

## KSR 15. Przychody ze sprzedaży wyrobów gotowych półproduktów, towarów i materiałów

Najnowszy KSR obowiązuje od 2023 i objaśnia zasady ujmowania i wyceny przychodów ze sprzedaży dóbr wynikające z ustawy o rachunkowości. Regulacje ustawy są w tym zakresie dość lakoniczne, ograniczają się przede wszystkim do wskazania ogólnych reguł, zatem Komitet Standardów Rachunkowości podjął się opracowania regulacji, które będą zawierały wskazówki odnoszące się do konkretnych sytuacji, okoliczności i będą zawierały wyjaśnienie, w jaki sposób należy postąpić w celu rzetelnego odzwierciedlenia w księgach i sprawozdaniu finansowym wartości przychodów ze sprzedaży dóbr.

W KSR 15 wskazano zatem, jakimi zasadami należy kierować się, identyfikując moment rozpoznania przychodu, opisano zasady dotyczące umów zawieranych na szczególnych warunkach czy kwestie dotyczące korekt przychodów.

Obowiązywanie standardu dla tych jednostek, które na podstawie art. 10 ust. 3 ustawy o rachunkowości na to się zdecydują, przewidziano dla okresów sprawozdawczych rozpoczynających się 1 stycznia 2023 r., przy czym jednostki miały prawo zastosować te regulacje już wcześniej. Zaznaczyć należy, iż zakres prac związanych z implementacją krajowego standardu rachunkowości jest różny i będzie on zależał przede wszystkim od stopnia skomplikowania systemów sprzedażowych, modeli biznesowych oraz od tego, jak dotychczas jednostka identyfikuje przychody. Jest on również uzależniony od tego, jaka jest skłonność i możliwość jednostki dla stosowania uproszczeń. W przypadku stosowania KSR możliwe jest również stosowanie rozwiązań będących uproszczeniami, o ile ich przyjęcie z jednej strony przyczyni się do zmniejszenia kosztów związanych z pozyskiwaniem informacji w systemie informacyjnym rachunkowości, a z drugiej nie spowoduje zniekształcenia wiernego i rzetelnego obrazu sytuacji majątkowej i finansowej jednostki oraz jej wyniku finansowego.

W KSR zwrócono uwagę na możliwość stosowania uproszczeń, w szczególności tych wynikających z przepisów prawa podatkowego. KSR 15 wskazuje wprost, że w jego zakres nie wchodzi zagadnienia stosowania przepisów podatkowych. Jednostki są zobligowane do prowadzenia ksiąg rachunkowych w taki sposób, który umożliwi z jednej strony ustalenie danych zgodnie z zasadami rachunkowości, ale też żeby dostarczały wiarygodnych informacji dla ustala-

nia zobowiązań podatkowych. Księgi rachunkowe są przecież jednocześnie księgami podatkowymi, co wynika wprost z przepisów Ordynacji podatkowej. W pkt 2.9 KSR 15 zaznaczono, iż ujęcie księgowe przychodów może nie być zgodne z ujęciem przychodów w ewidencji prowadzonej dla celów podatkowych. Obszarów rozbieżności może być wiele. Należy pamiętać, iż KSR 15 nie odnosi się do prowadzenia ewidencji dla celów podatkowych. Podkreślono, że 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.

### ■ PRZYKŁAD

Spółka produkuje i sprzedaje dobra oznaczone co do gatunku, zatem, co do zasady, przeniesienie własności powstaje z chwilą wydania takiej rzeczy klientowi. Spółka przyjmuje zamówienia od klientów i z chwilą realizacji w produkcji wystawia fakturę. Klient odbiera wyrób z reguły kilka dni później. Data wydania dobra jest odnotowywana na dokumencie WZ i systemie informatycznym. W tej sytuacji przychód w rachunkowości powstaje z chwilą wydania dobra klientowi, bowiem wtedy następuje przeniesienie ryzyka i korzyści związanych z tym dobrem. Z kolei na potrzeby podatku dochodowego przychód powstaje zgodnie z art. 12 ust. 3a ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych z chwilą wystawienia faktury, ponieważ ta czynność następuje wcześniej niż wydanie towaru.

Spółka powinna w ewidencji „uchwycić” odmienne momenty ujmowania przychodu w rachunkowości i podatku dochodowym. Może uczynić to na różne sposoby techniczne, np. poprzez wprowadzenie kont rozliczeniowych albo za pomocą znaczników dat.

Podkreślić należy też, iż jednostka może podjąć decyzję o stosowaniu uproszczeń w stosunku do postanowień KSR 15, 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.

### ■ PRZYKŁAD

Spółka z o.o. udziela rabatów wybranym przez sprzedawców klientom. Decyzje w tym zakresie są indywidualnie podejmowane na poziomie działu sprzedaży. Nie ma sztywnych, z góry określonych reguł udzielania rabatów. Rabaty są zawsze udzielane w kolejnym roku, w kwietniu, a więc po sporządzeniu sprawozdania finansowego. Zgodnie z wytycznymi KSR 15 i podejściem wzorcowym należałoby oszacować, jaka będzie wartość rabatów – jest to element wynagrodzenia zmiennego, który powinien być zmniejszeniem przychodu w okresie, w którym została dokonana sprzedaż. Przepisy prawa podatkowego wskazują, iż korekty przychodów są ujmowane w dacie wystawienia dokumentu kory-