

Grzegorz Skalecki

doktorant na Wydziale Zarządzania Uniwersytetu Ekonomicznego w Poznaniu

## **Propozycje zmian w zakresie rozpoznawania przychodów według Międzynarodowych Standardów Sprawozdawczości Finansowej**

### **Wprowadzenie**

Przychody ze sprzedaży uzyskiwane z działalności podstawowej są jedną z podstawowych wielkości, na podstawie których dokonuje się wstępnej oceny jednostki gospodarczej. Pokazują one między innymi wielkość i siłę przedsiębiorstwa, a w przypadku największych „graczy” rynkowych także ich udział w rynku i stopień kontrolowania w danej branży.

Obecne definiowanie tej kategorii finansowej (przychodów ze sprzedaży podstawowej i pomocniczej) skupia się na jej prezentowaniu w tak zwanym szyku rozwartym, a więc bez pomniejszania o pewne kategorie kosztów (wyjątkiem jest kilka pozycji należących do pozostałej działalności operacyjnej oraz do działalności finansowej). Po wprowadzeniu nowego standardu sprawozdawczości finansowej dotyczącego rozpoznawania przychodów (zaproponowanego przez Radę Międzynarodowych Standardów Rachunkowości) ma się to zmienić i dlatego autor podjął próbę wyjaśnienia proponowanych zmian, które w wielu branżach mogą okazać się problematyczne przy sporządzaniu sprawozdań finansowych.

W związku z obserwowaniem coraz większej ilości warunków zawartych w umowach z klientami, a odnoszącymi się jednocześnie do wielkości przychodów z tych umów oraz celem ujednoczenia zasad dotyczących prezentowania przychodów obowiązujących w Europie oraz w Stanach Zjednoczonych Ameryki Północnej, instytucje zajmujące się ustanawianiem standardów rachunkowości na tych obszarach postanowiły to zmienić.

W celu ujednoczenia powyższych standardów rachunkowości (MSSF<sup>1</sup> oraz US GAAP<sup>2</sup>), a w przypadku przychodów także całościowego i kompletnego uregulowania wszystkich kwestii z nimi związanych, Rada Międzynarodowych Standardów Rachunkowości (IASB) oraz Amerykańska Rada ds. Standardów Rachunkowości (FASB)

---

<sup>1</sup> MSSF, pod tym skrótem zostały zdefiniowane w niniejszym artykule Międzynarodowe Standardy Sprawozdawczości Finansowej (MSSF) oraz Międzynarodowe Standardy Rachunkowości (MSR).

<sup>2</sup> US GAAP (United States Generally Accepted Accounting Principles) Ogólnie Akceptowane Zasady Rachunkowości (Amerykańskie Standardy Rachunkowości).

podjęły decyzję o zmianie zasad rozpoznawania przychodów. W ramach MSSF nowy standard ma nosić nazwę „Przychody z umów z klientami”<sup>3</sup>.

W dniu 24 czerwca 2010 roku obydwie Rady (IASB oraz FASB) opublikowały wstępną wersję propozycji dotyczących zmian w ujmowaniu przychodów<sup>4</sup>. Propozycje te są kolejnym krokiem planu, który został przyjęty w 2004 roku, mającego na celu opracowanie wspólnego wzoru sprawozdania finansowego.

Celem niniejszego artykułu jest przedstawienie zmian w zakresie rozpoznawania przychodów w stosunku do obecnie obowiązujących zasad w MSSF oraz w Amerykańskich Standardach Rachunkowości (US GAAP). Według najnowszych informacji powyższe zmiany mają zostać ostatecznie opublikowane w 2012 roku, z datą obowiązującą prawdopodobnie od początku 2013 roku.

Niniejszy artykuł składa się z czterech części, począwszy od prezentacji obecnych i proponowanych zmian, a kończąc na znowelizowanej prezentacji przychodów w sprawozdaniu finansowym i przykładach zastosowania nowych zasad w ich rozpoznawaniu.

## **1. Obecnie obowiązujące uregulowania w rozpoznawaniu przychodów**

Obecnie w ramach MSSF kwestie przychodów uregulowane są w trzech standardach oraz w interpretacjach związanych z tymi standardami:

- MSR 11 Kontrakty budowlane,
- MSR 18 Przychody,
- MSR 39 Instrumenty finansowe,
- KIMSF 13 Programy lojalnościowe,
- KIMSF 15 Umowy dotyczące budowy nieruchomości,
- KIMSF 18 Przekazanie aktywów przez klientów,
- SKI 31 Przychody – transakcje barterowe obejmujące usługi reklamowe.

Stosowane zasady rachunkowości stanowią, że przychód uznaje się, gdy spełnione są następujące warunki:

- jednostka dodała do produktu wartość ekonomiczną,
- wielkość przychodu można pomierzyć i pomiar ten jest wolny od wad,

---

<sup>3</sup> Exposure Draft ED/2010/6 Revenue from Contracts with Customers, <http://www.ifrs.org/NR/rdonlyres/EFA36EF7-238C-4C88-9C36-D6AACEB7762F/0/EDRevRecogSt0610.pdf>, 21.08.2011 r.

<sup>4</sup> P. Sokołowski, P. Tendera, RMSR proponuje znaczące zmiany w ujmowaniu przychodów, Deloitte Biuletyn MSSF Naprzeciw Standardom nr 6/2010 z lipca 2010 r., s. 6.

- można wiarygodnie oszacować koszty związane z odpowiednimi przychodami (współmierność przychodów i kosztów)<sup>5</sup>.

MSR 11 reguluje kwestie związane z usługami budowlanymi. Przychód ze świadczenia tych usług według standardu jest określany zgodnie z zaawansowaniem robót budowlanych, bez rozpatrywania momentu przekazania produktu, ryzyka oraz tytułu prawnego<sup>6</sup>.

Natomiast MSR 18 reguluje zasady ujmowania przychodów ze sprzedaży dóbr oraz usług innych niż budowlane. Ogólna zasada stanowi, że z momentem przekazania produktu lub tytułu prawnego do niego, następuje przeniesienia ryzyka i korzyści związanych z własnością towaru i wtedy przychód zostaje rozpoznany<sup>7</sup>. Natomiast istnieją takie przypadki, w których ryzyko nadal pozostaje po stronie sprzedającego, pomimo wystąpienia określonych momentów ze zdania poprzedniego.

Powyższe uregulowania sprawdzają się w praktyce i nie spodziewano się, że w obszarze rozpoznawania przychodów nadejdą tak znaczące, niżej zaprezentowane zmiany.

## **2. Proponowane zmiany w zakresie rozpoznawania przychodów**

Bez zmian pozostaną zasady prezentacji następujących przychodów:

- dotyczące instrumentów finansowych, które są zawarte w MSR 39,
- wynikających ze zmiany wyceny aktywów biologicznych,
- z umów leasingowych,
- z umów ubezpieczeniowych.

Natomiast dwa standardy dotyczące przychodów (MSR 11 oraz MSR 18) mają zostać zastąpione jednym nowym standardem. Celem wprowadzenia tego standardu jest spowodowanie, by standard ten mógł być stosowany niezależnie od branży<sup>8</sup>, w której działa jednostka wytwarzająca towary lub świadcząca usługi.

Przychód ze sprzedaży, według proponowanych zasad, będzie rozpoznawany na podstawie zawartych kontraktów (umowach z klientami), z których wynikają aktywa

---

<sup>5</sup> P. Kabalski, Zasady ujmowania przychodów (cz. 1), Przegląd Podatkowy nr 2 z 2005 r., <http://e-rachunkowosc.pl/artypkyl.php?view=64>, 24.08.2011 r.

<sup>6</sup> Rozporządzenie Komisji (WE) Nr 1126/2008 z dnia 3 listopada 2008 r., przyjmujące określone międzynarodowe standardy rachunkowości zgodnie z rozporządzeniem (WE) nr 1606/2002 Parlamentu Europejskiego i Rady, Dz.U.UE L z dnia 29 listopada 2008 r. z późn. zm., MSR 11 p. 26.

<sup>7</sup> Tamże, MSR 18 p. 14 i p. 20.

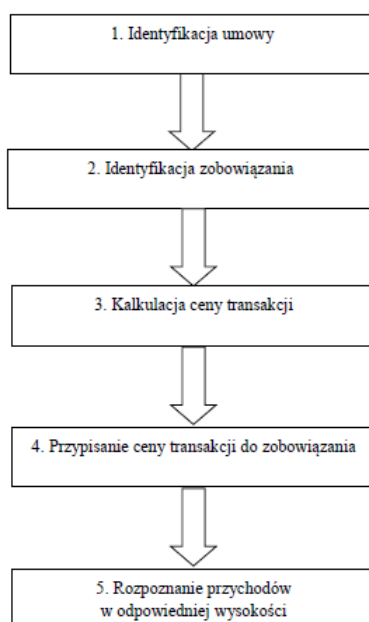
<sup>8</sup> A. Pokojska, Zmienia się zasady ujmowania przychodu, Dziennik Gazeta Prawna nr 38 z 24.02.2011 r., [http://podatki.gazetaprawna.pl/artypkuly/490116,zmienia\\_sie\\_zasady\\_ujmowania\\_przychodu.html](http://podatki.gazetaprawna.pl/artypkuly/490116,zmienia_sie_zasady_ujmowania_przychodu.html), 04.09.2011 r.

i zobowiązania powstałe w momencie zawierania umów przez daną jednostkę oraz w trakcie ich realizacji, co jest nowością w podejściu do rozpoznawania przychodów. Generalna zasada stanowi, iż przychód będzie ujmowany w momencie przeniesienia kontroli nad danym aktywem<sup>9</sup>.

Jednym z nowych wyzwań dla osób sporządzających sprawozdania finansowe będzie ustalenie kiedy należy w przychodach uwzględnić zobowiązania do wykonania świadczenia, a kiedy należy je oddzielić od przychodów. Dużą rolę w tej kwestii odgrywać będzie praktyka i osąd<sup>10</sup>.

Projekt standardu zwiera następujące etapy stosowania proponowanego modelu rozpoznawania przychodów:

- 1) na początku będzie należało zidentyfikować umowy z klientami,
- 2) następnie określić w nich zobowiązania do wykonania (np. zobowiązanie związane z udzieloną gwarancją),
- 3) skalkulować cenę transakcji,
- 4) przypisać cenę transakcji do wykonania zobowiązań,
- 5) natomiast w końcowym etapie będzie należało odpowiednio ujmować przychody z chwilą realizacji zobowiązania<sup>11</sup>.



<sup>9</sup> Tamże, 04.09.2011 r.

<sup>10</sup> B. Johnson, L. Dang, Sporządzających sprawozdania finansowe czeka fala zmian w rachunkowości, PriceWaterhouseCoopers Aktualności MSSF, grudzień 2010 r./styczeń 2011 r., s. 11.

<sup>11</sup> P. Sokołowski, P. Tendera, RMSR proponuje ..., wyd. cyt., s. 7.

Nowe propozycje mogą doprowadzić do takiej sytuacji, gdy tak zwane umowy wieloelementowe (np. sprzedaż abonamentu wraz z aparatem telefonicznym), obecnie rozliczane jako całość, mogą zostać rozdzielone na części. Przychody z każdej z nich będą oddzielnie rozpatrywane i ujmowane w różnych okresach, zgodnie z proponowanymi nowymi zasadami.

Natomiast jeśli w jednej umowie z klientem znajdują się zarówno elementy z zakresu proponowanych zmian, jak i spoza tego zakresu, to konieczne będzie rozdzielenie takich elementów i odpowiednie rozliczenie przychodów.

Kolejnym krokiem w nowym modelu rozpoznawania przychodów będzie ich alokacja zgodnie z przypisanym do nich wykonywaniem określonych zobowiązań i ujmowanie przychodów zgodnie z realizacją tych zobowiązań<sup>12</sup>. Nowy model będzie wymagał, by jednostka rozpoznawała przychody dopiero wtedy, gdy spełni swoje zobowiązania wobec klienta. Zobowiązania, które należy wykonać, by rozpoznać dany przychód, identyfikowane będą na moment zawarcia umowy na podstawie warunków z niej wynikających, a także w oparciu o praktykę i osąd. Oczywiście kwestie nieistotne będzie należało pomijać.

Ważną kwestią będzie określenie ceny transakcji, gdyż będzie należało wziąć pod uwagę wartość pieniądza w czasie (w przypadkach długich okresów umownych), ewentualną zmienność wynagrodzenia, a także ryzyko kredytowe klienta. W odróżnieniu od obecnych zasad, prawdopodobieństwo wpływu do jednostki umownej kwoty będzie należało określać i ujmować wcześniej<sup>13</sup>. Przychód będzie wykazywany w wielkości spodziewanej wynikającego z niego przepływu pieniężnego, natomiast późniejsze zmiany np. w zdolności klienta do spłaty swoich zobowiązań będą ujmowane odrębnie od przychodu (w pozostałych przychodach operacyjnych lub pozostałych kosztach operacyjnych).

Zgodnie z generalną zasadą, przychód ujmowany będzie w chwili przejęcia przez odbiorcę kontroli nad produktami. Klient będzie musiał mieć dodatkowo możliwość bezpośredniego korzystania i czerpania korzyści z danego towaru czy usługi, co nie ma miejsca przy obecnym rozliczaniu umów zgodnie z metodą procentowego zaawansowania robót (MSR 11).

Projekt standardu proponuje przyjęcie przesłanek przekazania kontroli kontrahentowi, ale z zastrzeżeniem, że żadna z przesłanek sama w sobie nie stanowi, że doszło

---

<sup>12</sup> Exposure Draft ED/2010/6 Revenue ..., wyd. cyt., 21.08.2011 r.

<sup>13</sup> T. de Bell, D. Stallings, Fundamentalna zmiana w rozpoznawaniu przychodów, PriceWaterhouseCoopers Aktualności MSSF nr 86, lipiec/sierpień 2010 r., s. 1.

do przekazania produktów oraz to, że nie wszystkie poniższe przesłanki będą miały zastosowanie w każdej określonej sytuacji.

Do przesłanek przejęcia kontroli przez klienta, a tym samym ujmowania przychodu przez sprzedawcę, będą należały:

- zobowiązanie zapłaty ciężące na odbiorcy,
- posiadanie tytułu prawnego do towaru czy usługi,
- dopasowanie do indywidualnych potrzeb klienta,
- fizyczne posiadanie towaru przez klienta.

Natomiast w przypadku ciągłego przekazywania kontroli (np. dostarczanie dużej ilości produktów w równych odstępach czasu) będzie należało określić sposób ujmowania przychodów. Projekt standardu proponuje w tym przypadku następujące metody<sup>14</sup>:

- wyjściowe, czyli w zależności od dostarczonych ilości,
- wejściowe, w zależności od poniesionych kosztów,
- oparte na upływie czasu.

Ocena tego czy klient objął kontrolę nad produktem będzie należała do obowiązków jednostki.

### **3. Prezentacja przychodów w sprawozdaniu finansowym**

W kwestii danych porównywalnych nowy standard będzie wymagał podejścia retrospektywnego, czyli zastosowania nowych zasad rozpoznawania przychodów zarówno do wszystkich aktualnie aktywnych umów, ale nawet i tych zamkniętych przed okresem, w którym pierwszy raz je zastosowano.

Nowy standard ma doprowadzić do ujawniania w sprawozdaniu finansowym informacji nie tylko na temat przychodów (kwot i harmonogramu ujmowania), ale także przepływów wynikających z zawartych umów z kontrahentami<sup>15</sup>.

Poniżej opisano kilka obszarów, w których będą miały zastosowanie nowe uregulowania.

Prawdopodobne zobowiązania z tytułu udzielonych gwarancji będą wykazywane w inny sposób niż dotychczas. Jednostki będą musiały oszacować kwotę zobowiązań odnoszących się do wykonania świadczeń związanych z gwarancjami. Nie będzie ujmowało się przychodów związanych z towarami, co do których zajdzie

---

<sup>14</sup> Exposure Draft ED/2010/6 Revenue ..., wyd. cyt., 21.08.2011 r., p. 33.

<sup>15</sup> J. Olszewski, , Projekty standardów w zakresie leasingu i rozpoznawania przychodów, Materiały szkoleniowe Ernst&Young z kwietnia 2011 r., s. 2.

prawdopodobieństwo żądania wymiany w przyszłości. W tych przypadkach zostanie ujęte zobowiązanie, które będzie aktualizowane w miarę nowych oszacowań. Natomiast w przypadku żądania naprawy będzie należało ujmować przychody według wykonania świadczeń wynikających z udzielonej gwarancji.

Propozycja zmian w rozpoznawaniu przychodów może mieć istotny wpływ na jednostki gospodarcze stosujące obecnie metodę stopnia zaawansowania robót, w założeniach której klient nie jest właścicielem tak zwanej produkcji w toku. Jednostki te w wielu przypadkach będą rozpoznawały i ujmowały przychody po zakończeniu produkcji i przekazaniu produktów klientowi. Przykładami takich projektów mogą być jednostki tworzące oprogramowania lub produkujące specjalistyczne urządzenia.

Przy licencjach punktem wyjściowym będzie określenie, czy zostały one przyznane na wyłączność i na jak długi okres. W przypadku licencji udzielonych na wyłączność zobowiązanie do wykonania świadczenia będzie obowiązywało przez cały okres udzielenia licencji i podobnie będzie ujmowany przychód.

Nowością będzie także identyfikacja zobowiązań rodzących obciążenia<sup>16</sup>. Jeżeli koszty bezpośrednie ponoszone w celu realizacji danego zobowiązania będą wyższe od ceny, to w takim przypadku w stosunku do danego zobowiązania będzie należało oddzielne ująć zobowiązanie. W przypadkach umów wieloelementowych, w których tylko niektóre z nich są rentowne, będzie należało każdy z tych elementów osobno rozpatrywać i na nierentowne tworzyć powyższe zobowiązanie.

#### **4. Przykłady zastosowania proponowanych zmian w rozpoznawaniu przychodów**

##### Przykład 1.

Jednostka produkuje w swoim zakładzie silniki do okrętów. Okres budowy takiego silnika trwa wiele miesięcy. Klient dokonuje płatności w miarę postępu prac, ale właścicielem stanie się dopiero w momencie przekazania ukończonego silnika.

Jednostka rozpoczęła budowę silnika do okrętu w listopadzie 2011 roku, a ukończyła ją i przekazała produkt klientowi w maju 2012 roku. Cena sprzedaży silnika wynosi 2.000.000 zł, natomiast całkowity koszt wytworzenia wynosi 75% wartości przychodów. Rentowność kontraktu wynosi 25%. Stan zaawansowania prac na koniec 2011 roku wynosi 30%.

---

<sup>16</sup> P. Sokołowski, P. Tendera, RMSR proponuje ..., wyd. cyt., s. 10.

Według dotychczasowych zasad przychód wykazywany jest metodą procentowego zaawansowania prac. Natomiast zgodnie z proponowanymi uregulowaniami przychód będzie wykazany po przejściu kontroli przez klienta na tym towarem, czyli dopiero w momencie dostarczenia ukończonego silnika.

Sprawozdanie z całkowitych dochodów	Obecne zasady rachunkowości	Proponowane zasady rachunkowości
<b>2011 rok</b>		
Przychody ze sprzedaży	600.000	-
Koszt wytworzenia	450.000	-
<b>Zysk brutto</b>	<b>150.000</b>	-
<b>2012 rok</b>		
Przychody ze sprzedaży	1.400.000	2.000.000
Koszt wytworzenia	1.050.000	1.500.000
<b>Zysk brutto</b>	<b>350.000</b>	<b>500.000</b>

#### Przykład 2.

W grudniu 2011 roku jednostka produkcyjna<sup>17</sup> sprzedała 1.000 sztuk po 10 zł i udzieliła gwarancji na 2 lata. Koszt wytworzenia wynosi 7 zł za 1 sztukę produktu.

Według obecnych zasad rachunkowości jednostka wykazała w 2011 roku cały przychód i utworzyła rezerwę na gwarancje w wysokości 700 zł. Koszt gwarancji rozkłada się równomiernie w okresie gwarancji i wynosi 0,7 zł na 1 sztukę.

Z kalkulacji przeprowadzonych przez jednostkę wynika, że wartość godziwa produktu wynosi 9 zł, natomiast wartość godziwa udzielonej dwuletniej gwarancji to 1 zł na 1 sztukę produktu (razem 10 zł, cena sprzedaży produktu). Celem uproszczenia niniejszego przykładu nie uwzględniano wartości pieniądza w czasie.

Według proponowanych zasad, przychód w 2011 roku byłby pomniejszony o kwotę 1.000 zł (1.000 sztuk x 1 zł) na koszty dwuletniej gwarancji. Natomiast w 2012 roku oraz w 2013 roku ujmowany będzie tak zwany dochód gwarancyjny w kwocie 1.000 zł (1.000 sztuk x 1 zł) oraz odpowiadające koszty w kwocie 700 zł (1.000 sztuk x 0,7 zł).

<sup>17</sup> Niniejszy przykład powstał na podstawie: P. Sokołowski, P. Tendera, RMSR proponuje ..., wyd. cyt., s. 13.



Sprawozdanie z całkowitych dochodów	Obecne zasady rachunkowości	Proponowane zasady rachunkowości
<b>2011 rok</b>		
Przychody ze sprzedaży	10.000	9.000
Koszt wytworzenia	7.000	7.000
Rezerwa na gwarancje	700	-
<b>Zysk brutto</b>	<b>2.300</b>	<b>2.000</b>
<b>2012 rok</b>		
Przychody z gwarancji	-	500
Koszt gwarancji	-	350
<b>Zysk brutto</b>	<b>-</b>	<b>150</b>
<b>2013 rok</b>		
Przychody z gwarancji	-	500
Koszt gwarancji	-	350
<b>Zysk brutto</b>	<b>-</b>	<b>150</b>

## Zakończenie

Przeprowadzona analiza proponowanych zmian w zakresie rozpoznawania i ujmowania przychodów wykazała, że nowe podejście związane z realizacją koniecznych świadczeń będzie rodziło w tym obszarze wiele problemów. Rozpoznanie i ujawnienie przychodów w sprawozdaniu z całkowitych dochodów stanie się bardziej pracochłonne.

Podejście to jest zupełnie nowym w stosunku do obecnych zasad rozpoznawania przychodów, uwzględniającym w przychodach koszty. Zaistnieją dwie nowe sytuacje w przychodach:

- odraczanie przychodów do momentu spełnienia świadczenia (zobowiązania),
- pomniejszanie przychodów o koszty związane z realizacją dodatkowych świadczeń, takich jak np. gwarancje czy późniejsza nieściągalność.

Propozycja zmian w rozpoznawaniu przychodów będzie wymagała stosowania szacunków i to z większą częstotliwością, niż w przypadku obecnie obowiązujących zasad.

Projekt zmian wymagał będzie ujawniania w sprawozdaniu finansowym o wiele większej ilości informacji niż obecnie obowiązujące zasady w MSSF. Wymogi informacyjne będą kładły nacisk na przyjęte szacunki oraz założenia<sup>18</sup>. Nowy model może spowodować zmiany w prezentacji sprawozdań finansowych w wielu branżach, takich

<sup>18</sup> T. de Bell, D. Stallings, Fundamentalna zmiana ..., wyd. cyt., s.2.

jak np. budownictwo, przemysł farmaceutyczny, przemysł lotniczy i obronny czy branża informatyczna.

Na zmiany najbardziej będą narażone jednostki, które we wcześniejszych okresach rozpoznawały przychody zgodnie z wytycznymi branżowymi, czyli na przykład budownictwo (zgodnie z MSR 11), przemysł lotniczy czy branża informatyczna. W tych branżach przychód będzie ujmowany w momencie przeniesienia kontroli nad aktywami. Jeśli przekazywanie kontroli będzie miało miejsce w trakcie budowy czy montażu to ujmowanie przychodów będzie przebiegało jak dotychczas. W przeciwnym razie przychód będzie ujmowany dopiero w momencie przeniesienia kontroli nad budowanym aktywem<sup>19</sup>.

Projekt tego standardu budzi wiele kontrowersji, wątpliwości i zapytań kierowanych do IASB<sup>20</sup>. Pisma kierowane do IASB często dotyczą tego, czy faktycznie jest potrzeba wprowadzania nowego standardu, skoro dotychczasowe rozwiązania sprawdzają się w praktyce. Swoje zdanie w tej kwestii wyraziło wiele linii lotniczych i producentów samolotów, jak też krajowe izby biegłych rewidentów z różnych krajów czy stowarzyszenia branżowe (przede wszystkim budowlane).

Powyższe propozycje zmian będą powodowały konieczność przebudowania wielu struktur w jednostkach gospodarczych, np. informatycznych i kadrowych, co może negatywnie odbijać się na wynikach finansowych osiąganych przez te jednostki. Należy przypuszczać, że stąd wynika dość duża niechęć i kontrowersyjność proponowanych rozwiązań.

Proponowane zmiany zmienią także podstawowe wskaźniki, na podstawie których dokonuje się analizy finansowej i oceny jednostek gospodarczych, jak chociażby rentowność czy rotacja należności. Nowy model rozpoznawania przychodów będzie także kolejną różnicą między wynikiem finansowym jednostki, a jej podstawą opodatkowania.

Należy pamiętać o nadrzędnej zasadzie, że tylko w przypadku istotnych kwot będzie należało stosować proponowane zmiany. Jednak, aby móc to stwierdzić, najpierw trzeba będzie to skalkulować.

---

<sup>19</sup> A. Pokojka, *Zmienia się zasady ...*, wyd. cyt., 04.09.2011 r.

<sup>20</sup> [http://www.fasb.org/jsp/FASB/CommentLetter\\_C/CommentLetterPage&cid=1218220137090&project\\_id=1820-100](http://www.fasb.org/jsp/FASB/CommentLetter_C/CommentLetterPage&cid=1218220137090&project_id=1820-100), 16.09.2011 r.

## **Bibliografia**

- 1) Exposure Draft ED/2010/6 Revenue from Contracts with Customers, <http://www.ifrs.org/NR/rdonlyres/EFA36EF7-238C-4C88-9C36-D6AACEB7762F/0/EDRevRecogSt0610.pdf>, 21.08.2011 r.
- 2) P. Sokołowski, P. Tendera, RMSR proponuje znaczące zmiany w ujmowaniu przychodów, Deloitte Biuletyn MSSF Naprzeciw Standardom nr 6/2010 z lipca 2010 r.
- 3) P. Kabalski, Zasady ujmowania przychodów (cz. 1), Przegląd Podatkowy nr 2 z 2005 r., <http://e-rachunkowosc.pl/artukul.php?view=64>, 24.08.2011 r.
- 4) Rozporządzenie Komisji (WE) Nr 1126/2008 z dnia 3 listopada 2008 r., przyjmujące określone międzynarodowe standardy rachunkowości zgodnie z rozporządzeniem (WE) nr 1606/2002 Parlamentu Europejskiego i Rady, Dz.U.UE L z dnia 29 listopada 2008 r. z późn. zm., MSR 11.
- 5) Rozporządzenie Komisji (WE) Nr 1126/2008 z dnia 3 listopada 2008 r., przyjmujące określone międzynarodowe standardy rachunkowości zgodnie z rozporządzeniem (WE) nr 1606/2002 Parlamentu Europejskiego i Rady, Dz.U.UE L z dnia 29 listopada 2008 r. z późn. zm., MSR 18.
- 6) A. Pokojska, Zmienia się zasady ujmowania przychodu, Dziennik Gazeta Prawna nr 38 z 24.02.2011 r., [http://podatki.gazetaprawna.pl/artykuly/490116,zmienia\\_sie\\_zasady\\_ujmowania\\_przychodu.html](http://podatki.gazetaprawna.pl/artykuly/490116,zmienia_sie_zasady_ujmowania_przychodu.html), 04.09.2011 r.
- 7) B. Johnson, L. Dang, Sporządzających sprawozdania finansowe czeka fala zmian w rachunkowości, PriceWaterhouseCoopers Aktualności MSSF, grudzień 2010 r./styczeń 2011 r.
- 8) T. de Bell, D. Stallings, Fundamentalna zmiana w rozpoznawaniu przychodów, PriceWaterhouseCoopers Aktualności MSSF nr 86, lipiec/sierpień 2010 r.
- 9) J. Olszewski, Projekty standardów w zakresie leasingu i rozpoznawania przychodów, Materiały szkoleniowe Ernst&Young z kwietnia 2011 r.
- 10) [http://www.fasb.org/jsp/FASB/CommentLetter\\_C/CommentLetterPage&cid=1218220137090&project\\_id=1820-100](http://www.fasb.org/jsp/FASB/CommentLetter_C/CommentLetterPage&cid=1218220137090&project_id=1820-100), 16.09.2011 r.