

PRACE NAUKOWE

Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu

RESEARCH PAPERS

of Wrocław University of Economics

313

Przyszłość rachunkowości i sprawozdawczości – założenia, zasady, definicje Kierunki zmian prawa bilansowego w Polsce



Redaktorzy naukowci

Zbigniew Luty

Aleksandra Łakomiak

Alicja Mazur



Wydawnictwo Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu
Wrocław 2013

Redaktor Wydawnictwa: Barbara Majewska
Redaktor techniczny: Barbara Łopusiewicz
Korektor: Barbara Cibis
Łamanie: Małgorzata Czupryńska
Projekt okładki: Beata Dębska

Publikacja jest dostępna w Internecie na stronach:
www.ibuk.pl, www.ebscohost.com,
The Central and Eastern European Online Library www.ceeol.com,
a także w adnotowanej bibliografii zagadnień ekonomicznych BazEkon
http://kangur.uek.krakow.pl/bazy_ae/bazekon/nowy/index.php

Informacje o naborze artykułów i zasadach recenzowania znajdują się
na stronie internetowej Wydawnictwa
www.wydawnictwo.ue.wroc.pl

Kopiowanie i powielanie w jakiegokolwiek formie
wymaga pisemnej zgody Wydawcy

© Copyright by Uniwersytet Ekonomiczny we Wrocławiu
Wrocław 2013

ISSN 1899-3192
ISBN 978-83-7695-319-9

Wersja pierwotna: publikacja drukowana

Druk: Drukarnia TOTEM

Spis treści

Wstęp	7
Dorota Adamek-Hyska: Założenia koncepcyjne sprawozdań budżetowych	9
Hanna Czaja-Cieszyńska: „Nie” dla MSSF dla MSP w Unii Europejskiej – słuszna decyzja czy duży błąd?.....	25
Waldemar Gos, Stanisław Hońko: Rachunkowość małych przedsiębiorstw – diagnoza i propozycje modyfikacji prawa bilansowego.....	35
Małgorzata Kamieniecka: Sprawozdawczość MŚP w zakresie odroczonego podatku dochodowego – propozycje zmian	46
Anna Kasperowicz: Pojęcie kontroli w kontekście uznawania przychodów .	58
Tomasz Kondraszuk: Uproszczona ewidencja czy uproszczona sprawo- zdawczość w sektorze mikroprzedsiębiorstw?.....	74
Alicja Mazur: Pomiar wartości przychodów według projektu międzyrodo- wego standardu dotyczącego przychodów	84
Lucyna Poniatowska: Rezerwy w rachunkowości – ewolucja podejścia i per- spektywy zmian	100
Adrian Ryba: Ewidencja i wycena inwestycji zgodnie z ustawą o rachunko- wości – artykuł dyskusyjny	110
Aleksandra Sulik-Górecka: Koncepcja zmiany zasad prezentacji kapitału w sprawozdaniu finansowym zamkniętych funduszy inwestycyjnych	127
Gyöngyvér Takáts: Koncepcja sprawozdawczości finansowej mikropodmio- tów – przyczynek do dyskusji.....	137
Grażyna Voss, Piotr Prewysz-Kwinto: Zintegrowane systemy ewidencyjne	148
Mateusz Wilczewski: Wpływ wyceny kart zawodniczych na bilans klubu piłkarskiego.....	159
Edward Wiszniowski: Model szacowania Utraty wartości instrumentów fi- nansowych w założeniach MSSF 9 – rachunkowość czy inżynieria finan- sowa?	170
Paweł Zieniuk: Ujawnienia informacji o wartościach szacunkowych w spra- wozdaniu finansowym – wyzwanie dla biegłego rewidenta.....	189
Katarzyna Żuk: Ujęcie księgowo pomocy finansowej uzyskiwanej przez wstępnie uznane grupy producentów owoców i warzyw	199

Summaries

Dorota Adamek-Hyska: Conceptual framework of budgetary reports.....	24
Hanna Czaja-Cieszyńska: ”No” to IFRS for SMEs in the European Union – the right decision or a big mistake?	34

Waldemar Gos, Stanisław Hońko: Accounting of small enterprises – diagnosis and proposals for modification of accounting law	45
Małgorzata Kamieniecka: Deferred income tax in the reporting of SMEs – proposals for change	57
Anna Kasperowicz: Concept of control in the context of income recognizing	73
Tomasz Kondraszuk: Simplified recording or simplified reporting in the sector of microenterprises	83
Alicja Mazur: Revenue measurement according to the proposal of a new international standard	99
Lucyna Poniatowska: Reserves in accounting – evolution of approach and perspectives of changes	109
Adrian Ryba: Recording and measurement of investments in accordance with the accounting act – discussion article	126
Aleksandra Sulik-Górecka: The rules of capital presentation in the financial report of close-end investment funds in the light of law	136
Gyöngyvér Takáts: Financial reporting concept of micro entities – discussion paper	147
Grażyna Voss, Piotr Prewysz-Kwinto: ERP systems	158
Mateusz Wilczewski: The influence of players’ registration rights on a football club’s balance sheet	169
Edward Wiszniowski: A model for estimating the loss of value of amortised cost financial instruments as per the accounting standards requirements 9 IFRS – accounting or financial engineering?	188
Paweł Zieniuk: Disclosures of estimated values in financial statements – a challenge for auditor	198
Katarzyna Żuk: Accounting presentation of financial grants received by the pre-recognized groups of fruit and vegetables producers	212

Alicja Mazur

Uniwersytet Ekonomiczny we Wrocławiu

POMIAR WARTOŚCI PRZYCHODÓW WEDŁUG PROJEKTU MIĘDZYNARODOWEGO STANDARDU DOTYCZĄCEGO PRZYCHODÓW

Streszczenie: Przychody to jedna z najważniejszych kategorii ekonomicznych, na podstawie której dokonuje się oceny kondycji jednostek gospodarczych. Znajomość sposobu ustalenia wysokości przychodów warunkuje prawidłowość tej oceny. W artykule zaprezentowano propozycje zawarte w projekcie międzynarodowego standardu pt. „Przychody umów z klientami”, dotyczące ustalania wartości przychodów. Proponowane zmiany przedstawiono na przykładach. W efekcie ustalono, że wartość ujmowanego przychodu jest wielkością względną, zależną od szeregu decyzji podejmowanych przez jednostkę w procesie jej pomiaru. Decyzje te dotyczą podziału świadczenia umownego na odrębne obowiązki wykonania, doboru metod szacowania wartości części zmiennej ceny transakcyjnej oraz metod szacowania indywidualnej ceny sprzedaży na potrzeby alokacji proporcjonalnej.

Słowa kluczowe: przychody, wycena przychodów, Międzynarodowe Standardy Sprawozdawczości Finansowej.

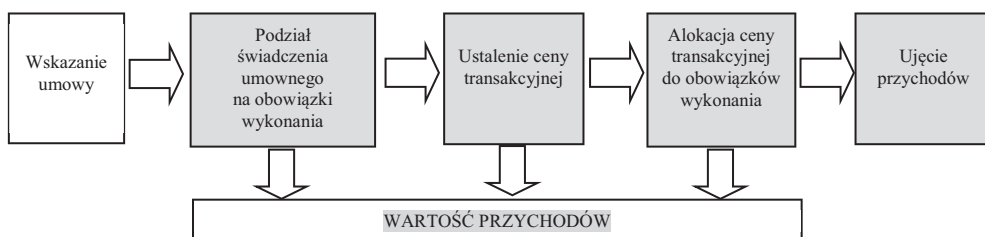
1. Wstęp

Przychody są jednym z najważniejszych parametrów oceny efektów działalności i kondycji jednostki gospodarczej. Oprócz kosztów ich wielkość decyduje o wysokości wyniku finansowego wypracowanego w danym okresie. Stąd też sposób ustalania wartości przychodów ma istotne znaczenie dla odbiorców sprawozdania finansowego. Ustawa o rachunkowości nie zawiera szczegółowych wskazówek dotyczących ustalania wysokości przychodów. W ramach Międzynarodowych Standardów Sprawozdawczości Finansowej trwają obecnie prace nad zastąpieniem standardów MSR 18 i MSR 11 nowym standardem o nazwie „Przychody z umów z klientami”. Projekt nowego standardu dotyczącego przychodów, opublikowany wspólnie przez Rady IASB i FASB w 2010 roku, został po otrzymaniu komentarzy zmieniony i ponownie opublikowany w listopadzie 2011 r. W projekcie wprowadzono nowy model uznawania przychodów, który ma przyczynić się do:

- wyeliminowania sprzeczności i niejednorodności podejść związanych z ujmowaniem przychodów występujących w literaturze;
- poprawy porównywalności w zakresie praktyk ujmowania przychodów w różnych branżach, systemach prawnych i rynkach kapitałowych;
- ograniczenia złożoności wymagań dotyczących ujmowania przychodów;
- dostarczenia bardziej użytecznej informacji inwestorom na temat wartości i momentu powstania przychodu, jak również przepływów pieniężnych z nim związanych.

Według nowego projektu jednostka powinna ująć przychód w celu odzwierciedlenia przekazania przyrzeczonych dóbr i usług klientowi w wysokości wynagrodzenia, które jednostka spodziewa się otrzymać w zamian za te dobra i usługi. W tym celu projekt standardu przewiduje konieczność realizacji pięciu następujących etapów (rysunek 1):

- 1) identyfikacja umowy z klientem;
- 2) identyfikacja odrębnych obowiązków składających się na wykonanie świadczenia określonego w umowie;
- 3) określenie ceny transakcyjnej;
- 4) przypisanie ceny transakcyjnej do poszczególnych obowiązków składających się na wykonanie świadczenia określonego w umowie;
- 5) ujęcie przychodów w chwili spełnienia każdego z obowiązków składających się na wykonanie świadczenia określonego w umowie.



Rys. 1. Etapy ujęcia przychodów

Źródło: opracowanie własne na podstawie projektu standardu.

W trakcie realizacji powyższych etapów jednostka dokona szeregu indywidualnych osądów dotyczących uwzględnienia warunków kontraktu oraz okoliczności zewnętrznych. Z punktu widzenia wartości ujmowanego przychodu kluczowe znaczenie będą miały etapy środkowe procesu: 2, 3 i 4.

Celem opracowania jest poparta przykładami prezentacja propozycji zawartych w projekcie standardu, dotyczących przebiegu procesu pomiaru wartości przychodów oraz identyfikacja czynników wpływających na tę wartość. Tematykę przychodów wybrano w celu wskazania, że nie tylko w ramach wyceny bilansowej aktywów i pasywów dopuszcza się obecnie kształtowanie wykazywanych kwot, ale możliwość wyboru spośród alternatywnych metod prowadzących do różnych wyników

oraz stosowanie szacunków zalecane jest również w odniesieniu do kategorii wynikowych. Artykuł może być przyczynkiem do dyskusji nad przemianą „rachunkowości jednej wartości” w „rachunkowość wielowartościową”. Jako metodę badawczą zastosowano metodę analizy porównawczej i analizy przypadków, a przy formułowaniu wniosków metodę syntezy.

2. Podział świadczenia umownego na obowiązki wykonania i ich łączenie

Zgodnie z wyżej wskazanym projektem standardu ujęcie przychodów w księgach rachunkowych poprzedza proces ustalenia ich wartości. Pierwszym jego etapem, następującym po zidentyfikowaniu umowy, jest podział całości świadczenia w niej wskazanego na poszczególne obowiązki, jeżeli zostaną one uznane przez jednostkę za odrębne. Obecnie obowiązujący standard MSR 18 skupia się wyłącznie na identyfikacji transakcji, nie zawiera natomiast wytycznych dotyczących wieloskładnikowych kontraktów. Według projektu nowego standardu przychód przypisany do wyodrębnionego obowiązku wykonania, np. dostarczenia towarów lub realizacji usług, powinien być rozpoznany w momencie spełnienia tego obowiązku i przekazania kontroli. Dostarczenie towaru lub realizację usługi uznaje się natomiast za odrębny obowiązek wykonania, jeżeli:

- jednostka regularnie sprzedaje ten towar lub usługę w sposób oddzielny albo
- klient może odnosić korzyści indywidualnie z tego towaru lub usługi.

Natomiast jeżeli towary lub usługi stanowiące część świadczenia określonego w umowie są ze sobą ściśle powiązane, a ich przekazanie wymaga wyświadczenia usługi ich zintegrowania, aby spełnić świadczenie umowne oraz zestaw tych towarów lub usług, należy w znacznym stopniu zmodyfikować lub dostosować do potrzeb klienta to – niezależnie od spełnienia wyżej wskazanych kryteriów – towar lub usługa nie powinny być traktowane jako odrębne. Wyodrębnione towary lub usługi mogą więc zostać rozliczone jako jeden obowiązek wykonania świadczenia, jeżeli są one w ten sam sposób przekazywane klientowi. Oznacza to, że po zidentyfikowaniu poszczególnych odrębnych dóbr lub usług składających się na świadczenie określone w umowie jednostka powinna zdecydować, które z nich będzie rozliczać jako odrębne obowiązki wykonania, a które powinny być połączone i rozliczane łącznie. Przykład 1 ilustruje możliwości jednostki związane z wyodrębnieniem lub łączeniem poszczególnych obowiązków wykonania, składających się na całość świadczenia wynikającego z umowy (oprac. na podst.: [Applying IFRS 2012, s. 17]).

Przykład 1

Jednostka A zawiera umowę dotyczącą opracowania projektu i wybudowania kompleksu budynków mieszkaniowych. Na realizację świadczenia określonego w umowie składa się wiele elementów – obowiązków do wykonania, począwszy od opracowania projektu budowy pod względem architektonicznym i inżynierskim,

poprzez zamówienie niezbędnych materiałów, po prace budowlano-instalacyjne. Jednostka A regularnie sprzedaje takie usługi, jak opracowywanie projektów budowlanych, inżynierskich, prowadzenie prac budowlanych – również na podstawie projektów dostarczonych przez zleceniodawcę. W związku z tym jednostka A, po dokonaniu analizy warunków umowy, powinna zdecydować o odrębnym lub łącznym ujęciu poszczególnych obowiązków wykonania.

Wersja 1. Jednostka A przewiduje, że niezbędne będzie ciągle dopasowywanie projektu w trakcie budowy, jak również modyfikowanie pakietu niezbędnych materiałów. W związku z tym jednostka stwierdza, że faza projektowania jest zależna od fazy budowy i odwrotnie. Oznacza to tym samym, że do spełnienia świadczenia określonego w umowie niezbędne będzie dostosowanie projektu do potrzeb klienta. Jednostka uznaje więc, że wyodrębnione obowiązki zaprojektowania i budowy należy połączyć i rozliczać jako jeden obowiązek, ponieważ warunki dotyczące łączenia odrębnych obowiązków zostały spełnione.

Wersja 2. Jednostka stwierdza, że projekt jest kompletny przed rozpoczęciem budowy i jego późniejsza modyfikacja nie będzie konieczna. Faza budowy jest więc zależna od fazy projektowania, ale odwrotna zależność nie zachodzi. W związku z tym jednostka uznaje, że nie są one w znacznym stopniu współzależne. Wymagane warunki (współzależności poszczególnych obowiązków i znacznego dopasowania do potrzeb klienta lub modyfikacji) nie zostały spełnione, stąd też jednostka oddzielnie będzie ujmować każdy z wyodrębnionych obowiązków.

W zależności od umowy, takie same towary lub usługi mogą zostać uznane albo za wyodrębnione obowiązki do wykonania, albo za połączone w pakiety. W tym celu jednostka powinna dokonać oceny, czy poszczególne elementy składające się na realizację świadczenia wynikającego z danej umowy są ze sobą w znacznym stopniu powiązane, czy ich przekazanie wymaga przeprowadzenia istotnych prac mających na celu ich zintegrowanie oraz czy pakiet takich dóbr i usług powinien zostać istotnie zmodyfikowany lub dostosowany do potrzeb klienta, aby spełnić warunki przewidziane w umowie.

3. Ustalenie ceny transakcyjnej

Kolejnym krokiem po wyodrębnieniu i ewentualnym połączeniu poszczególnych obowiązków składających się na wykonanie świadczenia określonego w umowie jest określenie ceny transakcyjnej. Zgodnie z definicją zawartą w projekcie standardu „cena transakcyjna to kwota, którą jednostka spodziewa się otrzymać w zamian za przekazanie przyrzeczonych towarów lub usług klientowi, z wyłączeniem kwot pobranych w imieniu stron trzecich”. Cena transakcyjna odzwierciedla więc oczekiwania jednostki związane z kwotą, którą ma w przyszłości otrzymać za spełnione świadczenie. W wielu przypadkach kwota ta jest ściśle określona w umowie jako stała wielkość, a płatność jest dokonywana w momencie wykonania świadczenia lub po upływie krótkiego czasu, dlatego ustalenie ceny transakcyjnej nie stanowi trud-

ności. Mogą się one natomiast pojawić w sytuacjach, gdy w umowie przewidziano, że na cenę transakcyjną, oprócz części stałej, składa się również część zmienna lub płatność ma zostać dokonana w dłuższym okresie po wykonaniu świadczenia albo nastąpi w innej formie niż gotówka. Ustalając cenę transakcyjną, jednostka powinna uwzględnić:

- jej zmienność;
- wartość pieniądza w czasie;
- płatności o charakterze niepieniężnym;
- przewidziane w umowie kwoty płatne klientowi przez sprzedawcę.

Ponadto w zmienionym projekcie standardu do ustalenia ceny transakcyjnej nie jest wymagane przeprowadzenie oceny zdolności klienta do zapłaty umówionej kwoty i nie stanowi to wstępnego warunku ujęcia przychodu. Pierwsza wersja standardu przewidywała korektę przychodów brutto o wstępnie oszacowaną wartość kwot nieściągalnych. W drugiej wersji przyjęto natomiast, że szacunkowa wartość kwot nieściągalnych powinna zostać ujęta w odrębnej pozycji sprawozdania z całkowitych dochodów, obok pozycji przychodów brutto.

3.1. Zmienność ceny transakcyjnej

Zmienność ceny transakcyjnej może dotyczyć zarówno wysokości kwoty, jak i momentu jej otrzymania i może wynikać z dyskonta, rabatu, refundacji, premii, bonusów, kar, koncesji czy też spełnienia warunków określonych w umowie. W omawianym projekcie standardu proponowane są dwie alternatywne metody szacowania zmiennej części ceny transakcyjnej:

- a) metoda wartości oczekiwanej lub
- b) metoda wartości najbardziej prawdopodobnej.

Jednostka powinna wybrać tę metodę, która najlepiej odpowiada ostatecznej kwocie przysługującej jednostce za wykonanie świadczenia. Wybrana metoda powinna być stosowana przez cały czas trwania kontraktu, a oszacowana kwota powinna być aktualizowana na każdy dzień bilansowy.

Metoda wartości oczekiwanej ma polegać na tym, że na podstawie historycznych, bieżących i prognozowanych informacji jednostka identyfikuje możliwe efekty realizacji kontraktu i określa prawdopodobieństwo ich wystąpienia. Wartość oczekiwaną stanowić więc będzie średnia możliwych wyników ważona prawdopodobieństwem ich uzyskania. Metoda druga wskazuje, że do określenia wartości przychodu należy uwzględnić tę wysokość przyszłej płatności, która jest najbardziej prawdopodobna, czyli wynika z najlepszych szacunków kierownictwa. Gdy jednostka posiada więcej podobnych kontraktów, metoda wartości oczekiwanej będzie prowadziła do lepszego oszacowania przyszłych płatności, jeśli natomiast jednostka spodziewa się uzyskania jednej z dwóch możliwych kwot (np. otrzyma bonus w całości lub nie otrzyma go wcale), wtedy lepiej zastosować metodę wartości najbardziej prawdopodobnej. Przykłady 2 oraz 3b ilustrują możliwe skutki doboru obu wyżej wskazanych metod (oprac. na podst.: [Applying IFRS 2012, s. 26-27]).

Przykład 2

Jednostka A, zajmująca się produkcją mebli, zawarła umowę na dostarczenie określonej liczby stołów i krzeseł. W umowie przewidziano 6-tygodniowy termin realizacji i cenę 100 000 zł. W przypadku realizacji zamówienia w terminie do 4 tygodni umowa przewiduje bonus w wysokości 20 000 zł.

Wersja 1. W przeszłości jednostka już realizowała podobne zamówienia i obecnie również realizuje podobne kontrakty. Na podstawie doświadczenia jednostka stwierdza, że uwzględniając wszystkie obecnie realizowane zlecenia, szansa na wcześniejsze wykonanie, a tym samym realizację bonusu wynosi 75%. Jednostka rozważyła więc jego prawdopodobieństwo nie tylko w kontekście możliwości realizacji tego konkretnego zlecenia, ale także w odniesieniu do wszystkich zleceń realizowanych w danym okresie. W efekcie stwierdziła, że lepszą metodą na ustalenie wartości przyszłej płatności będzie metoda wartości spodziewanej. Do stałej części ceny 100 000 zł określonej w umowie jednostka dołoży jeszcze wartość potencjalnego bonusu w wysokości $75\% \times 20\,000\text{ zł} + 25\% \times 0\text{ zł} = 15\,000\text{ zł}$.

Wersja 2. W przeszłości jednostka już realizowała podobne zamówienia, ale obecnie podobnych kontraktów realizuje niewiele. Jednostka stwierdza, że szansa na otrzymanie bonusu wynosi 75%. Ze względu na niewielką ilość podobnych zleceń realizowanych bieżąco oraz zero-jedynkowy sposób przyznawania bonusu jednostka uznaje, że właściwą metodą prognozowania wartości potencjalnego bonusu będzie metoda wartości najbardziej prawdopodobnej. Stała część ceny transakcyjnej 100 000 zł zostanie powiększona o kwotę bonusu, która jest najbardziej prawdopodobna, czyli o 20 000 zł.

Obecnie jednostki stosujące MSR/MSSF często odraczają pomiar części zmiennej ceny transakcyjnej do momentu ustalenia wysokości i ujęcia przychodu, czyli do momentu przekazania ryzyka lub otrzymania płatności. Natomiast zgodnie z proponowanym standardem oszacowanie wartości części zmiennej powinno nastąpić na początku realizacji świadczenia określonego w umowie. Ponadto wartość ta może zostać przypisana do wyodrębnionych obowiązków wykonania. W efekcie przychód wynikający z części zmiennej wynagrodzenia może zostać rozpoznany wcześniej, co ilustruje przykład 3a (oprac. na podst.: [Applying IFRS 2012, s. 27]). Jedynym ograniczeniem, jakie zostało przewidziane w projekcie, jest brak „uzasadnionej pewności” nabycia tytułu do otrzymania tych kwot.

Przykład 3a

Założenia: Jednostka A zajmuje się świadczeniem usług z zakresu obsługi infolinii. Jej wynagrodzenie składa się z części stałej oraz z części zmiennej uzależnionej od średniego czasu oczekiwania na rozmowę. Zawarta na 3 lata umowa przewiduje roczne wynagrodzenie w wysokości 120 000 zł i dodatkowo 1 zł za rozmowę w przypadku, gdy ich liczba przekroczy 120 000. Ponadto jednostka może otrzymać premię półroczną w wysokości 6000 zł, jeżeli średni czas oczekiwania rozmówcy na połączenie będzie krótszy niż 4 minuty. Jednostka jest w trakcie negocjacji umowy na kolejne 3 lata.

Głównym obowiązkiem wykonania, wynikającym z umowy, jest przeprowadzenie minimum 120 000 rozmów telefonicznych w roku. Na podstawie doświadczenia z poprzedniego okresu umowa jednostka nie spodziewa się, że przeprowadzi więcej rozmów, oraz uznaje, że średni czas oczekiwania na połączenie nie będzie dłuższy niż 4 minuty.

Szacowana roczna cena transakcyjna wyniesie: $120\,000 + 2 \times 6000 = 132\,000$ zł.

Traktując każdy rok realizacji zlecenia jako wyodrębniony obowiązek wykonania, jednostka powinna rozpoznać w danym roku przychód, uwzględniając stosunek rozmów rzeczywiście przeprowadzonych do rozmów spodziewanych, maksymalnie do liczby 120 000.

Jeżeli jednostka stwierdzi, że ma „uzasadnioną pewność” wykonania 120 000 rozmów, będzie oczekiwała należnej jej kwoty w wysokości ceny oszacowanej. Wtedy w danym roku wartość przychodu ujętego po wykonaniu rozmów wyniesie $132\,000/120\,000 = 1,1$ zł za rozmowę.

Jeżeli jednostka spodziewa się przeprowadzić rozmów więcej niż 120 000, to każdą nadwyżkową rozmowę, po cenie 1 zł za rozmowę, przewidzianej w umowie, powinna uwzględnić w całości ujmowanej ceny transakcyjnej. Jeżeli jednostka spodziewa się przeprowadzić 125 000 rozmów, to wartość przychodu wyniesie:

$$132\,000 + 5000 \times 1 = 137\,000 \text{ zł.}$$

Według obecnie obowiązującego standardu jednostka mogła odroczyć ujęcie premii za krótki czas oczekiwania na połączenie np. do momentu jego płatności i jako przychód ująć wyłącznie stałą część ceny transakcyjnej, czyli 120 000 zł.

Przykład 3b

Założenia takie jak w przykładzie 3a, z wyjątkiem zasad przyznawania premii za skrócenie czasu oczekiwania na połączenie. Jednostka rozważa, którą metodę szacowania ceny transakcyjnej wybrać. W tym celu, na podstawie doświadczenia, szacuje prawdopodobieństwo nabycia prawa do poszczególnych kwot premii (tabela przedstawia zasady przyznawania premii oraz szacunek prawdopodobieństwa przeprowadzony przez jednostkę).

Średni czas oczekiwania	Wartość premii rocznie	Prawdopodobieństwo
Powyżej 5 minut	0 zł	30%
4-5 minut	10 000 zł	30%
3-4 minuty	20 000 zł	35%
Poniżej 3 minut	30 000 zł	5%

Wersja 1. Jednostka stwierdza, że żadna z możliwych do otrzymania kwot nie jest w zasadzie bardziej prawdopodobna niż brak premii, w związku z czym jednostka uznaje, że metoda wartości oczekiwanej będzie najbardziej właściwa. Stąd część stała ceny transakcyjnej zostanie powiększona o szacowaną wartość części zmiennej w wysokości: $(10\,000 \times 30\%) + (20\,000 \times 35\%) + (30\,000 \times 5\%) = 11\,500$.

Wersja 2. Jednostka uznaje, że liczba możliwych do otrzymania kwot premii jest niewielka oraz że zastosowanie metody wartości oczekiwanej może prowadzić do uzyskania wartości, która nie jest przewidziana w harmonogramie wypłat. Stąd jednostka stwierdza, że metoda wartości najbardziej prawdopodobnej będzie właściwa do dokonania szacunku zmiennej części ceny transakcyjnej. W tym przypadku stała część ceny transakcyjnej zostanie więc powiększona o 20 000, ponieważ jest to kwota premii, która została przez jednostkę uznana za najbardziej prawdopodobną.

Dokonując wyboru metody szacowania części zmiennej ceny transakcyjnej, projekt standardu wskazuje, że należy wybrać tę metodę, która najlepiej odpowiada ostatecznej kwocie przysługującej jednostce za wykonanie świadczenia. Zakładając sytuację przedstawioną w przykładzie 3b, można zauważyć, że każda z dwóch możliwych metod prowadzi do uzyskania kwoty, do której można mieć zastrzeżenia. Metoda wartości oczekiwanej prowadzi do ujęcia w ramach przychodu takiej kwoty, która wcale nie jest prawdopodobna, gdyż w takiej wysokości nie została przewidziana w umowie. Natomiast w efekcie zastosowania drugiej metody ujęta kwota jest wprawdzie najbardziej prawdopodobna, ale prawdopodobieństwo uzyskania kwoty o połowę mniejszej jest niższe jedynie o 5%. Oznacza to, że z prawie takim samym prawdopodobieństwem mogłaby zostać ujęta kwota, która jest istotnie niższa.

3.2. Wartość pieniądza w czasie

Przy określeniu ceny transakcyjnej należy również uwzględnić wartość pieniądza w czasie, jeżeli w odniesieniu do danej umowy jednostka stwierdzi, że obejmuje ona element finansowania o znacznej wartości. Dotyczy to sytuacji, kiedy w chwili podpisania umowy oczekuje się, że pomiędzy przekazaniem towarów lub usług klientowi a dokonaniem płatności (z góry lub z dołu) upłynie okres dłuższy niż jeden rok. Analizując, czy element finansowania ma znaczącą wartość w odniesieniu do całości umowy, jednostka powinna rozważyć:

- a) czy kwota płatności będzie się znacząco różnić od kwoty, którą klient zapłaciłby gotówką zaraz po przekazaniu dóbr lub usług lub zgodnie ze standardowymi warunkami płatności;
- b) oczekiwany okres czasu między dostarczeniem dóbr lub usług a otrzymaniem płatności;
- c) oprocentowanie określone w umowie i obowiązujące na rynku.

W przypadku gdy jednostka stwierdzi, że element finansowania ma znaczącą wartość dla całości umowy, cena transakcyjna powinna stanowić zdyskontowaną wartość oczekiwanego wynagrodzenia. W tym celu jednostka powinna zastosować stopę dyskontową taką, jaką zastosowałaby w oddzielnej umowie zawartej z danym klientem dotyczącej kredytowania, niezależnie od dostarczania jakichkolwiek dóbr lub usług. Ustalając stopę dyskontową, jednostka powinna uwzględnić oczekiwane warunki dyskontowania, jak również ryzyko kredytowe danego klienta. Określe-

nie stopy procentowej specyficznej dla danego klienta może okazać się szczególną trudnością głównie dla jednostek niezajmujących się działalnością kredytową. Jednostkom, które stosują różne ceny dla sprzedaży gotówkowej i dla sprzedaży z odroczonym terminem płatności, standard proponuje ustalanie stopy dyskontowej na poziomie stopy, która dyskontuje wartość nominalną przyszłej płatności do wartości płatności gotówkowej. Ustalona stopa dyskontowa po rozpoczęciu realizacji kontraktu nie powinna być modyfikowana w przypadku zmiany warunków rynkowych i stóp rynkowych. Jeżeli natomiast nastąpi zmiana w zakresie spodziewanego terminu płatności, jednostka powinna uwzględnić jej skutek w wartości szacowanej ceny transakcyjnej.

Zdyskontowaną wartość ceny transakcyjnej jednostka ujmuje po spełnieniu obowiązków wykonania jako przychód, a ustaloną przy tym kwotę elementu finansowania powinna ująć odrębnie jako koszty odsetek (w przypadku gdy klient płaci z góry) lub jako przychody z odsetek (przy płatności z dołu). Przykład 4 zawiera ilustrację ustalenia i ujęcia zdyskontowanej wartości ceny transakcyjnej (oprac. na podst.: [Applying IFRS 2012, s. 29]).

Przykład 4

W ramach oferty promocyjnej salon samochodowy sprzedaje samochód. Cena sprzedaży wynosi 100 000 zł, a płatność ma nastąpić w po upływie 2 lat, oprocentowanie wynosi 0%.

Jednostka uznaje, że kwota finansowania jest znacząca, w związku z tym powinna odrębnie ująć kwoty dotyczące: przychodu ze sprzedaży i elementu finansowania. Na podstawie przeprowadzonej analizy sytuacji kredytowej klienta sprzedawca stwierdza, że gdyby miał udzielić temu klientowi pożyczki dwuletniej, to byłaby ona oprocentowana w wysokości 9,5% w skali roku.

Wartość przychodu ze sprzedaży wynosi: $100\,000 / (1,095)^2 = 83\,401$.

Dekretacja: Wn Należności długoterminowe 83.401 + Ma Przychody ze sprzedaży 83 401.

Wartość elementu finansowania wynosi: $100\,000 - 83\,401 = 16\,599$.

1 rok finansowania ($83\,401 \times 0,095 = 7923$).

Dekretacja: Wn Należności długoterminowe 7923 + Przychody z odsetek 7923.

2 rok finansowania ($(83\,401 + 7,923) \times 0,095 = 8676$).

Dekretacja: Wn Należności długoterminowe 8676 + Przychody z odsetek 8676.

3.3. Płatności niepieniężne

W przypadku gdy umowa przewiduje dokonanie płatności w formie dóbr, usług lub innych składników niepieniężnych, omawiany projekt standardu nie wprowadza zmian zasad dotychczasowych i przewiduje wycenę otrzymanej lub spodziewanej płatności niegotówkowej w wartości godziwej, jeżeli możliwe jest jej wiarygodne oszacowanie. Jeżeli nie jest to możliwe, wartość płatności niegotówkowej należy

ustalić w sposób pośredni poprzez odniesienie do indywidualnej ceny sprzedaży dóbr lub usług będących przedmiotem umowy.

W sytuacjach, w których jednostka otrzymuje od klienta dobra lub usługi mające wspomóc ją w wykonaniu przyrzeczonego świadczenia, to otrzymane składniki również powinny być rozliczone jako płatności niegotówkowe, jeżeli jednostka przejmuje nad nimi kontrolę.

Projekt standardu nie wskazuje jednak, w którym momencie należy dokonywać oszacowania wartości godziwej płatności niepieniężnej: na początku realizacji świadczenia przyrzeczonego w umowie, czy po jego zakończeniu. Jeżeli, przykładowo, umowa przewiduje płatność w postaci instrumentów finansowych, to istotne znaczenie może mieć moment ustalenia ich wartości godziwej: na dzień zawarcia umowy, przekazania tego instrumentu czy wykonania świadczenia.

3.4. Płatności dla klienta

Poza płatnościami dokonywanymi za zakupione od klientów dobra lub usługi jednostka może przekazywać im różnego rodzaju „motywatory” mające zachęcić klientów do rozpoczęcia lub kontynuacji współpracy z jednostką. Mogą to być rabaty, kupony, darmowe produkty lub usługi czy też instrumenty finansowe. „Motywatory” te mogą być również przekazywane innym podmiotom, które zakupują produkty lub usługi jednostki od jej klientów. Jednostka powinna więc rozróżnić składniki przekazywane klientowi na te, które mają charakter „motywatorów”, oraz te, które zostały bądź mają być przekazane za otrzymane dobra lub usługi.

Wartość przekazanych lub mających być przekazane „motywatorów” powinna pomniejszać cenę transakcyjną należną jednostce od klienta z tytułu zawartej umowy. Jeżeli natomiast płatność związana jest z otrzymaniem wyodrębnionego dobra bądź usługi przez klienta, to powinna być ona ujęta tak samo jak wszystkie inne zakupy jednostki dokonywane w trakcie działalności gospodarczej.

4. Alokacja ceny transakcyjnej

Ustaloną cenę transakcyjną należy przypisać do wyodrębnionych wcześniej obowiązków wykonania, proporcjonalnie do indywidualnych cen sprzedaży dóbr i usług, które dotyczą tych obowiązków. W efekcie wszelkiego rodzaju upusty i rabaty przewidziane w umowie generalnie zostaną proporcjonalnie rozłożone na wszystkie obowiązki wykonania, składające się na realizację świadczenia wynikającego z umowy. W specyficznych sytuacjach, po spełnieniu określonych warunków, projekt przewiduje możliwość alokacji upustów i rabatów dotyczących całości umowy tylko do wybranych obowiązków umowy. Podobnie zmienną część ceny transakcyjnej można przypisać w określonych sytuacjach do wybranych, a nie do wszystkich obowiązków wykonania.

4.1. Ustalenie indywidualnej ceny sprzedaży

Alokacja ceny transakcyjnej do wyodrębnionych obowiązków wykonania wymaga w pierwszej kolejności określenia cen sprzedaży poszczególnych towarów i usług, które na podstawie umowy mają zostać dostarczone lub zrealizowane. Indywidualna cena sprzedaży to cena, po której jednostka sprzedalaby na dzień rozpoczęcia kontraktu w odrębnych transakcjach określone w kontrakcie dobra lub usługi. Jeżeli jednostka nie prowadzi indywidualnej sprzedaży dóbr lub usług będących przedmiotem umowy i w związku tym nie ustala ich indywidualnych cen sprzedaży, wtedy należy je oszacować. Na potrzeby oszacowania jednostka powinna rozpatrzyć wszystkie dostępne jej informacje na temat danego klienta, warunków rynkowych czy czynników specyficznych dla jednostki. Szacowanie indywidualnej ceny sprzedaży może odbywać się zgodnie z proponowanymi w projekcie standardu metodami, takimi jak:

a) Metoda rynkowa – polega na analizie rynku, na którym jednostka zwykle sprzedaje dobra lub usługi, i oszacowaniu kwoty, którą klienci na tym rynku zapłaciliby za te określone składniki. Możliwe jest również skorzystanie z informacji o cenach konkurentów za takie same lub podobne dobra lub usługi i dostosowanie ich, jeśli to konieczne, do poziomu kosztów i marży stosowanej przez jednostkę.

b) Metoda kosztowa – polega na ustaleniu kwoty spodziewanych kosztów realizacji danego obowiązku wykonania i powiększenia jej o marżę stosowaną przez jednostkę przy sprzedaży takich dóbr lub usług. Metoda kosztowa nie powinna być stosowana, jeżeli jednostka nie może zapewnić, że założony poziom marży zostanie zrealizowany przez rynek. Oznacza to, że stosowanie tej metody powinno być uzupełnione metodą rynkową.

c) Metoda rezydualna – w przypadku gdy indywidualna cena sprzedaży danego dobra lub usługi jest w znacznym stopniu zmienna lub niepewna jednostka może ją oszacować poprzez pomniejszenie całkowitej ceny transakcyjnej o sumę ustalonych indywidualnych cen sprzedaży przypisanych do pozostałych obowiązków wykonania. Jak podaje projekt standardu, cenę uznaje się za istotnie zmienną, jeżeli jednostka to samo dobro lub usługę w zbliżonym czasie sprzedaje różnym klientom po znacznie odbiegających od siebie cenach. Natomiast cena sprzedaży jest niepewna jeżeli dany składnik nie był jeszcze sprzedawany i jednostka nie ustaliła jeszcze jego indywidualnej ceny sprzedaży. Metoda ta znajduje zastosowanie szczególnie w jednostkach, które nie sprzedają danych dóbr lub usług indywidualnie, ale w połączeniu z innymi składnikami.

d) Inna metoda szacowania – pod warunkiem maksymalnego wykorzystania danych możliwych do zaobserwowania i konsekwentnego jej stosowania do ustalania indywidualnej ceny sprzedaży podobnych dóbr lub usług w odniesieniu do podobnych klientów.

W celu prawidłowej alokacji ceny transakcyjnej nie wystarczy więc skorzystać ze wskazanych w umowie cen na poszczególne dobra lub usługi, ale dla każdego obowiązku wykonania (dostarczenia dobra lub realizacji usługi) należy oszacować

cenę, która odzwierciedlałaby transakcję jego indywidualnej sprzedaży. W przypadku dóbr i usług, które ze swej natury nie są sprzedawane oddzielnie (np. oprogramowanie opracowanie na zamówienie klienta i jego aktualizacje), konieczność oszacowania indywidualnej ceny ich sprzedaży może okazać się istotnym problemem. Wydaje się, że wtedy zastosowanie powinna znaleźć metoda rezydualna. Przykłady 5 i 6a ilustrują sytuacje, w których zastosowano wymienione w standardzie metody szacowania indywidualnej ceny sprzedaży (oprac. na podst.: [Applying IFRS 2012, s. 35]).

Przykład 5

Jednostka zawarła umowę na dostawę oprogramowania wraz z możliwością konsultacji dotyczącej jego obsługi przez 3 lata za łączną cenę 40 000 zł. Kontrakt składa się więc z dwóch obowiązków wykonania.

Poza negocjowaną ofertą pakietową jednostka sprzedaje takie oprogramowanie bez usługi konsultacji za 30 000 zł. Istnieje również możliwość indywidualnego zakupu usługi konsultacji, wtedy cena takiej usługi uzależniona jest od czasu jej trwania.

W celu ustalenia indywidualnej ceny sprzedaży usługi konsultacji we wskazanej umowie jednostka zastosuje metodę rezydualną: $40\ 000 - 30\ 000 = 10\ 000$ zł.

Przykład 6a

Jednostka zawarła umowę na dostawę i instalację maszyny produkcyjnej za 50 000 zł z gwarancją na 3 lata. Kontrakt zawiera więc trzy obowiązki wykonania:

- 1) dostawę maszyny,
- 2) instalację maszyny,

3) gwarancję na 3 lata – jednostka nie sprzedaje indywidualnie gwarancji, ale ma w ofercie możliwość zakupu maszyny bez gwarancji, dlatego też uznaje, że gwarancja może stanowić w tym kontrakcie odrębny obowiązek wykonania.

Ustalenie indywidualnych cen sprzedaży dla poszczególnych obowiązków wykonania:

1) cena sprzedaży, po której jednostka zwykle sprzedaje takie maszyny bez instalacji i gwarancji, wynosi 40 000 zł;

2) jednostka nie zajmuje się indywidualną sprzedażą usług instalacyjnych, inne podmioty oferują takie usługi po cenie od 4000 zł do 5000 zł; w celu ustalenia indywidualnej ceny sprzedaży usługi instalacyjnej jednostka zastosuje metodę kosztową: szacowane koszty usługi wynoszą 3800 + marża 10% (zgodna z poziomem akceptowanym na rynku) = 4180 zł;

3) indywidualna cena sprzedaży gwarancji zostanie ustalona metodą kosztową: szacowane koszty gwarancji wynoszą 8000 zł + marża 10% = 8800 zł.

Na podstawie indywidualnych cen sprzedaży dotyczących poszczególnych obowiązków wykonania jednostka dokona alokacji ceny transakcyjnej i ujmie przychód w kwocie przypisanej do każdego obowiązku po jego wykonaniu.

4.2. Metoda alokacji proporcjonalnej

Po ustaleniu indywidualnej ceny sprzedaży dóbr i usług będących przedmiotem poszczególnych obowiązków wykonania należy przypisać cenę transakcyjną do tych obowiązków wykonania. Według projektu standardu, poza dwoma wyjątkami, alokacja ceny transakcyjnej do poszczególnych obowiązków wykonania powinna odbywać się zgodnie z metodą alokacji proporcjonalnej, tj. bazować na proporcji indywidualnej ceny sprzedaży każdego obowiązku wykonania do sumy indywidualnych cen sprzedaży wszystkich obowiązków wykonania składających się na świadczenie wynikające z umowy. Proponowana metoda alokacji nie różni się istotnie od metody zawartej w bieżącym standardzie, bazującej na relacji wartości godziwych. Zastosowanie metody alokacji proporcjonalnej przedstawia przykład 6b (oprac. na podst.: [Applying IFRS 2012, s. 37]).

Przykład 6b

Założenia takie jak w przykładzie 6a:

Indywidualne ceny sprzedaży: maszyna 40 000 zł, instalacja 4180 zł, gwarancja 8800 zł.

Suma indywidualnych cen sprzedaży: $40\,000 + 4180 + 8800 = 52\,980$.

Cena transakcyjna: 50 000 zł.

Różnica w wysokości 2980 zł stanowi upust.

Alokacja ceny transakcyjnej do poszczególnych obowiązków wykonania:

Maszyna: $40\,000 \times 50\,000 / 52\,980 = 37\,750$.

Instalacja: $4180 \times 50\,000 / 52\,980 = 3945$.

Gwarancja: $8800 \times 50\,000 / 52\,980 = 8305$.

Kwoty alokowane do poszczególnych obowiązków wykonania powinny zostać rozpoznane jako przychód po wykonaniu danego obowiązku.

W powyższym przykładzie upust wynikający z różnicy ceny transakcyjnej dotyczącej sprzedaży pakietu składników i sumy indywidualnych cen ich sprzedaży został, zgodnie z projektem standardu, przypisany do poszczególnych obowiązków wykonania zgodnie z metodą alokacji proporcjonalnej. Projekt zakłada również możliwość przypisania upustu do jednego obowiązku wykonania, jeżeli cena dóbr lub usług składających się na ten obowiązek jest wyraźnie niezależna od innych dóbr lub usług określonych w umowie, a tak jest, gdy spełnione są warunki:

a) jednostka regularnie sprzedaje dany składnik kontraktu po indywidualnej cenie oraz

b) na podstawie obserwowalnych indywidualnych cen sprzedaży można udowodnić, że cały upust wynikający z umowy dotyczy danego obowiązku wykonania.

Przykład 7 ilustruje przypadek alokacji upustu do jednego obowiązku wykonania.

Przykład 7

Założenia: Jednostka zajmuje się działalnością szkoleniową w zakresie nauki gry w tenisa ziemnego oraz prowadzi sklep z odzieżą i sprzętem do gry w tenisa ziemnego. Klient zakupił rakietę za 1500 zł, zestaw piłek za 90 zł, buty za 300 zł i koszulkę za 150 zł. Za zakup rakiety powyżej 1000 zł jednostka oferuje 3 godziny nauki gry za połowę ceny. Cena indywidualnie zakupionej lekcji wynosi zgodnie z cennikiem 100 zł. Klient w dniu zakupu odebrał piłki, buty i koszulkę oraz umówił się na pierwszą lekcję w następnym miesiącu. Wtedy też odbierze rakietę, gdyż ze względu na rodzaj nie była w danym dniu dostępna w sklepie.

Indywidualne ceny sprzedaży zakupionych składników:		Cena zestawu zakupionego przez klienta	
Rakietę	1500 zł	Rakietę	1500 zł
Piłki	90 zł	Piłki	90 zł
Buty	300 zł	Buty	300 zł
Koszulka	150 zł	Koszulka	150 zł
Lekcje (3 szt.)	300 zł	Lekcje (3 szt.)	150 zł
Razem:	2340 zł	Razem:	2190 zł
		Upust	150 zł

Ze względu na późniejsze odebranie rakiety i realizację lekcji nauki jednostka dzieli transakcję na dwa obowiązki wykonania. Pierwszy dotyczy przekazania piłek, butów i koszulki, a drugi – rakiety. Alokacja ceny transakcyjnej do wyodrębnionych obowiązków wykonania:

Przekazanie piłek, butów i koszulki	540 zł
<u>Przekazanie rakiety + lekcje</u>	<u>1650 zł</u>
Razem	2190 zł

Wprowadzenie wyjątku w postaci alokacji upustu do jednego obowiązku wykonania w określonych przypadkach stanowi nowość w porównaniu z obecnymi regulacjami. Z jednej strony pozwala to na wierniejsze odwzorowanie ekonomicznej treści transakcji, ale z drugiej zwiększa kompleksowość uregulowania.

Drugi wyjątek, skutkujący odstępniem od metody alokacji proporcjonalnej, został w omawianym projekcie przewidziany w przypadku, gdy cena transakcyjna obejmuje kwoty zmienne lub warunkowe. Należy je w całości zaliczyć wyłącznie do jednego obowiązku wykonania, jeżeli spełnione są dwa warunki:

a) zasady płatności kwoty zmiennej, określone w umowie, dotyczą działań jednostki związanych ze spełnieniem tego konkretnego obowiązku wykonania lub efektów tego wykonania oraz

b) zaliczenie kwoty zmiennej w całości do danego obowiązku wykonania jest zgodne z zasadą alokacji w projekcie standardu, tzn. kwota ostatecznie alokowana

do każdego obowiązku wykonania stanowi kwotę oczekiwaną przez jednostkę za jego wykonanie.

Jeżeli oba warunki są spełnione nie ma możliwości stosowania metody alokacji proporcjonalnej.

Zastosowanie powyższego sposobu alokacji, do jednego obowiązku wykonania, rodzi pewne wątpliwości w sytuacjach, które nie zostały wyjaśnione w projekcie standardu, a mianowicie:

- Jak alokować część zmienną ceny transakcyjnej, jeżeli dotyczy ona większej ilości, ale nie wszystkich wynikających z umowy, obowiązków do wykonania?
- W przypadku, gdy cena zawiera zarówno stałą, jak i zmienną część, jak alokować część stałą ceny transakcyjnej, gdy część zmienna dotyczy jednego obowiązku wykonania, czy do tego samego obowiązku wykonania mogą być przypisane zarówno część kwoty stałej, jak i całość kwoty zmiennej?
- Czy możliwe jest przypisanie części kwoty zmiennej do jednego obowiązku wykonania a pozostałej części do pozostałych obowiązków, jeżeli w ten sposób oddana zostanie treść ekonomiczna transakcji?

5. Podsumowanie

Generalną zmianą, w odniesieniu do obecnego rozwiązania, proponowaną w projekcie standardu jest spojrzenie na kontrakt jako na zbiór obowiązków, czynności do wykonania. Z tego spojrzenia wynika następnie konieczność alokacji ceny transakcyjnej kontraktu do poszczególnych obowiązków. Dotychczasowy MSR 18 nie przewiduje takiej alokacji w przypadku kontraktów wieloskładnikowych. W efekcie wartość ujętego przychodu stanie się wielkością względną, zależną od decyzji jednostki dotyczących:

- a) wyodrębnienia poszczególnych obowiązków wykonania;
- b) wyboru metody szacowania części zmiennej ceny transakcyjnej oraz stwierdzenia, że jednostka jest upoważniona do ich otrzymania;
- c) zastosowanej wysokości stopy procentowej w przypadku odroczonej płatności;
- d) wyboru metody szacowania indywidualnej ceny sprzedaży w celu alokacji ceny transakcyjnej do poszczególnych obowiązków wykonania.

Adaptacja nowego podejścia do uznawania i wyceny przychodów będzie stanowiła duże wyzwanie w szczególności dla firm działających w branży medialnej, rozrywkowej, telekomunikacyjnej, producentów oprogramowania udzielających długoterminowych licencji, jednostek zarządzających aktywami, firm budowlanych i innych, które realizują usługi w długim okresie. Wprowadzenie nowych zasad będzie wymagało zmian w zakresie z jednej strony polityki i systemu rachunkowości, a z drugiej stosowanych procedur kontroli wewnętrznej ze względu na szeroki zakres szacunków i indywidualnych decyzji.

Jak wykazano w opracowaniu, obecna rachunkowość wprowadza możliwość stosowania alternatywnych metod w procesie pomiaru również w odniesieniu do kategorii wynikowych. Jednostka gospodarcza, w celu wiernego odzwierciedlenia treści ekonomicznej transakcji gospodarczych, będzie dokonywać wyboru metod adekwatnych do sytuacji. Czy obecnie mamy do czynienia z tzw. „elastyczną rachunkowością wielowartościową”, pozostaje pytaniem otwartym.

Literatura

- Applying IFRS, 2012, *Revenue from contracts with customer – the revised proposal*, Ernst & Young, January.
- Cohen B., Stallings D., Robichaud C., Westall L., Wiegmann B., Seller E., Mulvey M., 2012, *Revenue from contracts with customers. The redeliberations continue*, Dataline. A look at current financial reporting issues, No. 2012-15, PwC, October, <http://www.pwc.com/us/en/cfodirect/publications/dataline/2012-15-revenue-from-contracts-with-customers-redeliberations.jhtml>.
- IFRS, 2011, *Revenue from contracts with customer*, Exposure Draft ED/2011/6, November.
- MSSF, 2012, *RMSR publikuje zmieniony projekt standardu ujmowania przychodów*, Biuletyn MSSF, nr 02, Deloitte, s. 3-13.

REVENUE MEASUREMENT ACCORDING TO THE PROPOSAL OF A NEW INTERNATIONAL STANDARD

Summary: Revenue is one of the most important economic categories upon which the evaluation of the entities' position is made. The cognizance of the course of the revenue measurement process is determining the correctness of this evaluation. This article presents the proposals contained in the IASB Exposure Draft "Revenue from Contracts with Customers", which concern determining the value of the revenue. Proposed changes were described on examples. As a conclusion the author finds out that the value of the revenue is relative and depends on a number of decisions made by the entity during the measurement process. These decisions concern the identification of the separate performance obligations within the contract, the selection of estimating methods of the variable part of the transaction price as well as estimating methods of the standalone selling price for the purposes of the proportional allocation.

Keywords: revenues, revenues measurement, International Financial Reporting Standards.