

Natalia Sitarz

Uniwersytet Ekonomiczny w Poznaniu
e-mail: natalia.sitarz@phd.ue.poznan.pl

NOWY JEDNOLITY MODEL UJMOWANIA PRZYCHODÓW WEDŁUG MSSF

THE NEW HOMOGENEOUS REVENUE RECOGNITION MODEL UNDER IFRS

DOI: 10.15611/pn.2018.503.36

JEL Classification: M41, M48

Streszczenie: W artykule zaprezentowano założenia i wybrane konsekwencje nowego modelu ujmowania przychodów uregulowanego w MSSF 15 Przychody z umów z klientami, mającym obowiązkowe zastosowanie dla sprawozdań finansowych sporządzanych zgodnie z MSSF dla okresów rocznych rozpoczynających się dnia 1 stycznia 2018 r. lub później. Według wymogów nowego standardu jednostki do ujmowania przychodów będą stosowały jednolity model bez względu na źródło, z jakiego przychody są pozyskiwane, oraz sektor, w jakim działa jednostka. Określenie momentu ujęcia i wysokości przychodów będzie wymagało każdorazowo analizy pięciu kroków nowego modelu, który zastąpi wszystkie dotychczasowo obowiązujące metody ujmowania przychodów. Kierunek wpływu zmienionych zasad rachunkowości na wysokość przychodów jednostek nie jest możliwy do jednoznacznego określenia i zależy od specyficznych zapisów umów z klientami. Nowy model ujmowania przychodów może wpłynąć na wysokość wskaźników charakteryzujących sytuację finansową i majątkową jednostek. Wdrożenie nowego standardu może okazać się dla wielu jednostek czasochłonne i kosztochłonne.

Słowa kluczowe: MSSF 15, przychody, model ujmowania przychodów.

Summary: The article presents basis and chosen consequences of new revenue recognition model provided by IFRS 15 *Revenues from contracts with customers* obligatory effective for financial statements prepared in accordance with IFRS for the financial years beginning on or after 1 January 2018. Under requirements of the new Standard entities will apply one revenue recognition model, no matter of the source of revenues and industry in which an entity operates. The determination of the revenues recognition moment and the amount of revenues to be recognized will once require analyzing 5 steps of the new model, which will replace all revenue recognition methods currently applied. The direction of changed accounting policy influence is not possible to be determined and is depended on specific provisions of contracts with customers. The new revenue recognition model can influence the level of financial ratios. New Standard implementation may be time and costconsuming for many entities.

Keywords: IFRS 15, revenues, revenue recognition model.

1. Wstęp

Informacje na temat wysokości przychodów są wykorzystywane do oceny sytuacji i wyników finansowych oraz porównywania jednostek [IASB 2014, s. 3]. Publikacja Międzynarodowego Standardu Sprawozdawczości Finansowej 15 Przychody z umów z klientami (dalej „MSSF 15”, „Standard”) jest zwieńczeniem kilkuletnich prac w ramach projektu dotyczącego ujmowania przychodów prowadzonego przez Radę Międzynarodowych Standardów Rachunkowości (dalej „Rada MSR”, „Rada”). Standard został opublikowany dnia 28 maja 2014 r. W kwietniu 2016 r. Rada opublikowała tzw. *Zmiany do MSSF 15 Przychody z umów z klientami* (dalej „Zmiany do MSSF 15”) zawierające wyjaśnienia odnośnie do wybranych wymogów oraz dostarczające dodatkowych przepisów przejściowych związanych z wdrożeniem standardu [IASB 2016]. Pierwotnie MSSF 15 miał być obowiązkowo stosowany dla okresów rocznych rozpoczynających się dnia 1 stycznia 2017 r. We wrześniu 2015 r. Rada podjęła decyzję o zmianie daty obowiązkowego zastosowania standardu na 1 stycznia 2018 r. Proces zatwierdzenia standardu do stosowania w Unii Europejskiej zakończył się we wrześniu 2016 r., kiedy też dokonano publikacji treści MSSF 15 w Dzienniku Urzędowym Unii Europejskiej [EFRAG 2017, s. 2]. Oznacza to, że MSSF 15 został przyjęty do stosowania w państwach Unii Europejskiej, a zatem wszystkie polskie spółki, które sporządzają swoje statutowe sprawozdania finansowe zgodnie z MSSF, mają obowiązek stosowania standardu od 1 stycznia 2018 r.

MSSF 15 zastąpi obecnie obowiązujące Międzynarodowe Standardy Sprawozdawczości Finansowej traktujące o ujmowaniu przychodów, w szczególności MSR 18 Przychody (dalej „MSR 18”) i MSR 11 Umowy o usługę budowlaną (dalej „MSR 11”), jak również interpretacje KIMSF 15 Umowy dotyczące budowy nieruchomości, KIMSF 18 Przekazanie aktywów przez klientów i SKI 31 Przychody – transakcje barterowe dotyczące usług reklamowych. Celem standardu jest ustanowienie zasad, które będą stosowane przez jednostki do przedstawiania użytkownikom sprawozdań finansowych użytecznych informacji odnośnie do charakteru, wartości, rozkładu w czasie, a także niepewności co do przychodów oraz przepływów pieniężnych wynikających z umów z klientami¹ [MSSF 15, par. 1]².

Mimo że MSSF 15 nie jest jeszcze obowiązkowo stosowany, ESMA³ wydała zalecenia, zgodnie z którymi oczekuje się, by spółki publiczne dokonały ujawnień

¹ MSSF 15 par. 6 definiuje klienta jako stronę, która zawarła umowę z jednostką w celu otrzymania – w zamian za wynagrodzenie – dóbr lub usług, które są wynikiem działalności operacyjnej jednostki.

² Artykuł został opracowany w oparciu o regulacje MSSF 15 opublikowanego do stosowania w Unii Europejskiej w ramach Rozporządzenia Komisji (UE) 2016/1905 z dnia 22 września 2016 r. zmieniającego rozporządzenie WE nr 1126/2008 przyjmujące określone międzynarodowe standardy rachunkowości zgodnie z rozporządzeniem (WE) nr 1606/2002 Parlamentu Europejskiego i Rady w odniesieniu do Międzynarodowego Standardu Sprawozdawczości Finansowej 15. Odniesienia do paragrafów MSSF 15 umieszczone w niniejszym opracowaniu dotyczą przepisów w ramach wspomnianego rozporządzenia.

³ ESMA – Europejski Urząd Nadzoru Giełd i Papierów Wartościowych, European Securities and Markets Authority.

związanych z zaawansowaniem prac nad wdrożeniem MSSF 15 w sprawozdaniach finansowych za rok 2016 oraz w śródrocznych sprawozdaniach finansowych w roku 2017. Ponadto ESMA zaleca, by sprawozdania finansowe za rok 2017 zawierały ilościową ocenę wpływu MSSF 15 wraz ze wskazaniem zmian w stosunku do wartości zaraportowanych według MSR 11 i MSR 18, publikacja sprawozdań finansowych za rok 2017 nastąpi bowiem po wejściu w życie MSSF 15 [ESMA 2016, s. 5-6].

Celem artykułu jest przedstawienie założeń modelu ujmowania przychodów uregulowanego w MSSF 15 oraz wskazanie konsekwencji nowych rozwiązań. Opracowanie stanowi próbę odpowiedzi na następujące pytania badawcze:

1. Na czym polega nowy model ujmowania przychodów w świetle MSSF?
2. Na jakie obszary działalności jednostek wpłynie zastosowanie MSSF 15?
3. Czy MSSF 15 będzie miał istotny wpływ na wyniki jednostek w porównaniu z obecnie obowiązującymi regulacjami?

Zastosowane metody badawcze obejmują analizę literatury i międzynarodowych aktów prawnych.

2. Istota modelu ujmowania przychodów według MSSF 15

Zgodnie z MSSF 15 ujmowanie przychodów, bez względu na źródło, z jakiego są one pozyskiwane, oraz sektor, w jakim działa jednostka, będzie się odbywało w oparciu o tzw. model pięciu kroków:

- Krok 1: Identyfikacja umowy,
- Krok 2: Identyfikacja zobowiązań do wykonania świadczeń,
- Krok 3: Ustalenie ceny transakcyjnej,
- Krok 4: Przypisanie ceny transakcyjnej do zobowiązań do wykonania świadczeń,
- Krok 5: Ujęcie przychodu w momencie realizacji zobowiązań do wykonania świadczeń [IASB 2014, s. 4-5].

2.1. Identyfikacja umowy

W celu zastosowania modelu z MSSF 15 jednostka musi w pierwszej kolejności dokonać identyfikacji umowy z klientem [EYa 2016, s. 31]. Standard definiuje umowę jako porozumienie między dwiema stronami lub większą liczbą stron, które powoduje powstanie egzekwowalnych praw i obowiązków [MSSF 15, Załącznik A].

Umowy z klientami są objęte zakresem standardu, gdy spełniają określone kryteria. Umowa może mieć formę ustną, pisemną bądź dorozumianą (zgodną z innymi zwyczajowymi praktykami rynkowymi). Na podstawie umowy jednostka jest w stanie zidentyfikować prawa każdej ze stron odnośnie do dóbr lub usług, które zostaną przekazane, a także warunki płatności za te dobra lub usługi. Umowa musi mieć treść ekonomiczną. Dodatkowo, by umowa spełniła definicję umowy z MSSF 15,

musi być prawdopodobne otrzymanie przez jednostkę wynagrodzenia za dobra i usługi, które zostaną przekazane klientowi. W celu dokonania oceny prawdopodobieństwa otrzymania wynagrodzenia jednostka analizuje zdolność i zamiar zapłaty ustalonego wynagrodzenia przez klienta w określonym terminie [MSSF 15, par. 9].

Jeśli wskazane wyżej kryteria ujęcia umowy są spełnione w momencie jej zawarcia, jednostki nie dokonują ponownej ich oceny z wyjątkiem sytuacji, gdy istnieją przesłanki wskazujące na istotną zmianę faktów i okoliczności. Jako przykłady takich przesłanek uznaje się znaczne obniżenie zdolności klienta do zapłaty wynagrodzenia. W takim przypadku jednostka powinna dokonać ponownej oceny prawdopodobieństwa otrzymania wynagrodzenia, do którego będzie uprawniona po przekazaniu pozostałych dóbr i usług klientowi.

W sytuacji gdy umowa nie spełnia określonych kryteriów, jednostka kontynuuje dokonywanie oceny umowy w celu ustalenia, czy kryteria zostały spełnione w późniejszym terminie [MSSF 15, par. 14].

W przypadku zawarcia dwóch lub więcej umów jednocześnie (lub prawie jednocześnie) z tym samym klientem (bądź z podmiotami z nim powiązanymi) jednostka łączy takie umowy i ujmuje tak, jakby stanowiły jedną umowę, pod warunkiem spełnienia następujących kryteriów:

- umowy negocjowano w pakiecie oraz dotyczą tego samego celu handlowego;
- wynagrodzenie należne w ramach jednej umowy jest uzależnione od ceny bądź wykonania innej umowy, lub
- dobra/usługi przyrządzone w umowach stanowią pojedyncze zobowiązania do wykonania świadczeń [MSSF 15, par. 17].

Standard wprowadził także szczegółowe wytyczne w odniesieniu do wpływu księgowego dokonania zmian oraz modyfikacji istniejących umów. Zmiany w umowach ujmuje się jak oddzielne umowy, gdy:

- zakres umowy zwiększa się w związku z dodaniem przyrzeczonych dóbr lub usług uznawanych za odrębne, oraz
- cena określona w pierwotnej umowie ulega zwiększeniu o kwotę wynagrodzenia będącą odzwierciedleniem określonych przez jednostkę indywidualnych cen sprzedaży dodatkowych przyrzeczonych dóbr lub usług, jak również wszelkie korekty ceny mające na celu uwzględnienie okoliczności konkretnej umowy.

W sytuacji gdy zmiany w umowie nie prowadzą do ujęcia nowej umowy, traktuje się je jako modyfikacje umowy pierwotnej [MSSF 15, par. 18-21].

2.2. Identyfikacja zobowiązań do wykonania świadczeń

Po skonkludowaniu, że umowa została objęta zakresem MSSF 15, jednostka w momencie zawarcia umowy dokonuje oceny dóbr i usług przyrzeczonych pod kątem identyfikacji zobowiązań do wykonania świadczeń. Odrębnym zobowiązaniem do wykonania świadczenia jest każde przyrzeczenie do przekazania na rzecz klienta dobra lub usługi, które można wyodrębnić, lub grupy odrębnych dóbr lub usług,

które co do zasady są takie same oraz w przypadku których przekazanie na rzecz klienta ma taki sam charakter [MSSF 15, par. 22].

Zazwyczaj umowa dokładnie określa dobra i usługi, które jednostka przekazuje klientowi. Nie zawsze jednak zobowiązania do wykonania świadczenia ograniczają się do dóbr i usług wskazanych w umowie. Umowy z klientami mogą bowiem obejmować także przyrzeczenia wynikające ze zwyczajowo przyjętych praktyk handlowych jednostki bądź doświadczeń pod warunkiem, że na moment zawarcia umowy przyrzeczenia te prowadzą do zbudowania uzasadnionego oczekiwania klienta co do dóbr lub usług, do których przekazania zobowiązała się jednostka [MSSF 15, par. 24].

Zobowiązaniami do wykonania świadczenia nie są czynności podejmowane przez jednostkę w celu wypełniania umowy nieprowadzące do przekazania dóbr lub usług na rzecz klienta (np. czynności administracyjne) [MSSF 15, par. 25].

By dobro lub usługa zostały uznane za odrębne, muszą zostać spełnione dwa warunki:

- klient może odnosić korzyści z dobra lub usługi bezpośrednio lub poprzez powiązanie z innymi zasobami, do których posiada łatwy dostęp, oraz
- zobowiązanie do przekazania dobra lub usługi jest identyfikowane odrębnie od innych zobowiązań wynikających z umowy [MSSF 15, par. 27].

Jeśli przyrzeczone dobra lub usługi nie mogą zostać zidentyfikowane jako odrębne, jednostka dokonuje ich połączenia z innymi przyrzeczonymi dobrami lub usługami do momentu, kiedy taki pakiet połączonych dóbr lub usług będzie można uznać za odrębny [MSSF 15, par. 30].

2.3. Ustalenie ceny transakcyjnej

Ceną transakcyjną jest kwota wynagrodzenia, które – zgodnie z oczekiwaniami jednostki – będzie jej przysługiwać w zamian za przekazanie przyrzeczonych dóbr lub usług na rzecz klienta. Do ceny transakcyjnej nie zalicza się kwot pobranych w imieniu osób trzecich (np. wybranych podatków od sprzedaży). Wynagrodzenie określone w umowie może być kwotą stałą, zmienną lub przyjmować formę mieszaną.

Na oszacowanie ceny transakcyjnej wpływ mają charakter, rozkład w czasie i kwota wynagrodzenia określona w umowie. Jednostka zakłada, że dobra i usługi przeniesione zostaną na klienta zgodnie z obowiązującą umową oraz że umowa nie zostanie rozwiązana, przedłużona ani zmieniona [MSSF 15, par. 48-49].

W sytuacji gdy wynagrodzenie w umowie zostało ustalone w formie zmiennej, jednostka dokonuje oszacowania kwoty wynagrodzenia, do którego będzie uprawniona w zamian za przekazanie przyrzeczonych dóbr lub usług na klienta. Zmiany w wysokości wynagrodzenia wynikać mogą m.in. z udzielanych upustów, rabatów, zwrotów wynagrodzenia, kredytów, ustępstw cenowych, dodatków, premii, nałożenia kary. Wynagrodzenie może zmienić się także, jeśli w umowie zawarto zapis uza-

leżniący je od wystąpienia lub braku wystąpienia określonego zdarzenia w przyszłości [MSSF 15, par. 50-51].

Szacowaniu wartości wynagrodzenia zmiennego służą dwie metody:

- wartość oczekiwana – określana jako suma iloczynów możliwych kwot wynagrodzenia oraz odpowiadających im prawdopodobieństw wystąpienia. Metodę wartości oczekiwanej stosuje się, jeśli jednostka zawiera dużo podobnych umów;
- wartość najbardziej prawdopodobna – jest to pojedyncza kwota o największym prawdopodobieństwie wystąpienia z przedziału możliwych kwot wynagrodzenia. Metoda wartości najbardziej prawdopodobnej jest zazwyczaj właściwym szacunkiem wynagrodzenia zmiennego, gdy umowa ma tylko dwa możliwe wyniki [MSSF 15, par. 53].

Raz zastosowana metoda szacowania wynagrodzenia zmiennego powinna być przez jednostkę stosowana konsekwentnie przez cały czas trwania umowy [MSSF 15, par. 54].

Jeśli po otrzymaniu wynagrodzenia jednostka oczekuje, że zwróci jego część lub całość klientowi, powinna ująć zobowiązanie do zwrotu wynagrodzenia w kwocie otrzymanego wynagrodzenia, co do którego, w ocenie jednostki, nie jest ona uprawniona. Zobowiązanie do zwrotu wynagrodzenia aktualizuje się na każdy dzień sprawozdawczy [MSSF 15, par. 55].

Jednostka dokonuje aktualizacji szacowanych cen transakcyjnych na koniec każdego okresu sprawozdawczego, by w rzetelny sposób odzwierciedlić okoliczności występujące na koniec okresu sprawozdawczego, jak również zmiany okoliczności w trakcie tego okresu [MSSF 15, par. 59].

Ustalając cenę transakcyjną, jednostka powinna dokonać oceny, czy umowa zawiera istotny element finansowania. Istotny element finansowania występuje, gdy rozkład w czasie płatności uzgodniony przez strony umowy daje klientowi bądź jednostce istotne korzyści z tytułu finansowania przekazania dóbr lub usług klientowi. W przypadku istnienia istotnego elementu finansowania przyrzeczona kwota wynagrodzenia korygowana jest o wpływ wartości pieniądza w czasie, chyba że okres od momentu przekazania dobra lub usługi do momentu zapłaty za nie jest krótszy niż rok [MSSF 15, par. 60-64].

2.4. Przypisanie ceny transakcyjnej do zobowiązań do wykonania świadczeń

Cena transakcyjna przypisywana jest przez jednostkę do każdego zobowiązania do wykonania świadczenia w kwocie odzwierciedlającej kwotę wynagrodzenia, które – zgodnie z oczekiwaniami jednostki – przysługuje jej w zamian za przekazanie przyrzeczonych dóbr lub usług klientowi [MSSF 15, par. 73].

Co do zasady cena transakcyjna przypisywana jest do zobowiązań do wykonania świadczenia w oparciu o proporcjonalne indywidualne ceny sprzedaży. Aby dokonać takiej alokacji, na moment zawarcie umowy jednostka ustala indywidualną cenę sprzedaży odrębnego dobra lub usługi będącej przedmiotem każdego zobowiązania

do wykonania świadczenia, a następnie przypisuje cenę transakcyjną proporcjonalnie do indywidualnych cen sprzedaży. Indywidualną ceną sprzedaży jest cena, po której jednostka sprzedałaby oddzielnie dobra i usługi klientowi (najlepiej, gdy indywidualna cena sprzedaży jest ceną obserwowalną dla samodzielnie sprzedawanych przez jednostkę dóbr lub usług, w podobnych okolicznościach i podobnym klientom) [MSSF 15, par. 74-77].

W przypadku braku indywidualnych cen sprzedaży jednostka dokonuje ich oszacowania, stosując jedną z metod:

- Podejście polegające na dostosowanej cenie rynku – jednostka ocenia rynek, na którym dokonuje transakcji sprzedaży dóbr i usług, oraz szacuje cenę, którą klient na tym rynku byłby skłonny zapłacić za te dobra lub usługi. Podejście to umożliwia również jednostce posłużenie się cenami stosowanymi przez jej konkurentów w transakcjach sprzedaży podobnych dóbr lub usług oraz dostosowanie tych cen w taki sposób, by odzwierciedlały jej koszty i marżę.
- Podejście opierające się na oczekiwanych kosztach powiększonych o marżę – polega na przewidzeniu przez jednostkę oczekiwanych kosztów wypełnienia zobowiązania do wykonania świadczenia, a następnie powiększeniu ich o marżę określoną dla danego typu dóbr lub usług.
- Podejście opierające się na wartości rezydualnej – polega na oszacowaniu indywidualnej ceny sprzedaży przez odniesienie do całkowitej ceny transakcyjnej pomniejszonej o sumę obserwowalnych indywidualnych cen sprzedaży innych dóbr lub usług określonych w umowie [MSSF 15, par. 79].

Jeśli cena transakcyjna uległa zmianie po zawarciu umowy, jednostka przypisuje wszelkie późniejsze zmiany ceny transakcyjnej do zobowiązań do wykonania świadczenia na takich samych zasadach jak w momencie zawarcia umowy [MSSF 15, par. 87-88].

2.5. Ujęcie przychodu w momencie realizacji zobowiązań do wykonania świadczeń

Jednostka dokonuje ujęcia przychodów w momencie spełnienia (lub w trakcie spełniania) zobowiązania do wykonania świadczenia poprzez przekazanie przyrzeczonego dobra lub usługi klientowi (tj. w momencie, gdy klient uzyska kontrolę nad tym dobrem lub usługą). Poprzez kontrolę nad dobrem lub usługą rozumie się zdolność do bezpośredniego rozporządzania tym składnikiem aktywów oraz uzyskiwania z niego zasadniczo wszystkich pozostałych korzyści [MSSF 15, par. 31, 33].

W momencie zawarcia umowy jednostka powinna ustalić, czy zobowiązanie do wykonania świadczenia zostanie przez nią spełnione w miarę upływu czasu, czy spełni je w określonym momencie. Przeniesienie kontroli nad dobrem lub usługą i zarazem wypełnienie zobowiązania do wykonania świadczenia oraz rozpoznanie przychodów następują w miarę upływu czasu, gdy spełniony jest co najmniej jeden z następujących warunków:

- klient jednocześnie otrzymuje oraz czerpie korzyści ze świadczenia jednostki, w miarę wykonania przez jednostkę tego świadczenia,
- w wyniku wykonania świadczenia powstaje lub zostaje ulepszony składnik aktywów, nad którym kontrolę – w miarę jego powstawania – sprawuje klient, lub
- w wyniku wykonania świadczenia nie powstaje składnik aktywów o alternatywnym zastosowaniu dla jednostki, a jednostce przysługuje egzekwownalne prawo do zapłaty za wykonane świadczenie [MSSF 15, par. 31, 35].

Jeśli przytoczone warunki nie są wypełnione, a zatem zobowiązanie do wykonania świadczenia nie jest spełniane w czasie, jednostka spełnia zobowiązanie do wykonania świadczenia w określonym momencie i ujmuje przychód jednorazowo [MSSF 15, par. 38].

W przypadku zobowiązań do wykonania świadczenia spełnianych w miarę upływu czasu jednostka ujmuje przychody w miarę upływu czasu, mierząc stopień całkowitego spełnienia zobowiązania do wykonania świadczenia [MSSF 15, par. 40].

2.6. Koszty umów

Dodatkowe koszty doprowadzenia do zawarcia umów z klientami ujmuje się jako składniki aktywów i odnosi w ciężar kosztów w czasie, jeśli jednostka spodziewa się, że koszty te zostaną przez nią odzyskane. Jako dodatkowe koszty doprowadzenia do zawarcia umowy rozumie się koszty, które poniesione zostały przez jednostkę w celu zawarcia umowy, a których jednostka nie poniosłaby, gdyby umowa nie została zawarta (przykładem jest prowizja od sprzedaży). Koszty doprowadzenia do zawarcia umowy, które poniesione zostałyby bez względu na to, czy umowa zostanie zawarta, ujmuje się jako koszty w momencie ich poniesienia, chyba że obciążają one klienta, bez względu na to, czy umowa zostanie zawarta [MSSF 15, par. 91-93].

3. Konsekwencje wprowadzenia nowego modelu ujmowania przychodów

Według analiz przeprowadzanych przez praktyków wdrożenie MSSF 15 w największym stopniu wpłynie na spółki z branży telekomunikacyjnej, budowlanej i inżynierskiej, wydobywczej, handlowej, ubezpieczeniowej i brokerskiej, a także bankowej [EYb 2016, s. 12-19].

Bez względu na branżę, w jakiej jednostka prowadzi działalność, wdrożenie MSSF 15 jest zmianą polityki rachunkowości, a zatem powinno się zastosować standard retrospektywnie. Rada MSR dopuszcza jednak dwa rozwiązania odnośnie do metod wdrożenia standardu.

Jednostki wdrażające MSSF 15 mogą zastosować:

- podejście pełne retrospektywne lub
- zmodyfikowane podejście retrospektywne.

Zgodnie z pełnym podejściem retrospektywnym dokonuje się korekty każdego wcześniejszego okresu prezentowanego w sprawozdaniu finansowym za okres, w którym zastosowano MSSF 15. Podejście zmodyfikowane umożliwia natomiast zastosowanie uproszczenia polegającego na ujęciu efektu zastosowania MSSF 15 w dniu pierwszego zastosowania.

Z praktycznego punktu widzenia wybór metody wdrożenia pomiędzy podejściem pełnym a zmodyfikowanym może wpłynąć na liczbę umów z klientami, które jednostki są zmuszone przeanalizować na moment zastosowania MSSF 15.

Bez względu na wybór podejścia wdrożenie standardu stanowi wyzwanie dla jednostek sporządzających sprawozdania finansowe według MSSF. Oprócz konsekwencji związanych z koniecznością zmiany polityki rachunkowości wdrożenie MSSF 15 wymaga dostosowania systemu księgowego, procedur kontrolnych, procesów sprzedaży, procesu przygotowywania informacji i danych dla celów zarządczych oraz podatkowych. MSSF 15 zawiera nowe, w stosunku do obecnie obowiązujących, wymogi dokonywania ujawnień w sprawozdaniach finansowych.

Z pewnością stwierdzić można, że wdrożenie nowych zasad będzie nie tylko praco- i czasochłonne, ale również kosztochłonne. W fazie wdrożenia spółki będą ponosić dodatkowe nakłady związane z koniecznością przeprowadzania analiz wpływu nowych zasad rachunkowości na sposób ujmowania przychodów ze wszystkich zidentyfikowanych źródeł. Następnie wynikające z analiz konsekwencje będą musiały znaleźć odzwierciedlenie m.in. w odpowiednim dostosowaniu systemów IT, spisaniu nowych procedur, przeprojektowaniu procesów. Wszystkie te czynności niosą za sobą konieczność ponoszenia kosztów, która może być źródłem negatywnej krytyki MSSF 15.

Należy jednak zauważyć, że po przeprowadzeniu procesu wdrożenia standardu, czyli zastosowaniu jednego modelu do oceny sposobu ujmowania przychodów bez względu na ich źródło, ujmowanie przychodów będzie się odbywało według jednego schematu uregulowanego w ramach jednego dokumentu, bez konieczności poszukiwania rozwiązań w wielu przepisach i interpretacjach. Ułatwi to sporządzanie sprawozdań finansowych ze względu na brak konieczności odnoszenia się do różnych źródeł przepisów i poszukiwania rozwiązań, które mają zastosowanie do ujmowania przychodów z różnych źródeł. Dodatkowo zastosowanie jednego uniwersalnego modelu powinno zwiększyć porównywalność danych finansowych pomiędzy spółkami i branżami.

Należy mieć jednak na uwadze fakt, że zapisy MSSF 15 wymagają od spółek dokonywania licznych osądów, co może prowadzić do wątpliwości odnośnie do rozumienia poszczególnych wymogów.

Biorąc pod uwagę powyższe, trudno jest dokonać jednoznacznej oceny nowych zasad ujmowania przychodów jeszcze przed ich zastosowaniem w praktyce. Niemniej należy zauważyć, że MSSF 15 jest rozwiązaniem kompleksowym, ciekawym i sygnalizującym nowy kierunek formułowania wymogów w zakresie rachunkowości przez Radę MSR.

4. Zakończenie

Spółki sporządzające swoje sprawozdania finansowe zgodnie z Międzynarodowymi Standardami Sprawozdawczości Finansowej stoją przed wyzwaniem wdrożenia MSSF 15. Po wdrożeniu standardu jednostki będą zobowiązane ujmować przychody w momencie, gdy kontrola nad towarami i usługami zostanie objęta przez klienta. Wysokość ujmowanych przychodów powinna odzwierciedlać oczekiwane wynagrodzenie, które jednostka spodziewa się otrzymać, czyli po uwzględnieniu oczekiwanych opustów, bonusów i kar. W momencie wejścia w życie MSSF 15 wszystkie dotychczas obowiązujące MSR regulujące ujmowanie przychodów zastąpione zostaną jednym modelem bez względu na branżę i źródło przychodów. MSSF 15 wprowadza również nowe zasady ujmowania kosztów pozyskania umów.

Jednoznaczne stwierdzenie kierunku, w którym zmienią się przychody spółek, bez dokonania analizy poszczególnych zapisów umów z klientami jest niemożliwe. Szczególnie istotne będzie dokonanie oceny, czy według wymogów MSSF 15 jednostka powinna ująć przychód w danym momencie, czy rozłożyć go w czasie. Wysokość przychodów ujmowanych w danym okresie wpłynie na wskaźniki finansowe jednostki, takie jak wysokość marży, EBITDA, zysk netto, zysk na akcję.

Skwantyfikowanie wpływu zastosowania MSSF 15 będzie możliwe po opublikowaniu sprawozdań finansowych za rok rozpoczynający się dnia 1 stycznia 2018 r., będący pierwszym okresem obowiązkowego stosowania nowego modelu ujmowania przychodów według MSSF. Przewiduje się, że standard nie wpłynie tylko na dane finansowe, ale również na procesy, systemy i procedury obowiązujące w jednostkach. Oznacza to konieczność poniesienia dodatkowych nakładów oraz zaangażowania pracowników w proces wdrożenia.

Literatura

- EFRAG, 2017, *The EU Endorsement Status Report – Position as at 6 April 2017*, <http://www.efrag.org/Assets/Download?assetUrl=%2Fsites%2Fwebpublishing%2FSiteAssets%2FEFRAG%2520Endorsement%2520Status%2520Report%25206%2520April%25202017.pdf> (dostęp: 14.05.2017).
- ESMA, 2016, *Issues for consideration in implementing IFRS 15: Revenue from contracts with customers*, <https://www.esma.europa.eu/press-news/esma-news/esma-issues-public-statement-ifrs-15>; (dostęp: 15.05.2017).
- EY a, 2016, *Applying IFRS. IFRS 15 Revenue from Contracts with Customers. A closer look at the new revenue recognition standards*, [http://www.ey.com/Publication/vwLUAssets/EY-Apply-RevRec-Update-Sept2016/\\$FILE/EY-Apply-RevRec-Update-Sept2016.pdf](http://www.ey.com/Publication/vwLUAssets/EY-Apply-RevRec-Update-Sept2016/$FILE/EY-Apply-RevRec-Update-Sept2016.pdf) (dostęp: 14.05.2017).
- EY b, 2016, *Revenue from contracts with customers – A summary of IFRS 15 and its effects*, [http://www.ey.com/Publication/vwLUAssets/EY-revenue-from-contracts-with-customers-za/\\$FILE/EY-revenue-from-contracts-with-customers-za.pdf](http://www.ey.com/Publication/vwLUAssets/EY-revenue-from-contracts-with-customers-za/$FILE/EY-revenue-from-contracts-with-customers-za.pdf) (dostęp: 14.05.2017).

- IASB, 2014, *IFRS 15 Revenue from Contracts with Customers – Project Summary and Feedback Statement*, <http://www.ifrs.org/Current-Projects/IASB-Projects/Revenue-Recognition/Documents/IFRS-15/Revenue-from-Contracts-Project-summary-Feedback-Statement-May-2014.pdf> (dostęp: 14.05.2017).
- IASB, 2016, *Clarifications to IFRS 15 – Revenue from Contracts with Customers*, <http://eifrs.ifrs.org/eifrs/PDFArchive?viewFile=16164&categoryId=71&sidebarCategoryId=71> (dostęp: 14.05.2017).
- MSSF 15, Rozporządzenie Komisji (UE) 2016/1905 z dnia 22 września 2016 r. zmieniające rozporządzenie WE nr 1126/2008 przyjmujące określone międzynarodowe standardy rachunkowości zgodnie z rozporządzeniem (WE) nr 1606/2002 Parlamentu Europejskiego i Rady w odniesieniu do Międzynarodowego Standardu Sprawozdawczości Finansowej 15.