaawansowania. Jeżeli odpowiedzi będą negatywne, przechodzi do drugiej metody i ustala jeden moment ujęcia przychodu. W celu ułatwienia „poszukiwania” tego momentu w projekcie proponowane są warunki do analizy:

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



Rys. 3. Warunki klasyfikacji przekazywania kontroli stopniowo w czasie realizacji obowiązku świadczenia

Źródło: opracowanie własne.

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

Wykorzystanie modelu opartego na przekazywaniu kontroli do identyfikacji momentu uznawania przychodu to kontynuacja zmiany identyfikacji aktywów. Jeden z warunków klasyfikacji aktywów to właśnie sprawowanie kontroli (zamiast własności bądź współwłasności) nad składnikiem aktywów. W przypadku aktywów kontrola ta jest rozumiana jako własność ekonomiczna, na którą składają się dwa składniki pełniej triady uprawnień właścicielskich (tabela 2). W zakresie „poszukiwań” momentu uznawania przychodów można przyjąć takie samo podejście, co potwierdza poddany analizie projekt standardu. W tym podejściu „poszukiwany” moment przekazywania kontroli sprowadza się, podobnie jak w przypadku aktywów, do przekazania własności ekonomicznej.

5. Podsumowanie

Bogactwo życia gospodarczego, przejawiające się w coraz to bardziej zaawansowanych konstrukcjach umów transakcji, sprawia niewątpliwie problemy w rachun-

kowości w zakresie ujmowania skutków tych transakcji w księgach rachunkowych. Podstawową kwestią jest ustalenie momentu uznawania przychodów. W prostych transakcjach, kiedy dzień sprzedaży pokrywa się z momentem przekazania własności, nie ma problemu z ustaleniem momentu uznania przychodu. Kiedy natomiast transakcja sprzedaży ma bardziej złożony charakter, w rachunkowości pojawiają się dylematy z określeniem momentu uznania przychodów. W związku z tym w rachunkowości poszukiwano sposobu na ujednoczenie zasad, ale proponowane rozwiązania raczej próbowały klasyfikować przychody według ich charakterystycznych cech na mniejsze grupy, a nie podawać jednej jednolitej zasady dla wszystkich transakcji. Dopiero opublikowany projekt Międzynarodowej Rady Standardów Rachunkowości podejmuje próbę unifikacji zasad w omawianym zakresie. Projekt standardu wnosi zmiany w dotychczasowych rozwiązaniach dotyczących określania momentu uznawania przychodów. Proponowany model wykazuje pewne podobieństwa do dotychczasowych rozwiązań opartych na ocenie przeniesienia znaczącego ryzyka i korzyści, ale wprowadza też nowe wyraźne różnice. W zakresie identyfikacji przychodów ze sprzedaży dóbr projekt nie wprowadza rewolucyjnych zmian. Proponowane nowe rozwiązania mogą natomiast wpłynąć na ujmowanie przychodów i kosztów umów o świadczenie usług, w szczególności tych z długim terminem realizacji oraz umów łączących świadczenie usług i sprzedaż dóbr. Proponowane rozwiązania oparte są na przekazywaniu własności w sensie ekonomicznym, a nie prawnym. Jest to konsekwencja przyjętego podejścia do klasyfikacji aktywów, w której to jeden z warunków dotyczy właśnie kontroli składnika, a nie jego własności czy współwłasności. Przyjęcie nowego rozwiązania w zakresie uznawania przychodów z pewnością zmieniałoby dotychczasowe rozwiązania, jednak ocena skali tych zmian wymaga pogłębionej analizy.

Literatura

- Dybowski T. (red.), 2003, *Prawo rzeczowe*, [w:] *System prawa rzeczowego*, t. 3, C.H. Beck, Instytut Nauk Prawnych PAN, Warszawa.
- Hendriksen E., Van Breda M., 2002, *Teoria rachunkowości*, Wyd. Naukowe PWN, Warszawa.
- IFRS Foundation, 2011a, *Międzynarodowe Standardy Sprawozdawczości Finansowej*, część A, IFRS, SKwP.
- IFRS Foundation, 2011b, *Revenue from Contracts with Customers*, Exposure Draft ED/2011/6.
- Kałużny S., *Leksykon kontroli*, Dosko, Warszawa 2002.
- Myers J.H., 1959, *The Critical Event and Recognition of Net Profit*, *Accounting Review*, October.
- Paton W.A., Littleton A.C., 1940, *An Introduction to Corporate Accounting Standards*, American Accounting Association, Monograph no. 3.
- Polszakiewicz B., Boehlke J. (red.), 2007, *Własność i kontrola w teorii i praktyce*, t. III, Wydawnictwo Uniwersytetu Mikołaja Kopernika, Toruń.
- Słownik wyrazów obcych*, Wyd. Naukowe PWN, Warszawa, <http://www.swo.pwn.pl/haslo.php?id=14656> (19.12.2012).
- Ustawa o rachunkowości z dnia 29 września 1994 r., tekst jednolity z 2009 r., Dz.U. nr 152, poz. 1223.
- Winiarska K., 2008, *MSR 18 Przychody*, Difin, Warszawa.

CONCEPT OF CONTROL IN THE CONTEXT OF INCOME RECOGNIZING

Summary: An identification, a measurement and a moment of income recognizing are substantial issues in the accounting theory which have not been clearly described either on the ground of balance law or in regulations of professional accounting. Seeking the moment of income recognizing is a long-lasting process which at present resulted in accounting standards of the new solution suggested by International Accounting Standards Board. In the suggested model a moment of taking over the control of the effect of the agreement carried out by the recipient was accepted as the moment of the revenue recognition in accounting. This moment is not always associated with property transfer but it reflects property transfer in the economic sense. The new approach in this aspect can influence existing solutions in the range of including the income and costs of service delivery agreements, in particular the ones with the long completion date and agreements connecting services and the sale of goods.

Keywords: sales revenue, control, economic ownership.