

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 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

Agnieszka Tłaczała, Piotr Tłaczała

Szkoła Główna Handlowa w Warszawie

PREZENTACJA INNYCH CAŁKOWITYCH DOCHODÓW WEDŁUG STANDARDÓW MIĘDZYNARODOWYCH¹

Streszczenie: W ostatnich latach znacznie wzrosła liczba pozycji ujmowanych w innych całkowitych dochodach. W artykule przedstawiono zmiany w prezentacji innych całkowitych dochodów, porównując wymagania zawarte w Międzynarodowych Standardach Sprawozdawczości Finansowej oraz w amerykańskich Ogólnie Akceptowanych Zasadach Rachunkowości. Z dokonanej analizy wynika, że mimo iż w ciągu ostatnich kilku lat w ujmowaniu i prezentacji innych całkowitych dochodów doszło do znaczącej harmonizacji obowiązujących przepisów, to jednak nadal pozostało wiele istotnych różnic dotyczących szczegółowych zasad prezentacji.

Słowa kluczowe: inne całkowite dochody, prezentacja sprawozdań finansowych.

1. Wstęp

W ostatnich latach, wobec zmian dokonujących się w prezentacji sprawozdań finansowych, przedmiotem badania często staje się sprawozdanie z całkowitych dochodów². Jednym z podejmowanych problemów badawczych jest próba odpowiedzi na pytanie, która z dwóch kategorii mierzących efekty działalności jednostki: wynik finansowy czy całkowite dochody, ma dla odbiorcy sprawozdania większą użyteczność. Wartość informacyjna wyniku finansowego porównywana była z użytecznością decyzyjną całkowitych dochodów, między innymi w trakcie dyskusji nad celowością zachowania odrębnego sprawozdania z zysków lub strat [por. Grabiński 2012, s. 47-56]. W niniejszym artykule przyjęto jednak, że obydwie kategorie,

¹ W polskiej literaturze przedmiotu można również często napotkać określenie „inne całkowite dochody”, jak i „pozostałe całkowite dochody”. W niniejszym artykule zdecydowano się posługiwać określeniem „inne całkowite dochody”, dlatego że nazwa ta używana jest w oficjalnym tłumaczeniu MSSF zatwierdzonych przez Unię Europejską.

² W 2013 r. w MSR 1 zmieniono nazwę tego sprawozdania na „sprawozdanie z zysków lub strat i innych całkowitych dochodów”, zachowując możliwość stosowania dotychczasowej nazwy „sprawozdanie z całkowitych dochodów”.

tj. wynik finansowy oraz całkowite dochody, mają odrębną funkcję informacyjną, łączy je natomiast to, iż kształtowane są przez transakcje inne niż z właścicielami występującymi w charakterze udziałowców.

Na zmiany rozwiązań prawnych stosowanych w odniesieniu do innych całkowitych dochodów warto spojrzeć z perspektywy harmonizacji standardów rachunkowości oraz procesu konwergencji Międzynarodowych Standardów Sprawozdawczości Finansowej i amerykańskich Ogólnie Akceptowanych Zasad Rachunkowości (US GAAP). Celem artykułu jest porównanie rozwiązań prawnych stosowanych w tych dwóch systemach rachunkowości o zasięgu międzynarodowym w odniesieniu do kwestii związanych z ujmowaniem oraz prezentacją innych całkowitych dochodów w sprawozdaniu finansowym. Podstawowymi metodami badawczymi zastosowanymi do osiągnięcia przyjętego celu są studia literatury przedmiotu oraz analiza amerykańskich i międzynarodowych standardów rachunkowości w zakresie ujmowania i prezentacji innych całkowitych dochodów.

Do istotnych kwestii związanych z nowym sprawozdaniem należy określenie, które pozycje przychodów i kosztów powinny być uwzględniane przy ustalaniu wyniku finansowego, a które mają być zaliczane do innych całkowitych dochodów. Zgodnie z uregulowaniami w MSSF wszystkie pozycje przychodów i kosztów osiągnięte w danym okresie jednostka ujmuje w wyniku, chyba że MSSF wymaga lub zezwala na inne podejście [MSR 1 § 88]. Konsultacje prowadzone przed wprowadzeniem nowego elementu sprawozdania pokazały, że może być trudno ustalić jasne kryteria rozstrzygające, które pozycje powinny być zaliczane do innych całkowitych dochodów. Wskazuje się, że często spotykane traktowanie pozycji zaliczanych do innych całkowitych dochodów jako zysków niezrealizowanych wynika z niezrozumienia istoty tej części sprawozdania finansowego [IASB 2011].

Na podstawie zmian w standardach dotyczących prezentacji sprawozdań finansowych oraz ewolucji koncepcji wyniku finansowego można postawić tezę, że o granicy pomiędzy wynikiem a innymi całkowitymi dochodami decyduje w znacznym stopniu różnica pomiędzy tradycyjnym i współczesnym podejściem do pomiaru efektów działalności jednostki. W pierwszym podejściu o wyniku decydują przede wszystkim efekty transakcji gospodarczych, wycena dokonywana jest w koszcie historycznym, aktualizacja wyceny wpływa bezpośrednio na kapitał własny oraz dominują zasady realizacji i ostrożności. Z kolei współczesne podejście zakłada, że na efekty działalności wpływają nie tylko transakcje gospodarcze bezpośrednio związane z prowadzoną działalnością, ale też zdarzenia zachodzące w otoczeniu jednostki, takie jak zmiany cen na rynkach finansowych, zmiany cen nieruchomości, kursy walut itp. Większego znaczenia przy ocenie wartości aktywów i zobowiązań nabiera wycena w wartości godziwej. W podejściu tym na pomiar efektów działalności ma też większy wpływ przyjęta polityka rachunkowości [zob. Gierusz, Gawrońska 2012, s. 30-32].

W odniesieniu do prezentacji informacji o efektach działalności jednostki zmiany polegają w znacznej mierze na ujmowaniu w innych całkowitych dochodach tych

pozycji, które dotąd ujmowane były bezpośrednio w kapitałach własnych – z pominięciem wyniku finansowego. Zmiany te, oprócz pojawienia się nowego elementu sprawozdania finansowego, jakim jest sprawozdanie z całkowitych dochodów, oznaczają też nową funkcję sprawozdania ze zmian w kapitale własnym. Obecnie w sprawozdaniu tym nie przedstawia się informacji o efektach działalności jednostki. Dostarcza ono przede wszystkim szczegółowych informacji o przyczynach zmian poszczególnych składników kapitału własnego.

Wzrost znaczenia sprawozdania z całkowitych dochodów wynika też ze zmian dokonywanych w innych standardach. W szczególności zmiany wprowadzone w MSR 19 i w MSR 39 spowodowały zwiększenie ilości pozycji zaliczanych do innych całkowitych dochodów. Z ujmowaniem części pozycji przychodów i kosztów w innych całkowitych dochodach związane jest też zagadnienie późniejszego przeklasyfikowywania niektórych z tych pozycji do wyniku.

W niniejszym artykule dowodzona jest teza, że w wyniku ostatnich zmian w sprawozdawczości finansowej dokonał się znaczny postęp w harmonizacji Międzynarodowych Standardów Sprawozdawczości Finansowej oraz amerykańskich Ogólnie Akceptowanych Zasad Rachunkowości w odniesieniu do ujmowania i prezentacji innych całkowitych dochodów. Równocześnie nadal pozostaje wiele różnic dotyczących zasad ujmowania pozycji zaliczanych do innych całkowitych dochodów oraz ich prezentacji we wszystkich elementach sprawozdania finansowego.

2. Wprowadzenie pojęcia „inne całkowite dochody” do MSR 1

Pojęcie innych całkowitych dochodów zostało wprowadzone do MSSF po ukończeniu we wrześniu 2007 r. pierwszej fazy projektu zmian w prezentacji sprawozdań finansowych³. W wyniku zakończenia prac nad tą częścią projektu przepisy MSR 1 zostały częściowo ujednolicone z obowiązującym amerykańskim standardem SFAS 130 „Sprawozdawczość całkowitych dochodów” (*Reporting Comprehensive Income*), który już wtedy nakładał na jednostki obowiązek prezentowania innych całkowitych dochodów⁴.

Według wcześniej obowiązujących przepisów MSR 1 nakładał na jednostki obowiązek prezentacji w zestawieniu zmian w kapitale własnym, oprócz wyniku finansowego netto, szczegółowych pozycji przychodów lub kosztów za okres (oraz ich sumy), które zgodnie z wymogami innych standardów lub interpretacji ujmowane

³ Zmieniony MSR 1 został zatwierdzony przez IASB we wrześniu 2007 r. Datę obowiązywania nowych przepisów ustalono na 1 stycznia 2009 r.

⁴ Sprawozdanie z całkowitych dochodów jest częściowo wzorowane na standardzie amerykańskim SFAS 130 „Sprawozdawczość całkowitych dochodów”, wydanym dużo wcześniej – już w 1997 r. Po raz pierwszy pojęcie całkowitych dochodów (*comprehensive income*) pojawiło się w opublikowanym w 1980 r. Statement of Financial Accounting Concepts no. 3 (SFAC 3) [zob. Gierusz, Gawrońska 2012, s. 31].

były bezpośrednio w kapitale własnym. Z kolei kwoty transakcji z udziałowcami (działającymi jako właściciele) mogły być prezentowane albo w zestawieniu zmian w kapitale własnym albo w informacji dodatkowej⁵.

Powyższy sposób prezentacji zestawienia zmian w kapitale własnym miał zwracać uwagę na to, jakie znaczenie dla stanu kapitału własnego mają wszystkie pozycje przychodów i kosztów (bez względu na to, czy są ujmowane w rachunku zysków i strat, czy bezpośrednio jako zmiany w kapitale własnym). Zgodnie z tym podejściem MSR 1 dopuszczał jako jedną z form prezentacji zmian w kapitale własnym osobne zestawienie ograniczające się do zysków i strat (Statement of Recognized Gains and Losses) [Bonham i in. 2004, s. 217]⁶. Taka forma sprawozdania ze zmian w kapitale własnym wynikała też z faktu, że zgodnie z początkowymi intencjami IASC w nowym sprawozdaniu miały być prezentowane zmiany w kapitale wynikające z transakcji innych niż z udziałowcami. Proponowano nazwać sprawozdanie: *the statement of non-owner movements in equity* [zob. Epstein, Mirza 2003, s. 106]. W pewnym sensie w ówczesnym kształcie sprawozdanie to miało przede wszystkim dostarczać odbiorcom brakujących informacji o przychodach i kosztach, a zmiany kapitału własnego, wynikające z transakcji z właścicielami, mogły być prezentowane w informacji dodatkowej.

Jedną z najistotniejszych zmian dokonanych w 2007 r. w MSR 1 było wprowadzenie wymogu prezentacji wszystkich pozycji przychodów i kosztów⁷ ujętych w danym okresie w jednym sprawozdaniu lub w dwóch sprawozdaniach ukazujących efekty działalności jednostki⁸. Od 1 stycznia 2009 r., czyli od momentu, kiedy zaczęły obowiązywać nowe zasady prezentacji, jednostki nie mogły już prezentować przychodów i kosztów w sprawozdaniu ze zmian w kapitale własnym. Podstawowym celem zmian było dostarczenie bardziej użytecznych informacji odbiorcom sprawozdań finansowych poprzez prezentowanie w jednym miejscu pozycji o podobnym charakterze.

Zgodnie z nowymi zasadami wszystkie pozycje przychodów i kosztów ujęte w danym okresie jednostka musiała prezentować albo w pojedynczym sprawozdaniu z całkowitych dochodów, albo w dwóch sprawozdaniach: pierwszym przedstawiającym składniki zysków lub strat i drugim rozpoczynającym się od wyniku i przedstawiającym składniki innych całkowitych dochodów.

⁵ MSR 1 (zmieniony w grudniu 2003 r.) § 96 i 97 [MSSF 2004, s. 730].

⁶ Por. MSR 1 (2003), Wytyczne stosowania, [MSSF 2004, s. 757].

⁷ Przez pojęcie dochodów i kosztów należy rozumieć wszystkie pozycje zgodnie z definicjami zawartymi w Założeniach koncepcyjnych sprawozdawczości finansowej (§ 4.29-4.35).

⁸ Zgodnie z MSR 1 § 81 jednostka miała prezentować pojedyncze sprawozdanie z całkowitych dochodów lub dwa sprawozdania: sprawozdanie przedstawiające składniki wyniku (odrębne sprawozdanie z dochodów) oraz sprawozdanie z całkowitych dochodów rozpoczynające się od wyniku. Nazwy sprawozdań zostały później zmienione po zatwierdzeniu przez IASB w czerwcu 2011 r., poprawki do MSR 1.

Inne całkowite dochody określono jako pozycje przychodów i kosztów, które nie zostały ujęte w wyniku zgodnie z tym, jak tego wymagają lub zezwalają inne MSSF⁹. W innych całkowitych dochodach ujmuje się także korekty wynikające z przeklasyfikowania¹⁰, będące pozycjami przenoszonymi do wyniku bieżącego okresu, które zostały ujęte w innych całkowitych dochodach w bieżącym lub poprzednich okresach¹¹.

Jako sumę całkowitych dochodów określono wszystkie zmiany w kapitale własnym w ciągu okresu, które nie wynikały z transakcji dokonywanych z właścicielami (występującymi w charakterze udziałowców), tym samym obejmuje ona wszystkie składniki uwzględniane w wyniku oraz w innych całkowitych dochodach. W definicji innych całkowitych dochodów występuje odwołanie do przepisów zawartych w innych MSSF.

Zgodnie z MSR 1 jednostka ma obowiązek ujawniać korekty wynikające z przeklasyfikowania, odnoszące się do składników innych całkowitych dochodów. Korekty te uwzględnia się razem z odpowiednim składnikiem innych całkowitych dochodów. Uwzględnia się je w innych całkowitych dochodach w celu uniknięcia ich powtórnego ujęcia w sumie całkowitych dochodów w okresie, w którym odpowiadające im pozycje przychodów lub kosztów przenoszone są do wyniku finansowego.

Przepisy MSR 1 nie wymagają prezentowania korekt w sprawozdaniu z całkowitych dochodów. Dopuszcza się ich prezentację w informacji dodatkowej, jednak wówczas składniki innych całkowitych dochodów prezentowane są po uwzględnieniu wszystkich odnoszących się do nich korekt wynikających z przeklasyfikowania (prezentacja łączna) [MSR 1 § 94].

Warto zwrócić uwagę, że zgodnie z MSSF nie wszystkie pozycje ujmowane początkowo w innych całkowitych dochodach są w późniejszych okresach przenoszone do wyniku, a tylko w takich sytuacjach można zgodnie z definicją zawartą w MSR 1 mówić o korektach wynikających z przeklasyfikowania. Korekty wynikające z przeklasyfikowania nie powstają z tytułu zysków i strat aktuarialnych związanych z programami określonych świadczeń (ujmowanych zgodnie z MSR 19). Wynika to stąd, że pozycje te ujmowane są w zyskach zatrzymanych w okresie, w którym są ujmowane jako inne całkowite dochody. Podobnie korekty wynikające

⁹ Z wyjątkiem niektórych przypadków, dla których MSSF określają, że jednostka ujmuje pewne pozycje poza wynikiem (np. korekta błędów oraz skutek zmian polityki rachunkowości – MSR 8) [por. MSR 1 § 89].

¹⁰ W trakcie dyskusji nad zmianami proponowano, aby zamiast określeniem „przeklasyfikowanie” (*reclassification*) posługiwać się częściej wówczas stosowanym określeniem „przeniesienie” (*recycling*). Termin „korekty wynikające z przeklasyfikowania” pozostawiono jednak, aby zachować spójność ze SFAS 130, por. [MSSF 2011 UW70, s. B837].

¹¹ W praktyce w innych całkowitych dochodach ujmowane są też korekty o pozycje, które wcześniej były ujęte w innych całkowitych dochodach, a w bieżącym okresie przenoszone są do bilansu. Korekt takich nie można uznać za wynikające z przeklasyfikowania, gdyż zgodnie z MSR 1 § 7 „Korekty wynikające z przeklasyfikowania są to kwoty przeniesione do wyniku bieżącego okresu [...]”, por. Wytyczne stosowania w: [MSSF 2011, s. B857].

z przeklasyfikowania nie powstają na skutek zmian w nadwyżce z przeszacowania (ujmowanych zgodnie z MSR 16 i MSR 38). Zmiany te w późniejszych okresach są przenoszone bezpośrednio do zysków zatrzymanych [MSR 1 § 96].

3. Różnice pomiędzy MSR 1 i SFAS 130 w zakresie prezentacji innych całkowitych dochodów

W styczniu 2009 r., w chwili rozpoczęcia obowiązywania nowych przepisów podstawowa różnica pomiędzy MSR 1 a SFAS 130 w odniesieniu do innych całkowitych dochodów polegała na tym, że wówczas standardy amerykańskie w przeciwieństwie do MSSF zezwalały na prezentację innych całkowitych dochodów w sprawozdaniu ze zmian w kapitale własnym¹².

Dodatkowo SFAS 130 wymagał, żeby całość innych całkowitych dochodów ujmowanych w kapitale własnym była prezentowana oddzielnie od zysków zatrzymanych oraz dodatkowo opłaconego kapitału (*additional paid-in capital*) w sprawozdaniu z sytuacji finansowej na koniec okresu. W stosunku do tej pozycji kapitału własnego stosuje się określenie „skumulowane inne całkowite dochody” (*accumulated other comprehensive income – AOCI*) [MSSF 2011, UW106, s. B846; por. Delaney i in. 2002, s. 48]. Według MSSF nie ma natomiast wymogu odrębnej prezentacji innych całkowitych dochodów ujmowanych w kapitale własnym. Na przykład zgodnie z MSR 1 zyski i straty aktuarialne wykazuje się w zyskach zatrzymanych w okresie, w którym są ujmowane jako inne całkowite dochody [MSR 1 § 96 oraz MSR 19].

Różnice pomiędzy MSR 1 i SFAS 130 dotyczą pozycji ujmowanych w innych całkowitych dochodach oraz wymagań dotyczących ich przeklasyfikowywania do rachunku zysków i strat. Generalnie, zgodnie z US GAAP, więcej pozycji niż według MSSF ujmowanych jest w innych całkowitych dochodach, jednak katalog pozycji ujmowanych w innych całkowitych dochodach ulega ciągłym zmianom na skutek opracowywania nowych standardów i uchwalania poprawek do już istniejących. Często można usłyszeć postulat, że należałoby ustalić ogólniejszą zasadę decydującą o zaliczaniu poszczególnych pozycji do innych całkowitych dochodów.

Nie ma natomiast różnicy pomiędzy standardami odnośnie do prezentacji podatku dochodowego dotyczącego innych całkowitych dochodów. Zarówno według MSSF, jak i US GAAP jednostka może prezentować składniki innych całkowitych dochodów pomniejszone o dotyczące ich skutki podatkowe lub przed ujęciem skutków podatkowych z wykazaniem łącznej kwoty podatku dochodowego, dotyczącej tych składników. Jednostki ujawniają też kwotę podatku dochodowego odnoszącego

¹² Jedynym wymaganiem było, aby jednostka prezentowała składniki innych całkowitych dochodów razem z wynikiem, sumą innych całkowitych dochodów i sumą całkowitych dochodów w sprawozdaniu o tej samej wadze co inne sprawozdania [por. Delaney i in. 2002, s. 68, 87-88]. Jednocześnie jednak SFAS 130 zachęcał do prezentowania całkowitych dochodów zgodnie z formatem przyjętym dla rachunku wyników, a nie dla sprawozdania ze zmian w kapitale własnym.

się do każdego składnika innych całkowitych dochodów, w tym do korekt wynikających z przeklasyfikowania, albo w sprawozdaniu, w którym te składniki są prezentowane, albo w informacjach dodatkowych [por. MSR 1, § 90-91; FASB 2011a, § 8, s. 12; FASB 2013, § 2, s. 3].

4. Kierunki zmian MSR 1 i SFAS 130

W czerwcu 2011 r. IASB zatwierdziła zmiany w MSR 1 dotyczące sposobu prezentowania innych całkowitych dochodów. Zmieniona została nazwa „sprawozdania z całkowitych dochodów” na „sprawozdanie z zysków lub strat i innych całkowitych dochodów”. Wprowadzono też wymóg, aby jednostki sporządzające pojedyncze sprawozdanie z zysków lub strat i innych całkowitych dochodów prezentowały informacje w dwóch sekcjach: jednej dla zysków lub strat i drugiej dla innych całkowitych dochodów [MSR 1, § 10A] (analogiczny wymóg wprowadzono w opublikowanych w czerwcu 2011 r. poprawkach do SFAS 130 [FASB 2011a, § 8, s. 8]).

Dodatkowo w sekcji dotyczącej innych całkowitych dochodów jednostki muszą prezentować pozycje pogrupowane na te, które nigdy nie będą przeklasyfikowywane do zysków lub strat, oraz na te, które po spełnieniu określonych warunków zostaną przeniesione do wyniku [MSR 1, § 82A]. Odrębna prezentacja różnych rodzajów innych całkowitych dochodów ma ułatwić użytkownikom sprawozdań finansowych ocenę ich późniejszego wpływu na wynik.

Równoległe do zmian dokonanych w MSR 1 amerykańska Rada Standardów Rachunkowości Finansowej zatwierdziła w czerwcu 2011 r. własne poprawki, które w dużej mierze zbliżyły sposób prezentacji innych całkowitych dochodów według MSSF i US GAAP. Najważniejszą decyzją było zniesienie w standardach amerykańskich opcji umożliwiającej prezentowanie pozycji innych całkowitych dochodów w sprawozdaniu ze zmian w kapitale własnym. Podobnie jak w MSSF wprowadzono zasadę, że wszystkie zmiany w kapitałach własnych, inne niż wynikające z transakcji z właścicielami będą musiały być prezentowane albo w jednym sprawozdaniu z całkowitych dochodów (wynik i inne całkowite dochody w dwóch odrębnych sekcjach), albo w dwóch następujących po sobie sprawozdaniach [FASB 2011a, s. 1-2 oraz § 8, s. 8].

Różnice pomiędzy standardami istnieją nadal w odniesieniu do prezentacji korekt wynikających z przeklasyfikowania. Według MSR 1 korekty mogą być prezentowane razem ze składnikami innych całkowitych dochodów (prezentacja brutto), jednak możliwa jest też łączna prezentacja, przy której składniki innych całkowitych dochodów prezentowane są po uwzględnieniu wszystkich odnoszących się do nich korekt wynikających z przeklasyfikowania (prezentacja netto). Wówczas jednak kwoty korekt z przeklasyfikowania są prezentowane w informacjach dodatkowych¹³.

¹³ MSR 1 nie wymaga też prezentacji korekt w sprawozdaniu z zysków lub strat. Zasady prezentacji korekt wynikających z przeklasyfikowania nie ulegały w MSSF zmianom od chwili wprowadzenia do MSR 1 pojęcia innych całkowitych dochodów.

Amerykańska Rada Standardów Rachunkowości Finansowej (FASB) planowała rozszerzyć wymagania dotyczące prezentacji korekt wynikających z przeklasyfikowania w ramach zatwierdzonych w czerwcu 2011 r. poprawek do SFAS 130, jednak po powtórnej analizie kosztów i korzyści zrezygnowała z proponowanych zmian [FASB 2011b]. Nowe zasady prezentacji korekt zostały zatwierdzone przez FASB w lutym 2013 r. Zgodnie z nimi korekty z przeklasyfikowania prezentowane mają być w zestawieniu, w którym uzgadniana jest wartość bilansowa na początek i na koniec okresu, odrębnie dla skumulowanej wartości każdego składnika innych całkowitych dochodów (w sprawozdaniu lub w informacji dodatkowej). Ponadto jednostka ma prezentować informacje o istotnych pozycjach korekt wynikających z przeklasyfikowania (pod warunkiem, że pozycje te są w całości przenoszone do wyniku w danym okresie sprawozdawczym) albo w rachunku wyników, albo w odrębnym zestawieniu w informacji dodatkowej [FASB 2013].

Różnice pomiędzy MSSF i US GAAP występują też w odniesieniu do prezentacji wpływu innych całkowitych dochodów na poszczególne składniki kapitału własnego. Według MSR 1 (po zmianach obowiązujących od stycznia 2011 r.) jednostka ma obowiązek w sprawozdaniu ze zmian w kapitale własnym przedstawiać dla każdego składnika kapitału własnego uzgodnienie wartości bilansowej na początek i na koniec okresu, ujawniając odrębnie zmiany wynikające z zysku lub straty, innych całkowitych dochodów oraz transakcji z właścicielami działającymi w charakterze udziałowców. Natomiast analizę wpływu poszczególnych pozycji innych całkowitych dochodów dla każdego składnika kapitału własnego jednostka może przedstawiać albo w sprawozdaniu ze zmian w kapitale własnym, albo w informacji dodatkowej¹⁴.

Standard amerykański wymaga, żeby całość innych całkowitych dochodów przenoszonych do kapitałów własnych była prezentowana odrębnie w kategorii określonej jako skumulowane inne całkowite dochody (wymogów takich nie ma w MSR 1). W związku z tym SFAS 130 wymaga prezentowania albo w sprawozdaniu finansowym, albo w informacji dodatkowej uzgodnienia wartości bilansowej na początek i na koniec okresu dla skumulowanej wartości każdego składnika innych całkowitych dochodów, uwzględnianego w tej odrębnej kategorii kapitałów. Dodatkowo dla każdego składnika innych całkowitych dochodów wymagana jest prezentacja korekt wynikających z przeklasyfikowania oraz innych całkowitych dochodów dla bieżącego okresu.

W tabeli 1 podsumowano obowiązujące obecnie podstawowe zasady związane z prezentacją innych całkowitych dochodów, według MSSF i US GAAP.

¹⁴ MSR 1 § 106 i 106A (po zmianach zatwierdzonych w maju 2010 r.), por. [Zmiany MSSF, 2010]. Wcześniej był wymóg prezentacji w sprawozdaniu ze zmian w kapitale własnym uzgodnienia wartości bilansowej każdego składnika kapitału własnego na początek i na koniec okresu wraz z oddzielnym ujawnieniem każdej zmiany stanu.

Tabela 1. Porównanie zapisów MSR 1 i SFAS 130 – stan obecny

MSR 1	SFAS 130
Prezentacja całkowitych dochodów w jednym lub w dwóch sprawozdaniach (zatw. 09.2007) z podziałem na dwie odrębne sekcje (zatw. 06.2011)	Prezentacja całkowitych dochodów w jednym lub w dwóch sprawozdaniach z podziałem na dwie odrębne sekcje (zniesiono opcję prezentacji innych całkowitych dochodów w sprawozdaniu ze zmian w kapitale własnym) (zatw. 06.2011)
Inne całkowite dochody prezentowane odrębnie w dwóch grupach: pozycje przeklasyfikowywane i nieprzeklasyfikowywane (zatw. 06.2011)	Nie dotyczy
Jednostka może prezentować składniki innych całkowitych dochodów pomniejszone o dotyczące ich skutki podatkowe lub przed ujęciem skutków podatkowych z wykazaniem łącznej kwoty podatku dochodowego, dotyczącej tych składników	Tak samo
Korekty wynikające z przeklasyfikowania prezentowane w sekcji innych całkowitych dochodów lub w informacji dodatkowej (zatw. 09.2007)	Korekty z przeklasyfikowania prezentowane w zestawieniu, w którym uzgadniana jest wartość bilansowa na początek i na koniec okresu, odrębnie dla skumulowanej wartości każdego składnika innych całkowitych dochodów – w sprawozdaniu lub w informacji dodatkowej (zatw. 02.2013)
	Istotne pozycje korekt wynikających z przeklasyfikowania (pod warunkiem, że pozycje te są w całości przenoszone do wyniku w danym okresie sprawozdawczym) prezentowane są albo w rachunku wyników, albo w odrębnym zestawieniu w informacji dodatkowej (zatw. 02.2013)
Nie dotyczy	Inne całkowite dochody prezentowane w sprawozdaniu z sytuacji finansowej w odrębnej pozycji określonej jako „skumulowane inne całkowite dochody”
Uzgodnienie: a) jednostka ma obowiązek w sprawozdaniu ze zmian w kapitale własnym przedstawiać dla każdego składnika kapitału własnego uzgodnienie wartości bilansowej na początek i na koniec okresu, ujawniając odrębnie zmiany wynikające z: – zysku lub straty, – innych całkowitych dochodów, – transakcji z właścicielami, b) analizę wpływu poszczególnych pozycji innych całkowitych dochodów dla każdego składnika kapitału własnego jednostka może przedstawiać albo w sprawozdaniu ze zmian w kapitale własnym, albo w informacji dodatkowej (zatw. 05.2010)	Uzgodnienie: a) wymóg prezentowania albo w sprawozdaniu finansowym, albo w informacji dodatkowej uzgodnienia wartości bilansowej na początek i na koniec okresu dla skumulowanej wartości każdego składnika innych całkowitych dochodów, uwzględnianego w tej odrębnej kategorii kapitałów b) dla każdego składnika innych całkowitych dochodów wymagana jest prezentacja korekt wynikających z przeklasyfikowania oraz innych całkowitych dochodów dla bieżącego okresu (zatw. 02.2013)

Źródło: opracowanie własne na podstawie MSSF i US GAAP.

5. Zakończenie

Podsumowując rozważania przeprowadzone w niniejszym artykule, należy stwierdzić, że w ostatnich latach dokonał się znaczący postęp w harmonizacji standardów dotyczących ujmowania i prezentacji innych całkowitych dochodów według MSSF i amerykańskich Ogólnie Akceptowanych Zasad Rachunkowości (US GAAP). Wspomnieć w tym miejscu należy przede wszystkim o wprowadzeniu do MSR 1 pojęcia całkowitych dochodów oraz o zniesieniu opcji prezentacji innych całkowitych dochodów w sprawozdaniu ze zmian w kapitale własnym – według SFAS 130. Jednak, pomimo ogólnie ujednoliconego formatu sprawozdań, w odniesieniu do wielu zagadnień szczegółowych związanych z prezentacją innych całkowitych dochodów nadal występują istotne różnice.

Literatura

- Bonham M. i in., 2004, *Międzynarodowe Standardy Sprawozdawczości Finansowej w interpretacjach i przykładach*, Wydawnictwo Prawnicze Lexis Nexis Sp. z o.o., Warszawa.
- Delaney P.R. i in., 2002, *GAAP 2003 Interpretation and Application of Generally Accepted Accounting Principles*, Wiley.
- Epstein Barry J., Mirza Abbas A., 2003, *IAS 2003, Interpretation and Application of International Accounting Standards*, Wiley.
- FASB 130, Statement of Financial Accounting Standards No. 130 Reporting Comprehensive Income, Financial Accounting Standards Board.
- FASB 3, Statement of Financial Accounting Concepts No. 3, Financial Accounting Standards Board.
- FASB, 2011a, Accounting Standards Update 2011-05, Comprehensive Income (Topic No 220), Presentation of Comprehensive Income, czerwiec, www.fasb.org.
- FASB, 2011b, Accounting Standards Update 2011-12, Comprehensive Income (Topic No 220), Deferral of the Effective Date for Amendments to the Presentation of Reclassifications of Items Out of Accumulated Other Comprehensive Income in Accounting Standards Update No. 2011-05, grudzień, www.fasb.org.
- FASB, 2013, Accounting Standards Update 2013-02, Comprehensive Income (Topic No 220), Reporting of Amounts Reclassified Out of Accumulated Other Comprehensive Income, luty, www.fasb.org.
- Gierusz J., Gawrońska J., 2012, *Ewolucja pojęcia wyniku finansowego a pomiar jego jakości*, Zeszyty Teoretyczne Rachunkowości, t. 66 (122), Stowarzyszenie Księgowych w Polsce, Warszawa.
- Grabiński K., 2012, *Sprawozdanie z zysku całkowitego a bieżący zysk operacyjny – użyteczność decyzyjna w świetle badań naukowych*, Zeszyty Teoretyczne Rachunkowości, t. 66 (122), Stowarzyszenie Księgowych w Polsce, Warszawa.
- IASB, 2011, Presentation of Items of Other Comprehensive Income (Amendments to IAS 1): Project Summary and Feedback Statement, czerwiec, www.ifrs.org.
- MSR 1, Międzynarodowy Standard Rachunkowości nr 1 (zmieniony w grudniu 2003 r., we wrześniu 2007 r., w maju 2010 r. i w czerwcu 2011 r.).
- MSSF, 2004, Międzynarodowe Standardy Sprawozdawczości Finansowej (MSSF) 2004, t. 1, IASC Foundation.

MSSF, 2011, Międzynarodowe Standardy Sprawozdawczości Finansowej 2011, cz. 2, wyd. Fundacja MSSF (tłum. Stowarzyszenie Księgowych w Polsce).

Zmiany MSSF, 2010 (zatwierdzone 6 maja 2010 r.), Rozporządzenie Komisji (UE) nr 149/2011 z dnia 18 lutego 2011 r., Dz.Urz. UE, L 46, tom 54, 19 lutego 2011.

PRESENTATION OF OTHER COMPREHENSIVE INCOME ACCORDING TO INTERNATIONAL STANDARDS

Summary: In recent years the number of items required to be recognized in other comprehensive income has significantly increased. The article presents the changes in the presentation of other comprehensive income comparing the requirements of the international financial reporting standards and U.S. generally accepted accounting principles. The analysis shows that despite the fact that in the past few years, the recognition and presentation of other comprehensive income have been significantly harmonized across the existing standards – a number of differences in the detailed rules for the presentation still remain.

Keywords: other comprehensive income, financial statement presentation, harmonization.