



Lucyna Poniatowska

Uniwersytet Ekonomiczny w Katowicach
Kolegium Finansów
Katedra Rachunkowości
lucyna.poniatowska@ue.katowice.pl

KIERUNKI ZMIAN W REGULACJACH PRAWA BILANSOWEGO W OBSZARZE PRZYCHODÓW

Streszczenie: Ostatnie lata to okres intensywnych zmian w regulacjach polskiego i międzynarodowego prawa bilansowego. W proces transformacji regulacji prawnych rachunkowości wpisuje się także implementacja nowego Międzynarodowego Standardu Sprawozdawczości Finansowej 15 „Przychody z umów z klientami”. MSSF 15 zasadniczo zmienia podejście do ujmowania przychodów. Celami artykułu są przedstawienie i ocena zmian w regulacjach prawa bilansowego w obszarze przychodów, ze szczególnym uwzględnieniem rozwiązań przyjętych w MSSF 15. Zastosowane metody badawcze to analiza literatury i aktów prawnych, metoda deskryptywna oraz metody dedukcji i porównań.

Słowa kluczowe: przychody, umowa z klientem, MSSF 15.

JEL Classification: M41, M48.

Wprowadzenie

W ostatnich latach dokonywanych jest wiele zmian w regulacjach prawa bilansowego związanych ze zmianą koncepcji sprawozdawczości finansowej i podejścia do kategorii prezentowanych w sprawozdaniu finansowym. W proces transformacji prawa bilansowego wpisuje się także wdrożenie opracowanego przez Radę IASB wspólnie z Radą FASB nowego MSSF 15 „Przychody z umów z klientami” [Międzynarodowe Standardy Sprawozdawczości Finansowej, 2016]. Standard ten wszedł w życie 1 stycznia 2018 r. i zastąpił dotychczas obowiązujące standardy międzynarodowe dotyczące przychodów, tj. MSR 18 „Przychody” i MSR 11 „Umowy o budowę” oraz związane z nimi interpretacje. Regulacje MSSF 15 zasadniczo zmieniają podejście do zasad ujmowania i wyceny przychodów. Implementacja standardu przez wielu teoretyków i praktyków

rachunkowości uważana jest za jedną z przełomowych zmian w zasadach rozpoznawania przychodów. MSSF 15 zmienia filozofię myślenia o przychodach i wpisuje się w ogólny kierunek zmian w MSSF.

Na cel artykułu składają się przedstawienie i ocena zmian w regulacjach prawa bilansowego w obszarze przychodów, ze szczególnym uwzględnieniem rozwiązań przyjętych w MSSF 15 „Przychody z umów z klientami”. Zastosowaną metodą badawczą jest analiza literatury i aktów prawnych, metoda deskryptywna oraz metody dedukcji i porównań.

1. Istota i sens ekonomiczny kategorii przychodów

Przychody jako jedna z najważniejszych kategorii w działalności gospodarczej, określająca wielkość wyniku finansowego i kapitału własnego jednostki, związane są z systemem rachunkowości od samego jej początku. Zasady ujmowania przychodów i sposób ich definiowania ulegały zmianom wraz z rozwojem rachunkowości i powstawaniem różnych teorii bilansowych i koncepcji pomiaru wyniku finansowego. Sens ekonomiczny tej kategorii wynikowej determinują zarówno sposób definiowania, jak i zasady ujmowania oraz prezentacji w sprawozdaniu finansowym [Walińska, Jurewicz, 2015, s. 212].

Na zakres pojęciowy przychodów zasadniczy wpływ ma przyjęta koncepcja ekonomiczna zysku i pomiaru wyniku działalności oraz podejście do sprawozdawczości finansowej. W teorii rachunkowości powstawały różne koncepcje wyniku finansowego, jednak zasadnicze znaczenie mają dwie koncepcje ekonomiczne zysku, tj. koncepcja maksymalizacji zysku oraz koncepcja zysku jako przyrostu dobrobytu [Turyńska, 2008, s. 15; Szychta, 2010, s. 119; Poniatowska, Rówińska, 2018, s. 62]. Koncepcjom tym odpowiadają dwie koncepcje pomiaru wyniku finansowego, tj. koncepcja bieżącego wyniku operacyjnego oraz koncepcja wyniku całościowego [Poniatowska, 2019, s. 13].

Koncepcja bieżącego wyniku operacyjnego jest tradycyjnym sposobem pomiaru wyniku finansowego w rachunkowości. Opiera się ona na podejściu wynikowym, określanym także jako przychodowo-kosztowe. W koncepcji tej wynik finansowy ustalany jest na poziomie operacyjnym według podejścia transakcyjnego, zgodnie z zasadą współmierności przychodów i kosztów [Poniatowska, 2013, s. 121]. Zasadnicze znaczenie w tym podejściu mają prawidłowe określenie oraz pomiar przychodów i kosztów jako kategorii kształtujących wynik finansowy [Poniatowska, Rówińska, 2018, s. 62]. Przychody są tu definiowane wąsko jako kategorie pierwotne i obejmują przychody wynikowe dotyczą-

ce bieżącego okresu sprawozdawczego kształtujące wynik finansowy netto okresu, tj. przychody ze sprzedaży produktów, towarów i innych składników majątku, ale także naliczone odsetki czy zadeklarowane dywidendy. W zakres pojęciowy przychodów wchodzi tu także rozliczenia międzyokresowe przychodów [Poniatowska, 2019, s. 14].

Koncepcja wyniku całościowego nazywanego w regulacjach prawnych rachunkowości całkowitym dochodem charakteryzuje się szerokim podejściem do wyniku opartym na podejściu bilansowym. Przychody są tu definiowane szeroko z perspektywy bilansu i kategorii bilansowych jako zmiany wartości pozycji bilansowych powodujących wzrost korzyści ekonomicznych w inny sposób niż wniesienie środków przez udziałowców. Są one pochodną wyceny bilansowej aktywów i pasywów oraz powodują wzrost kapitału własnego jednostki (wartości bilansowej jednostki) w ciągu okresu. W tym ujęciu kategoria przychodów oprócz przychodów wynikowych i przychodów rozlicznych w czasie obejmuje tzw. przychody kapitałowe o charakterze kapitałowym, które nie wpływają na wynik finansowy netto okresu ich uznania, ale mogą mieć taki wpływ w przyszłości. Są one ujmowane są w pozycjach kapitału własnego, innych niż wynik finansowy bieżącego okresu i innych niż wkłady właścicieli oraz jako inne dochody w sprawozdaniu z całkowitych dochodów. Przykładem przychodów kapitałowych są przychody związane ze wzrostem wartości bilansowej długoterminowych aktywów finansowych. Przychody kapitałowe są konsekwencją zastosowania koncepcji określane rachunkiem czystej nadwyżki (*clean surplus*), zgodnie z którą wszystkie zmiany kapitału własnego nie pochodzące z transakcji jednostki gospodarczej z jej właścicielami należy ujmować jako wynik jej działalności w okresie sprawozdawczym [Szycha, 2012, s. 66].

2. Ujęcie przychodów w regulacjach prawnych rachunkowości

Wypracowane przez teorię rachunkowości koncepcje ujmowania przychodów mają swoje odzwierciedlenie w prawie bilansowym. Aktualnie obowiązujące regulacje prawa bilansowego przyjmują szeroką definicję przychodów wynikającą z koncepcji całkowitego dochodu. Ogólna definicja przychodów zawarta jest zarówno w Ustawie o rachunkowości, jak i MSSF. Ustawa o rachunkowości [2019, art. 3, ust. 1, pkt 30] definiuje przychody łącznie z zyskami jako 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. W MSSF przychody definiowane są razem z zyskami i określane jako dochody. Definicja dochodu zawarta jest w Założeniach koncepcyjnych i określa dochód jako wzrost korzyści ekonomicznych w danym okresie sprawozdawczym w postaci wpływu aktywów lub zwiększenia ich wartości lub zmniejszenia wartości zobowiązań, które doprowadzą do przyrostu kapitału własnego w inny sposób niż wniesienie wkładu przez udziałowców lub właścicieli [Międzynarodowe Standardy Sprawozdawczości Finansowej, 2016, Założenia koncepcyjne, par. 4.25a].

Przyjęte w regulacjach prawnych definicje przychodów oparte są na podejściu bilansowym, w którym kategorie wynikowe definiowane są z perspektywy pozycji bilansowych jako zmiany wartości aktywów i zobowiązań, są one pochodną tych pozycji. Z definicji przychodów wynika, że charakteryzują się one pewnymi cechami, tj. wiarygodnie określona wartość, prawdopodobieństwo wystąpienia oraz spowodowanie wzrostu kapitału własnego.

W Ustawie o rachunkowości [2019] pomimo szerokiej definicji przychodów opartej na podejściu bilansowym nie ma zastosowania koncepcja wyniku całkowitego. W konsekwencji w przepisach Ustawy mówi się o przychodach wynikowych i rozliczanych w czasie. Natomiast regulacje Ustawy nie poruszają kwestii przychodów kapitałowych nazywanych w MSSF innymi całkowitymi dochodami.

Fakt spełnienia warunków definicyjnych przesądza o ujęciu przychodów problemem jest natomiast sposób, w jaki powinny być wycenione i ujęte w sprawozdaniu finansowym. Ustawa o rachunkowości nie zawiera szczegółowych regulacji dotyczących zasad ujmowania przychodów, natomiast określają je w odrębnych standardach regulacje międzynarodowe. Przychodom, które dotyczą zwykłej operacyjnej działalności jednostki i szczegółowym zasadom ich wyceny i ujmowania, poświęcony był MSR 18 „Przychody”, natomiast aktualnie jest to MSSF 15 „Przychody z umów z klientami”. Problematykę przychodów poruszają też inne standardy, tj. MSR 1 „Prezentacja sprawozdań finansowych”, MSR 16 „Rzeczowe aktywa trwałe”, MSR 21 „Skutki zmian kursów wymiany walut obcych”, MSSF 5 „Aktywa trwałe przeznaczone do sprzedaży oraz działalność zaniechana”, MSSF 4 „Umowy ubezpieczeniowe” itp.

3. Zasady ujmowania przychodów według MSR 18 „Przychody”

W obowiązującym do końca 2017 r. MSR 18 „Przychody” zdefiniowano przychody jako wpływy korzyści ekonomicznych brutto danego okresu, powstałe w wyniku zwykłej działalności gospodarczej jednostki, skutkujące zwiększeniem kapitału własnego, innymi niż zwiększenie kapitału wynikającego z wpłat udziałowców (MSR 18, par. 7). Tak określone przychody odnosiły się do zwykłej (podstawowej) działalności gospodarczej i dotyczyły takich transakcji i zdarzeń jak sprzedaż dóbr, świadczenie usług czy użytkowanie przez inne podmioty aktywów jednostki gospodarczej (MSR 18, par. 11).

W MSR 18, par. 1 przychody były klasyfikowane ze względu na przedmiot transakcji na trzy grupy przychodów [Poniatowska, 2009, s. 287]:

- 1) ze sprzedaży produktów i towarów;
- 2) ze świadczenia usług,
- 3) z tytułu użytkowania przez inne podmioty aktywów jednostki, mających formę:
 - odsetek – stanowiących opłaty za użytkowanie środków pieniężnych bądź ekwiwalentów środków pieniężnych lub kwot należnych jednostce,
 - tantiem – będących opłatami za użytkowanie długoterminowych aktywów jednostki gospodarczej np. patentów, znaków handlowych, praw autorских i programów komputerowych,
 - dywidend – tj. rozdzielenia zysków pomiędzy posiadaczami inwestycji kapitałowych proporcjonalnie do ich stanu posiadania poszczególnych rodzajów kapitału.

Regulacje MSR 18 określały zasady ujmowania i wyceny przychodów, odrębnie dla każdej grupy przychodów. I tak np. w myśl MSR 18, par. 4 przychody ze sprzedaży produktów i towarów można było ująć w rachunku zysków i strat, jeżeli spełnione zostały następujące warunki:

- 1) jednostka przekazała nabywcy znaczące ryzyko i korzyści wynikające z praw własności do towarów,
- 2) jednostka przestała być trwale zaangażowana w zarządzanie sprzedanymi towarami w stopniu, w jakim zazwyczaj funkcję taką realizuje się wobec towarów, do których ma się prawo własności, jak również przestała sprawować nad nimi efektywną kontrolę,
- 3) kwotę przychodów można było wycenić w wiarygodny sposób,
- 4) istniało prawdopodobieństwo, że jednostka gospodarcza uzyska korzyści ekonomiczne z tytułu transakcji,
- 5) koszty poniesione przez jednostkę oraz przewidywane do poniesienia w związku z transakcją, można było wycenić w wiarygodny sposób.

MSR 18 określał także sposób wyceny przychodów. Zgodnie ze standardem wartość przychodów należało ustalać w wartości godziwej zapłaty otrzymanej bądź należnej. W przypadku, gdy wpływy środków pieniężnych lub ich ekwiwalentów były odroczone, a umowa w efekcie miała postać transakcji finansowej, wartość godziwą zapłaty należało ustalać, dyskontując wszystkie przyszłe wpływy w oparciu o kalkulacyjną stopę procentową ustaloną na poziomie określonym w standardzie MSR 18 (par. 11).

4. Ujmowanie przychodów według MSSF 15 „Przychody z umowy z klientami”

Nowy standard rachunkowości MSSF 15 „Przychody z umów z klientami” wszedł w życie 1 stycznia 2018 r. i zastąpił podstawowe regulacje międzynarodowe dotyczące ujmowania przychodów, tj. MSR 18 „Przychody” i MSR 11 „Umowy o budowę” oraz związane z nimi interpretacje. Prace nad standardem trwały dość długo, sam projekt standardu został przedstawiony do dyskusji już 2008 r., w latach 2010 i 2011 powstały kolejne jego wersje, natomiast ostateczna wersja standardu została wydana w maju 2014 r. [Walińska, Jurewicz, 2015, s. 217]. Celem zmian regulacji w zakresie przychodów były przede wszystkim [Mazur, 2013, s. 84]:

- wyeliminowanie sprzeczności i niejednorodności podejść związanych z ujmowaniem przychodów,
- zwiększenie porównywalności w zakresie praktyk ujmowania przychodów w różnych branżach,
- ograniczenie złożoności wymagań dotyczących ujmowania przychodów,
- dostarczenia bardziej użytecznej informacji inwestorom na temat wartości i momentu powstania przychodu, jak również przepływów pieniężnych z nim związanych.

Regulacje MSSF mają zastosowanie do wszystkich umów z klientami, z wyjątkiem:

- umów leasingowych,
- umów ubezpieczeniowych,
- instrumentów finansowych i innych praw lub zobowiązań umownych objętych zakresem innych MSSF/MSR,
- wymian niepieniężnych między jednostkami prowadzącymi taki sam rodzaj działalności mających na celu ułatwienie sprzedaży klientom lub potencjalnym klientom [Międzynarodowe Standardy Sprawozdawczości Finansowej, 2016, par. 5].

Celem MSSF 15 jest ustanowienie zasad, które jednostka stosuje do przedstawiania użytkownikom sprawozdań finansowych użytecznych informacji dotyczących charakteru, kwot, rozkładu w czasie oraz niepewności co do przychodów i przepływów pieniężnych wynikających z umów z klientami [Międzynarodowe Standardy Sprawozdawczości Finansowej, 2016, par. 1].

Zmienione rozwiązania zawarte w MSSF koncentrują się na definicji przychodu jako zwiększeniu aktywów lub zmniejszeniu zobowiązań, opierają się więc na podejściu bilansowym [Walińska, Jurewicz, 2015, s. 218]. Przychód został w standardzie zdefiniowany jako dochód uzyskany w ramach zwykłej działalności jednostki, natomiast dochód to wzrost korzyści ekonomicznych w danym okresie sprawozdawczym w formie zwiększenia wartości aktywów i lub zmniejszenia wartości zobowiązań, które doprowadzą do przyrostu kapitału własnego w inny sposób niż wniesienie wkładu przez udziałowców lub właścicieli [Międzynarodowe Standardy Sprawozdawczości Finansowej, 2016, załącznik A].

Przedmiotem regulacji MSSF 15 są przychody powstające w wyniku zawierania z umów z klientami. W ramach tych przychodów można wyróżnić dwie podstawowe grupy [Walińska, Jurewicz, 2015, s. 221; Międzynarodowe Standardy Sprawozdawczości Finansowej, 2016, par. 26; Poniatowska, 2017, s. 573]:

- przychody z umów z klientami, dotyczące sprzedaży dóbr i świadczenia usług,
- przychody szczególne, tj. sprzedaż z prawem zwrotu, licencje, przychody warunkowe, przychody zawierające elementy zmiennego wynagrodzenia itp.

Fundamentalną zasadą MSSF 15 jest ujmowanie przychodów w taki sposób, aby wskazać transfer towarów lub usług na rzecz klientów w kwocie, która odzwierciedla wysokość wynagrodzenia spodziewanego przez spółkę w zamian za te towary lub usługi [Międzynarodowe Standardy Sprawozdawczości Finansowej, 2016, par. 1.2]. MSSF 15 określa szczegółowe zasady dotyczące wyceny i ujmowania przychodów z umów z klientami w systemie rachunkowości. Prezentuje je tabela 1.

Określona w MSSF 15 procedura ujmowania przychodów z umów z klientami obejmuje 5 następujących etapów [Mazur, 2013, s. 85; Poniatowska, 2017, s. 576]:

- 1) identyfikacja umowy z klientem,
- 2) identyfikacja zobowiązania, które konieczne są do wykonania świadczenia określonego w umowie,
- 3) określenie ceny transakcyjnej,
- 4) alokacja ceny transakcji do poszczególnych zobowiązań koniecznych do wykonania świadczenia określonego w umowie,
- 5) ujęcie przychodu w chwili realizacji każdego zobowiązania do wykonania świadczenia.

Tabela 1. Zasady wyceny i ujmowania przychodów z umów z klientami według MSSF 15

Wyszczególnienie	Charakterystyka
Wycena	Cena transakcyjna, określona jako wartość przewidywanego wynagrodzenia, które zgodnie z oczekiwaniami jednostki będzie jej przysługiwać w zamian za przekazanie klientowi przyrzeczonych dóbr lub usług, z wyłączeniem kwot pobranych w imieniu osób trzecich (np. niektórych podatków od sprzedaży); cenę transakcji należy oszacować z uwzględnieniem zmienności wynagrodzenia, wartości pieniądza w czasie, wynagrodzenia niepieniężnego
Ogólne zasady ujmowania	Wynikające z definicji przychodu
Moment ujęcia przychodu	Z chwilą spełnienia każdego zobowiązania służącego do wykonania świadczenia określonego w umowie
Procedura dotycząca identyfikacji przychodu	Szczegółowa procedura identyfikacji przychodu w pięciu etapach

Źródło: Opracowanie własne na podstawie [Walińska, Jurewicz, 2015, s. 219-220; Międzynarodowe Standardy Sprawozdawczości Finansowej, 2016; Poniatowska, 2017, s. 575].

Pierwszym etapem w procedurze ujmowania przychodów jest identyfikacja umowy z klientem. Umowa oznacza porozumienie między dwiema lub większą liczbą stron, które powoduje powstanie egzekwowalnych praw i obowiązków [Międzynarodowe Standardy Sprawozdawczości Finansowej, 2016, par. 10]. Na tym etapie jednostka powinna zidentyfikować umowę dotyczącą realizowanych świadczeń lub też powiązać odrębnie zawarte umowy dotyczące określonych świadczeń oraz określić ich treść ekonomiczną.

W etapie drugim następuje ustalenie poszczególnych świadczeń objętych umową, które dostawca zobowiązał się wykonać (identyfikacja zobowiązania), a przez które rozumie się przyrzeczone w umowie dobra lub usługi spełniające łącznie następujące warunki [Międzynarodowe Standardy Sprawozdawczości Finansowej, 2016, par. 22]:

- 1) klient może osiągać korzyści bezpośrednio z pojedynczego towaru lub usługi albo poprzez powiązanie z innymi ogólnie dostępnymi zasobami,
- 2) zobowiązanie jednostki do przekazania towaru lub usługi na rzecz klienta można zidentyfikować jako odrębne w stosunku do innych zobowiązań określonych w umowie (towar lub usługa jest odrębna w kontekście umowy).

Zobowiązanie z tytułu umowy oznacza obowiązek jednostki przekazania klientowi dóbr lub usług, za które jednostka otrzymała lub otrzyma od klienta wynagrodzenie.

Trzeci etap związany jest z ustaleniem ceny transakcyjnej. Według MSSF 15 przychody wycenia się według ceny transakcyjnej, tj. w wysokości wynagrodzenia, które jednostka spodziewa się otrzymać w zamian za przekazane dobra lub

świadczony usługi (wynagrodzenia należnego w ramach umowy). Cena transakcyjna może być kwotą stałą lub zmienną, zależną od rabatów, upustów cenowych, refundacji, zachęt, premii za wyniki itp. [Karwowski, 2016, s. 165].

W etapie czwartym ustaloną cenę transakcyjną należy przypisać do wyodrębnionych wcześniej obowiązków wykonania. Alokacja ceny transakcyjnej wymaga na dzień podpisania umowy ustalenia przez jednostkę indywidualnej (pojedynczej, jednostkowej) ceny sprzedaży dla każdego odrębnego dobra lub usługi będącego przedmiotem zobowiązania do wykonania świadczenia. Następnie cena transakcyjna podlega przypisaniu proporcjonalnie do indywidualnych cen sprzedaży dóbr i usług, które dotyczą tych obowiązków.

W etapie piątym następuje ujęcie przychodu. Zgodnie z MSSF 15 po spełnieniu (lub w trakcie spełniania) zobowiązania do wykonania świadczenia jednostka ujmuje jako przychód kwotę równą cenie transakcyjnej (z wyłączeniem szacowanych wartości zmiennego wynagrodzenia, które są ograniczone), która została przypisana do tego zobowiązania do wykonania świadczenia [Międzynarodowe Standardy Sprawozdawczości Finansowej, 2016, par. 46].

Generalną zmianą, jaką wprowadza MSSF 15, jest spojrzenie na kontrakt jako zbiór obowiązków do wykonania. Z tego wynika konieczność alokacji ceny transakcyjnej umowy do poszczególnych zobowiązań. Dotychczasowe rozwiązania w MSSF (MSR 18) nie przewidywały takich alokacji [Mazur, 2013, s. 98]. Regulacje standardu wprowadzają dużą dozę subiektywizmu w ujmowaniu przychodów. Standard wymaga od jednostki działania na podstawie przewidywań, prognoz opartych na osądzie i szacunku. Ujęcie księgowe przychodów w wielu przypadkach nie będzie już prostym odzwierciedleniem zawartych umów.

Podsumowanie

Przychody są kluczową kategorią w systemie rachunkowości służącą do pomiaru dokonań jednostki. Jest to też jedna z najważniejszych pozycji prezentowanych w sprawozdaniu finansowym. Sposób definiowania, pomiaru i ujmowania przychodów w rachunkowości wynika z przyjętych koncepcji rachunkowości, które mają swoje odzwierciedlenie w regulacjach prawnych rachunkowości. Wprowadzenie do międzynarodowych regulacji prawnych rachunkowości koncepcji całkowitego dochodu spowodowało istotne zmiany w sposobie pomiaru i ujmowania przychodów.

Wyrazem dokonywanych zmian w międzynarodowym prawie bilansowym jest nowy MSSF 15, który zmienia koncepcję ujmowania przychodów z umów z klientami, a więc najważniejszej grupy rodzajowej przychodów związanych z podstawową działalnością operacyjną jednostki. MSSF 15 prezentuje zupełnie nowe podejście do ujmowania przychodów i określa nowy model ich uznawania oparty na podejściu bilansowym. Jak twierdzą eksperci, standard zmienia filozofię myślenia i rozumienia przychodów jako kategorii w rachunkowości. Jego przełomowy charakter wynika nie tylko z faktu zupełnie innego podejścia do przychodów, jak też kategorii wynikowej, ale również z odejścia od nadrzędnych zasad rachunkowości stosowanych przy ujmowaniu przychodów, tj. zasady współmierności i zasady ostrożności. Celem wprowadzenia MSSF 15 było m.in. ograniczenie złożoności wymagań dotyczących ujmowania przychodów, wyeliminowanie sprzeczności i niejednorodności podejść związanych z ujmowaniem przychodów oraz zwiększenie porównywalności w zakresie praktyk ujmowania przychodów w różnych branżach.

Praktyka pokaże, czy cele te zostaną osiągnięte. Wydaje się jednak, że złożoność algorytmu postępowania przy rozpoznawaniu umów, konieczność wnikliwej analizy warunków sprzedaży dla stworzenia własnego indywidualnego modelu biznesowego, odstępstwo od nadrzędnych zasad rachunkowości, pozostawienie dużego pola swobody mogą być dużym zagrożeniem w osiągnięciu tych celów. Pozytywną stroną nowych regulacji jest natomiast to, że zmiany wprowadzone MSSF 15 precyzują wiele zagadnień nieujętych dotychczas w międzynarodowych standardach [Walińska, Jurewicz, 2015, s. 219], co nie oznacza jednak rozwiązania problemu przychodów, chociażby ze względu na dużą pracochłonność i duży stopień subiektywizmu ich uznawania.

Literatura

- Karwowski M. (2016), *MSSF 15 „Przychody z umów z klientami” a ocena realizacji modelu biznesu*, „Studia Ekonomiczne. Zeszyty Naukowe Uniwersytetu Ekonomicznego w Katowicach”, nr 285, s. 161-170.
- Mazur A. (2013), *Pomiar wartości przychodów według projektu międzynarodowego standardu dotyczącego przychodów*, „Prace Naukowe Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu”, nr 313, s. 84-99.
- Międzynarodowe Standardy Sprawozdawczości Finansowej (2016), SkwP, Warszawa.
- Poniatowska L. (2009), *Zasady ujmowania przychodów i kosztów w rachunku zysków i strat* [w:] H. Buk, A. Kostur (red.), *Zintegrowany system pomiaru dokonań w rachunkowości*, Akademia Ekonomiczna, Katowice, s. 283-294.

- Poniatowska L. (2013), *Wpływ wyceny bilansowej na definiowanie i pomiar wyniku finansowego*, „Studia i Prace Kolegium Zarządzania i Finansów”, nr 130, s. 113-130.
- Poniatowska L. (2017), *Przychody* [w:] J. Pfaff (red.), *Rachunkowość finansowa z uwzględnieniem MSSF*, PWN, Warszawa, s. 559-588.
- Poniatowska L. (2019), *Revenue in Theoretical Concepts of Accounting* [w:] M. Strojek-Filus, A. Sulik-Górecka (eds.), *Accounting Challenges in Business Processes*, University of Economics, Katowice, s. 11-21.
- Poniatowska L., Rówińska M. (2018), *Dochód całkowity jako kategoria w rachunkowości – artykuł dyskusyjny*, „Finanse, Rynki Finansowe, Ubezpieczenia”, nr 4(94), s. 61-70.
- Szychta A. (2010), *Pomiar i prezentowanie wyniku całościowego spółki kapitałowej w sprawozdaniu finansowym*, „Zeszyty Teoretyczne Rachunkowości”, t. 59(115), s. 117-141.
- Szychta A. (2011), *Wynik całościowy w sprawozdaniach finansowych spółek publicznych* [w:] I. Sobańska, M. Turzyński (red.), *Rachunkowość, audyt i kontrola w zarządzaniu*, Uniwersytet Łódzki, Łódź, s. 81-108.
- Szychta A. (2012), *Dochody całkowite w sprawozdaniach finansowych największych spółek notowanych na GPW w Warszawie*, „Acta Universitatis Lodzianis, Folia Oeconomica”, nr 263, s. 65-88.
- Turyňa J. (2008), *Rachunkowość finansowa*, C.H.Beck, Warszawa.
- Ustawa z dnia 29 września 1994 r. o rachunkowości, Dz.U. z 2019 r., poz. 351 z późn.zm.
- Walińska E., Jurewicz A. (2015), *Koncepcje ujmowania przychodów w systemie rachunkowości – stan obecny i proponowane zmiany*, „Zeszyty Naukowe Uniwersytetu Szczecińskiego, Finanse, Rynki Finansowe, Ubezpieczenia”, nr 77(873), s. 211-223.

DIRECTIONS OF CHANGES IN ACCOUNTING REGULATIONS IN THE AREA OF REVENUES

Summary: The article presents changes in accounting regulations, in particular IFRS, in the scope of revenue. The aim of the article is to present and critically analyze the approach to revenue recognition in the light of IFRS 15, as well as the consequences of its implementation. The applied research method is the analysis of the subject literature and legal accounting regulations, as well as the methods of deductions and comparisons.

Keywords: revenues, contract with the client, IFRS 15.