

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 naukowi

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
Małgorzata 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
Małgorzata 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 Belarusian 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

Małgorzata Rówińska

Uniwersytet Ekonomiczny w Katowicach

RAPORTOWANIE CAŁKOWITEGO DOCHODU – ZMIANY W REGULACJACH MSR 1

Streszczenie: W artykule scharakteryzowano jedną z części pełnego sprawozdania finansowego – sprawozdanie z zysków i strat i innych całkowitych dochodów. Szeroka definicja dochodu obejmuje zyski i straty z transakcji operacyjnych, ale także inne zmiany w wysokości kapitału własnego (inne całkowite dochody). Zgodnie z regulacjami MSR 1 wszystkie dochody ujawniane są w ramach jednego sprawozdania. Zakres danych prezentowanych w sprawozdaniu przedstawiono na tle cech jakościowych informacji finansowych.

Słowa kluczowe: wynik całościowy, sprawozdanie z całkowitych dochodów, MSR, zyski i straty.

1. Wstęp

Celem sprawozdania finansowego jest dostarczenie informacji na temat sytuacji finansowej, wyników finansowych i przepływów pieniężnych jednostki, a także efektów zarządzania przez nią zasobami. Informacje te powinny być użyteczne dla szerokiego kręgu użytkowników przy podejmowaniu decyzji gospodarczych. Jako najistotniejszą grupę użytkowników w założeniach koncepcyjnych MSSF wskazuje się wierzycieli, w szczególności zaś obecnych i potencjalnych inwestorów oraz pożyczkodawców. Użyteczność informacji sprawozdawczych zapewnia spełnienie dwóch fundamentalnych cech jakościowych: przydatności oraz wiernej prezentacji.

Informacja sprawozdawcza uznawana jest za przydaną, jeżeli może wpłynąć na zmianę decyzji podejmowanych przez użytkowników [MSSF 2011, CJ6]. Z kolei, aby prezentacja informacji była w pełni wierna, powinna charakteryzować się kompletnością, neutralnością i brakiem błędów. Jednoczesne spełnienie wszystkich powyższych cech oznacza, że sprawozdanie finansowe dostarcza informacji przydatnych, wiarygodnych, porównywalnych i zrozumiałych.

Zgodnie z regulacjami MSSF pełne sprawozdanie finansowe jednostek gospodarczych obejmuje m.in. sprawozdanie z zysków lub strat i innych całkowitych dochodów za dany okres [MSR 1, 2011, par. 10A]. Sprawozdanie to, prezentując wynik działań jednostki gospodarczej, powinno obejmować zarówno przychody

i koszty, które kształtują wynik finansowy, jak i zyski i straty uznawane („zatrzymane”) w kapitale własnym.

Celem artykułu jest prezentacja zakresu informacyjnego sprawozdania z zysków lub strat i innych całkowitych dochodów wynikająca z regulacji MSR 1. Wprowadzone w 2012 r. zmiany w tym standardzie obowiązują od okresów rocznych, które rozpoczęły się 1 lipca 2012 r. lub później. W odniesieniu do jednostek, których rok obrotowy pokrywa się z rokiem kalendarzowym, zmiany te obowiązują od 1 stycznia 2013 r. Celem artykułu jest także próba oceny jakości informacji ujawnianych w sprawozdaniu zgodnie z MSR 1 z punktu widzenia cech jakościowych, w szczególności porównywalności i przejrzystości. Realizując wskazane cele artykułu, wykorzystano metodę analizy norm prawnych z zakresu sprawozdawczości finansowej (w szczególności regulacji MSR1) oraz analizę literatury z obszaru będącego przedmiotem badań.

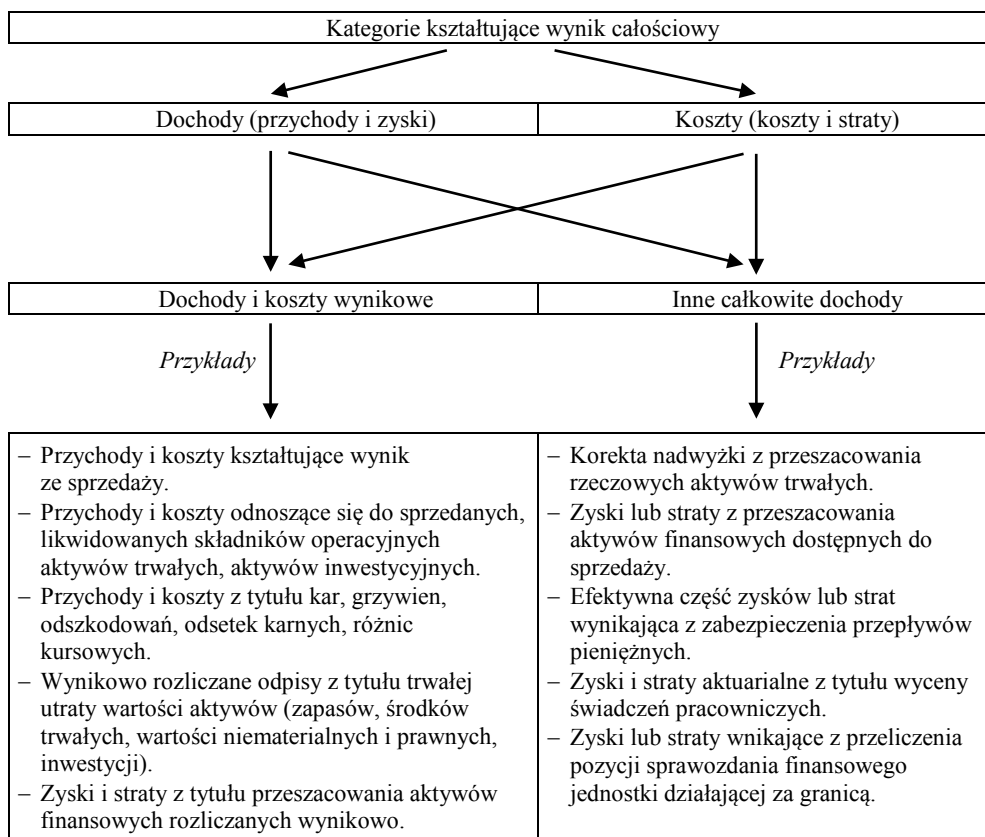
2. Struktura i cel sprawozdania z zysków lub strat i innych całkowitych dochodów

Formalna nazwa charakteryzowanego sprawozdania brzmi: sprawozdanie z zysków lub strat i innych całkowitych dochodów (*statement of profit or loss and other comprehensive income for the period*). Jednakże regulacje MSR dopuszczają w przypadku tego sprawozdania możliwość zastosowania innej nazwy, np. sprawozdanie z całkowitych dochodów (*statement of comprehensive income*).

Sprawozdanie z zysków lub strat i innych całkowitych dochodów ma na celu zaprezentowanie elementów kształtujących wynik całościowy (dochód całkowity). Wynik całościowy traktowany jest jako równowartość zmiany kapitału własnego w okresie sprawozdawczym, wynikającej z transakcji innych niż dokonywane z właścicielami kapitału [Walińska, Bek-Gaik 2011]. Takie podejście do wyniku całościowego ma źródło także w definicjach dochodów i kosztów, przyjętych w regulacjach rachunkowości¹. Zawarte w założeniach koncepcyjnych MSSF definicje dochodów i kosztów, wskazują, że kategorie te oznaczają odpowiednio korzystną lub niekorzystną zmianę wartości aktywów albo zobowiązań, która powoduje przyrost/zmniejszenie kapitału własnego w inny sposób niż wniesienie/wycofanie środków przez właścicieli [MSSF 2011, par 4.25]. Zmiany wartości aktywów lub zobowiązań spełniające definicje dochodów czy kosztów w rachunkowości są odzwierciedlane dwojako: albo w wyniku finansowym, albo w kapitale własnym (w szczególności zaś w kapitale z aktualizacji wyceny). Stąd też można stwierdzić, że wszystkie dochody i koszty okresu sprawozdawczego kształtują wynik całościowy. Na wynik

¹ Według regulacji MSSF definicja dochodów obejmuje zarówno przychody, jak i zyski; definicja kosztów obejmuje oprócz kosztów także straty. Zgodnie z zapisami Założeń koncepcyjnych MSSF zysków i strat nie uznaje się za oddzielne składniki [par. 4.29-30, 4.33-34]. Polskie regulacje rachunkowości przyjęły podobne definicje dwóch kategorii o nazwach: przychody i zyski oraz koszty i straty.

całościowy wpływają zarówno dochody i koszty kształtujące wynik finansowy okresu, jak i zyski oraz straty, które są uznane i rozliczane poprzez kapitał własny, a określane mianem innych całkowitych dochodów (rys. 1).



Rys. 1. Elementy kształtujące wynik całościowy jednostki gospodarczej

Źródło: opracowanie własne.

Sprawozdanie z wyniku całościowego jednostki gospodarczej (sprawozdanie z zysków lub strat i innych całkowitych dochodów), zgodnie z zapisami MSR 1, może być sporządzone w dwojako [MSR 1, 2011, par. 10A]:

- w jednym sprawozdaniu podzielonym na sekcje albo
- w dwóch odrębnych sprawozdaniach.

Wybór sposobu prezentowania danych o całkowitych dochodach należy do jednostki gospodarczej. Jeżeli jednostka sporządza jedno sprawozdanie z zysków lub strat oraz innych całkowitych dochodów, wyodrębnia w nim dwie sekcje. Jako pierwsza prezentowana jest sekcja *zyski lub straty*, a więc sekcja zawierająca ele-

menty tradycyjnego rachunku zysków i strat, kształtujące bezpośrednio wynik finansowy za dany okres. Bezpośrednio po niej prezentowana jest sekcja druga: *inne całkowite dochody*.

Zgodnie z par. 81A MSR 1 oprócz wyodrębnionych sekcji zysków lub strat i innych całkowitych dochodów sprawozdanie powinno zawierać dane dotyczące:

- elementów zysków lub strat,
- elementów innych całkowitych dochodów oraz
- całkowitych dochodów, stanowiących sumę zysków lub strat i innych całkowitych dochodów.

Jak wskazano wyżej, jednostka może wybrać inny sposób prezentacji sprawozdania z zysków lub strat i innych całkowitych dochodów, a mianowicie w postaci dwóch odrębnych sprawozdań. Tymi sprawozdaniami są: sprawozdanie z zysków lub strat oraz sprawozdanie z całkowitych dochodów [MSR 1, 2011, par. 10]. Sprawozdanie z całkowitych dochodów w tym przypadku jest sporządzane w drugiej kolejności, po sprawozdaniu z zysków lub strat. Pierwszą informacją prezentowaną w sprawozdaniu z całkowitych dochodów są zyski lub straty, które szczegółowo zostały przedstawione w uprzednio sporządzonym sprawozdaniu z zysków lub strat.

Niezależnie od sposobu prezentacji sprawozdania dotyczącego wyników całościowych, zapisy MSR 1 wymagają dokonania podziału zysków lub strat oraz całkowitych dochodów i przypisania ich odpowiednio do udziałów niekontrolujących albo do właścicieli jednostki dominującej [MSR 1, 2011, par. 81B]. Ogólną strukturę charakteryzowanego sprawozdania przedstawia tabela 1.

Tabela 1. Struktura sprawozdania z zysków lub strat i innych całkowitych dochodów

Wariant 1 – jedno sprawozdanie	Wariant 2 – dwa sprawozdania
Sprawozdanie z zysków lub strat i innych całkowitych dochodów	I. Sprawozdanie z zysków lub strat
	– przypisane do udziałów niekontrolujących
1. Zyski lub straty	– przypisane do właścicieli jednostki dominującej
– przypisane do udziałów niekontrolujących	II. Sprawozdanie z całkowitych dochodów
– przypisane do właścicieli jednostki dominującej	1. Zysk lub strata
2. Inne całkowite dochody	2. Inne całkowite dochody
3. Całkowite dochody (suma części 1 i 2)	3. Suma całkowitych dochodów
– przypisane do udziałów niekontrolujących	– przypisanych do udziałów niekontrolujących
– przypisane do właścicieli jednostki dominującej	– przypisanych do właścicieli jednostki dominującej

Źródło: opracowanie własne na podstawie MSR1 oraz [*Presentation*].

Wskazana za MSR 1 struktura sprawozdania z zysków lub strat i innych całkowitych dochodów podporządkowana powinna być nadrzędnemu celowi standardu, jakim jest uregulowanie zasad prezentacji sprawozdań finansowych o ogólnym prze-

znaczeniu [MSR 1, 2011, par. 1]. Zasadniczo regulacje MSR 1 podają wytyczne dotyczące struktury sprawozdań finansowych, w tym sprawozdania z zysków lub strat i innych całkowitych dochodów, oraz wskazują minimalne wymogi dotyczące ich zawartości. Jak to zostało podkreślone w zapisach MSR 1, wskazanie ogólnych zasad sporządzania sprawozdań finansowych powinno zapewnić porównywalność danych zawartych w sprawozdaniach finansowych jednostki z różnych okresów i pochodzących ze sprawozdań różnych jednostek.

W założeniach koncepcyjnych MSSF porównywalność danych wskazana jest jako jedna z cech jakościowych, wpływających na poprawę użyteczności informacji prezentowanych sprawozdaniu finansowym. Można ją uzyskać w wyniku zapewnienia fundamentalnych cech jakościowych, jakimi są: przydatność i wierna prezentacja [Rówińska 2013, s. 376]. Porównywalność danych bowiem pozwala użytkownikom zidentyfikować i zrozumieć podobieństwa oraz różnice pomiędzy pozycjami wykazywanymi w sprawozdaniach finansowych różnych podmiotów lub tego samego podmiotu w różnych okresach sprawozdawczych. Do realizacji celu – porównywalności danych sprawozdawczych – niezbędna jest spójność prezentowanych informacji [MSSF 2011, CJ22]. Wiąże się ona ze stosowaniem tych samych metod w odniesieniu do tych samych pozycji bądź to z okresu na okres w ramach tej samej jednostki, bądź w tym samym okresie w ramach wielu jednostek.

Analizując sprawozdanie z zysków i strat oraz innych całkowitych dochodów z punktu widzenia spełnienia przez nie cechy porównywalności, można stwierdzić, że cecha ta będzie spełniona w odniesieniu do danych tej samej jednostki gospodarczej, pochodzących z kilku okresów. Na bazie ogólnych wytycznych, jakie podaje MSR 1, jednostka sama decyduje o ostatecznej strukturze tego sprawozdania, stopniu jego szczegółowości, tym samym dane dotyczące różnych okresów mogą być z sobą porównywane.

Jeżeli zaś chodzi o porównywalność danych ujętych w sprawozdaniach z zysków lub strat i innych całkowitych dochodów różnych jednostek gospodarczych, stoi ona pod znakiem zapytania. Po pierwsze, układ tego sprawozdania, szczegółowość prezentowanych danych mogą być odmienne w poszczególnych jednostkach, a to czyni je trudnymi do porównania. Po drugie, porównywanie danych sprawozdawczych jednostek stosujących odmienne modele wyceny pozbawione jest głębszego sensu. Przyjęcie przez jednostkę danego modelu wyceny bilansowej warunkuje odpowiednie ujęcie skutków wyceny w sprawozdaniu. Trudno porównywać np. sprawozdanie z całkowitych dochodów dwóch jednostek inwestujących w aktywa finansowe, z których jedna kwalifikuje je do kategorii wycenianych w wartości godziwej przez wynik, a druga do aktywów finansowych dostępnych do sprzedaży. Podobne przykłady można wskazać odnośnie do modeli wyceny rzeczowych aktywów trwałych, zasad przeprowadzania testów na utratę wartości, zasad i tytułów tworzonych rezerw, sposobu szacowania wartości godziwej (w sytuacji braku możliwości wskazania ceny rynkowej) itp.

Indywidualnie przyjęta przez każdą jednostkę gospodarczą polityka rachunkowości, zbyt ogólne „wytyczne” wskazane w MSR 1 co do zawartości informacyjnej sprawozdania z zysków lub strat i innych całkowitych dochodów, możliwość wykorzystania różnych, dostosowanych do potrzeb danej jednostki gospodarczej, rozwiązań w zakresie struktury sprawozdania prowadzi w praktyce do braku porównywalności charakteryzowanego elementu sprawozdania pomiędzy różnymi jednostkami.

3. Ocena zakresu prezentowanych informacji o zyskach i stratach

Dane o zyskach lub stratach kształtujących wynik finansowy, niezależnie od tego, czy prezentowane są w sekcji (części) jednego sprawozdania czy w oddzielnym sprawozdaniu, powinny prezentować kwoty [MSR 1, 2011, par. 82]:

- przychodów,
- kosztów finansowych,
- udziału w zyskach lub stratach jednostek stowarzyszonych i wspólnych przedsięwzięć rozliczanych zgodnie z metodą praw własności,
- obciążeń z tytułu podatków,
- sumy działalności zaniechanych.

Poza wymienionymi za MSR 1 podstawowymi grupami informacji o dochodach i kosztach kształtujących wynik finansowy jednostki gospodarcze mogą zamieszczać dodatkowe pozycje, grupy pozycji, sumy cząstkowe. Mogą również zmienić opis niektórych pozycji, a także kolejność ich prezentowania w sprawozdaniu. Stopień szczegółowości ujawnianych informacji powinien wynikać ze specyfiki działalności jednostki gospodarczej, zakresu, częstotliwości i różnorodności transakcji, a co za tym idzie potrzeby wyjaśnienia niektórych elementów kształtujących finansowy wynik działalności jednostki.

Na pewno jednak – zgodnie z par. 97 MSR 1 – istotne pozycje dochodów i kosztów powinny być ujawnione w sprawozdaniu oddzielnie, z uwzględnieniem ich rodzaju i kwoty. Dotyczy to w szczególności następujących pozycji [MSR 1, 2011, par. 98]:

- odpisów z tytułu utraty wartości zapasów, rzeczowych aktywów trwałych (i ich odwrócenia),
- tworzonych rezerw na restrukturyzację działalności jednostki (jak również rozwiązania rezerw na koszty restrukturyzacji),
- zbycia rzeczowych aktywów trwałych,
- zbycia inwestycji,
- dochodów i kosztów działalności zaniechanej,
- rozliczeń z tytułu spraw sądowych.

Powyższy wykaz należałoby uzupełnić o wszelkie korekty wartości aktywów i pasywów wynikające z wyceny bilansowej (o ile obejmują istotne kwoty). Zdaniem autorki, jednostki powinny oddzielnie wykazywać także odpisy z tytułu utraty wartości inwestycji, odpisy (zwiększające i zmniejszające) z tytułu korekty wartości

do poziomu wartości godziwej aktywów finansowych, skutki prowadzonej rachunkowości zabezpieczeń, odpisy aktualizujące należności, tworzone i rozwiązywane rezerwy, różnice kursowe itp.

Przejrzystość informacji sprawozdawczych, mająca decydujący wpływ na ich użyteczność, powinna wymagać od jednostek gospodarczych ujawniania wszelkich istotnych korekt wartości wynikających z wyceny bilansowej. Skutki wyceny bilansowej stanowią często bardzo istotny element kształtujący wynik jednostki, choć faktycznie jest to element nierealny, oznaczający potencjalne zyski lub straty wynikające z samego posiadania składnika majątku w dniu bilansowym.

Regulacje MSR 1 zezwalają na prezentację informacji o zyskach lub stratach w jednej z dwóch wersji: porównawczej lub kalkulacyjnej. Danej wersji podporządkowany jest podział kosztów uwzględniony w sprawozdaniu. W celu wyodrębnienia elementów składających się na wyniki finansowe jednostki, różniących się częstotliwością występowania, możliwością generowania zysków lub strat oraz przewidywalnością, koszty prezentowane są z podziałem na podkategorie, które prezentuje tabela 2.

Tabela 2. Minimalny sprawozdawczy zakres informacji dotyczących zysków i strat

Wariant porównawczy	Wariant kalkulacyjny
Przychody	Przychody
Pozostałe dochody	Koszt własny sprzedaży
Zmiana stanu zapasów wyrobów gotowych i produkcji w toku	Zysk brutto ze sprzedaży
Zużycie surowców i materiałów	Pozostałe dochody
Świadczenia pracownicze	Koszty sprzedaży
Amortyzacja	Koszty ogólnego zarządu
Pozostałe koszty	Pozostałe koszty
Koszty ogółem	Wynik przed opodatkowaniem
Wynik przed opodatkowaniem	

Źródło: opracowanie własne na podstawie [MSR 1, 2011, par. 102-103].

Zakres informacyjny zaprezentowany w regulacjach MSR prezentuje podstawowe elementy raportu z zysku lub straty finansowej. Wiadomo, że w praktyce jednostki gospodarcze uzupełnią je o bardziej szczegółowe informacje. Czego one będą dotyczyły, jak szczegółowo będą ujawnione, w jakich grupach zostaną zestawione – to wszystko zależy obecnie od indywidualnej decyzji każdej jednostki gospodarczej. Różnorodna struktura raportu prowadzi do ograniczonej możliwości porównywania poszczególnych kategorii wynikowych między jednostkami. Zdaniem autorki, regulacje MSR, dopuszczając elastyczne kształtowanie struktury sprawozdania, dały poniekąd przyzwolenie na indywidualne podejście odnośnie do zasad ujawniania danych o zyskach i stratach.

Zmiany zapisów MSR 1 wprowadzone w 2012 r. generalnie nie zmieniły zasad prezentacji zysków i strat. I chociaż przeprowadzane analizy sposobu raportowania

zysków i strat przez spółki przed zmianami MSR 1 dawały jednoznaczne sygnały o braku spójności tych sprawozdań, braku ich przejrzystości, nie wprowadzono w tym zakresie istotnych zmian. Przejrzystość informacji sprawozdawczych poprawić mogłoby np. wprowadzenie proponowanego już w 2005 r. podziału danych wynikowych na trzy grupy: dochody i koszty z transakcji powtarzalnych (ciągłych), dochody i koszty z transakcji jednorazowych (sporadycznych), zyski i straty z wyceny bilansowej [Gierusz 2005, s. 237-240]. W tabeli 3 przedstawiono propozycję struktury sprawozdania z zysków lub strat.

Tabela 3. Struktura raportowania zysków i strat – propozycja

Sprawozdanie z zysków lub strat
I. Dochody i koszty z transakcji powtarzalnych <ul style="list-style-type: none"> – Przychody ze sprzedaży produktów i towarów – Koszty dotyczące sprzedanych produktów i towarów – Zrealizowane różnice kursowe – Opłacone odsetki – – Podatek dochodowy od transakcji powtarzalnych
II. Dochody i koszty z transakcji jednorazowych <ul style="list-style-type: none"> – Zyski lub straty ze sprzedaży aktywów trwałych – Zyski i straty ze sprzedaży aktywów obrotowych (z wyjątkiem produktów i towarów) – Opłacone kary, grzywny – Zyski i straty w tytułu rozliczenia różnic inwentaryzacyjnych – Otrzymane, przekazane darowizny – Umorzone, przedawnione należności i zobowiązania – – Podatek dochodowy od transakcji jednorazowych
III. Zyski i straty z wyceny bilansowej <ul style="list-style-type: none"> – Odpisy aktualizujące wartość aktywów – Tworzone, rozwiązywane rezerwy – Niezrealizowane różnice kursowe – Naliczone odsetki – – Odroczoney podatek dochodowy
IV. Zysk lub strata netto

Źródło: opracowanie na podstawie [Gierusz 2005, s. 238-239].

Wyodrębnienie grup transakcji wynikowych pozwoliłoby jednoznacznie zaprezentować wynik na transakcjach powtarzalnych, a więc na transakcjach wprost wynikających z prowadzonej na bieżąco działalności jednostki. Po drugie, w bardzo prosty sposób zostałby zidentyfikowany wynik finansowy na transakcjach nierealnych, wynikających z przeprowadzonych w dniu bilansowym korekt wartości aktywów i zobowiązań. Zdaniem autorki, wprowadzenie w regulacjach rachunkowości obowiązku grupowania kategorii wynikowych uporządkowałoby informacje wynikowe, czyniąc je bardziej porównywalnymi i przejrzystymi.

4. Zakres prezentowanych informacji o innych całkowitych dochodach

Dane dotyczące innych całkowitych dochodów (prezentowane w drugiej sekcji łącznego sprawozdania albo w oddzielnym sprawozdaniu) obejmują składniki kwot innych całkowitych dochodów w danym okresie. Inne całkowite dochody obejmują zyski lub straty, które nie są ujmowane w wyniku finansowym, ale w kapitale własnym.

Zgodnie ze zmianami MSR 1, jakie obowiązują od 2012 r., inne całkowite dochody powinny być sklasyfikowane według rodzaju oraz prezentowane w dwóch grupach [MSR 1, 2011, par. 82A]:

- pierwsza grupa obejmuje kwoty innych całkowitych dochodów, które zgodnie z innymi MSSF nie zostaną następnie przeklasyfikowane na zyski lub straty ujmowane w wyniku finansowym,
- druga grupa zawiera elementy innych całkowitych dochodów, które zostaną przeklasyfikowane na zyski lub straty wynikowe, ale po spełnieniu określonych warunków, wskazanych w innych MSSF.

Możliwości i zasady przenoszenia do wyniku finansowego elementów innych całkowitych dochodów ujętych pierwotnie w kapitale własnym regulowane są w poszczególnych MSSF/MSR. Przeniesienie (przekwalifikowanie) innych całkowitych dochodów do wyniku finansowego określane jest mianem korekt z przeklasyfikowania. Korekty te prezentowane są w ramach charakteryzowanego raportu i mogą wynikać na przykład ze zbycia jednostki działającej za granicą czy stosowania zabezpieczenia przepływów pieniężnych, dla którego płatność została zrealizowana.

Przykładowe tytuły innych całkowitych dochodów przypisane do powyższych dwóch grup zostały zestawione w tabeli 4.

Obowiązek prezentowania innych całkowitych dochodów w ramach wyodrębnionych dwóch grup wynika ze zmienionych zapisów MSR 1. Podział ten z pewnością spowoduje uporządkowanie danych odnośnie do innych całkowitych dochodów, przyczyniając się do poprawy porównywalności danych w tym zakresie. Wpłyne także na poprawę użyteczności informacji o elementach kształtujących wynik całościowy jednostki gospodarczej.

Ponadto, zgodnie z regulacjami MSR 1, w sprawozdaniu z zysków lub strat i innych całkowitych dochodów (albo w informacji dodatkowej) jednostka gospodarcza obowiązkowo powinna ujawnić kwoty podatku dochodowego odnoszące się do każdego składnika innych całkowitych dochodów, w tym do korekt wynikających z przeklasyfikowania [MSR 1, 2011, par. 90].

Składniki innych całkowitych dochodów mogą być prezentowane w kwotach pomniejszonych o stosowne skutki podatkowe albo w kwotach nieuwzględniających skutków podatkowych. Przyjmując tę drugą możliwość, jednostka gospodarcza po-

Tabela 4. Grupowanie innych całkowitych dochodów według MSR 1

Wyszczególnienie	Podstawa regulacji
Inne całkowite dochody, które nie podlegają przekwalifikowaniu do zysków lub strat wynikowych	
Nadwyżka z przeszacowania rzeczowych aktywów trwałych oraz wartości niematerialnych	MSR 16, MSR 38
Aktuarialne zyski lub straty wynikające z wyceny niektórych świadczeń pracowniczych	MSR 19
Zyski i straty z wyceny aktywów finansowych wycenianych w wartości godziwej przez kapitał własny	MSSF 9
Zmiany wartości godziwej zobowiązań wycenianych w wartości godziwej, odpowiadające zmianie ryzyka kredytowego	MSSF 9
Inne całkowite dochody, które następnie mogą być przeniesione do zysków lub strat wynikowych	
Różnice kursowe wynikające z przeliczenia danych sprawozdawczych jednostki działającej za granicą	MSR 21
Efektywna część zysków lub strat powstałych na pozycji zabezpieczającej w zabezpieczeniu przepływów pieniężnych	MSR 39 / MSSF 9

Źródło: opracowanie własne na podstawie [IFRS, 2011].

winna wykazać łączną kwotę podatku dochodowego odnoszącą się do wszystkich składników z uwzględnieniem podziału kwoty podatku na część dotyczą składników, które mogą zostać przeniesione do sekcji zysków lub strat, oraz część odnoszącą się do składników niepodlegających przeklasyfikowaniu.

5. Podsumowanie

Obowiązujący obecnie MSR 1 zakłada szerokie podejście i ujawnianie dochodów i kosztów w sprawozdaniu finansowym. Oprócz elementów tradycyjnego rachunku zysków i strat, prezentującego dochody i koszty kształtujące wynik finansowy, roczne sprawozdanie obejmuje także dochody i koszty „kapitałowe” (tworzone i rozliczane poprzez kapitał własny). Ujęcie dochodów i kosztów wynikowych i kapitałowych w jednym sprawozdaniu – sprawozdaniu z zysków lub strat i innych całkowitych dochodów – pozwala na ujawnienie całkowitego dochodu za dany okres. Całkowity dochód, określany często jako wynik całościowy, oznacza zmianę w kapitale własnym w ciągu okresu, która nastąpiła na skutek transakcji i innych zdarzeń, inną aniżeli zmiana wynikająca z transakcji dokonywanych z właścicielami występującymi w charakterze udziałowców.

Informacje o dochodach i kosztach powinny być tak prezentowane w sprawozdaniu, by spełnione były cechy jakościowe. Na jedną z nich szczególnie kładzie nacisk MSR 1 – porównywalność. Regulacje MSR, podając ogólne zasady prezentowania danych, dopuszczają elastyczność w formie i zakresie informacji ujawnianych w sprawozdaniu, pozbawiając je tym samym porównywalności, zwłaszcza jeśli chodzi o porównywalność danych między różnymi jednostkami gospodarczymi. Dotyczy to w szczególności danych o dochodach i kosztach wynikowych.

Wprowadzone w 2012 r. w MSR 1 zmiany raportowania dochodów i kosztów nie oznaczają zmiany podejścia w tym zakresie. Stanowią raczej próbę uporządkowania zasad obowiązujących do 2012 r. Wprowadzono obowiązek wyodrębnienia informacji odnoszących się do udziałów niekontrolowanych i przypisanych do właścicieli jednostki dominującej, jak również konieczność klasyfikowania innych całkowitych dochodów na podlegające i niepodlegające przekwalifikowaniu do zysków i strat. Nadal jednak pozostawiono dużą swobodę co do stopnia szczegółowości ujawnianych informacji. W trosce o przejrzystość prezentowanych danych, zachowanie ich porównywalności między różnymi jednostkami należałoby podjąć próbę doprecyzowania zasad ujawniania danych, zwłaszcza w kontekście dochodów i kosztów wynikowych, stanowiących bardzo złożone kategorie.

Obowiązujące regulacje MSR 1 dają dwie możliwości sporządzania sprawozdania z zysków lub strat i innych całkowitych dochodów: oprócz jednego sprawozdania podzielonego na sekcje, jednostki gospodarcze mogą sporządzać dwa oddzielne sprawozdania: sprawozdania z zysków lub strat oraz sprawozdania z całkowitych dochodów. Zakres ujawnianych informacji (sposób ich prezentacji) w obu wersjach będzie analogiczny.

Literatura

- Gierusz J., 2005, *Koszty i przychody w świetle nadrzędnych zasad rachunkowości. Pojęcie, klasyfikacja, zakres ujawnień*, ODDK, Gdańsk.
- IFRS, 2011, *Changes to the presentation of other comprehensive income — amendments to IAS 1*, www.ifrs.org, Issue 7 / June.
- MSR 1, 2011, *Prezentacja sprawozdań finansowych*, MSSF, SKwP, Warszawa.
- MSSF, 2011, *Założenia koncepcyjne sprawozdawczości finansowej MSSF*, SKwP, Warszawa.
- Presentation of items of Other Comprehensive Income*, <http://www.ifrs.org/Current-Projects/IASB-Projects/Financial-Statement-Presentation/Phase-B-OCI/Documents/OCIFAQ.pdf>.
- Rówińska M., 2013, *Cechy jakościowe sprawozdania finansowego jednostek gospodarczych*, [w:] T. Kiziukiewicz (red.), *Rachunkowość w zarządzaniu jednostkami gospodarczymi*, Zeszyty Naukowe Uniwersytetu Szczecińskiego nr 757, Szczecin.
- Rozporządzenie z 5 czerwca 2012 r. Komisji (UE) nr 475/2012 zmieniające rozporządzenie (WE) nr 1126/2008 przyjmujące określone międzynarodowe standardy rachunkowości. Dziennik Urzędowy Unii Europejskiej L146/4 z dnia 6.6.2012 r.

Walińska E., Bek-Gaik B., 2011, *Sprawozdanie z całkowitych dochodów w praktyce wybranych spółek notowanych na GPW w Warszawie*, Zeszyty Teoretyczne Rachunkowości 62 (118), SKwP, Warszawa.

THE STATEMENT OF COMPREHENSIVE INCOME – THE CHANGE OF IAS 1 REGULATIONS

Summary: The article presents a component of a complete set of financial statement – a statement of profit or loss and other comprehensive income. A broad definition of income includes not only operating transactions but other changes in equity (other comprehensive income). All income is disclosed in one statement, under the rules IAS 1. A scope of presented information in the statement has been shown against the background of qualitative characteristics of financial information.

Keywords: comprehensive result, statement of comprehensive income, IAS, profit and loss.