

PRACE NAUKOWE

Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu

RESEARCH PAPERS

of Wrocław University of Economics

314

Przyszłość rachunkowości i sprawozdawczości – założenia, zasady, definicje Ujawnienia informacji w sprawozdaniu finansowym

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: Beata Mazur

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 978-83-7695-323-6

Wersja pierwotna: publikacja drukowana

Druk: Drukarnia TOTEM

Spis treści

Wstęp	9
Jolanta Chluska , Wybrane aspekty porównywalności sprawozdań finansowych.....	11
Małgorzata Cieciura , Pomiar jako jedna z naczelných cech systemu rachunkowości finansowej w kontekście społecznej odpowiedzialności biznesu.....	21
Jerzy Gierusz , Postulowana forma ujawnień w sprawozdaniu z całkowitych dochodów.....	31
Yury Y. Karaleu , Rozwój sprawozdawczości finansowej w przyszłości: tradycyjna rachunkowość a islamska koncepcja rachunkowości	45
Joanna Koczar , Porównywalność informacji w raportach o społecznej odpowiedzialności biznesu	52
Anna Kuzior , Informacje dodatkowe do sprawozdania finansowego i kierunku ich zmian.....	63
Irina Loukianova , Księga główna i jej lustrzane odbicie – problemy sprawozdawczości finansowej białoruskich oddziałów międzynarodowych koncernów.....	75
Aleksandra Łakomiak , Definiowanie pojęć w rachunkowości a cechy jakościowe sprawozdania finansowego	83
Teresa Martyniuk, Katarzyna Szawczak , Raportowanie społecznej odpowiedzialności przedsiębiorstw	104
Anna Mazurczak , Raporty społeczne jako uzupełnienie informacji ujawnianych przez spółki giełdowe w Polsce	119
Agnieszka Nóżka , Sprawozdawczość kapitału intelektualnego w kontekście potrzeb informacyjnych interesariuszy.....	130
Małgorzata Rówińska , Raportowanie całkowitego dochodu – zmiany w regulacjach MSR 1.....	143
Janusz Samelak , Ramy koncepcyjne zintegrowanego sprawozdania jako formy raportowania CSR.....	155
Tatiana Sviridovich , Sprawozdawczość finansowa banków w Republice Białorusi – stan obecny i perspektywa przejścia na MSSF.....	166
Elżbieta Izabela Szczepankiewicz , Definiowanie zakresu, zasięgu i jakości zintegrowanego sprawozdania.....	174
Marzena Tatarska , Sprawozdawczość zintegrowana na przykładzie Grupy Lotos S.A.	187
Agnieszka Tłaczała, Piotr Tłaczała , Prezentacja innych całkowitych dochodów według standardów międzynarodowych.....	200

Tatiana Verezubova , Doskonalenie rachunkowości i sprawozdawczości białoruskich ubezpieczycieli.....	211
Ewa Walińska, Anna Jurewicz , Ujawnianie informacji w raporcie finansowym – czy potrzebne są ramy konceptualne?	218
Natallia Yauseichykava , Ewidencje podatkowe osób fizycznych prowadzących działalność w Republice Białoruś – perspektywy zmian.....	236
Joanna Zuchewicz , Zintegrowane sprawozdanie finansowe jako instrument prezentacji gospodarczych i społecznych dokonań jednostki	247

Summaries

Jolanta Chluska , Chosen aspects of the financial statements comparability	20
Malgorzata Cieciora , Measurement as one of the main features of the system of financial accounting in the context of Corporate Social Responsibility	30
Jerzy Gierusz , Recommended presentation of Statement of Comprehensive Income	44
Yury Y. Karaleu , Future development of financial reporting: conventional accounting and islamic concept.....	51
Joanna Koczar , Comparability of information in reports on Corporate Social Responsibility	62
Anna Kuzior , Additional information to financial statements and directions of their changes	74
Irina Loukianova , Ledger and its mirror image – problems of financial reporting of Belarus branches of international concerns	82
Aleksandra Łakomiak , Definition of terms in accounting vs. qualitative characteristics of financial statement.....	103
Teresa Martyniuk, Katarzyna Szawczak , Corporate Social Responsibility reporting.....	118
Anna Mazurczak , Social reports as a supplement of information disclosed by public companies in Poland.....	129
Agnieszka Nózka , Reporting on intellectual capital and information needs of stakeholders	142
Malgorzata Rówińska , The statement of comprehensive income – the change of IAS 1 regulations.....	154
Janusz Samelak , Conceptual framework of integrated report as a form of CSR reporting.....	165
Tatiana Sviridovich , Current status and prospects for the conversion of financial reporting of banks in the Republic of Belarus to the international standards	173
Elżbieta Izabela Szczepankiewicz , Defining the scope, coverage and quality of integrated report	186

Marzena Tatarska , Integrated reporting on the example of the Lotos Group Joint Stock Company	199
Agnieszka Tlaczala, Piotr Tlaczala , Presentation of other comprehensive income according to international standards	210
Tatiana Verezubova , Improvement of accounting and reporting of Belarus- sian insurance companies	217
Ewa Walińska, Anna Jurewicz , Disclosure of information in financial report. Are conceptual frameworks needed?.....	235
Natallia Yauseichykava (Natalia Jewsiejczikowa) , Tax records of individual entrepreneurs in Belarus – prospects of change	246
Joanna Zuchewicz , Integrated financial statement as the instrument of an entity’s economic and social performance presentation	256

Jerzy Gierusz

Uniwersytet Gdański

POSTULOWANA FORMA UJAWNIENÍ W SPRAWOZDANIU Z CAŁKOWITYCH DOCHODÓW

Streszczenie: Sprawozdanie z całkowitych dochodów w wersji proponowanej przez MSR 1, jak również rachunek zysków i strat w formule przyjętej przez ustawę o rachunkowości wykazują szereg istotnych mankamentów. Najważniejsze z nich to brak wyodrębnienia kosztów i przychodów dotyczących transakcji ciągłych i jednorazowych oraz pomijanie prawdopodobieństwa realizacji jako kryterium wyodrębniania wyników cząstkowych. Utrudnia to znacznie interesariuszom analizę wyniku finansowego pod kątem jego stabilności, przewidywalności i porównywalności, co jest szczególnie istotne dla oceny terminów, kwot i prawdopodobieństwa przyszłych przepływów pieniężnych. W artykule zaproponowano nowy układ sprawozdania z całkowitych dochodów, który – jak się wydaje – dostarczy informacji bardziej przydatnych przy podejmowaniu przez inwestorów decyzji gospodarczych.

Słowa kluczowe: sprawozdanie z całkowitych dochodów, przydatności sprawozdania finansowego.

1. Wstęp

Otoczenie gospodarcze i prawne przedsiębiorstw kształtuje cele ich działalności. Te z kolei wpływają na potrzeby informacyjne użytkowników sprawozdania finansowego, determinując wprost zarówno cel samej rachunkowości, jak i cechy jakościowe dostarczanych informacji. Musi to znaleźć swoje odzwierciedlenie w zasadach ujmowania i pomiaru, a zwłaszcza wyceny zdarzeń gospodarczych rejestrowanych w księgach rachunkowych. Ostatnim ogniwem opisywanych zależności jest sprawozdanie finansowe, którego zakres, treść i forma powinny być zgodne z oczekiwaniami interesariuszy.

Uwarunkowania gospodarcze i prawne współcześnie funkcjonujących przedsiębiorstw opisać można jednym terminem: globalizacja. W tym pojęciu mieści się: swobodny przepływ kapitałów, produktów i idei, wzmożona konkurencja, rosnące ryzyko prowadzenia działalności, skrócenie cyklu życia wyrobów, wzrost znaczenia kapitału intelektualnego, zorientowanie na jakość, czas i klientów itd.¹ Wśród celów

¹ Literatura tego obszaru jest bardzo bogata, patrz przykładowo [Malara 2007, s. 9-16; Penc 2003].

działalności podmiotów na plan pierwszy wysuwa się maksymalizacja wartości przedsiębiorstwa². W ślad za tym rachunkowość powinna dostarczać informacji, które z jednej strony będą przydatne przy szacowaniu wartości jednostki sprawozdawczej, z drugiej zaś umożliwią ocenę potencjału tkwiącego w podmiocie gospodarczym – pomogą zmierzyć jego zdolność do pomnażania tej wartości.

Założenia Koncepcyjne MSSF formułują to następująco „[...] obecni lub potencjalni inwestorzy, pożyczkodawcy i inni wierzyciele potrzebują informacji pomocnych w ocenie perspektyw przyszłych wpływów środków pieniężnych netto do jednostki” [MSSF 2011, s. A30]. W konsekwencji informacje dostarczane przez rachunkowość muszą odznaczać się dwoma cechami. Wiernością prezentacji – co osiąga się przez kompletność, rzetelność i wolność od błędu – oraz przydatnością do podejmowania decyzji. Ten ostatni atrybut jest kluczowy, oznacza bowiem możliwość wpływu na działania realizowane przez użytkowników sprawozdań, a dotyczące kupna, sprzedaży lub zatrzymania instrumentów kapitałowych lub dłużnych jednostki gospodarczej, a także udzielenia jej kredytu lub pożyczki. Z oczywistych względów postulat przydatności nie spełnia „rachunkowość kosztu historycznego”, biernie rejestrująca minione zdarzenia gospodarcze. Dopiero wycena w wartości godziwej³ daje szansę prospektywnego ukierunkowania rachunkowości, a zarazem integracji jej dwóch części – finansowej i zarządczej [Kabalski 2012, s. 101-143; Sobańska 2012, s. 179-187].

Zaprezentowane pokrótce zmiany nie znajdują jednak jak dotąd odzwierciedlenia w formie sprawozdania finansowego, zwłaszcza w jego kluczowej części, informującej o kosztach i przychodach, a w efekcie o wyniku finansowym jednostki. Nadal skutki realnych transakcji gospodarczych są tu ujawniane łącznie z niezrealizowanymi zyskami/stratami będącymi następstwem na przykład przeszacowań do wartości godziwej.

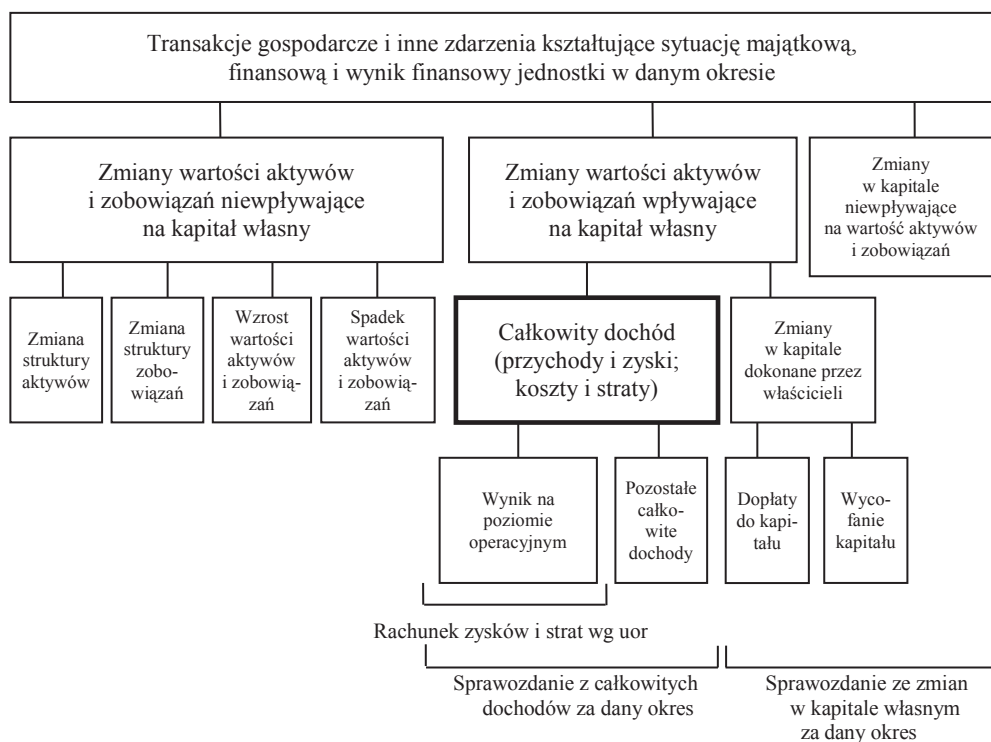
Celem artykułu jest przedstawienie zasadniczych braków sprawozdania z całkowitych dochodów w postaci opisanej przez MSR 1 oraz rachunku zysków i strat w układzie przyjętym przez ustawę o rachunkowości. Na tym tle zaproponowana zostanie jednolita struktura tej części sprawozdania finansowego z możliwością pomiaru ekonomicznej wartości dodanej (EVA). Spróbujemy udowodnić tezę, iż dostarczanie przez rachunkowość informacji przydatnych dla potrzeb decyzyjnych możliwe jest jedynie pod warunkiem ujednoczenia ujawnień o kosztach i przychodach oraz gruntowej przebudowy formuły ich prezentacji. W pracy wykorzystano metody analizy i krytyki wybranych pozycji literatury krajowej i zagranicznej, aktów prawnych oraz Międzynarodowych Standardów Sprawozdawczości Finansowej.

² Podejście to opisują między innymi [Szychta 2008, s. 105-109; Kobiela-Pionnier 2012; Nita 2007, s. 13-50; Sobańska, Michalak 2009, s. 11-34].

³ Szerzej na temat pomiaru wartości godziwej patrz [Gierusz 2011, Gierusz, 2012].

2. Sprawozdanie z całkowitych dochodów w świetle MSR 1

Całkowity dochód (*comprehensive income*⁴), jako kategorię prawa bilansowego, po raz pierwszy zdefiniowano w 1980 r., kiedy to Amerykańska Rada Standardów Rachunkowości Finansowej (FASB) opublikowała Statement of Financial Accounting Concepts No. 3 (SFAC nr 3 – po kodyfikacji z 2009 r. CON-3, zastąpiony przez CON-6) „Elementy sprawozdawczości finansowej” (Elements of Financial Statements). Całkowity dochód jest to zmiana kapitału własnego jednostki w danym okresie sprawozdawczym zaistniała wskutek transakcji gospodarczych i innych zdarzeń zachodzących w relacjach z podmiotami/osobami innymi niż właściciele [Epstein, Nach, Bragg 2010, s. 77]. Miejsce analizowanej kategorii w systemie rachunkowości prezentuje rys. 1.



Rys. 1. Całkowity dochód w systemie rachunkowości finansowej

Źródło: opracowanie własne na podstawie [Epstein, Nach, Bargg 2010, s. 38].

⁴ W polskiej literaturze przedmiotu nie uzgodniono jednolitego tłumaczenia terminu *comprehensive income*. A. Szychta posługuje się pojęciem „wynik całościowy” [Szychta 2010, s. 125], K. Grabiński mówi o „zysku całkowitym” [Grabiński 2012, s. 47]. Na potrzeby niniejszego opracowania przyjęto sformułowanie „całkowity dochód”, zgodnie z oficjalnym tłumaczeniem MSSF [MSSF 2011, s. A 428].

W regulacjach dotyczących sprawozdawczości finansowej kategoria całkowitego dochodu pojawiła się stosunkowo niedawno. W Wielkiej Brytanii w 1992 r. opublikowano Financial Reporting Standard No. 3 „Sprawozdanie z dokonanych finansowych” (Reporting Financial Performance) [FRS 3, 1992], w Stanach Zjednoczonych w 1997 r. ukazał się SFAS 130 „Sprawozdawczość całkowitych dochodów” (Reporting Comprehensive Income) do MSR 1 „Prezentacja sprawozdań finansowych”, wymóg stosownych ujawnień wprowadzono w 2009 r. Zgodnie z § 81 MSR 1 ogół kosztów/strat oraz przychodów/zysków za dany okres sprawozdawczy jednostka może prezentować:

a) w jednym sprawozdaniu z całkowitych dochodów lub

b) w dwóch sprawozdaniach przedstawiających oddzielnie: wynik finansowy na poziomie operacyjnym oraz składniki pozostałych całkowitych dochodów (odnoszonych wprost na kapitał własny) [MSSF 2011, s. A 428]. W stosunku do SFAS 130 różnica polega na dopuszczeniu przez regulacje amerykańskie ujęcia pozostałych całkowitych dochodów w sprawozdaniu ze zmian w kapitale własnym, czego MSR 1 nie przewiduje [MSSF 2011, s. B 846].

Zakres informacji wymaganych przez MSR 1 w sprawozdaniu z całkowitych dochodów zawarto w § 82 – § 105 tego standardu i nie ma potrzeby przytaczania ich ponownie. Niemniej wydaje się, iż na tle przemian, jakim poddawana jest cała rachunkowość, a zwłaszcza wobec coraz szerszego wykorzystywania wartości godziwej, rozwiązania przyjęte w MSR 1 wykazują szereg istotnych mankamentów. Jest to:

1) brak ujednoczonej formuły,

2) rezygnacja z oddzielnego prezentowania zysków/strat osiągniętych na działalności ciągłej i transakcjach jednorazowych,

3) pomijanie prawdopodobieństwa realizacji wyników jako kryterium ich ujawnień.

Paradoksalnie Międzynarodowe Standardy Sprawozdawczości Finansowej, zmierzając do harmonizacji rachunkowości na poziomie definicji podstawowych kategorii, warunków ich ujmowania w księgach rachunkowych oraz zasad wyceny, pozostawiają jednostkom daleko idącą swobodę, co do formy prezentacji informacji. Tymczasem celem działania Rady Międzynarodowych Standardów Rachunkowości (IASB) jest „dostarczenie wysokiej jakości, przejrzystych i **porównywalnych** [podk. – J.G.] informacji zamieszczanych w sprawozdaniach finansowych” [MSSF, 2011, s. V]. Porównywalność, obok sprawdzalności, terminowości i zrozumiałości, jest jedną z cech wzbogacających fundamentalne atrybuty jakościowe informacji finansowych – przydatność i wierność prezentacji. Jak słusznie podkreśla się w Założeniach Koncepcyjnych, „informacje o jednostce sprawozdawczej są bardziej użyteczne, jeżeli mogą być porównywane z podobnymi informacjami o innych jednostkach” [MSSF, 2011, s. A 39]. Kluczowe wydaje się tu wykorzystanie danych finansowych do analizy benchmarkingowej, i to prowadzonej w różnym wymiarze: między przedsiębiorstwami tej samej branży, pomiędzy branżami, w przekroju różnych regionów świata. IASB i FASB, dostrzegając ten problem, podjęły próbę ujednoczenia formy

sprawozdania finansowego. Dotychczas rady poddały pod publiczną dyskusję dwa dokumenty: w 2009 r. Discussion Papier. Preliminary View on Financial Statement Presentation oraz w 2010 r. Staff Draft IFRS X „Financial Statement Presentation”. Za dominującą cechą sprawozdania finansowego uznano spójność jego poszczególnych części: sprawozdania z sytuacji finansowej, sprawozdania z całkowitych dochodów oraz rachunku przepływów pieniężnych. Oznacza to ich wzajemne uzupełnianie się i wspieranie na poziomie pojedynczych wierszy. W sprawozdaniu z całkowitych dochodów wyróżniono: wyniki cząstkowe realizowane na działalności gospodarczej (w tym operacyjnej i inwestycyjnej) na działalności finansującej, podatki dochodowe z działalności kontynuowanej, wynik na działalności zaniechanej, inne całkowite dochody po potrąceniu podatku [Gierusz 2009]. Niestety, w latach 2011–2012 prace nad omawianym projektem ustały, a jego dalszy los wydaje się niepewny.

Drugim mankamentem formy prezentacji informacji o kosztach i przychodach przyjętej przez MSR 1 jest pomijanie podziału na transakcje ciągłe i jednorazowe. Jeżeli sprawozdanie finansowe ma dostarczać informacji przydatnych aktualnym i potencjalnym inwestorom do oceny przyszłych przepływów pieniężnych netto, to kluczową kwestią pozostają takie atrybuty wyniku finansowego, jak jego: stabilność, powtarzalność, przewidywalność, porównywalność w czasie i przestrzeni. Cechy te przypisane są jedynie transakcjom ciągłym – związanym z realizacją procesów wchodzących w zakres podstawowej działalności operacyjnej, a także kosztom i przychodom generowanym przez inwestycje długoterminowe w aktywa finansowe (np. dywidendy z tytułu posiadania akcji obcych, oprocentowanie długoterminowych obligacji) lub niefinansowe (np. czynsze z najmu nieruchomości). Co szczególnie istotne, wynik ten można precyzyjnie zaplanować, podobnie jak przepływy pieniężne z nim związane, a następnie mierzyć i analizować odchylenia od budżetu. Straty generowane w tym obszarze muszą być szczególnie niepokojące zwłaszcza w kontekście zdolności jednostki do kontynuowania działalności. Ponieważ podstawą pomiaru omawianej kategorii pozostają obce dokumenty źródłowe, manipulacje ograniczone są tu do przesunięć w czasie (np. wcześniejszego lub późniejszego wyfakturowania dostawy). Wymienionych właściwości nie prezentuje wynik realizowany na transakcjach jednorazowych – np. sprzedaży innych aktywów poza produktami i towarami. Koszty i przychody charakteryzuje tu sporadyczność występowania, trudności w zaplanowaniu, nieporównywalność w czasie i przestrzeni. W zakres ten wchodzi także straty i zyski z przyczyn losowych. Powody realizacji opisywanych operacji mogą być różne: sprzedaż/likwidacja zbędnych środków trwałych, zalegających zapasów materiałów, zbycie inwestycji, ale również: naliczenie kar, grzywien, odszkodowań, różnice inwentaryzacyjne, wyniki realizowane na działalności zaniechanej, otrzymane/przekazane darowizny itp. Z punktu widzenia inwestora, wynik o którym mowa ma drugorzędne znaczenie – jest niepowtarzalny i trudno przewidzieć, jakie przepływy pieniężne netto wygeneruje w przyszłości.

Oprócz realnych transakcji kupna-sprzedaży, firma może ponosić koszty i osiągać przychody także z tytułu innych zdarzeń, zachodzących nie tylko w samym podmiocie, ale również w jego otoczeniu.

Mowa tu przede wszystkim o:

- odpisach aktualizujących wartość aktywów i ich odwracaniu,
- tworzeniu i rozwiązywaniu rezerw,
- aktywach z tytułu odroczonego podatku dochodowego,
- skutkach przeszacowania do wartości godziwej,
- wycenie bilansowej aktywów i zobowiązań wyrażonych w walutach obcych,
- wyniku z kontraktów długoterminowych, ustalonym metodą stopnia zaangażowania.

Inwestor, oceniając przyszłe przepływy pieniężne z wymienionych tytułów, musi uwzględnić: niewielkie prawdopodobieństwo ich realizacji, uzależnienie od szacunków dokonywanych przez podmiot, a przez to podatność na manipulacje, ograniczenia wynikające z przyjętej polityki rachunkowości, możliwość wprowadzenia głębokich zmian przez biegłego rewidenta, powiązanie z subiektywnie ocenianym ryzykiem. Są to kwoty na tyle niepewne, że ich wyodrębnienie w sprawozdaniu z całkowitych dochodów wydaje się koniecznością, a jednak MSR 1 nie dostrzega takiej potrzeby. W efekcie, czytając sprawozdanie z całkowitych dochodów w układzie zaproponowanym przez MSR 1, użytkownik nie uzyska kluczowej informacji o tym, jaka część wyniku finansowego może być przedmiotem podziału, bez uszczuplenia kapitału własnego spółki.

Podsumowując tę część rozważań, możemy stwierdzić, że realizacja celu głównego sprawozdawczości finansowej ogólnego przeznaczenia, jakim jest „dostarczenie informacji finansowych [...], które są użyteczne dla potencjalnych inwestorów, pożyczkodawców i innych wierzycieli przy podejmowaniu przez nich decyzji o dostarczaniu zasobów do jednostki” [MSSF 2011, s. A 30], możliwa jest pod warunkiem ujednoclenia i przebudowy formy prezentacji informacji, w tym zwłaszcza o wynikach realizowanych przez podmiot.

3. Mankamenty obowiązującej formuły rachunku zysków i strat

Omawiając braki sprawozdania z całkowitych dochodów w wersji wymaganej przez MSR 1, nie sposób pominąć ograniczeń struktury rachunku zysków i strat przyjętej przez ustawę o rachunkowości.

1. Prezentacja wyniku finansowego następuje tu jedynie na poziomie operacyjnym, co oznacza pomijanie kosztów i przychodów odnoszonych wprost na kapitał własny. W aktualnym stanie prawnym są to skutki między innymi następujących operacji gospodarczych [Gierusz 2010, s. 202-204]:

- a) aktualizacji wyceny środków trwałych (art. 31, ust. 4 uor),
- b) odpisów z tytułu trwałej utraty wartości środków trwałych, których wycena została uprzednio zaktualizowana (art. 32, ust. 5 uor),

c) usunięcia skutków błędu popełnionego w latach ubiegłych (art. 54, ust. 3 uor),
d) zmiany zasad (polityki) rachunkowości spowodowanej zaprzestaniem stosowania MSSF (art. 8, ust. 3 uor),

e) różnic kursowych przy wycenie inwestycji długoterminowych w aktywa finansowe wyrażonych w walutach obcych (art. 30, ust. 4, art. 35, ust. 4 uor),

f) ujęcia kosztów emisji akcji poniesionych przy powstaniu spółki akcyjnej lub podwyższeniu jej kapitału zakładowego do wysokości nadwyżki wartości emisji nad wartością nominalną akcji (art. 35, ust. 2b uor),

g) pomiaru odroczonego podatku dochodowego od operacji rozliczanych z kapitałem własnym, (art. 37, ust. 9 uor),

h) umorzenia lub zbycia udziałów (akcji) własnych (art. 36a, ust. 1 i ust. 2 uor).

Problem komplikuje fakt, iż Rozporządzenie Ministra Finansów w sprawie instrumentów finansowych [por. Rozporządzenie z 12 grudnia 2001], w odniesieniu do niektórych operacji pozostawia jednostkom prawo wyboru ujęcia ich skutków w kosztach/przychodach finansowych lub w kapitale z aktualizacji wyceny. Dotyczy to między innymi:

a) przeszacowania aktywów finansowych do wartości godziwej na dzień ich przekwalifikowania z kategorii utrzymywanych do terminu wymagalności, do innej kategorii aktywów (§ 23, ust.1),

b) przeszacowania do wartości godziwej aktywów finansowych, dla których dotychczas nie istniała cena rynkowa ustalona na rynku regulowanym albo wartość godziwa nie mogła być ustalona w inny wiarygodny sposób (§ 23, ust. 3).

W efekcie osoba zainteresowana informacją o wyniku całościowym musi poszukiwać w dwóch elementach sprawozdania finansowego: w rachunku zysków i strat oraz w zestawieniu zmian w kapitale (funduszu) własnym. Jednak znalezienie tych danych często będzie niemożliwe, gdyż zestawienie zmian w kapitale (funduszu) własnym przygotowują tylko nieliczne jednostki zobligowane do badania sprawozdania finansowego (por. art. 64, ust. 1 i art. 45, ust. 3 uor).

2. W rachunku zysków i strat prezentacja wyników częściowych następuje w oparciu o kryterium obszaru aktywności: podstawowa działalność operacyjna, pozostała działalność operacyjna, działalność finansowa, straty i zyski nadzwyczajne. Są to informacje istotne dla zarządzających podmiotem gospodarczym, lecz drugorzędne dla dawców kapitału, zainteresowanych głównie oceną kwot, terminów i niepewności przyszłych przepływów pieniężnych – niezależnie od źródeł ich pozyskania.

3. Analizowane sprawozdanie nie pozwala na pomiar wyniku finansowego osiąganego na transakcjach ciągłych, to jest sprzedaży wyrobów, towarów lub usług. Zysk/strata ze sprzedaży nie uwzględnia bowiem:

a) uzyskanych /zapłaconych odsetek,

b) zrealizowanych dodatnich/ujemnych różnic kursowych,

które prezentowane są oddzielnie jako koszty/przychody finansowe. Ponadto firma może osiągać zyski lub ponosić straty z długoterminowych inwestycji w aktywa

finansowe lub niefinansowe, np. z tytułu wieloletniego wynajmu nieruchomości inwestycyjnych. Jednak efekty tego typu transakcji powtarzalnych, ujawnione są wraz z innymi pozycjami kosztów/przychodów finansowych lub w grupie pozostałych kosztów/przychodów operacyjnych. Możliwość jednoznacznej interpretacji zysku/starty ze sprzedaży zakłóca także objęcie tą kategorią wyniku na sporadycznej sprzedaży materiałów.

4. Wynik na transakcjach jednorazowych przedstawiany jest w kilku różnych wierszach, jako:

- a) zysk/strata ze zbycia niefinansowych aktywów trwałych (pozostałe koszty/przychody operacyjne),
- b) zysk/strata ze zbycia inwestycji (koszty/przychody finansowe),
- c) przychody ze sprzedaży/wartość sprzedanych materiałów (zysk/strata ze sprzedaży).

5. Bezzasadne wydaje się wyodrębnienie pozycji strat i zysków nadzwyczajnych, czego wyraźnie zabrania § 87 MSR 1. Elementy te powinny być zakwalifikowane do grupy transakcji jednorazowych.

6. W obowiązującym układzie rachunku zysków i strat brak jest jednoznacznych wskazań, jaka część wyniku finansowego jest efektem realnych transakcji prowadzonych z otoczeniem, a jaka powstała wskutek korekt dokonanych z mocy prawa bilansowego, w tym z tytułu przeszacowania aktywów do wartości godziwej, tworzenia i rozwiązywania rezerw, odpisów aktualizujących wartość aktywów i ich odwrócenia. Ponadto łącznie, w jednej pozycji, wykazuje się:

- a) odsetki rzeczywiście naliczone kontrahentom lub przez kontrahentów z odsetkami ustalonymi na dzień bilansowy,
- b) różnice kursowe zrealizowane i niezrealizowane (bilansowe),
- c) rzeczywiste zobowiązania podatkowe oraz aktywa i rezerwy z tytułu odroczonego podatku dochodowego.

7. W wariantcie porównawczym omawianego sprawozdania układ rodzajowy kosztów, oprócz pozycji jednorodnych wyodrębnia również agregaty, do których należą różnorodne grupy kosztów prostych. Przykładem są tu „Ubezpieczenia społeczne i inne świadczenia”, obejmujące: parapodatki – składki ZUS obciążające pracodawcę, odpisy na Fundusz Gwarantowanych Świadczeń Pracowniczych i Fundusz Pracy; zużycie materiałów – odzież, obuwia ochronnego, kasków, okularów i innego sprzętu BHP; usługi obce – szkolenia pracowników, badania lekarskie, dopłaty do biletów pracowniczych itp. Natomiast poza układem rodzajowym są: koszty utrzymania nieruchomości inwestycyjnych, opłaty sądowe za sprawy sporne czy amortyzacja środków trwałych otrzymanych nieodpłatnie.

8. Rachunek zysków i strat nie eksponuje obciążeń nałożonych na przedsiębiorstwo przez system finansowy państwa. Informacje na ten temat są rozproszone pomiędzy różne pozycje układu rodzajowego kosztów: „Podatki i opłaty” oraz „Ubezpieczenia społeczne i inne świadczenia”, a także znajdziemy je w wierszach:

„Podatek dochodowy” oraz „Pozostałe obowiązkowe zmniejszenia zysku (zwiększenia straty)”.

9. W wariantcie porównawczym rachunku zysków i strat wiersze:

A. II. „Zmiana stanu produktów” oraz

A. III. „Koszt wytworzenia produktów na własne potrzeby jednostki”, wykazywane są w grupie A „Przychody netto ze sprzedaży i zrównane z nimi”, gdy tymczasem jest to korekta kosztów rodzajowych do poziomu kosztu własnego sprzedaży. Stąd pozycje te powinny być ujawniane w grupie B „Koszty działalności gospodarczej”.

Wymienione mankamenty czynią zasadną próbę gruntownej przebudowy rachunku zysków i strat w formule przyjętej przez ustawę o rachunkowości.

4. Propozycja nowej struktury sprawozdania z całkowitych dochodów

Pierwszą wersję zmodyfikowanego układu sprawozdania z całkowitych dochodów autor opublikował w 2005 r. [Gierusz 2005, s. 242-245]. Od tego czasu przeszła ona kilka istotnych korekt, zasugerowanych przez praktyków w trakcie licznych konsultacji i szkoleń. Struktura proponowana w niniejszym artykule wydaje się najbardziej właściwą.

Tabela 1. Proponowany układ sprawozdania z całkowitych dochodów (wariant porównawczy)

Koszty i straty		Przychody i zyski	
1		2	
A. Transakcje ciągłe			
I	Zużycie materiałów	I	Przychody ze sprzedaży produktów
II	Zużycie energii		
III	Usługi obce i opłaty		
IV	Wynagrodzenia		
V	Amortyzacja		
VI	Pozostałe koszty proste		
VII	Zmiana stanu produktów		
VIII	Koszt wytworzenia świadczeń na własne potrzeby		
IX	Towary sprzedane w cenie nabycia (zakupu)	II	Przychody ze sprzedaży towarów
X	Odsetki naliczone przez kontrahentów	III	Odsetki naliczone kontrahentom
XI	Dopłaty i pokrycie strat w innych spółkach	IV	Dywidendy i udziały w zyskach innych jednostek
XII	Zrealizowane różnice kursowe – nadwyżka ujemnych nad dodatnimi	V	Zrealizowane różnice kursowe – nadwyżka dodatnich nad ujemnymi

Tabela 1, cd.

1		2	
A. Transakcje ciągłe			
XIII	Koszty pozostałych transakcji ciągłych	VI	Przychody z pozostałych transakcji ciągłych
XIV	Koszty publicznoprawne: – podatek dochodowy – podatek akcyzowy – obciążenia wynagrodzeń (w tym ZFŚS i PFRON) – pozostałe koszty publicznoprawne		
XV	Zysk na transakcjach ciągłych	VII	Strata na transakcjach ciągłych
B. Transakcje jednorazowe			
I	Strata ze zbycia aktywów:	I	Zysk ze zbycia aktywów:
	– środków trwałych oraz wartości niematerialnych i prawnych		– środków trwałych oraz wartości niematerialnych i prawnych
	– inwestycji rzeczowych		– inwestycji rzeczowych
	– inwestycji finansowych		– inwestycji finansowych
	– pozostałych aktywów		– pozostałych aktywów
II	Niedobory, kary, grzywny i odszkodowania	II	Nadwyżki, kary, grzywny i odszkodowania
III	Darowizny przekazane	III	Darowizny otrzymane
		IV	Przychody publicznoprawne
			– dotacje
			– umorzenie zobowiązań publicznoprawnych
			– pozostałe przychody publicznoprawne
IV	Koszty niewykorzystanych zdolności produkcyjnych		
V	Umorzone, przedawnione, nieściągalne należności	V	Umorzone, przedawnione, zobowiązania
VI	Straty z tytułu zdarzeń losowych	VI	Zyski z tytułu zdarzeń losowych
VII	Koszty pozostałych transakcji jednorazowych	VII	Przychody z pozostałych transakcji jednorazowych
VIII	Zysk na transakcjach jednorazowych	VIII	Strata na transakcjach jednorazowych
C. Wynik na transakcjach ciągłych i jednorazowych (A ± B)			
I	Zysk na transakcjach ciągłych i jednorazowych	I	Strata na transakcjach ciągłych i jednorazowych
D. Operacje z mocy prawa bilansowego			
I	Strata z przeszacowania inwestycji w nieruchomości	I	Zysk z przeszacowania inwestycji w nieruchomości
II	Odpisy aktualizujące wartość aktywów	II	Odtworzenie utraconej wartości aktywów

1		2	
D. Operacje z mocy prawa bilansowego			
III	Utworzenie rezerw	III	Rozwiązanie rezerw
IV	Niezrealizowane różnice kursowe – nadwyżka ujemnych nad dodatnimi	IV	Niezrealizowane różnice kursowe – nadwyżka dodatnich nad ujemnymi
V	Korekta kosztów umów długoterminowych z tytułu zastosowania metody stopnia zaawansowania lub zysku zerowego (+ lub –)	V	Korekta przychodów z umów długoterminowych z tytułu zastosowania metody stopnia zaawansowania lub zysku zerowego (+ lub –)
VI	Odsetki naliczone na moment bilansowy	VI	Odsetki naliczone na moment bilansowy
VII	Pozostałe koszty naliczone z mocy prawa bilansowego	VII	Pozostałe przychody naliczone z mocy prawa bilansowego
VIII	Rezerwa na podatek dochodowy	VIII	Aktywa podatkowe
IX	Zysk na operacjach dokonanych z mocy prawa bilansowego	IX	Strata na operacjach dokonanych z mocy prawa bilansowego
E. Operacyjny wynik netto (C ± D)			
I	Operacyjny zysk netto	I	Operacyjna strata netto
F. Operacje kapitałowe (pozostałe całkowite dochody)			
I	Strata z przeszacowania inwestycji finansowych	I	Zysk z przeszacowania inwestycji finansowych
II	Skutki błędów lat ubiegłych	II	Skutki błędów lat ubiegłych
III	Skutki zmian zasad (polityki) rachunkowości	III	Skutki zmian zasad (polityki) rachunkowości
IV	Strata na udziałach (akcjach) własnych	IV	Zysk na udziałach (akcjach) własnych
V	Strata z aktualizacji wyceny środków trwałych	V	Zysk z aktualizacji wyceny środków trwałych
VI	Koszty emisji akcji	VI	Agio
VII	Pozostałe koszty kapitałowe	VII	Pozostałe przychody kapitałowe
VIII	Rezerwa na podatek dochodowy od operacji rozliczanych z kapitałem własnym	VIII	Aktywa podatkowe od operacji rozliczanych z kapitałem własnym
IX	Zysk na operacjach kapitałowych	IX	Strata na operacjach kapitałowych
G. Dochód całkowity (E ± F)			
I	Zysk całkowity	I	Strata całkowita
H. Koszt kapitału			
I	Koszt kapitału własnego × kapitał zainwestowany		
J. Ekonomiczna wartość dodana (EVA)			
I	Dodatnia wartość EVA	I	Ujemna wartość EVA

Źródło: opracowanie własne na podstawie [Gierusz, 2010, s. 342-343].

Jak wynika z tabeli 1, przychody i koszty ujęto w czterech grupach, są to pozycje dotyczące: transakcji ciągłych, transakcji jednorazowych, operacji dokonywanych z mocy prawa bilansowego oraz operacji kapitałowych (pozostałych całkowitych dochodów). Tabela 1 przedstawia wariant porównawczy omawianego sprawozdania. Wersję kalkulacyjną we fragmencie dotyczącym transakcji ciągłych zawarto w tabeli 2. Pozostałe części obu wariantów są identyczne.

Tabela 2. Proponowany układ sprawozdania z całkowitych dochodów (część A, wariant kalkulacyjny)

Koszty i straty		Przychody i zyski	
A. Transakcje ciągłe			
I	Koszt wytworzenia sprzedanych produktów	I	Przychody ze sprzedaży produktów
II	Towary sprzedane w cenie nabycia (zakupu)	II	Przychody ze sprzedaży towarów
III	Koszty sprzedaży		
IV	Koszty ogólnego zarządu		
V	Odsetki naliczone przez kontrahentów	III	Odsetki naliczone kontrahentom
VI	Dopłaty i pokrycie strat w innych spółkach	IV	Dywidendy i udziały w zyskach innych jednostek
VII	Zrealizowane różnice kursowe – nadwyżka ujemnych nad dodatnimi	V	Zrealizowane różnice kursowe – nadwyżka dodatnich nad ujemnymi
VIII	Koszty pozostałych transakcji ciągłych	VI	Przychody z pozostałych transakcji ciągłych
IX	Podatek dochodowy		
X	Zysk na transakcjach ciągłych	VII	Strata na transakcjach ciągłych

Źródło: opracowanie własne na podstawie [Gierusz, 2010, s. 244].

Kluczowy dla funkcjonowania przedsiębiorstwa w dłuższej perspektywie jest wynik realizowany na transakcjach ciągłych – decydują o tym jego stabilność i powtarzalność oraz precyzja pomiaru. Koszty według rodzaju podzielono na jednorodne kategorie proste, zmianę stanu produktów i koszt wytworzenia świadczeń na własne potrzeby ujęto po stronie kosztów, wyodrębniono rzeczywiście naliczone odsetki i zrealizowane różnice kursowe oraz udział w zysku/stracie innych podmiotów. Na podkreślenie zasługuje zgrupowanie w jednym wierszu wszystkich obciążeń publiczno-prawnych – pozwoli to na ustalenie tej części wyniku finansowego, która transferowana jest w różnej postaci do budżetu. Wśród transakcji jednorazowych uwagę zwracają „Przychody publicznoprawne” – pozycja obejmująca pozyskane dotacje oraz wartość pomocy publicznej w formie umorzonych zobowiązań podatkowych. Wynik na transakcjach ciągłych i jednorazowych – ponieważ mierzony jest precyzyjnie, na podstawie obcych dokumentów źródłowych i cechuje się wysokim prawdopodobieństwem realizacji – może być przedmiotem podziału. Kategoria ta, w kolejnym kroku podlega korekcie o skutki przeszacowań, odpisów aktualizujących, tworzenia i rozwiązywania rezerw oraz innych operacji generujących „miękkie” tytuły kosztów i przychodów.

Ujawniany w wierszu E „Operacyjny wynik netto” jest tożsamy z prezentowanym w aktualnej wersji rachunku zysków i strat – „Zyskiem (stratą) netto”. Rozwinięcie rachunku zysków i strat do sprawozdania z całkowitych dochodów następuje poprzez dodanie części F, zawierającej koszty i przychody rozliczane wprost z kapitałem własnym – według terminologii MSR 1 są to „pozostałe całkowite dochody”. Całkowity dochód ujmowany w ostatnim wierszu omawianego sprawozdania może być dalej korygowany o koszty kapitału własnego, co pozwoli na pomiar Ekonomicznej Wartości Dodanej (EVA)⁵. Dopiero ta wielkość stanowi realną miarę wzrostu lub spadku bogactwa akcjonariuszy inwestujących swoje środki w dane przedsiębiorstwo.

5. Zakończenie

Przemiany zachodzące w otoczeniu podmiotów gospodarczych, a zwłaszcza ukierunkowanie na maksymalizację wartości przedsiębiorstwa stawia przed rachunkowością nowe wyzwania. Wśród nich na plan pierwszy wysuwa się pomiar potencjału jednostki w zakresie pomnażania wartości rozumianej jako zdolność do generowania przepływów pieniężnych netto. Na tym tle trudno nie zauważyć rozdźwięku pomiędzy harmonizacją na poziomie pojęć, ujmowania i wyceny podstawowych kategorii a dużą dowolnością co do formy prezentacji informacji. Sprawozdanie z całkowitych dochodów, aby mogło spełniać swą podstawową funkcję dostarczania użytkownikom informacji przydatnych przy podejmowaniu decyzji, musi w swej formule wyodrębnić cztery podstawowe kategorie kosztów i przychodów. Są to pozycje dotyczące: transakcji ciągłych, transakcji jednorazowych, operacji dokonywanych z mocy prawa bilansowego oraz pozostałych całkowitych dochodów. Dopiero takie ustrukturyzowanie danych stwarza dawcom kapitału szansę oceny terminów, kwot i prawdopodobieństwa wpływu do jednostki środków pieniężnych.

Literatura

- Epstein B., Nach R., Bragg S., 2010, *GAAP 2010. Interpretation and Application of Generally Accepted Accounting Principles*, John Wiley and Sons,
- FRS 3, 1992, Financial Reporting Standard No 3, Accounting Standard Board, October.
- Gierusz J., 2005/2010, *Koszty i przychody w świetle nadrzędnych zasad rachunkowości. Pojęcia, klasyfikacja, zakres ujawnień*, ODDK, Gdańsk.
- Gierusz J., 2009, *Przebudowa sprawozdawczości finansowej – propozycja IASB i FASB*, Rachunkowość, nr 7.
- Gierusz J., 2011, *Koszt historyczny czy wartość godziwa – dylematy wyceny w rachunkowości*, Zeszyty Teoretyczne Rachunkowości, t. 62 (118), SKwP, Warszawa.

⁵ Szerzej na temat wykorzystania EVA patrz [Szychta 2008, s. 459-465; Nita 2009, s. 329-336; Nita 2008, s. 370-379; Waśniewski, Skoczylas 2002, s. 399-406].

- Gierusz J., 2012, *Pomiar wartości aktywów i zobowiązań w świetle MSSF 13 „Wycena w wartości godziwej”*, Zarządzanie i Finanse, nr 4/3, Sopot.
- Grabiński K., 2012, *Sprawozdanie z zysku całkowitego a bieżący zysk operacyjny – użyteczność decyzyjna w świetle badań naukowych*, Zeszyty Teoretyczne Rachunkowości, t. 66 (112), SKwP, Warszawa.
- IASB 2009, Discussion Paper. Preliminary Views on Financial Statement Presentation, www.iasb.org.
- IASB, 2010, Staff Draft IFRS X “Financial Statement Presentation”, www.iasb.org.
- Kabalski P., 2012, *Wybrane problemy stosowania Międzynarodowych Standardów Sprawozdawczości Finansowej w Polsce*, Wydawnictwo Uniwersytetu Łódzkiego, Łódź.
- Kobiela-Pionnier K., 2012, *Sprawozdawczość zintegrowana: koncepcja raportowania osiągnięć przedsiębiorstwa na miarę XXI wieku*, Zeszyty Teoretyczne Rachunkowości, t. 66 (122), SKwP, Warszawa.
- Malara Z., 2007, *Przedsiębiorstwo w globalnej gospodarce*, Wydawnictwo Naukowe PWN, Warszawa.
- MSSF, 2011, *Międzynarodowe Standardy Sprawozdawczości Finansowej*, SKwP, IFRS, Warszawa.
- Nita B., 2007, *Metody wyceny i kształtowania wartości przedsiębiorstwa*, PWE, Warszawa.
- Nita B., 2008, *Rachunkowość w zarządzaniu strategicznym przedsiębiorstwem*, Oficyna Wolters Kluwer business, Kraków.
- Nita B., 2009, *Rola rachunkowości zarządczej we wspomaganiu zarządzania dokonaniem przedsiębiorstwa*, Wydawnictwo Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu, Wrocław.
- Penc J., 2003, *Zarządzanie w warunkach globalizacji*, Difin, Warszawa.
- Rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 12 grudnia 2001 r., w sprawie szczegółowych zasad uznawania, metod wyceny, zakresu ujawniania i sposobu prezentacji instrumentów finansowych, Dz.U. nr 149, poz. 1674 z późn. zm.
- Sobańska I., 2012, *Jedność systemu rachunkowości*, Zeszyty Teoretyczne Rachunkowości, t. 66 (122), SKwP, Warszawa.
- Sobańska I., Michalak M., 2009, *System rachunkowości i sprawozdawczości finansowej zorientowany na wartość przedsiębiorstwa*, [w:] I. Sobańskiej, T. Wnuka-Pel (red.), *Rachunkowość w procesie tworzenia wartości przedsiębiorstwa*, Wydawnictwo Uniwersytetu Łódzkiego, Łódź.
- Szycha A., 2008, *Etapy ewolucji i kierunki integracji metod rachunkowości zarządczej*, Wydawnictwo Uniwersytetu Łódzkiego, Łódź.
- Szycha A., 2010, *Pomiar i prezentowanie wyniku całościowego spółki kapitałowej w sprawozdaniu finansowym*, Zeszyty Teoretyczne Rachunkowości, t. 59 (115), SKwP, Warszawa.
- Ustawa z dnia 29 września 1994 r., o rachunkowości, Dz.U. z 2009, nr 152, poz. 1223 z późn. zm.
- Waśniewski T., Skoczylas W., 2001, *Teoria i praktyka analizy finansowej w przedsiębiorstwie*, Fundacja Rozwoju Rachunkowości w Polsce, Warszawa.

RECOMMENDED PRESENTATION OF STATEMENT OF COMPREHENSIVE INCOME

Summary: Statement of Comprehensive Income as proposed by IAS 1 as well as Income Statement per Polish Accounting Act seem to have a lot of significant deficiencies. The most important is lack of disclosures for continuous and single transactions and ignoring the probability of income realization as a criterion for determining profit subtotals. This makes profit analysis for users of financial statements difficult in terms of its stability, predictability and comparability, which is especially important to assess timing, amounts and probability of future cash flows. The article proposes new presentation of Statement of Comprehensive Income, which can provide information which is more relevant for economic decisions.

Keywords: Statement of Comprehensive Income, usefulness of financial statement.