

## Kierunki zmian w uznawaniu przychodów z działalności operacyjnej przedsiębiorstwa

Nadesłany: 22.10.17 | Zaakceptowany do druku: 05.01.18

**Halina Buk\***

Problemy związane z uznawaniem i wyceną przychodów z podstawowej działalności operacyjnej stanowią istotny obszar merytoryczny rachunkowości finansowej, zwłaszcza z uwagi na determinowanie przezeń wyniku finansowego jednostki. Intensywne prace Rady Międzynarodowych Standardów Rachunkowości dotyczące tego obszaru, trwające od 2008 r., ostatecznie zostały zwieńczone opracowaniem MSSF 15 „Przychody z umów z klientami”. Zważywszy na to, że polskie regulacje w tej materii są bardzo ogólne, wiele jednostek działających w Polsce uzyskało bardzo dobre wskazówki praktyczne. Celem artykułu jest krytyczna analiza obowiązujących w Polsce przepisów rachunkowości w zakresie identyfikacji, ujmowania i prezentacji przychodów z podstawowej działalności operacyjnej na tle aktualnych kierunków zmian w tym obszarze w rachunkowości międzynarodowej. Na szczególną uwagę zasługują zaproponowane rozwiązania w sytuacji ciągłego spełniania zobowiązań wobec klientów wskutek realizacji sprzedaży towarów i usług, także dotyczące rozliczenia umów złożonych, obejmujących kilka odrębnych produktów i to świadczonych w różnych okresach sprawozdawczych.

**Słowa kluczowe:** przychody, działalność operacyjna, data uznania przychodów.

## Trends of Changes in Recognition of Companies' Revenues from Ordinary Activities

Submitted: 22.10.17 | Accepted: 05.01.18

Problems with recognition and assessment of revenues from ordinary activities are among the most important issues in financial accounting, especially because they determine the profit or loss. Since about three years ago, intensive work by IASB has been carried out, which has finally finished with IFRS 15 “Revenue”. The aim of the paper is to critically analyse the accounting law applicable in Poland on identification, recognition and presentation of revenues from companies' ordinary activities. Considering that the Polish regulations in this respect are very general, many entities in Poland have received potentially very good practice recommendations. Particular attention should be paid to proposals when obligations towards customers are continuously performed as a result of sale of goods and services, including proposals to settle complex contracts covering several separate products provided in different reporting periods.

**Keywords:** revenue, ordinary activity, date recognize of revenues.

**JEL:** E20, I12, E24

---

\* **Halina Buk** – prof. dr hab., Uniwersytet Ekonomiczny w Katowicach, Wydział Finansów i Ubezpieczeń.

Adres do korespondencji: Uniwersytet Ekonomiczny w Katowicach, Wydział Finansów i Ubezpieczeń, ul. 1 Maja 50, 40-287 Katowice; e-mail: halina.buk@ue.katowice.pl.

## 1. Wprowadzenie

Kategoria przychodów jest jedną z najważniejszych wielkości ekonomicznych determinujących wyniki finansowe przedsiębiorstwa. Stąd też identyfikacja przychodów, stosowane metody wyceny oraz formy prezentacji w sprawozdaniu finansowym powinny być przedmiotem szczególnego zainteresowania każdego systemu rachunkowości. Niestety, w tej materii polskie regulacje rachunkowości są dość skromne. Pozostaje korzystanie z rozwiązań międzynarodowych standardów rachunkowości<sup>1</sup>. Powyższe stało się przesłanką dla rozpoznania szczegółowych rozwiązań przyjętych w MSR/MSSF dopuszczonych do stosowania w Polsce.

Za podstawowe metody badawcze przyjęto krytyczną analizę literatury przedmiotu oraz metodę dedukcji.

## 2. Kategoria przychodów z działalności operacyjnej

Kwalifikowanie i wycena przychodów mają znaczenie nie tylko z punktu widzenia rachunkowości i sprawozdawczości finansowej, ale także z punktu widzenia prawa podatkowego. Zarówno w jednym, jak i drugim przypadku uznana w okresie sprawozdawczym wielkość przychodów generalnie determinuje wielkość syntetycznego wyniku finansowego w ujęciu prawa rachunkowości i prawa podatkowego, także poprzez przyjęcie przez te dwa obszary prawa podstawowej zasady współmierności przychodów i związanych z nimi kosztów. Należy jednoznacznie stwierdzić, że polskie regulacje rachunkowości są bardzo ogólnikowe w przedmiocie kwalifikowania i uznawania przychodów.

W zasadzie podstawowa definicja przychodów określona w ustawie o rachunkowości jest analogiczna do definicji przychodów wskazanej w MSR 18 „Przychody”, obowiązującym do końca 2017 r. Mianowicie, zgodnie z art. 3 ust. 1 pkt 30 ustawy o rachunkowości, przez przychody i zyski (traktując te dwie kategorie na równi) rozumie się 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 (Ustawa o rachunkowości, 2016).

Sens merytoryczny definicji przychodów według przyjętego przez Unię Europejską do stosowania od dnia 1 stycznia 2018 r. MSSF 15 „Przychody z umów z klientami” (Rozporządzenie Komisji, 2016) jest podobnie określony, przy czym tenże standard wprowadza także kategorię dochodów. Mianowicie, przez przychody rozumieć należy dochód uzyskany w ramach zwykłej działalności jednostki. Dochód zaś oznacza wzrost korzyści ekonomicznych w danym okresie sprawozdawczym w postaci wpływu aktywów lub zwiększenia ich wartości lub zmniejszenia wartości zobowiązań, które

prowadzą do przyrostu kapitału własnego w inny sposób niż wniesienie wkładu przez udziałowców lub właścicieli<sup>2</sup>. MSSF 15 ma zastosowanie do wszystkich umów, gdy stroną umowy jest klient, z wyjątkiem takich, które są regulowane przez inne MSR/MSSF. Istotny jest fakt, że przez klienta rozumie się stronę, która zawarła umowę z jednostką w celu otrzymania – w zamian za wynagrodzenie – dóbr lub usług, które są wynikiem rutynowej działalności operacyjnej jednostki.

Struktura wewnętrzna i użyte nazewnictwo pozycji w rachunku zysków i strat narzuca podział przychodów na trzy grupy: przychody ze sprzedaży produktów, towarów i materiałów, pozostałe przychody operacyjne oraz przychody finansowe. W tym sprawozdaniu nie użyto określenia „podstawowe przychody operacyjne” czy „przychody z podstawowej działalności operacyjnej”, należy jednak tak przyjąć, a to za sprawą zapisu art. 42 ust. 1 pkt 1 ustawy o rachunkowości. Wskazano tutaj, że na wynik finansowy netto składają się m.in.:

- wynik działalności operacyjnej, w tym z tytułu pozostałych przychodów i kosztów operacyjnych;
- wynik operacji finansowych.

W literaturze przedmiotu wskazuje się na cztery główne tytuły przychodów, tj. sprzedaż, odsetki, darowizny, inne sytuacje (Szczypa, 2016, s. 95). Za dominujące należy przyjąć zarówno przychody z podstawowej, jak i pozostałej działalności operacyjnej, które łącznie kwalifikują się do grupy działalności operacyjnej. W ustawie o rachunkowości wskazano tylko przykładowe tytuły pozostałych przychodów operacyjnych i przychodów finansowych. Z użytego nazewnictwa pozycji w rachunku zysków i strat jednoznacznie wynika, że głównym źródłem przychodów z podstawowej działalności operacyjnej są przychody z tytułu sprzedaży produktów, towarów i materiałów. Podobnie należy rozumieć treść MSSF 15, że przedmiotem umów z klientami są towary lub usługi przyrządzone klientowi za wynagrodzeniem. Różnica pomiędzy polskimi regulacjami a MSSF w postrzeganiu podstawowej (zwykłej) działalności operacyjnej jednostki w zasadzie tkwi w kwalifikacji szczegółowych przedmiotów tej działalności. Można mieć wątpliwości co do kwalifikacji przychodów ze sprzedaży materiałów, ujmowanych w podstawowej działalności według ustawy o rachunkowości, gdyż tego rodzaju przychody są pośrednio związane z podstawową działalnością jednostki. Transakcja sprzedaży materiałów będzie według MSSF kwalifikowana do działalności operacyjnej, jednakże nie do tzw. podstawowej (zwykłej). Taki wniosek można wywieść z wyjaśnień co do działalności ubocznej w MSR 1 „Prezentacja sprawozdań finansowych”. Szerzej na ten temat w (Chorowska, 2014, s. 62–64).

Do istotnych atrybutów przychodów z podstawowej działalności operacyjnej należy zaliczyć (Gierusz, 2005, s. 196):

- powtarzalność, czyli wielość następujących po sobie operacji;
- przewidywalność, oznaczająca możliwość ich zaplanowania i ustalenia wartości;

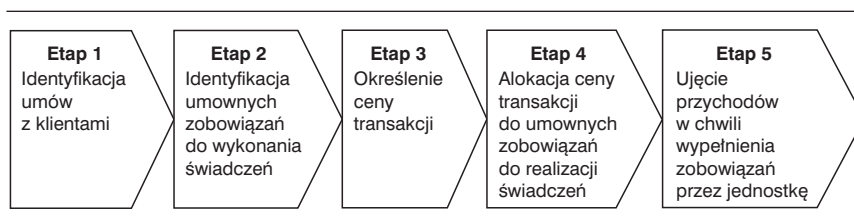
- stabilność, czego efektem jest zbliżona wielkość przychodów ze sprzedaży w kolejnych okresach;
- ciągłość, wskazująca na istniejący bez przerwy związek pomiędzy następującymi po sobie faktami.

Powyższe argumenty na rzecz kwalifikacji podstawowej działalności operacyjnej są jak najbardziej zgodne z formalnym jej postrzeganiem, chociażby poprzez wskazanie w statucie (umowie) jednostki przedmiotu działalności.

### 3. Rozpoznanie przychodów oraz moment ich uznania

Jedną z ważniejszych kwestii ujęcia przychodów w księgach rachunkowych jest określenie kryteriów kwalifikowania przychodów, czego akurat nie wskazano w ustawie o rachunkowości. Takie kryteria były określone w obowiązującym do 2017 r. MSR 18 „Przychody”. Pozostawiono je także w podobnej treści merytorycznej w MSSF 15 (o czym szerzej w dalszej części artykułu)<sup>3</sup>.

Proces ustalania i rozliczania przychodów według MSSF 15 składa się z pięciu etapów, które poglądowo przedstawiono na rysunku 1.



Rys. 1. Etapy rozliczania przychodów. Źródło: opracowanie na podstawie MSSF 15, Deloitte. (2014). *Biuletyn MSSF „Naprzeciw standardom”*, (wydanie 03), s. 4.

Podstawową słabością aktualnie obowiązujących polskich regulacji z punktu widzenia praktycznego uprawiania rachunkowości jest brak określenia warunków uznawania przychodów oraz niedookreślenie daty uznania przychodów dla celów sprawozdawczych (Buk, 2014, s. 139). Tę lukę wypełnia literatura przedmiotu, jednakże dość często podkreśla się podejście bardziej formalne niż merytoryczne. Na przykład uzależnia się datę uznania przychodów od dnia wystawienia faktury czy od dnia zapłaty (Kiziukiewicz, 2005, s. 74). Niektórzy autorzy zwracają jednakże uwagę na aspekty bliższe definicji przychodów, a więc powstanie prawdopodobnych korzyści ekonomicznych. Wskazuje się też za moment sprzedaży w kraju datę wykonania świadczenia, tj. wydania czy wysyłki rzeczowych aktywów obrotowych (Czubakowska, 2009, s. 369). Pomimo braku określenia w polskich regulacjach rachunkowości ścisłych wskazówek dotyczących ustalania momentu wystąpienia przychodu, można przyjąć, że przychód ujmuje się

w księgach rachunkowych wówczas, gdy istnieje dostateczne prawdopodobieństwo, że przedsiębiorstwo go uzyska w wiarygodnie określonej wartości. W innym przypadku moment uznania przychodu powinien być odroczony. Kwestią niejednoznaczną jest też uznawanie przychodów z tytułu świadczonych usług ciągłych bądź nieciągłych, realizowanych w jednym lub w kilku okresach sprawozdawczych (Micherda, 2005, s. 205). Niekoniecznie data odbioru usługi musi się pokrywać z datą wystawienia faktury, jak niektórzy autorzy bezpośrednio czy pośrednio sugerują (Czubakowska, 2009, s. 369). Kierując się nadrzędną w rachunkowości zasadą memoriałową, w powszechnych transakcjach sprzedaży produktów i towarów najczęściej za moment wystąpienia przychodów sugeruje się przyjąć (Gabrusewicz, 2009, s. 52):

- przy sprzedaży gotówkowej – dzień, w którym nastąpiła zapłata gotówką lub kartą kredytową (ma to zwykle miejsce w handlu detalicznym);
- przy sprzedaży bezgotówkowej na rynku krajowym – dzień wydania produktów lub towarów nabywcy lub postawienie ich do dyspozycji nabywcy wraz z wystawieniem faktury (dotyczy to operacji między przedsiębiorstwami produkcyjnymi i handlowymi);
- przy sprzedaży zagranicznej – dzień przewiezienia składników aktywów przez granicę, za potwierdzeniem przez Urząd Celny dokumentem SAD.

Z MSSF 15 jednoznacznie wynika, że wypełnienie zobowiązania przez jednostkę, uprawniające do rozpoznania przychodów, może mieć miejsce nie tylko w dacie jednoczesnego rozliczenia pieniężnego, ale już w dacie przeniesienia dóbr lub usług na klienta, o ile uzyska on kontrolę nad tym dobrem (MSSF 15, 2016, par. 31). Transakcja ma cechy sprzedaży, jeżeli jednostka przekazuje znaczące ryzyko i korzyści wynikające z własności, nawet wtedy, gdy zachowa sobie tytuł własności dla zabezpieczenia należności. Jeżeli dokonuje się wymiany dóbr i usług podobnego rodzaju i podobnej wartości, to takiej transakcji nie uważa się za generującą przychody.

Zdaniem autorki podstawową zaletą MSR/MSSF jest m.in. fakt, że w porównaniu z polskimi regulacjami rachunkowości standardy międzynarodowe w miarę czytelnie wyjaśniają w ogóle warunki uznawania przychodów oraz zasady ich wyceny dla celów ustalenia wyniku finansowego.

Zgodnie z par. 9 MSSF 15, jednostka ujmuje umowę z klientem, a więc także przychody tylko wówczas, gdy spełnione są wszystkie następujące kryteria:

- a) strony umowy zawarły umowę (w formie pisemnej, ustnej lub zgodnie z innymi zwyczajowymi praktykami handlowymi) i są zobowiązane do wykonania swoich obowiązków;
- b) jednostka jest w stanie zidentyfikować prawa każdej ze stron dotyczące dóbr lub usług, które mają zostać przekazane;
- c) jednostka jest w stanie zidentyfikować warunki płatności za dobra lub usługi, które mają zostać przekazane;
- d) umowa ma treść ekonomiczną (tzn. można oczekiwać, że w wyniku umowy ulegnie zmianie ryzyko, rozkład w czasie lub kwota przyszłych przepływów pieniężnych jednostki);

e) jest prawdopodobne, że jednostka otrzyma wynagrodzenie, które będzie jej przysługiwało w zamian za dobra lub usługi, które zostaną przekazane klientowi.

Oceniając, czy otrzymanie kwoty wynagrodzenia jest prawdopodobne, jednostka uwzględnia jedynie zdolność i zamiar zapłaty kwoty wynagrodzenia przez klienta w odpowiednim terminie. Kwota wynagrodzenia, które będzie przysługiwało jednostce, może być niższa niż cena określona w umowie, jeśli wynagrodzenie jest zmienne, ponieważ jednostka może zaoferować klientowi ulgę cenową.

Zdaniem autorki za najważniejsze należy uznać kryterium w punkcie (e), gdyż wymaga ono, by uznać przychody tylko wtedy, gdy jednostka uzyska w przyszłości realne korzyści ekonomiczne, a więc ustalony w okresie sprawozdawczym zysk też będzie realny.

#### **4. Określenie ceny transakcyjnej i jej alokacja do umownych zobowiązań**

Praktyka gospodarcza kreuje coraz bardziej wysublimowane umowy z klientami, w ramach których realizuje się kilka tzw. wiązanych transakcji realizowanych w różnych okresach sprawozdawczych. Jako przykładowe można wymienić chociażby różne premie motywacyjne za przekroczenie określonej wielkości sprzedawanych dóbr, odszkodowania umowne za niedotrzymanie określonych parametrów dóbr, premie lojalnościowe, świadczenie bezpłatnych usług serwisowych przez określony czas użytkowania dobra itp.

Zgodnie z par. 47 MSSF cena transakcyjna to kwota wynagrodzenia, która zgodnie z oczekiwaniem jednostki będzie jej przysługiwać w zamian za przekazanie przyrzeczonych towarów lub usług klientowi, z wyłączeniem kwot pobranych w imieniu osób trzecich. Wynagrodzenie to może obejmować wynagrodzenie stałe, wynagrodzenie zmienne lub oba te rodzaje. Nie ma w zasadzie niejednoznaczności w odniesieniu do ustalenia wynagrodzenia stałego i w porównaniu do wcześniejszych regulacji nie zaszły istotne zmiany. Natomiast w zakresie ustalenia wynagrodzenia zmiennego w cenie transakcyjnej MSSF 15 wprowadza wiele ograniczeń. Jednostka może oszacować tę część wynagrodzenia wyłącznie w takim zakresie, w jakim istnieje wysokie prawdopodobieństwo, że nie nastąpi wysięgowanie znaczącej części wcześniej ujętych skumulowanych przychodów, w miarę jak stopniowo spada niepewność co do wysokości wynagrodzenia zmiennego (MSSF 15, par. 56). Typową przyczyną mogą być np. zwroty sprzedanych towarów, do czego mają prawo klienci niespożywczych dóbr konsumpcyjnych.

Bardziej złożona sytuacja występuje w przypadku, gdy cena transakcyjna obejmuje wynagrodzenie za tzw. wiązaną sprzedaż towarów i usług realizowaną w różnym czasie. Powstaje dylemat, czy tak wiązana sprzedaż ma wynikać z jednej umowy, czy należałoby tę umowę rozdzielić i przy-

pisać do celowo wyodrębnionych towarów i usług. Co do zasady, wynagrodzenie powinno być przypisane do umownych zobowiązań. Zgodnie z par. 84 MSSF 15 wynagrodzenie zmienne określone w umowie można przypisać do całości lub określonej części umowy w następujący sposób:

- do jednego lub więcej, lecz nie wszystkich zobowiązań do wykonania świadczenia określonych w umowie;
- do jednego lub więcej wyodrębnionych, lecz nie wszystkich towarów lub usług przyrzeczonych w ramach grupy wyodrębnionych towarów lub usług, które stanowią część pojedynczego zobowiązania do wykonania świadczenia.

Przy czym przypisanie zmiennej kwoty wynagrodzenia w całości do zobowiązania do wykonania świadczenia lub odpowiednio do wyodrębnionego towaru lub usługi, które stanowią część pojedynczego zobowiązania do wykonania świadczenia, może mieć miejsce przy spełnieniu obydwu warunków (1) jednostka rzeczywiście dąży do spełnienia zobowiązania oraz (2) musi być zgodność tego przypisania z celem realizacji transakcji.

Już w momencie zawarcia umowy z klientem należy określić, czy jednostka będzie spełniała zobowiązanie do wykonania świadczenia w określonym momencie, czy w miarę upływu czasu. Ta kwestia w dotychczasowych regulacjach nie była klarownie wyjaśniona w MSR/MSSF obowiązujących do 2017 r. ani też w polskich regulacjach rachunkowości, mimo że ma to duże znaczenie dla poprawnego alokowania przychodów w czasie. Oczywiście wątpliwości powstają w sytuacji rozkładania w czasie realizacji zobowiązania. Ujmowanie przychodów w miarę upływu czasu jest możliwe, jeżeli jest spełniony co najmniej jeden warunek, których przykłady podano w tabeli 1.

Lp.	Warunek – kryterium	Przykłady
1.	Klient jednocześnie otrzymuje i czerpie korzyści ze świadczenia jednostki, w miarę wykonywania przez nią zobowiązań	Powtarzalne czynności usługowe, np. systematycznie realizowane usługi informatyczne
2.	W wyniku spełniania przez jednostkę zobowiązania powstaje lub jest ulepszony składnik aktywów, a kontrolę nad tym składnikiem aktywów w procesie jego powstawania czy ulepszania sprawuje klient	Budowanie cudzego składnika aktywów
3.	W wyniku spełniania przez jednostkę zobowiązania nie powstaje składnik aktywów o alternatywnym zastosowaniu dla jednostki, a jednostce przysługuje egzekwowne prawo do zapłaty za dotychczas wykonane świadczenie	Budowanie specjalistycznego składnika aktywów, który może być wykorzystywany wyłącznie przez klienta

Tab. 1. Warunki uznawania przychodów w miarę upływu czasu. Źródło: opracowanie własne na podstawie MSSF 15 (2016). *Przychody z umów z klientami*. W: *Standardy MSSF 2016. Tłumaczenie polskie*. Warszawa: Stowarzyszenie Księgowych w Polsce, par. 35; KPMG. (2014). *Insights into IFRS. KPMG's Practical Guide to International Financial Reporting Standards*, v. 1. KPMG, s. 954.

Przed teoretykami i praktykami rachunkowości w dalszym ciągu pozostaje do rozważenia kwestia ustalenia ceny transakcyjnej z tytułu sprzedaży dóbr z wykorzystaniem zachęt bezgotówkowych wobec klientów, których nowe formy stają się coraz powszechniejsze. Wdrażany MSSF 15 uchyla obowiązującą do 2017 r. interpretację KIMSF 13 „Programy lojalnościowe”, która w ograniczonym zakresie rekomendowała pewne wskazówki. W par. B39–B43 MSSF 15 określono dość ogólnie metodykę szacowania przychodów, ale tylko dla opcji uzyskania w przyszłości dodatkowych dóbr lub usług przez klienta. Należy jednak zwrócić uwagę, że w praktyce gospodarczej (najczęściej hipermarkety) stosuje się także instrumenty bezgotówkowe zachęcające klientów, polegające na udzielaniu dyskonta lub rabatów wartościowych naliczonych od transakcji wcześniej dokonanej, ale fizycznie rozliczonych dopiero przy kolejnej transakcji (nie są to klasyczne przeceny). W takiej sytuacji ostateczna wartość uznanych przychodów ze sprzedaży będzie niższa o wartość udzielonego dyskonta i rabatów (szerzej zob. Buk, 2015, s. 28). Powstaje pytanie, czy należy obniżyć przychody o oczekiwaną wartość dyskonta z tytułu sprzedaży pierwotnej, czy też wartość przychodów zrealizowanych z jednoczesnym wykorzystaniem tego dyskonta? Zdaniem autorki drugie rozwiązanie wydaje się właściwsze, gdyż *de facto* obniżono wartość przychodów ze sprzedaży dóbr w ramach zrealizowanej drugiej transakcji. Pierwsze rozwiązanie mogłoby mieć zastosowanie, gdyby było duże prawdopodobieństwo, że udzielony dyskont będzie wykorzystany oraz że jego wartość można wiarygodnie ustalić.

## 5. Podsumowanie

Kwalifikacja, uznawanie, wycena i prezentacja przychodów z podstawowej działalności operacyjnej w sprawozdaniu finansowym od wielu lat budzi wiele wątpliwości. Rada Międzynarodowych Standardów Rachunkowości pierwszy projekt MSSF 15 opracowała już w 2002 r. (<http://www.iasplus.com/en/standards/ifrs/ifrs15>, 08.01.2018). Polskie regulacje rachunkowości w tej materii są dość ogólne i preferują raczej formę niż treść merytoryczną. Zważywszy na to, że dopuszcza się stosowanie rozwiązań wskazanych w MSR/MSSF, które nie są rozwinięte w ustawie o rachunkowości czy w krajowych standardach rachunkowości, należy sądzić, że wdrożony od 2018 r. MSSF 15 będzie stanowił bardzo cenną pomoc dla służb księgowych i biegłych rewidentów. Stosowanie tego standardu będzie jednak wymagało wiele dodatkowej pracy polegającej na szczegółowej analizie jakościowej złożonych umów z klientami, alokacji przychodów z tytułu realizacji świadczeń w miarę upływu czasu do odpowiednich okresów sprawozdawczych, powiązaniu spełnianych zobowiązań z potencjalnymi odrębnymi towarami i usługami realizowanymi w ramach jednej umowy. Szczegółowa ewidencja przychodów z pewnością będzie bogatsza, ale będzie też wymagała dodatkowego informatycznego wsparcia oraz rozwinięcia stosowanych rachunków kosztów produktów.



## Przypisy

- <sup>1</sup> Zgodnie z art. 10 ust. 3 ustawy o rachunkowości w sprawach nieuregulowanych przepisami ustawy lub w razie braku krajowego standardu rachunkowości jednostki mogą stosować MSR.
- <sup>2</sup> Definicje tych terminów podano w załączniku A do MSSF 15, stanowiącego integralną część standardu. Pomija się w artykule przytaczanie niektórych pojęć dotyczących szczególnych grup przychodów, jak np. z tytułu umów o budowę czy umów leasingowych.
- <sup>3</sup> Por. par. 9 Załącznika „Międzynarodowy Standard Sprawozdawczości Finansowej 15. Przychody z umów z klientami” (Rozporządzenie Komisji, 2016).

## Bibliografia

- Buk, H. (2014). *Krajowe i międzynarodowe standardy sprawozdawczości finansowej*. Katowice: Wydawnictwo Uniwersytetu Ekonomicznego w Katowicach.
- Buk, H. (2015). Typologia i wycena przychodów z tytułu niestandardowych transakcji z klientami. *Prace Naukowe Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu*, (388), 23–31.
- Chorowska, E. (2014). Istota i systematyka przychodów według MSR 18. W: H. Buk (red.), *Międzynarodowe standardy rachunkowości (część II)*. Katowice: Wydawnictwo Uniwersytetu Ekonomicznego w Katowicach.
- Czubakowska, K. (2009). Przychody i koszty a wynik finansowy. W: K. Czubakowska (red.), *Rachunkowość według prawa bilansowego*. Warszawa: C.H. Beck.
- Deloitte. (2014). *Biuletyn MSSF „Naprzeciw standardom”*, (wydanie 03).
- Gabrusewicz, W. (2009). Przychody w działalności przedsiębiorstwa. W: K. Czubakowska, W. Gabrusewicz i E. Nowak (red.), *Przychody koszty wynik finansowy przedsiębiorstwa*. Warszawa: Polskie Wydawnictwo Ekonomiczne.
- Gierusz, J. (2005). *Koszty i przychody w świetle nadrzędnych zasad rachunkowości*. Gdańsk: ODDK.
- Kiziukiewicz, T. (2005). Wynik finansowy i konta wynikowe. W: W. Gos (red.), *Vademecum samodzielnego księgowego*. Łódź: Polska Akademia Rachunkowości.
- KPMG. (2014). *Insights into IFRS. KPMG's Practical Guide to International Financial Reporting Standards*, v. 1. KPMG.
- Micherda, B. (2005). Budowa i funkcjonowanie rachunku wyników. W: B. Micherda (red.), *Podstawy rachunkowości. Aspekty teoretyczne i praktyczne*. Warszawa: Wydawnictwo Naukowe PWN.
- MSSF 15. (2016). Przychody z umów z klientami. W: *Standardy MSSF 2016*. Warszawa: Stowarzyszenie Księgowych w Polsce.
- 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, Dz. Urz. UE L 295/19 z dnia 29.10.2016.
- Szczypa, P. (2016). Charakterystyka rachunku zysków i strat. W: P. Szczypa (red.), *Podstawy rachunkowości. Od teorii do praktyki*. Warszawa: CeDeWu.
- Ustawa z dnia 29 września 1994 r. o rachunkowości, tekst jednolity, Dz.U. z 2016 r., poz. 1047.