

Jolanta Bodzianny, Dominika Markiewicz-Rudnicka

Wyższa Szkoła Bankowa we Wrocławiu

IDENTYFIKACJA I UJAWNIANIE INFORMACJI O KOSZTACH I PRZYCHODACH W SPRAWOZDANIU FINANSOWYM

Streszczenie: Zmieniające się warunki gospodarowania, a w szczególności postępująca globalizacja, wpłynęły na modyfikację funkcji i celu prowadzenia rachunkowości, w tym na sposób identyfikowania, pomiaru i ujawniania kosztów w sprawozdaniu finansowym. Ewolucja sposobu prezentacji informacji o kosztach i przychodach przejawia się m.in. w zmienionym MSR 1, zgodnie z którym jednostka gospodarcza ma możliwość wyboru sposobu prezentacji informacji o całkowitych dochodach. Artykuł prezentuje zasady identyfikacji kategorii kosztów i przychodów oraz ich ujawniania w sprawozdaniu finansowym.

Słowa kluczowe: przychody, koszty, zyski i straty nadzwyczajne, sprawozdanie z całkowitych dochodów

1. Wstęp

Zmieniające się warunki gospodarowania, a w szczególności postępująca globalizacja, wpłynęły na modyfikację funkcji i celu prowadzenia rachunkowości. Rachunkowość była dotychczas definiowana jako system informacyjny dostarczający informacji ekonomicznych o organizacji gospodarczej określonej grupie odbiorców. Należy podkreślić, że były to informacje historyczne, opisujące przeszłą sytuację finansowo-majątkową organizacji gospodarczej. Natomiast obecnie rachunkowość nastawiona jest na przyszłość – perspektywne potrzeby informacyjne, co oznacza ukierunkowanie warsztatu rachunkowości na opis przyszłości ekonomicznej organizacji gospodarczej. W dobie globalizacji rachunkowość stała się narzędziem pomiaru w skali międzynarodowej, dlatego przyjęte w niej zasady, metody pomiaru i wyceny powinny być akceptowane przez wszystkie kraje świata [Kamela-Sowińska 2007, s. 3]. Oznacza to wyzwanie dla rachunkowości, polegające na wypracowaniu jednolitych zasad ujmowania skutków danego zdarzenia gospodarczego na całym świecie, co jednak jest skomplikowane, gdyż pomimo nadrzędnych, uniwersalnych zasad rachunkowości ostateczny kształt sprawozdań finansowych w poszczególnych krajach jest odmienny [Walińska 2007, s. 334].

Należy podkreślić, iż globalizacja, jak również nowa ekonomia, wpłynęły na sposób identyfikowania, pomiaru i ujawniania kosztów w sprawozdaniu finansowym.

Odpowiedzialność społeczna przedsiębiorstwa może wyrażać się m.in. w kosztach ochrony środowiska czy jakości – co stanowi wyzwanie dla rachunkowości, sprawozdawczości finansowej.

Celem niniejszego artykułu jest „zaprezentowanie jak zmieniające się warunki gospodarowania wpłynęły na ewolucję terminologiczną kategorii kosztów i przychodów oraz sposobu ich prezentacji w sprawozdaniu finansowym”.

2. Koszty i przychody wg „Ram konceptualnych przygotowania sprawozdań finansowych”

„Ramy konceptualne przygotowania sprawozdań finansowych” nie definiują poszczególnych sprawozdań finansowych, stawiają jedynie ogólne wymagania dotyczące sprawozdań, które zostały uszczegółowione w Międzynarodowym Standardzie Rachunkowości nr 1.

Ramy konceptualne definiują przychody oraz koszty; cechą charakterystyczną tych definicji jest sposób objaśniania tych pozycji – poprzez pokazywanie ich wpływu na pozycje bilansowe.

„Przychody to zwiększenie korzyści ekonomicznych w trakcie okresu obrotowego w formie uzyskania lub ulepszenia aktywów albo zmniejszenia zobowiązań, powodując wzrost kapitału własnego, z wyjątkiem wkładów wnoszonych przez udziałowców/akcjonariuszy” [pkt 70a]. Definicja ta obejmuje zarówno przychody, jak i zyski. Przychody bowiem powstają w ramach działalności gospodarczej jednostki, zyski natomiast mogą, ale nie muszą powstawać w wyniku działalności podstawowej – stanowią przyrost korzyści ekonomicznych.

Przychody ujmowane są w sprawozdaniu finansowym, gdy można je wiarygodnie wycenić oraz charakteryzują się wystarczającym stopniem pewności [pkt 93].

Natomiast „koszty to zmniejszenie korzyści ekonomicznych w trakcie okresu obrotowego w formie rozchodu lub spadku wartości aktywów albo powstania zobowiązań, powodujące zmniejszenie kapitału własnego, z wyjątkiem podziału kapitału na rzecz właścicieli” [pkt 70b]. Podobnie jak przy przychodach, definicja kosztów obejmuje również straty. Koszty powstają w wyniku podstawowej działalności jednostki, natomiast straty mogą, ale nie muszą powstawać w wyniku tej działalności. Koszty w sprawozdaniu finansowym ujmowane są zgodnie z zasadą współmierności tzn. w bezpośrednim związku pomiędzy poniesionymi kosztami a osiągniętymi przychodami [pkt 95].

3. Prezentacja informacji o kosztach i przychodach wg MSR 1

Od 1 stycznia 2009 r. weszły w życie zmiany w MSR 1, dotyczącym prezentacji sprawozdań finansowych. Część z nich to jedynie zmiany w terminologii, inne istotniejsze dotyczą m.in. wprowadzenia nowego sprawozdania z całkowitych dochodów, na które będą składały się: wynik netto (ustalony tak jak dotychczas) oraz

skutki transakcji wpływających bezpośrednio na kapitał własny, niezwiązanych z akcjonariuszami organizacji gospodarczych. Przykładem takich transakcji mogą być: zmiany kapitałów z aktualizacji wyceny, zyski i straty z przeliczenia sprawozdania finansowego organizacji zagranicznej czy zyski i straty z aktualizacji wyceny dostępnych do sprzedaży aktywów finansowych oraz efektywna część zysków i strat z instrumentów zabezpieczających w zabezpieczeniach przepływów pieniężnych [Maślak, Wesołowski]. Oznacza to, że w MSR 1 wprowadzono dwa warianty prezentowania informacji o osiągniętych wynikach. Wg pierwszego rozwiązania organizacja gospodarcza sporządza jedno **sprawozdanie z całkowitych dochodów**. Oznacza to, że rachunek zysków i strat zostaje uzupełniony o pozycje składające się na całkowite dochody, a nazwa „rachunek zysków i strat” znika ze sprawozdania finansowego (co zaprezentowano w tabeli 1). Drugi wariant dopuszcza sporządzenie dwóch sprawozdań – osobno rachunku wyników (tak jak dotychczas) oraz nowego sprawozdania z całkowitych dochodów zaczynającego się od zysku lub straty (co ilustruje tabela 2).

Zgodnie z MSR 1 sprawozdanie z całkowitych dochodów prezentuje informacje o:

- przychodach;
- kosztach finansowych;
- udziałach w zyskach i stratach jednostek stowarzyszonych oraz wspólnych przedsięwzięć wycenianych zgodnie z metodą praw własności;
- obciążeniach z tytułu podatków;
- łącznej kwocie obejmującej sumy:
 - zysku lub straty po opodatkowaniu działalności zaniechanej,
 - zysku lub straty po opodatkowaniu, ujętej w momencie przeszacowania do wartości godziwej pomniejszonej o koszty zbycia lub w momencie zbycia aktywów, lub grupy (grup) do zbycia stanowiących działalność zaniechaną;
- zysku lub stracie netto;
- każdym składniku innych całkowitych dochodów sklasyfikowanych wg rodzaju (z wyłączeniem kwot z tytułu udziału w zyskach i stratach jednostek stowarzyszonych i wspólnych przedsięwzięć rozliczanych zgodnie z metodą praw własności);
- udziałach w zyskach i stratach jednostek stowarzyszonych i wspólnych przedsięwzięć rozliczanych zgodnie z metodą praw własności;
- całkowitych dochodach ogółem.

W sprawozdaniu z całkowitych dochodów jednostka ujawnia również informacje o:

- poniesionym zysku lub stracie za okres sprawozdawczy, które można przyporządkować do udziałów mniejszościowych oraz właścicieli jednostki dominującej;
- łącznych całkowitych dochodach, które można przyporządkować do udziałów mniejszości oraz właścicieli jednostki dominującej.

Pozycje te są wykazywane jako podział zysku lub pokrycie straty za okres sprawozdawczy.

Jak podkreśla G. Takats, w rachunku zysków i strat mogą wystąpić pozycje, które ujęto w innych całkowitych dochodach, dlatego w celu uniknięcia podwójnego ujęcia tych samych zdarzeń gospodarczych w innych całkowitych dochodach należy dokonać odpowiednich korekt jako korekt z tytułu przekwalifikowania. Sytuacja taka dotyczy m.in. aktywów finansowych dostępnych w sprzedaży – zyski i straty wynikające z tych składników należy ująć bezpośrednio w kapitale własnym do momentu wyłączenia składnika aktywów finansowych z bilansu. W momencie wyłączenia skumulowane zyski i straty, ujęte poprzednio w kapitale własnym, należy umieścić w rachunku zysków i strat [Takats 2009, s. 59].

Tabela 1. Sprawozdanie z całkowitych dochodów

Minimalny zakres pozycji	Uwagi
Przychody	część wykazująca zyski i straty – odpowiada jednostkowemu rachunkowi zysków i strat
Koszty finansowe	
Udział w zyskach i stratach jednostek stowarzyszonych i wspólnych przedsięwzięć wycenianych zgodnie z metodą praw własności	
Obciążenia podatkowe	
Łączna kwota: zysku lub straty po opodatkowaniu na działalności zaniechanej oraz zysku lub straty po opodatkowaniu ujęta w momencie przeszacowania do wartości godziwej pomniejszonej o koszty zbycia lub w momencie zbycia aktywów, lub grupy (grup) do zbycia stanowiących działalność zaniechaną	jednostka powinna wyodrębnić wszystkie zyski i straty należące do: – udziałów mniejszościowych – właścicieli jednostki dominującej
Zysk lub strata netto	
Każdy składnik innych całkowitych dochodów sklasyfikowany wg rodzaju	część wykazująca inne całkowite dochody
Udział w zyskach i stratach jednostek stowarzyszonych i wspólnych przedsięwzięć rozliczanych zgodnie z metodą praw własności	całkowite dochody jednostka powinna wyodrębnić w zależności od tego, czy należą do: – udziałów mniejszościowych – właścicieli jednostki dominującej
Całkowite dochody ogółem	– właścicieli jednostki dominującej

Źródło: opracowano na podstawie [Takats 2009, s. 58].

Zgodnie z MSR 1 jednostki gospodarcze nie wykazują informacji o zyskach/stratach nadzwyczajnych ani w sprawozdaniu z całkowitych dochodów, ani w jednostkowym sprawozdaniu finansowym, ani w informacji dodatkowej.

Tabela 2. Dwuskładnikowe sprawozdanie z przychodów i kosztów

Jednostkowy rachunek zysków i strat	
Przychody	sprawozdanie to wykazuje zyski i straty jednostka powinna wyodrębnić wszystkie zyski i straty należące do: – udziałowców mniejszościowych – właścicieli jednostki dominującej
Koszty finansowe	
Udział w zyskach i stratach jednostek stowarzyszonych i wspólnych przedsięwzięć wycenianych zgodnie z metodą praw własności	
Obciążenia podatkowe	
Łączna kwota: zysku lub straty po opodatkowaniu na działalności zaniechanej oraz zysku lub straty po opodatkowaniu ujęta w momencie przeszacowania do wartości godziwej pomniejszonej o koszty zbycia lub w momencie zbycia aktywów, lub grupy (grup) do zbycia stanowiących działalność zaniechaną	
Zysk lub strata netto	
Sprawozdanie przedstawiające inne całkowite dochody	
Zysk lub strata netto	z jednostkowego rachunku zysków i strat
Każdy składnik innych całkowitych dochodów sklasyfikowanych wg rodzaju	część wykazująca inne całkowite dochody całkowite dochody jednostka powinna wyodrębnić w zależności od tego, czy należą do: – udziałów mniejszościowych – właścicieli jednostki dominującej
Udział w zyskach i stratach jednostek stowarzyszonych i wspólnych przedsięwzięć rozliczanych zgodnie z metodą praw własności	
Całkowite dochody ogółem	

Źródło: opracowano na podstawie [Takats 2009, s. 58].

W sprawozdaniu z całkowitych dochodów powinny być prezentowane oddzielnie informacje dotyczące:

- odpisów aktualizujących wartość zapasów do wartości netto możliwej do uzyskania lub wartości rzeczowych aktywów trwałych do wartości odzyskiwalnej, jak również odwrócenia takich odpisów,
- restrukturyzacji działalności jednostki oraz odwrócenia rezerw na koszty restrukturyzacji,
- zbycia rzeczowych aktywów trwałych,
- zbycia inwestycji,
- działalności zaniechanej,
- rozliczenia z tytułu spraw sądowych, oraz
- innych odwróceń rezerw.

Koszty i przychody w sprawozdaniu z całkowitych dochodów powinny być prezentowane tak jak poprzednio w układzie rodzajowym lub kalkulacyjnym.

Reasumując, zmiany w kapitale własnym niezwiązane z właścicielami oraz ich skutki podatkowe przedstawia się, zgodnie ze zmienionym MSR 1, w wyniku całościowym, przy czym wynik całościowy za dany okres obejmuje zysk lub stratę za okres oraz składniki „ujętych przychodów i kosztów” wykazywane uprzednio w kapitale własnym, takie jak: zmiany nadwyżki z aktualizacji wyceny, zyski i straty aktuarialne z tytułu programów określonych świadczeń ujęte w kapitale własnym, zyski i straty z przeliczenia sprawozdania finansowego organizacji zagranicznej, zyski i straty z aktualizacji wyceny dostępnych do sprzedaży aktywów finansowych oraz efektywna część zysków i strat z instrumentów zabezpieczających w zabezpieczeniach przepływów pieniężnych. Ponadto wynik całościowy przedstawia się albo w jednym zestawieniu, albo w dwóch (rachunek zysków i strat oraz zestawienie wyniku całościowego).

Naszym zdaniem wprowadzenie możliwości wyboru sposobu prezentacji informacji o wyniku całościowym może wpłynąć na **utrudnienie porównywalności** sprawozdań finansowych. Natomiast przeniesienie skutków transakcji wpływających bezpośrednio na kapitał własny niezwiązanych z akcjonariuszami organizacji gospodarczych do sprawozdania z całkowitych dochodów jest **uzasadnione definicjami kosztów i przychodów** zaprezentowanych w ramach konceptualnych – wpływa bowiem na wartość kapitałów własnych w inny sposób niż transakcje z właścicielami.

4. Koszty i przychody w ustawie o rachunkowości

Zgodnie z ustawą o rachunkowości przychody i zyski zostały zdefiniowane łącznie jako uprawdopodobnione powstanie korzyści ekonomicznych w okresie sprawozdawczym, w formie zwiększenia wartości aktywów lub zmniejszenia wartości zobowiązań, które doprowadza do zwiększenia kapitałów własnych (lub zmniejszenia ich niedoboru) w inny sposób niż wniesienie środków przez udziałowców, właścicieli [Ustawa z dnia 29 września 1994 r., art. 3 pkt 30].

Natomiast koszty i straty to uprawdopodobnione zmniejszenia korzyści ekonomicznych w okresie sprawozdawczym, o wiarygodnie określonej wartości, w formie zmniejszenia wartości aktywów albo zwiększenia wartości zobowiązań i rezerw, które doprowadzą do zmniejszenia kapitału własnego lub zwiększenia jego niedoboru w inny sposób niż wycofanie środków przez udziałowców lub właścicieli [Ustawa z dnia 29 września 1994 r., art. 31 pkt 34].

Należy zwrócić uwagę, że są to definicje zbliżone, zgodne z zaprezentowanymi w ramach konceptualnych.

Artykuł 32 ustawy o rachunkowości określa zakres kosztów i przychodów zaliczanych do obszaru pozostałej działalności operacyjnej – są to koszty i przychody związane pośrednio z działalnością operacyjną jednostki, a w szczególności koszty i przychody wynikające:

- z działalności socjalnej,
- ze zbycia środków trwałych, środków trwałych w budowie, wartości niematerialnych i prawnych, a także z utrzymywania i zbycia nieruchomości oraz wartości niematerialnych i prawnych zaliczanych do inwestycji,
- z odpisania należności i zobowiązań przedawnionych, umorzonych, nieściągalnych, z wyjątkiem należności i zobowiązań o charakterze publicznoprawnym nieobciążających kosztów,
- z utworzenia i rozwiązania rezerw oprócz rezerw związanych z operacjami finansowymi,
- z odpisów aktualizujących wartość aktywów i ich korekt, z wyjątkiem odpisów obciążających koszty wytworzenia sprzedanych produktów lub sprzedanych towarów, kosztów sprzedaży lub kosztów finansowych,
- z odszkodowań, kar i grzywien,
- z przekazania lub otrzymania nieodpłatnie, w tym w drodze darowizny aktywów, a także środków pieniężnych na inne cele niż nabycie lub wytworzenie środków trwałych, środków trwałych w budowie albo wartości niematerialnych i prawnych.

Wg przepisów krajowego prawa bilansowego informacje o osiągniętych przychodach i poniesionych kosztach mogą być prezentowane zgodnie z jednym z wariantów rachunku zysków i strat – kalkulacyjnego lub porównawczego. We wzorze rachunku zysków i strat prezentujemy informacje o wyniku zdarzeń nadzwyczajnych – czyli zyskach i stratach nadzwyczajnych – takie pozycje nie są prezentowane wg przepisów międzynarodowych.

5. Zyski i straty nadzwyczajne

Prawie wszystkie pozycje przychodów i kosztów powstają w wyniku działalności gospodarczej jednostki. Bardzo rzadko pojawiają się zdarzenia, które można wyraźnie odróżnić od działalności gospodarczej jednostki. Zyski i straty nadzwyczajne stanowią skutek finansowy tych zdarzeń – występują zatem rzadko i nieregularnie.

Ze względu na szeroki zakres definicji kosztów i przychodów – zarówno w regulacjach międzynarodowych, jak i krajowych – obejmują one również pozycje nadzwyczajne, które spełniają warunki definicji przychodów lub kosztów. Jednakże specyficzną cechą strat nadzwyczajnych jest bezekwiwalentne zmniejszenie wartości aktywów lub zwiększenie wartości zobowiązań, a w przypadku zysków nadzwyczajnych – bezekwiwalentne zwiększenie wartości aktywów lub zmniejszenie wartości zobowiązań [Gierusz 2005, s. 52–53].

Pozycje nadzwyczajne były przedmiotem regulacji MSR 8 od 1979 r., także po modyfikacji w 1993 r. W zaktualizowanym MSR 8 – Zasady (polityka) rachunkowości, zmiany wartości szacunkowych i korygowanie błędów – obowiązującym od 2005 r. Rada zdecydowała usunąć pojęcie zysków i strat nadzwyczajnych oraz zabroniła prezentowania przychodów i kosztów jako „zyski i straty nadzwyczajne”

w sprawozdaniu z całkowitych dochodów i informacji dodatkowej, co wynika z postanowień §87 MSR 1 (Prezentacja sprawozdań finansowych). Dlatego też, zgodnie ze zaktualizowanym standardem, żadne przychody i koszty nie mogą być prezentowane jako pozycje nie związane z działalnością gospodarczą jednostki.

Niektórzy autorzy uwag do projektu twierdzili, że zyski i straty nadzwyczajne powinny być prezentowane jako oddzielna część rachunku zysków i strat, ponieważ wyraźnie różnią się od pozostałych przychodów i kosztów, a ponadto taka prezentacja informowałaby użytkowników sprawozdań finansowych o przychodach i kosztach, które nie są zbyt istotne przy przewidywaniu przyszłych wyników działalności jednostki.

Jednak Rada zdecydowała, że zyski i straty traktowane jako nadzwyczajne wynikają z normalnego ryzyka biznesowego i nie ma podstaw do prezentacji ich w oddzielnej pozycji rachunku zysków i strat. Natomiast mogą być zaprezentowane osobno jako podgrupa przychodów i kosztów, aby pomóc użytkownikom w przewidywaniu przyszłych wyników działalności jednostki [UW15–17 do MSR 1].

W polskim prawie bilansowym, odmiennie niż w MSR, funkcjonuje nadal pojęcie zysków i strat nadzwyczajnych. Zgodnie z art. 3 ust. 1 pkt 33 ustawy o rachunkowości przez zyski i straty nadzwyczajne rozumie się zyski i straty powstające w wyniku zdarzeń trudnych do przewidzenia, poza działalnością operacyjną jednostki i niezwiązane z ogólnym ryzykiem jej prowadzenia. Jednostka ma obowiązek ich ujawnienia w rachunku zysków i strat.

Ustawa nie wymienia zdarzeń, które należy zaliczyć do tej kategorii, co powoduje subiektywną kwalifikację tej pozycji.

W praktyce gospodarczej można zaobserwować tendencje do zaprzestania prezentowania w sprawozdaniu finansowym zysków i strat nadzwyczajnych, także w jednostkach podlegających regulacjom polskiego prawa bilansowego. Wówczas wszystkie pozycje zaliczane do zysków i strat nadzwyczajnych, w tym skutki zdarzeń losowych, ujmuje się w pozostałych przychodach i kosztach operacyjnych.

Warto przypomnieć, że podobna sytuacja występowała już w polskim prawie bilansowym. Ponieważ do roku 1995 nie wymieniano kategorii pozostałych przychodów i kosztów operacyjnych, zyski i straty nadzwyczajne obejmowały pozycje zaliczane obecnie do pozostałych przychodów i kosztów operacyjnych oraz pozycji nadzwyczajnych. W jednostkach, które zaprzestały prezentacji zysków i strat nadzwyczajnych, zakres pozycji wykazywanych w pozostałych przychodach i kosztach operacyjnych w dużej mierze pokrywa się z zakresem zysków i strat nadzwyczajnych występujących w rozporządzeniu ministra finansów z 15 stycznia 1991 r. w sprawie zasad prowadzenia rachunkowości [Dz.U. 1991, nr 10, poz. 35].

Wprowadzony w 1995 r. ustawą o rachunkowości podział powyższych pozycji na dwie grupy:

- wynikające z działalności gospodarczej jednostki i dające się przewidzieć – pozostałe koszty operacyjne,

– niezwiązane z działalnością gospodarczą i trudne do przewidzenia – straty nadzwyczajne,
ułatwiał interpretację rachunku zysków i strat.

Nowelizacja ustawy z 2000 r. i wprowadzenie definicji obowiązującej obecnie, mimo że treść art. 3 ust. 1 pkt 33 wprost o tym nie mówi, rozpoczęły proces usuwania ze strat nadzwyczajnych następnych pozycji (w pierwszym etapie skutki wypadków samochodowych, kradzieży).

I jak wspomniano wyżej, obecnie wiele jednostek znów wykazuje skutki wszystkich wymienionych zdarzeń w jednej pozycji: pozostałe koszty operacyjne.

O ile jednostki gospodarcze sporządzające sprawozdania zgodnie z MSSF wykazują skutki zdarzeń losowych w odrębnej pozycji pozostałych kosztów operacyjnych, o tyle jednostki sporządzające sprawozdania finansowe zgodnie z ustawą wykazują je w pozostałych kosztach lub przychodach operacyjnych w pozycji „Inne”, łącząc tym samym ze zdarzeniami wynikającymi z działalności operacyjnej.

Należy podkreślić, że głównym celem sprawozdawczości finansowej, proponowanym w projekcie nowych ram konceptualnych, jest dostarczanie informacji finansowych o jednostce sprawozdawczej użytecznych dla obecnych i potencjalnych inwestorów kapitałowych, pożyczkodawców i innych wierzycieli przy podejmowaniu przez nich decyzji. Informacje te mają być użyteczne do oceny: przyszłej zdolności generowania środków pieniężnych oraz wywiązywania się zarządu z funkcji powierniczej [Jaruga, Frenzel, Ignatowski, Kabalski 2009, s. 27–29].

Ze względu na to, że zdarzenia losowe występują rzadko i nieregularnie nie powinny być uwzględniane przy prognozowaniu przyszłej zdolności jednostki do generowania środków pieniężnych. Ponieważ nie są one skutkiem decyzji podejmowanych przez zarząd, nie powinny wpływać na ocenę wywiązywania się zarządu z funkcji powierniczej.

Naszym zdaniem rezygnacja z prezentowania zysków i strat nadzwyczajnych w rachunku zysków i strat zmniejsza wartość informacyjną sprawozdania i utrudnia realizację celów sprawozdawczości finansowej.

6. Podsumowanie

Należy zwrócić uwagę, że sposób identyfikowania (definiowania) kosztów i przychodów w przepisach krajowych i międzynarodowych jest bardzo zbliżony. Ujmowanie i prezentacja tych pozycji w sprawozdaniu finansowym jest już odmienna – inne jest spojrzenie na kategorię zysków i strat nadzwyczajnych oraz sposób prezentacji informacji o osiągniętych wynikach. W ustawie o rachunkowości zaprezentowano dwa warianty rachunku zysków i strat, w których nie są uwzględnione pozycje odnoszone na kapitał własny, a niewynikające z transakcji z właścicielami. Natomiast zgodnie z MSR 1 informacje o osiągniętych wynikach prezentowane są w sprawozdaniu z całkowitych dochodów.

Literatura

- Gierusz J., *Koszty i przychody w świetle nadrzędnych zasad rachunkowości*, ODDK, Gdańsk 2005.
- Jaruga A., Frenzel M., Ignatowski R., Kabalski P., *Międzynarodowe Standardy Sprawozdawczości Finansowej (MSSF/MSR) 2009. Najnowsze zmiany*, Stowarzyszenie Księgowych w Polsce, Warszawa 2009.
- Kamela-Sowińska A., *Rachunkowość na zakręcie*, „Rachunkowość” 2007, nr 5.
- Maślak R., Wesołowski P., *Co nowego w raportach spółek giełdowych w 2009 roku?*, <http://www.parkiet.com/artukul/7,779542.html>.
- Międzynarodowe Standardy Sprawozdawczości Finansowej, rozporządzenie Parlamentu Europejskiego i Rady nr 1606/2002 z dnia 19 lipca 2002 r. w sprawie stosowania międzynarodowych standardów rachunkowości (z późn. zm.).
- Takats G., *Od 1 stycznia 2009 r. sprawozdanie z całkowitych dochodów, a nie rachunek zysków i strat*, „Biuletyn Rachunkowości” 2009, nr 5 (77).
- Ustawa z dnia 29 września 1994 r. o rachunkowości (tekst jednolity: Dz.U. 2009, nr 152).
- Walińska E., *Sprawozdawczość finansowa XXI wieku – bez granic*, w: *Rachunkowość wczoraj, dziś i jutro*, SKwP, Warszawa 2007.

THE IDENTIFICATION AND RECOGNITION OF INCOMES AND EXPENSES IN FINANCIAL STATEMENT

Summary: The globalization determined the evolution of accounting system involving principles of identification, measurement and recognition of incomes and expenses in a financial statement. The evolution of presenting information about income and expenses is shown in revised IAS 1. According to the IAS 1 requirements an entity has a choice of presenting a single statement of comprehensive income or two statements. This article presents principles of identification and recognition incomes and expenses in a financial statement.