

Bogusława Bek-Gaik

Sprawozdawczy wymiar
rachunku wyników
w warunkach
globalnego rynku



WYDAWNICTWO
UNIwersYTETU
ŁÓDZKIEGO

Sprawozdawczy wymiar
rachunku wyników
w warunkach
globalnego rynku



WYDAWNICTWA
UNIWERSYTETU
ŁÓDZKIEGO

Bogusława Bek-Gaik

Sprawozdawczy wymiar
rachunku wyników
w warunkach
globalnego rynku

 WYDAWNICTWO
UNIWERSYTETU
ŁÓDZKIEGO

ŁÓDŹ 2013

Bogusława Bek-Gaik – AGH Akademia Górniczo-Hutnicza w Krakowie, Wydział Zarządzania,
Katedra Ekonomii, Finansów i Zarządzania Środowiskiem, e-mail: bbek@agh.edu.pl

RECENZENT

Ewa Walińska

OPRACOWANIE REDAKCYJNE

Tomasz Mirosław Włodarczyk

SKŁAD I ŁAMANIE

Leonora Wojciechowska

KOREKTA

Małgorzata Szymańska

OKŁADKĘ PROJEKTOWAŁA

Barbara Grzejszczak

© Copyright by Bogusława Bek-Gaik, 2013

© Copyright for this edition by Uniwersytet Łódzki, Łódź 2013

Wydane przez Wydawnictwo Uniwersytetu Łódzkiego

Wydanie I. W.06246.13.0.X

ISBN 978-83-7525-891-2

Wydawnictwo Uniwersytetu Łódzkiego

90–131 Łódź, Lindleya 8

www.wydawnictwo.uni.lodz.pl

e-mail: ksiegarnia@uni.lodz.pl

tel. (42) 665 58 63, faks (42) 665 58 62

Druk i oprawa: Quick Druk

Spis treści

WSTĘP	9
WYKAZ SKRÓTÓW	19
ROZDZIAŁ 1. RACHUNEK WYNIKÓW JAKO ELEMENT MODELU SPRAWOZDAWCZEGO W GLOBALNEJ GOSPODARCE	21
1.1. Istota ekonomiczna i zakres rachunku wyników	21
1.1.1 Rys historyczny rachunku wyników jako elementu sprawozdania finansowego	22
1.1.2. Definicje, zadania i funkcje rachunku wyników	29
1.1.3. Forma i treść rachunku wyników	38
1.2. Rachunek wyników w świetle teoretycznych podstaw systemu rachunkowości i sprawozdawczości finansowej	43
1.2.1. Podstawy teoretyczne systemu rachunkowości	43
1.2.2. Rachunek wyników w teoriach bilansowych	49
1.2.3. Ramy koncepcyjne sprawozdania finansowego a rachunek wyników	62
1.3. Model sprawozdawczy w warunkach globalnej gospodarki	68
1.3.1. Ramy instytucjonalno-prawne i istota ekonomiczna modelu sprawozdawczego w XXI wieku	68
1.3.2. Sprawozdanie finansowe według dyrektyw o rachunkowości Unii Europejskiej ..	77
1.3.3. Rozwój modelu sprawozdawczego w Międzynarodowych Standardach Sprawozdawczości Finansowej / Międzynarodowych Standardach Rachunkowości	82
1.4. Ewolucja modelu rachunku zysków i strat w okresie globalnej gospodarki	95
ROZDZIAŁ 2. SPRAWOZDAWCZA FORMUŁA RACHUNKU WYNIKÓW W POLSCE – ETAPY ROZWOJU	107
2.1. Rachunek wyników w Polsce do końca lat osiemdziesiątych XX wieku	107
2.1.1. Zarys rozwoju rachunkowości i jej regulacji	107
2.1.2. Rachunek wyników w okresie międzywojennym	114
2.1.3. Okres socjalizmu szczególnym wyzwaniem dla rachunku zysków i strat	124
2.2. Ewolucja sprawozdawczej formuły rachunku wyników w polskiej gospodarce rynkowej	142
2.2.1. Rachunek wyników w latach 1991–1994	142
2.2.2. Rachunek zysków i strat w pierwszym okresie obowiązywania ustawy o rachunkowości (1995–2001)	156
2.2.3. Rachunek wyników a nowelizacja ustawy o rachunkowości z 2000 roku	172
2.3. Obecna formuła rachunku wyników według polskiego prawa bilansowego	181
2.3.1. Zasady pomiaru i prezentacji pozycji rachunku zysków i strat	181
2.3.2. Ujawnienia dotyczące rachunku wyników (informacja dodatkowa)	191
2.3.3. Krytyka obecnie obowiązującej formuły rachunku wyników w polskiej literaturze przedmiotu	195

ROZDZIAŁ 3. RACHUNEK WYNIKÓW WEDŁUG KONCEPCJI WYNIKU CAŁOŚCIOWEGO W REGULACJACH I PRAKTYCE RACHUNKOWOŚCI ...	201
3.1. Formuła sprawozdawcza sprawozdania z całkowitych dochodów według międzynarodowych i amerykańskich standardów rachunkowości	201
3.1.1. Istota ekonomiczna wyniku całościowego	201
3.1.2. Rachunek wyników całościowych według MSR 1 – <i>Prezentacja sprawozdań finansowych</i>	206
3.1.3. Rachunek wyników całościowych według SFAS 130 – <i>Sprawozdanie z całkowitych dochodów</i>	213
3.2. Sprawozdanie z całkowitych dochodów w praktyce – wnioski z badań	218
3.2.1. Wyniki badań zagranicznych	218
3.2.2. Problematyka i wnioski z badań polskich autorów	228
3.3. Biznesowa koncepcja rachunku wyników – wspólna propozycja Rady Międzynarodowych Standardów Rachunkowości (IASB) i amerykańskiej Rady Standardów Rachunkowości Finansowej (FASB)	233
3.3.1. Model sprawozdawczości IASB/FASB – elementy, definicje i ogólna struktura ..	233
3.3.2. Zasady sporządzania rachunku wyników w koncepcji IASB / FASB	240
3.3.3. Zasady prezentacji i ujawniania informacji o przychodach i kosztach	244
ROZDZIAŁ 4. STANDARD SPRAWOZDAWCZY RACHUNKU WYNIKÓW SPÓŁEK PUBLICZNYCH W POLSCE – WYNIKI BADANIA EMPIRYCZNEGO ..	255
4.1. Koncepcja i konstrukcja logiczna badania	255
4.1.1. Przedmiot i zakres badania	255
4.1.2. Cele, metody i źródła badania	259
4.1.3. Założenia i opis etapów badania	261
4.2. Analiza struktury tradycyjnego rachunku wyników w praktyce spółek publicznych w Polsce w latach 2006–2011	268
4.2.1. Ogólna struktura tradycyjnego rachunku wyników	268
4.2.2. Szczegółowa struktura tradycyjnego rachunku wyników – pozycje dominujące i incydentalne	272
4.2.3. Ujawnianie informacji dotyczących przychodów i kosztów w notach do rachunku wyników	291
4.3. Struktura innych całkowitych dochodów w praktyce spółek publicznych w Polsce w latach 2009–2011	296
4.3.1. Ogólna struktura innych całkowitych dochodów	296
4.3.2. Szczegółowa struktura innych całkowitych dochodów w latach 2009–2011	300
4.3.3. Dominujące i sporadycznie występujące pozycje innych całkowitych dochodów ..	304
4.4. Wnioski z badania	310
ROZDZIAŁ 5. PROPOZYCJA MODELU RACHUNKU WYNIKÓW W NOWEJ FORMULE SPRAWOZDAWCZEJ	313
5.1. Założenia i ogólna konstrukcja modelu rachunku wyników	313
5.2. Charakterystyka modułów rachunku wyników	336
5.3. Raporty uzupełniające – różne poziomy ujawniania informacji	342
ZAKOŃCZENIE	361
BIBLIOGRAFIA	367

SPIS TABEL	383
SPIS RYSUNKÓW	387
ZAŁĄCZNIKI	389
Załącznik 1. Zakres ujawnień informacji dotyczących pozycji rachunku zysków i strat zgodnie z regulacjami obowiązującymi spółki publiczne w Polsce w latach 2001–2009	389
Załącznik 2. Nazwy spółek publicznych w Polsce podlegających badaniu prezentowanym w rozdziale III rozprawy	401
Załącznik 3. Wyniki badania formuły sprawozdawczej rachunku zysków i strat w spółkach publicznych w Polsce w latach 2006–2008	403
Załącznik 4. Wyniki badania formuły sprawozdawczej rachunku zysków i strat w spółkach publicznych w Polsce w latach 2009–2011	410
Załącznik 5. Przykładowe wykorzystanie proponowanego modelu rachunku wyników w sprawozdaniu finansowym – ilustracja praktyczna	421
Załącznik 6. Wyniki badania ankietowego dotyczącego wykorzystania informacji z rachunku wyników do podejmowania decyzji gospodarczych	427
OD REDAKCJI	441

Wstęp

Informacja jest obecnie jednym z najcenniejszych zasobów, który decyduje o przetrwaniu i rozwoju podmiotów gospodarczych w złożonym otoczeniu kształtowanym przez procesy globalizacji, integracji i transformacji. W takich warunkach rośnie rola systemów informacyjnych, a jednym z nich jest system rachunkowości dostarczający informacji finansowych. Narzędziem komunikowania informacji generowanej przez ten system jest sprawozdawczość finansowa dostosowująca się do potrzeb jej użytkowników. Z upływem lat ewoluował zarówno zakres sprawozdawczości finansowej, jak i zawartość informacyjna jej elementów. Ponadto zmieniły się zasady pomiaru poszczególnych pozycji prezentowanych w sprawozdaniu finansowym. Modyfikacja systemu rachunkowości jest skutkiem wielu czynników, w tym w szczególności zmian w otoczeniu biznesu, które powodują, że obecnie mamy do czynienia z ogromną ingerencją dyscyplin innych niż rachunkowość w dwa zasadnicze obszary jej zainteresowania – pomiar i prezentację. W zakresie pomiaru tradycyjne jego metody są wypierane przez nowoczesne narzędzia wykorzystywane w nauce o finansach, natomiast w zakresie prezentacji tradycyjna sprawozdawczość finansowa, będąca końcowym efektem systemu rachunkowości, jest rozszerzana o informacje generowane przez inne systemy w postaci różnego rodzaju raportów biznesowych. Na tym tle powstają nowe rozwiązania w samym systemie rachunkowości, które stanowią kompromis pomiędzy tym, co przez wiele lat było dla niego nienaruszalne, a tym, co narzuciły nowe czasy. Takim rozwiązaniem, które już zostało wprowadzone do systemu rachunkowości, jest koncepcja wyniku całościowego, który wyparł tradycyjny wynik finansowy netto. Właśnie ta koncepcja należy do najnowszych rozwiązań w obszarze sprawozdawczości finansowej ostatnich lat, które zostały zapoczątkowane na przełomie XX i XXI wieku. Siłą sprawczą tych rozwiązań była przede wszystkim Rada Międzynarodowych Standardów Rachunkowości (International Accounting Standards Board – IASB). Stanowiły one wyraz ewolucji koncepcji i szczegółowych rozwiązań w zakresie sprawozdawczości finansowej, zaimplementowanych do praktyki wielu krajów, w tym w szczególności krajów członkowskich Unii Europejskiej. Proces przeobrażeń modelu sprawozdawczości nie został jeszcze zakończony; jego końcowym etapem będzie

niewątpliwie zmiana Ram koncepcyjnych sporządzania sprawozdań finansowych oraz przyjęcie nowej, biznesowej formuły sprawozdawczej zaproponowanej przez Radę Międzynarodowych Standardów Rachunkowości i amerykańską Radę Standardów Rachunkowości Finansowej (Financial Accounting Standards Board – FASB).

Aktualnie jest testowany i analizowany jeden element sprawozdawczości – rachunek wyników oparty na koncepcji wyniku całościowego, zwany sprawozdaniem z całkowitych dochodów¹. Jest to najnowszy składnik sprawozdania finansowego wymaganego przez Międzynarodowe Standardy Sprawozdawczości Finansowej (MSSF), którego obowiązek sporządzania w krajach Unii Europejskiej IASB wprowadził od 1 stycznia 2009 r. Uzasadnieniem tego obowiązku stała się potrzeba oddzielenia zmian w kapitale własnym, wynikających z rozliczeń z właścicielami występującymi w roli udziałowców, od zmian niebędących wynikiem rozliczeń z właścicielami (*non-owner changes in equity*) oraz wykazania zysków i strat, które spółka osiągnęła w danym okresie jako rezultat wszystkich działań i okoliczności, bez względu na miejsce ich ujęcia (wynik okresu lub inne pozycje kapitałów własnych).

Wprowadzenie wyniku całościowego miało na celu zwiększenie użyteczności i przejrzystości informacji o dokonaniach jednostki. Ponadto, jak podaje literatura przedmiotu, zastosowanie kategorii *comprehensive income* w rachunkowości jest ściśle związane z coraz szerszym wykorzystaniem w ostatnich latach wartości godziwej jako podstawy wyceny składników aktywów i zobowiązań jednostek gospodarczych². Wyrażany jest m.in. pogląd, że sprawozdanie z wyniku całościowego odwzorowuje jednocześnie dwie podstawy wyceny, tzn. zawiera zysk (stratę) netto związaną z wyceną w koszcie historycznym oraz wynik całościowy ogółem łączący się z wyceną w wartości godziwej³. Przeciwnicy i zwolennicy nowego rozwiązania spierają się o zasadność wprowadzenia koncepcji wyniku całościowego. Analizując argumenty obu stron sporu, można dojść do wniosku, że obecnie obowiązująca forma tego sprawozdania nie jest wersją ostateczną, o czym świadczą zresztą kolejne zmiany.

¹ Inne określenia w literaturze przedmiotu to: sprawozdanie z wyniku całościowego, sprawozdanie z zysków całościowych (*comprehensive income*), sprawozdanie z dochodów całkowitych, ewentualnie rachunek wyników całościowych.

² Obecnie systemy rachunkowości finansowej opierają się na mieszanym modelu wyceny – koszcie historycznym i wartości godziwej.

³ Należy podkreślić, że kluczowym czynnikiem decydującym o wprowadzeniu sprawozdania z całkowitych dochodów był projekt dotyczący instrumentów finansowych (szczególnie w części odnoszącej się do ich wyceny w wartości godziwej, która uwidoczniła problem przychodów / kosztów ujmowanych kapitałowo). Por. A. Szychta, *Pomiar i prezentowanie wyniku całościowego spółki kapitałowej w sprawozdaniu finansowym*, „Zeszyty Teoretyczne Rachunkowości”, t. 59 (115), SKwP, Warszawa 2010, s. 124.

Podjęta w niniejszej pracy problematyka jest wieloaspektowa i może być rozpatrywana z różnych punktów widzenia. Z jednej strony można skoncentrować się na kwestii przydatności nowych rozwiązań w praktyce gospodarczej, z drugiej – rozważać ich poprawność merytoryczną i spójność z innymi zmianami zachodzącymi w całym systemie rachunkowości. Wydaje się, że system rachunkowości wskutek ogromnej siły oddziaływania czynników zewnętrznych na jego kształt osiągnął już punkt krytyczny – poprawne koncepcyjnie rozwiązania zaczynają budzić wątpliwości z punktu widzenia praktyki gospodarczej. Zamiast prowadzić do pozyskania przejrzystej informacji finansowej, w dużym stopniu ją komplikują, utrudniając lub wręcz uniemożliwiając jej zrozumienie przez zewnętrznych użytkowników sprawozdań finansowych. Coraz częściej nasuwa się pytanie, czy do zrozumienia informacji w nich zawartych rzeczywiście wystarcza „rozsądna” wiedza odbiorców sprawozdań.

Zasygnalizowane powyżej problemy stały się motywem podjęcia rozważań nad formułą sprawozdawczą rachunku zysków i strat, u podstaw których leży przekonanie autorki, że wprowadzane rozwiązania powinny mieć na celu podniesienie poziomu jakości informacji finansowej i doprowadzenie do lepszego odzwierciedlenia dokonań jednostki, a w konsekwencji zagwarantowanie użyteczności informacji w procesie podejmowania decyzji ekonomicznych. Problemami, na których skoncentrowano się w tym opracowaniu, są prezentacja i ujawnianie informacji w rachunku wyników w sposób, który pozwala dostarczać jednoznacznych, przejrzystych i zrozumiałych informacji na temat dokonań jednostki. Przedstawione w tym zakresie autorskie propozycje, wykorzystujące obecnie obowiązujący model pomiaru przychodów i kosztów, polegają na zmianie zasad ich prezentacji i ujawniania.

Jedną z ważnych przesłanek podjęcia w niniejszej pracy tej problematyki jest stan dotychczasowych badań nad rachunkiem wyników. W Polsce studia na ten temat prowadziło niewielu autorów⁴, natomiast za granicą można zaobserwować wyraźny wzrost zainteresowania tą problematyką po wprowadzeniu koncepcji wyniku całościowego (sprawozdania z całkowitych dochodów).

⁴ Rachunek wyników stanowił przedmiot odrębnych rozważań m.in. takich autorów, jak: D. Dobija, *Model rachunku wyników w warunkach efektywnego rynku jako metoda pomiaru okresowego przyrostu kapitału własnego*, praca doktorska, Akademia Ekonomiczna w Krakowie, Kraków 1997; J. Gierusz, *Koszty i przychody w świetle nadrzędnych zasad rachunkowości*, ODDK, Gdańsk 2005. W większości innych opracowań był on przedmiotem dociekań naukowych jedynie jako jeden z elementów sprawozdania finansowego. Zob. np. J. Samelak, *Determinanty sprawozdawczości finansowej przedsiębiorstw oraz kierunki jej dalszego rozwoju*, „Prace Habilitacyjne”, nr 12, Akademia Ekonomiczna w Poznaniu, Poznań 2004; P. Mućko, *Koncepcja zmian w sprawozdawczości finansowej spółek publicznych*, Wydawnictwo Naukowe Uniwersytetu Szczecińskiego, Szczecin 2008.

Doświadczenia praktyczne autorki⁵ oraz badania pilotażowe⁶ stały się dodatkowym bodźcem do podjęcia szczegółowych rozważań w tym obszarze.

Celem głównym autorki pracy jest opracowanie modelu rachunku wyników (jego nowej formuły sprawozdawczej) opartego na koncepcji wyniku całościowego i uwzględniającego ewolucję podejścia do prezentacji dochodu całkowitego w regulacjach i praktyce sprawozdawczości finansowej w Polsce i na świecie, a także oczekiwania globalnego otoczenia.

Realizacja głównego celu pracy wymagała postawienia celów cząstkowych polegających w szczególności na:

- 1) wyjaśnieniu istoty ekonomicznej rachunku wyników oraz jego budowy,
- 2) przedstawieniu teoretycznych podstaw rachunku wyników,
- 3) prezentacji etapów rozwoju modelu sprawozdawczości finansowej w warunkach globalnej gospodarki,
- 4) przedstawieniu ewolucji formy i treści rachunku wyników w międzynarodowych regulacjach rachunkowości,
- 5) wskazaniu etapów rozwoju sprawozdawczej formuły rachunku wyników w Polsce,
- 6) prezentacji rachunku wyników opartego na koncepcji wyniku całościowego w regulacjach Międzynarodowych Standardów Sprawozdawczości Finansowej i amerykańskich standardach rachunkowości (Generally Accepted Accounting Principles – US GAAP), w tym biznesowej koncepcji rachunku wyników przygotowanej przez IASB / FASB,
- 7) prezentacji wniosków z badań krajowych i zagranicznych w zakresie sprawozdania z całkowitych dochodów.

Biorąc pod uwagę powyższe cele, w niniejszym opracowaniu sformułowano następujące tezy badawcze:

1. Formuła sprawozdawcza rachunku wyników pozostaje pod znaczącym wpływem globalnego otoczenia, zwłaszcza w takich krajach, jak Polska, która jako członek Unii Europejskiej jest zobligowana do wdrażania w rachunkowości rozwiązań będących skutkiem globalizacji.

2. Budowa sprawozdania z całkowitych dochodów, z uwagi na złożoność podejścia do jego sporządzania, ma istotny wpływ na zrozumienie informacji o dokonaniach jednostki prezentowanych w tym sprawozdaniu.

⁵ Przeprowadzona przez autorkę ankieta dotyczyła wykorzystania informacji zawartych w rachunku wyników do podejmowania decyzji gospodarczych. Wyniki ankiety jednoznacznie potwierdziły, że rachunek wyników jest najczęściej czytany i wykorzystywany w procesie decyzyjnym sprawozdaniem w polskiej praktyce gospodarczej. Wyniki badania ankietowego zamieszczono w załączniku nr 6 do niniejszej rozprawy.

⁶ Grupę badawczą, w ramach prezentowanego badania, stanowiły wybrane polskie spółki publiczne działające na Gieldzie Papierów Wartościowych w Warszawie w latach 2009–2011. Przedmiotem badania były sprawozdania finansowe sporządzone za lata 2009, 2010 i 2011. Głównym źródłem danych były strony internetowe badanych spółek, w tym zakładka „relacje inwestorskie”.

3. Wprowadzenie na szeroką skalę do polskiej praktyki gospodarczej koncepcji wyniku całościowego, zgodnej z obecnie obowiązującym wzorcem Międzynarodowych Standardów Rachunkowości (MSR) / Międzynarodowych Standardów Sprawozdawczości Finansowej (MSSF), spowoduje poważne trudności w zrozumieniu informacji o dokonaniach jednostki prezentowanych w rachunku wyników.

Odnosnie do pierwszej tezy badawczej, należy zauważyć, że rachunkowość, będąca dziś międzynarodowym językiem biznesu, dostosowuje się do zmian zachodzących w jej globalnym otoczeniu. Efektem tego stają się niewątpliwe sprawozdania finansowe, w tym rachunek zysków i strat. Jego formuła w krajach Unii Europejskiej została ukształtowana pod wpływem regulacji o charakterze globalnym, jakimi są międzynarodowe regulacje sprawozdawczości (MSR / MSSF). W Polsce, która jest członkiem Unii Europejskiej i która ma obowiązek wdrażania rozwiązań przyjętych przez parlament UE, wkrótce na szeroką skalę obligatoryjne stanie się sporządzanie rachunku wyników uwzględniającego koncepcję wyniku całościowego.

Historia rachunkowości i praktyka sprawozdawczości finansowej potwierdzają, że wszelkie nowe rozwiązania wymagają jednak szczególnej uwagi. W przypadku nowej formuły sprawozdania kluczowa jest, jak stwierdzono w tezie drugiej, jego budowa, a także poprawność terminologiczna użytych w niej określeń, pojęć i klasyfikacji pozycji. Uwzględniając wyniki badań dotyczących rachunku wyników w polskiej praktyce gospodarczej, a w szczególności rachunku wyników opartego na koncepcji wyniku całościowego, postawienie w pracy trzeciej tezy, w której stwierdzono, że zakrojona na szeroką skalę implementacja koncepcji wyniku całościowego do polskiej sprawozdawczości będzie mieć istotny wpływ na zrozumienie informacji o dokonaniach jednostki, wydaje się w pełni uzasadnione.

W przedkładanej czytelnikom pracy, z obszernej problematyki wybrano te zagadnienia, które wiążą się z polską praktyką rachunkowości, stąd też podjęto w niej kwestie szczególnie ważne dla rozwoju formuły sprawozdawczej rachunku wyników w Polsce. Z uwagi na szeroki zakres tematyczny zaprezentowano albo wybrane, lecz zarazem reprezentatywne poglądy spotykane w literaturze przedmiotu, albo syntetyczne ujęcie najbardziej istotnych kwestii szczegółowo opisanych w fachowym piśmiennictwie. Rozważania koncepcyjne prowadzono w kontekście rozwiązań dopuszczonych do stosowania w Unii Europejskiej, zwłaszcza w aspekcie regulacji MSR / MSSF, które są rozwiązaniami wspólnymi dla wielu krajów, a nie indywidualnymi dla każdego z nich.

Jeśli chodzi o wymiar czasowy odnośnie do przedmiotu rozważań, jest on ograniczony do ostatnich kilkadziesiąt lat, podczas których zaobserwowano dynamiczny rozwój gospodarki globalnej, a wraz z nią intensywny proces przeobrażeń systemu rachunkowości. W pracy nie analizowano rozwiązań dotyczących rachunku wyników w różnych krajach, ponieważ liczące się wzorce

w tym zakresie powstały w Stanach Zjednoczonych, gdzie funkcjonują amerykańskie standardy rachunkowości wydawane przez FASB, oraz w Unii Europejskiej, gdzie obowiązują MSR / MSSF wydawane przez IASB. Jak wiadomo, współpraca obu tych organizacji może w niedalekiej przyszłości doprowadzić do powstania jednego globalnego wzorca sprawozdawczości na świecie, opartego na przygotowanej przez IASB i FASB koncepcji biznesowej sprawozdania finansowego.

W trakcie pisania pracy autorka stanęła przed dylematem wyboru określonej terminologii dotyczącej rachunku zysków i strat. Po pierwsze, zamiennie stosowane są określenia „rachunek wyników” oraz „rachunek zysków i strat”. Po drugie, określenie „tradycyjny rachunek wyników” jest stosowany w celu odróżnienia go od nowoczesnego rachunku wyników, opartego na koncepcji wyniku całościowego, określanego w pracy mianem sprawozdania z całkowitych dochodów lub (zamiennie) całościowym rachunkiem wyników, ewentualnie też rachunkiem wyników całościowych⁷.

Omawiane w pracy zagadnienia są rozważane w kontekście doświadczeń krajów o rozwiniętej gospodarce rynkowej oraz w odniesieniu do polskiej praktyki gospodarczej. Z polskiej perspektywy dla sprawozdawczości finansowej kluczowe są rozwiązania określone w MSR / MSSF. Model rachunku wyników, wprowadzony w MSR 1 w roku 1997, pozostawał przez ostatnią dekadę w zasadzie w niezmienionej formie, a jego modyfikacje były następstwem głównie zmian zachodzących na rynkach kapitałowych i w otoczeniu gospodarczym (dotyczyły one np. zaniechanej działalności, sprzedaży długoterminowych aktywów trwałych itp.). Dopiero zmiana koncepcji wyniku finansowego spowodowała swoistą rewolucję w podejściu do rachunku wyników, a koncepcja *comprehensive income* stała się przyczyną zmiany formuły sprawozdawczej tego elementu sprawozdania finansowego⁸.

Uznano, że raportowanie wyniku całościowego wraz z przedstawieniem jego komponentów jest konieczne dla użytkowników sprawozdań finansowych w celu pełnego zrozumienia i poprawnej analizy ekonomicznych oraz finansowych wyników przedsiębiorstwa. Stwierdzono, że informacje zawarte w spra-

⁷ W odniesieniu do terminu *comprehensive income*, w pracy zastosowano następujące jego tłumaczenia na język polski: wynik całościowy, zysk całkowity, całkowity dochód lub wynik całkowity, które są używane zamiennie.

⁸ Wprowadzona w 2011 r. zmiana do MSR 1, dotycząca struktury innych całkowitych dochodów, w sposób zasadniczy rozszerza zakres informacji o tych pozycjach sprawozdawczych i pozwala na lepszą predykcję wyniku finansowego w przyszłości. Oznacza to, że zwiększają się istotnie pojemność informacyjna i przejrzystość sprawozdania z całkowitych dochodów. Kluczowym celem raportowania całkowitych dochodów było zachęcanie użytkowników sprawozdań finansowych do skoncentrowania się na analizie komponentów, które składają się na całkowity dochód, a nie na jej ograniczaniu wyłącznie do kwot raportowanych w ramach zysku netto i zysku przypadającego na akcję. Por. *Statement of Financial Accounting Standards No. 130: Reporting Comprehensive Income*, Financial Accounting Standards Board 1997, par. 14.

wozdaniu z całkowitych dochodów powinny być pomocne inwestorom, kredytodawcom i innym odbiorcom w ocenie działań przedsiębiorstwa, w tym także dotyczącej terminowości i wielkości jego przyszłych przepływów pieniężnych.

Praca ma charakter teoretyczno-empiryczny, o jednoznacznie określonym horyzoncie czasowym badań empirycznych, ponieważ ich przedmiotem są szczegółowe regulacje prawa bilansowego dotyczące obowiązku sporządzania rachunku zysków i strat według MSSF (od 2005 r.) oraz obowiązku sporządzania sprawozdania z całkowitych dochodów (od 2009 r.). W związku z tym badania empiryczne, których wyniki zamieszczono w niniejszym opracowaniu, obejmują lata 2006–2011, z wyraźnym podziałem na dwa podokresy, tj. 2006–2008 i 2009–2011. W pierwszym okresie obowiązywała tradycyjna koncepcja ustalania wyniku finansowego, w drugim – koncepcja wyniku całościowego.

Zastosowane w pracy metody badawcze zostały zdeterminowane wytyczonym celem głównym oraz zagadnieniami cząstkowymi. Z uwagi na to, że każda metodologia badań wiąże się z pewnymi ograniczeniami, w pracy posłużono się zarówno dedukcją, jak i indukcją oraz metodami wnioskowania statystycznego. Zawarte w niej dociekania naukowe mają charakter głównie teoretyczny, w związku z tym dominuje w niej aprioryczny sposób rozumowania.

Badania empiryczne były prowadzone w formie analizy informacji ujawnianych przez spółki publiczne na swoich stronach internetowych. W drodze wnioskowania dedukcyjnego przedstawiono szczegółowe propozycje dotyczące modelu rachunku wyników, uwzględniające koncepcję wyniku całościowego i wymogi globalnego otoczenia. W trakcie procedury badawczej przeprowadzono rozległe studia literaturowe – polskie i zagraniczne. Obejmowały one analizę monografii, artykułów w czasopismach krajowych i zagranicznych, a także aktów prawnych i regulacji środowiskowych.

Prezentowana praca obejmuje wstęp, pięć rozdziałów, zakończenie, bibliografię oraz załączniki.

W rozdziale pierwszym przedstawiono istotę ekonomiczną, zadania i budowę rachunku wyników na tle wczesnej historii sprawozdania finansowego. Zaprezentowano rachunek wyników w świetle teoretycznych podstaw systemu rachunkowości i sprawozdawczości finansowej, uwzględniając w szczególności teorię bilansu dynamicznego. W rozdziale tym przedstawiono również ewolucję formy i treści rachunku wyników w regulacjach międzynarodowych. Ponadto omówiono ramy instytucjonalno-prawne obecnego modelu sprawozdawczego według MSSF, a także ewolucję rozwoju formy i treści rachunku wyników w wyżej wymienionych regulacjach.

W pierwszym rozdziale nakreślono zatem różne aspekty rachunku wyników, wskazując na jego historyczny rozwój, prezentując teoretyczne przesłanki jego obecnej formuły oraz omawiając aspekt regulacyjny tego sprawozdania

w wymiarze międzynarodowym w warunkach globalizacji gospodarki i harmonizacji rachunkowości w skali światowej.

W rozdziale drugim zamieszczono rozważania na temat sprawozdawczej formy rachunku wyników w Polsce, począwszy od okresu międzywojennego, a skończywszy na obecnie obowiązującej formule. Wybór takiego zakresu czasowego był spowodowany kilkoma względami. Po pierwsze, wynikał on z ogromnego dorobku polskiej rachunkowości w okresie międzywojennym, który może być źródłem inspiracji dla obecnych rozwiązań. Po drugie, w okresie socjalizmu wypracowano nietypowe dla obecnego systemu gospodarczego rozwiązania, które po niezbędnej modyfikacji mogą być wykorzystane dzisiaj. Po trzecie, rewolucyjne zmiany w polskiej sprawozdawczości finansowej po 1989 r. mogły zostać przeprowadzone w szybkim tempie tylko dlatego, że opierały się na sprawdzonych rozwiązaniach międzynarodowych.

Treść rozdziału drugiego zawiera także charakterystykę obecnej formuły rachunku wyników w Polsce, zarówno w wymiarze krajowym (wszystkie podmioty podlegające ustawie o rachunkowości), jak i międzynarodowym (spółki publiczne). Ponadto uwzględniono w nim krytykę tej formuły prezentowaną w polskiej literaturze przedmiotu.

Rozdział trzeci poświęcono w całości rozważaniom na temat rachunku wyników zgodnie z koncepcją wyniku całościowego. Przedstawiono jego formułę sprawozdawczą według międzynarodowych i amerykańskich standardów rachunkowości. Wyjaśniono istotę ekonomiczną wyniku całościowego, a także zamieszczono wnioski z dotychczasowych badań zagranicznych i krajowych. Ostatnia część rozdziału trzeciego zawiera opis biznesowej koncepcji rachunku wyników IASB / FASB.

Rozdział czwarty obejmuje badanie empiryczne dotyczące standardu sprawozdawczego rachunku wyników spółek publicznych notowanych na polskiej giełdzie. Przedmiotem badania była jego struktura (ogólna i szczegółowa), a otrzymane wyniki pozwoliły na określenie zarówno dominujących, jak i incydentalnych pozycji tego sprawozdania, charakterystycznych dla praktyki polskiej sprawozdawczości finansowej.

W ostatnim (piątym) rozdziale przedstawiono autorską propozycję modelu (formuły sprawozdawczej) rachunku wyników, wykorzystującego biznesowe podejście do sprawozdania finansowego IASB / FASB opartego na koncepcji wyniku całościowego. Obejmuje on założenia i ogólną konstrukcję modelu rachunku wyników, charakterystykę modułów oraz dodatkowe raporty uzupełniające składające się na trzy poziomy ujawnień informacji, z których każdy odpowiada określonemu nurtowi w procesie doskonalenia jakości informacji generowanej przez system rachunkowości. Model pozwala na konfigurowanie informacji w różnych przekrojach i z różną szczegółowością. Wydaje się, że wielopoziomowy dostęp do informacji o przychodach / kosztach i wynikach

stanowi jego zaletę, a dodatkowo może stanowić szczególnie obszar integracji rachunkowości finansowej i rachunkowości zarządczej.

W zakończeniu pracy przedstawiono podstawowe wnioski wynikające z rozważań w niej zawartych, z podkreśleniem możliwych obszarów dalszego wykorzystania wyników dociekań naukowych autorki.

Reasumując, niniejsza praca stanowi wieloaspektowe przedstawienie problemu prezentacji informacji w rachunku wyników. Może służyć zarówno nauce, jak i praktyce polskiej rachunkowości. Sprawozdanie z całkowitych dochodów wzbudza bowiem coraz więcej kontrowersji, zarówno ze względu na stopień skomplikowania procedur obliczeniowych, jak i na złożoność merytoryczną (konceptyjną) prezentowanych w nim treści.

Rozważania zawarte w niniejszym opracowaniu, w szczególności wyniki badań empirycznych, wskazują jednoznacznie na potrzebę zmian w formule sprawozdawczej rachunku wyników. Należy postawić pytanie, w którym kierunku powinny podążać te zmiany: czy w kierunku rozbudowanej formuły sprawozdawczej rachunku wyników i okrojonych w treści not, czy wprost przeciwnie – w kierunku szczupłego (*lean*) rachunku wyników i bardzo rozbudowanych not. Zdania są podzielone, a o przyjęciu określonego rozwiązania zadecyduje ostatecznie użytkownik sprawozdania, gdyż to dla niego informacja prezentowana w rachunku wyników ma być przejrzysta i zrozumiała.

Niewątpliwie forma i treść sprawozdania z dochodów całkowitych są zagadnieniami bardzo aktualnymi i mają szansę na dynamiczny rozwój w niedalekiej przyszłości. Wydaje się, że kwestie wyniku całościowego mogą stać się jednym z najtrudniejszych obszarów badawczych teorii i praktyki rachunkowości.

Autorka pragnie złożyć szczególne podziękowania recenzentowi niniejszej rozprawy, Pani Profesor Ewie Walińskiej z Katedry Rachunkowości Wydziału Zarządzania Uniwersytetu Łódzkiego, za okazaną życzliwość i cenne uwagi, które wpłynęły na ostateczny kształt niniejszego opracowania.

Wykaz skrótów

ASB	– Accounting Standards Board (Rada Standardów Rachunkowości w Wielkiej Brytanii)
CI	– <i>comprehensive income</i> – dochód całkowity
EPS	– <i>earning per share</i> (zysk na akcję)
FASB	– Financial Accounting Standards Board (Rada Standardów Rachunkowości Finansowej)
IAS	– <i>International Accounting Standard(s)</i> (Międzynarodowy Standard Rachunkowości, ewentualnie Międzynarodowe Standardy Rachunkowości)
IASB	– International Accounting Standards Board (Rada Międzynarodowych Standardów Rachunkowości)
IASC	– International Accounting Standards Committee (Komitet Międzynarodowych Standardów Rachunkowości)
IFAC	– International Federation of Accountants (Międzynarodowa Federacja Księgowych)
IOSCO	– International Organization of Securities Commission (Międzynarodowa Organizacja Komisji Papierów Wartościowych)
IRS	– <i>International Reporting Standard(s)</i> (Międzynarodowy Standard Sprawozdawczości Finansowej, ewentualnie Międzynarodowe Standardy Sprawozdawczości Finansowej)
ISAR	– International Standards of Accounting and Reporting (Organizacja Międzynarodowych Standardów Rachunkowości i Sprawozdawczości)
KDT	– umowy długoterminowe sprzedaży mocy i energii elektrycznej
MSR	– Międzynarodowy Standard Rachunkowości, ewentualnie Międzynarodowe Standardy Rachunkowości
MSSF	– Międzynarodowe Standardy Sprawozdawczości Finansowej
OCI	– <i>other comprehensive income</i> (inne dochody całkowite)
OECD	– Organisation for Economic Development and Co-operation (Organizacja ds. Współpracy Gospodarczej i Rozwoju)
SFAC	– <i>Statement of Financial Accounting Concepts</i> (deklaracja pojęć rachunkowości finansowej)
SFAS	– <i>Statement of Financial Accounting Standards</i> (standardy rachunkowości finansowej)
US GAAP	– <i>US Generally Accepted Accounting Principles</i> (Amerykańskie Ogólnie Akceptowane Zasady Rachunkowości)
US SEC	– Securities and Exchange Commission (Amerykańska Komisja ds. Papierów Wartościowych i Giełd)

Rozdział 1

Rachunek wyników jako element modelu sprawozdawczego w globalnej gospodarce

1.1. Istota ekonomiczna i zakres rachunku wyników

1.1.1. Rys historyczny rachunku wyników jako elementu sprawozdania finansowego

Rachunek wyników jako element sprawozdania finansowego¹ zaczął funkcjonować w praktyce dopiero w połowie XIX wieku. Początki jego sporządzania były związane z gwałtowną industrializacją Wielkiej Brytanii, szczególnie z rozwojem systemu połączeń kolejowych w pierwszej połowie XIX wieku i towarzyszącym temu inwestowaniem w prywatne przedsiębiorstwa wymagającym ochrony interesów inwestorów².

W tym czasie przepisy większości prywatnych aktów prawnych nakazywały co prawda prowadzenie księgowości, ale bez obowiązku publikowania sprawozdań finansowych czy dokonywania audytów (np. sekcja 56 ustawy o połączeniu kolejowym Stockton – Darlington – Stockton and Darlington Railway Act,

¹ Wczesną historię i rozwój raportowania finansowego przedsiębiorstw omówił T.A. Lee w opracowaniu *Company Financial Accounting*. Por. T.A. Lee, *Company Financial Reporting*, 2nd edition, Chapman and Hall, London 1982, s. 79–89.

² Złota era kolei w Wielkiej Brytanii przypada na okres między rokiem 1830 a 1870. W tym czasie pojawiły się przedsiębiorstwa z wielomilionowymi kapitałami i dużą liczbą udziałowców. Wtedy też ukształtowała się baza dla systemu raportowania korporacyjnego dzisiejszych czasów. Znaczenie kolei w rozwoju ekonomicznym wzrosło z otwarciem połączenia kolejowego Liverpool – Manchester w 1830 r. W ślad za tym przedsięwzięciem zostały ustanowione na podstawie parlamentarnych aktów prawnych inne przedsiębiorstwa kolejowe, które dawały prawo do budowania linii kolejowych i gromadzenia funduszy na sfinansowanie kosztów ich budowy.

1821). Oznaczało to, że akcjonariusze nie tylko nie otrzymywali sprawozdań finansowych, ale też odmawiano im prawa do kontroli ksiąg rachunkowych przedsiębiorstwa. Z upływem czasu potrzeby inwestorów przesądziły jednak o wprowadzeniu obowiązku sporządzania sprawozdania finansowego³. Śledząc jego wczesną historię na przykładzie kolei, należy zaznaczyć, że:

- wymagano dostarczania akcjonariuszom bilansu tylko w przypadku, gdy nie było wymogu dostarczania rachunku wyników;
- bilans nie był dostarczany akcjonariuszom, a jego przeglądanie możliwe tylko w siedzibie przedsiębiorstwa;
- nie funkcjonowały generalnie akceptowane standardy rachunkowości pozwalające ocenić, czy publikowane informacje są poprawnie ustalone (podstawowe kontrowersje dotyczyły wtedy ujmowania kosztów i próby odpowiedzi na pytanie, kiedy powinny być one przeciwstawiane przychodom ze sprzedaży, a kiedy traktowane w kategoriach aktywów);
- standardy audytu były bardzo ubogie, ponieważ niewielu audytorów miało profesjonalne wykształcenie.

Można zatem stwierdzić, że w owym czasie rachunkowość dawała dużą swobodę, zarówno co do prowadzenia samej księgowości, jak i raportowania o sytuacji finansowej przedsiębiorstwa. Wiele kwestii było pozostawionych do decyzji kierownictwa firmy, co tym samym zwiększało możliwości naruszania praw akcjonariuszy. Częściowo problemy takiej dowolności rozwiązano w momencie wprowadzenia w 1868 r. ustawy o połączeniach kolejowych (Railways Act). Wcześniej większość nadużyć w księgowości i sprawozdawczości finansowej kolei była związana przede wszystkim z arbitralnym (samowolnym) traktowaniem i klasyfikacją kosztów w taki sposób, by zawyżyć przychody w kiepskich finansowo latach i zaniżyć je w dobrych finansowo latach; czyniono to w celu uzasadnienia deklarowanej kwoty dywidendy dla akcjonariuszy⁴.

³ Na przykład przepisy ustawy dotyczącej Wielkiej Kolei Zachodniej (Great Western Railway Act, 1835) wymagały prezentacji półrocznych sprawozdań finansowych podczas odpowiedniego generalnego zgromadzenia akcjonariuszy. Kilka dotychczas obowiązujących aktów prawnych zostało zebranych w jedną ustawę konsolidującą klauzule dotyczące przedsiębiorstw (Companies Clauses Consolidation Act), która zawierała m.in. stwierdzenie, że księgi rachunkowe powinny być tak zbilansowane, by na ich podstawie można było stworzyć właściwy bilans przedstawiający prawdziwy stan kapitałów akcyjnych, kredytów (zobowiązań) i majątku każdego rodzaju należących do przedsiębiorstwa, długi przedsiębiorstwa na dzień sporządzenia takiego bilansu, a także wyraźny obraz zysków i strat, które powstały na transakcjach przedsiębiorstwa w danym półroczu.

⁴ Jak twierdził Pollins, „(...) są pewne dowody na to, że wielu dyrektorów kolei, tak jak akcjonariusze, życzyło sobie regularnych, a nie fluktuujących wypłat dywidend i że zapisy w księgach rachunkowych mogły ulegać wpływowi zgodnie z tym życzeniem w celu wykazania stabilnych dochodów i dywidendy. Fakt, że wiele pozycji pojawiało się (lub nie pojawiało się wcale) w przychodach zgodnie z osobistym osądem i że nie było generalnie akceptowanego ciała ustawodawczego (decydującego, ustanawiającego) dla doktryny rachunkowości, ułatwiał przygoto-

Ustawa z 1868 r. ustanowiła obowiązek sporządzania i publikowania szczegółowych sprawozdań finansowych, włączając w to rachunek przychodów (wczesną formę rachunku wyników) i bilans w określonych formach. W szczególności wymagano rozróżnienia między aktywami podlegającymi umorzeniu i aktywami jemu niepodlegającymi. Ponadto wprowadzono jednolite zasady rachunkowości w przedsiębiorstwach kolejowych.

Przykład rozwoju rachunkowości kolei pokazał, że relatywnie wcześnie rozpoznano potrzebę ochrony inwestorów poprzez publikowanie odpowiednich informacji w sprawozdaniach finansowych, niemniej brak powszechnie akceptowanych standardów rachunkowości i nieadekwatne regulacje prawne pozwalały menedżerom na dokonywanie nadużyć. W tej sytuacji konieczne stało się opracowanie jednolitego, spójnego prawa rachunkowości, w tym jednolitej formy raportowania końcowego o wynikach przedsiębiorstwa, tj. sprawozdań finansowych.

Rozwój prawa dotyczącego sprawozdań finansowych przedsiębiorstwa nastąpił w latach 1844–1900. Rewolucja przemysłowa w Wielkiej Brytanii spowodowała wzrost zapotrzebowania przedsiębiorstw na finansowanie publiczne⁵. Ustawa o spółkach akcyjnych (Joint Stock Companies Act) z 1844 r. wprowadziła wymóg prowadzenia rachunkowości, prezentacji bilansu (nie było prawnych wytycznych dotyczących formy prezentacji bilansu) na każdym zwyczajnym zgromadzeniu akcjonariuszy, wysyłania bilansu do akcjonariuszy przed takim zgromadzeniem, i audytu ksiąg oraz bilansu. Prawo spółek akcyjnych nie wymagało, niestety, prezentowania półrocznych rachunków wyników dla akcjonariuszy⁶.

Wczesny przykład raportowania finansowego przedsiębiorstw przedstawiono w tabelach 1.1 i 1.2. Przykład jest pierwowzorem sprawozdania finansowego

wanie końcowych rachunków każdego, nawet najbardziej sumiennie prowadzonego przedsiębiorstwa, zgodnie z oczekiwaniami kierownictwa (polityką zarządzania). Innymi słowy, słabo wówczas rozwinięty system rachunkowości i raportowania o wynikach przedsiębiorstw kolejowych dostarczał kierownictwu możliwości manipulowania raportowanym przychodem, by usprawiedliwić wypłatę dywidend, nawet w przypadku niezyskania realnego dochodu (wysoka dywidenda była płacona celem przyciągnięcia większej liczby inwestorów, co pozwoliłoby uzyskać fundusze do sfinansowania trudności spowodowanych złym lub nieuczciwym zarządzaniem)". *Ibidem*, s. 81.

⁵ W znaczeniu finansowania przez rynek, a nie finansowania z budżetu państwa.

⁶ Akty prawne z 1844 i 1855 r. zostały ostatecznie skonsolidowane w ustawie o spółkach akcyjnych (Joint Stock Companies Act) w 1856 r. z jedną ważną poprawką pomijającą obowiązek raportowania i audytu. W taki sposób rozwój przepisów dotyczących funkcji raportowania wyników przedsiębiorstwa został zatrzymany. Tablica B z ustawy z 1856 r. zawierała jednak model (wzór) statutu spółki, szkic dobrowolnego raportowania i wzór warunków audytu dla przedsiębiorstw, jeżeli było to uznawane za potrzebne. Pośrednio wymagało to prowadzenia właściwych rachunków księgowych (zapisów księgowych) oraz prezentacji rocznego rachunku wyników podczas zgromadzenia udziałowców (określono szczegóły zawartości rachunku wyników). Podobne wymogi podano dla bilansu – w tym przypadku wymagano przekazania tego sprawozdania do wiadomości udziałowców co najmniej 7 dni przed generalnym zgromadzeniem.

w dobry sposób wychodzącego naprzeciw późniejszym oczekiwaniom praktyki gospodarczej, brakuje w nim jednak szczegółowych ujawnień wymaganych i oczekiwanych obecnie.

Tabela 1.1. Przykład raportu finansowego przedsiębiorstwa Distillers Company (limited)
– bilans sporządzony na 14 maja 1881 r.

Zobowiązania			Aktywa		
Konta kapitału 65 000 akcji za 10 GBP całkowicie wpłacone		650 000	Grunty i budynki		287 966
Umorzenie i konta rezerw		43 500	Fabryki i wyposażenie (przybory)		235 377
Zarejestrowane konta biurowe			Phenix – gorzelnia		110 697
Obligacje (skrypty dłużne) 202 000			Różni dłużnicy	93 828	
Różni wierzyciele 107 697			Gotówka w kasie i banku	14 142	
		309 697	Zapasy spirytusu, zboże	254 974	
Konta gorzelnii			Weksle – należne w posiadaniu jednostki	54 545	
Różni wierzyciele	21 596				417 491
Obligacje dotyczące przewozu spirytusu	6 366		Rejestrowane konta – różni dłużnicy	12 123	
		27 639	Gotówka w kasie i banku	7 882	
Konta zysków i strat	75 727				20 006
Minus wewnętrzna dywidenda wypłacona 1 stycznia 1881 r. <i>minus</i> podatek dochodowy	25 350				
Minus przeniesienia na konta umorzenia i rezerw	10 000				
		40 377			
Razem		1 071 539			1 071 539

Źródło: T.A. Lee, *Company Financial Reporting*, 2nd edition, Chapman and Hall, London 1982, s. 86–87.

Tabela 1.2. Przykład raportu finansowego przedsiębiorstwa Distillers Company (limited) – rachunek zysków i strat (konta zysków i strat) za 12 miesięcy zakończonych 14 maja 1881 r.

Podatek dochodowy i opłaty dyrektorów		3103	Bilans z ostatniego konta	72 547	
Konta opłat włączając zarejestrowane wynagrodzenia pracowników biurowych, wydatki prawne, opłata audytora i wydatki głównego biura zarządu		2287	Minus dywidenda zapłacona 1 lipca 1880 r.	71 500	
Konta odsetek i skonta		12 230			1 047
Amortyzacja i fundusz rezerwowy		10 000	Bilans z pracujących kont gorzelnii		92 272
Bilans – zysk netto za rok zakończony 14 maja 1881 r.	74 680		Opłaty rejestracyjne		28
Bilans – za rok zakończony 15 maja 1880 r.	1 047				93 349
	75 727		Przez bilans		65 727
Minus powyższe sumy przeniesione na amortyzację i konta rezerw	10 000				
		65 727			
		93 349			

Glasgow, 7 lipca 1881 – przeprowadziłem audyt ksiąg i kont gorzelnii dla roku zakończony 14 maja i uznałem je za poprawne, poświadczam, że powyższy rachunek zysków i strat oraz (...) przedstawia prawdziwy i prawidłowy obraz sytuacji przedsiębiorstwa w tym dniu.

Źródło: T.A. Lee, *Company Financial Reporting*, 2nd edition, Chapman and Hall, London 1982, s. 86–87.

Analiza treści sprawozdania finansowego pokazanego w tabelach 1.1–1.2 pozwala na sformułowanie następujących wniosków:

- bilans był tylko spisem aktywów i zobowiązań; brakowało w nim określonych kryteriów podziału, z wyjątkiem aktywów przedstawianych według ich płynności i zobowiązań według ich wymagalności;
- nie występowały szczegółowe dane wyjaśniające podstawowe pozycje liczbowe w sprawozdaniu finansowym;
- składniki raportowanego przychodu zawierały niewiele detali;
- nie zamieszczano danych porównawczych;
- raport audytora potwierdzający prawdziwy i prawidłowy obraz raportowanych pozycji liczbowych nie był opinią, jakiej oczekują inwestorzy dzisiaj;

- prezentacja sprawozdania finansowego była prostą kopią bilansów kont występujących w księgach przedsiębiorstwa, zwłaszcza w przypadku kont przychodów i kosztów.

Mimo że zawartość informacyjna sprawozdań przedstawionych w tabelach 1.1–1.2 była bardzo ograniczona w porównaniu z dzisiejszymi sprawozdaniami, to jednak o wiele lat wyprzedzały swoje czasy. Audyt bilansu stał się wymagalny dopiero w roku 1900, a obowiązek prezentacji rachunku zysków i strat 48 lat później.

Kolejny etap rozwoju prawa dotyczącego sprawozdania finansowego przedsiębiorstw przypada właśnie na lata 1900–1948. Potrzeby informacyjne udziałowców, kredytodawców i pożyczkodawców zostały odsunięte na drugi plan. Jeżeli kierownictwo przedsiębiorstwa nie było skłonne do ujawniania wyników finansowych, to udziałowcy byli pozbawieni formalnie informacji dotyczącej jego rentowności i sytuacji finansowej. Informacje finansowe, które im przekazywano, koncentrowały się na sumarycznym bilansie dostarczającym spisu różnych aktywów i zobowiązań, które wyrównywano kapitałem akcjonariuszy. Rachunek wyników, jeżeli był sporządzany, stanowił jedynie proste ujawnienie zysków dostępnych do dystrybucji, dywidend zapłaconych i zysków zatrzymanych w przedsiębiorstwie. Każda ujawniana kwota dotycząca zysków była traktowana jako potwierdzenie maksymalnej wielkości dywidendy, która zdaniem zarządu mogła być rozdzielona między udziałowców. Innymi słowy, celem sprawozdawczości finansowej przedsiębiorstwa było wówczas: w rachunku wyników – usprawiedliwienie kwoty dywidendy wypłacanej udziałowcom, a w bilansie – dostarczenie kredytodawcom potwierdzenia (pewności), że przedsiębiorstwo jest wypłacalne i prawidłowo zarządzane finansowo.

Wydane w roku 1907 prawo spółek (Companies Act) zobligowało wszystkie przedsiębiorstwa, z wyjątkiem przedsiębiorstw prywatnych, do sporządzania rocznego bilansu podlegającego badaniu. Nie precyzowało ono jednak ani formatu, ani szczegółowych regulacji dotyczących zawartości takiego sprawozdania. Największy nacisk położono w nim na ochronę kredytodawców, a nie na dostarczanie udziałowcom informacji potrzebnej do podejmowania decyzji inwestycyjnych.

Niedoskonałość przepisów prawnych dotyczących systemu rachunkowości przedsiębiorstwa spowodowała, że w skonsolidowanym prawie spółek (Companies Act 1929) wprowadzono jedną istotną zmianę odnośnie do spółek publicznych, a mianowicie wymóg prezentowania rocznego rachunku wyników dla ich akcjonariuszy⁷.

⁷ Nie precyzował on jeszcze wytycznych odnośnie do rachunku wyników czy zawartości bilansu. W rzeczywistości był to bardzo mały krok w kierunku dostarczania akcjonariuszom i innym zainteresowanym osobom adekwatnych informacji finansowych. Mimo stopniowego łączenia przedsiębiorstw w większe jednostki w okresie międzywojennym, nie ustanowiono nadal prawnych wymogów regulujących kwestię publikowania skonsolidowanych sprawozdań

Tabela 1.3. Rachunek zysków i strat za rok zakończony 15 maja 1939 r.

Koszty			Przychody	
Opłaty dyrektorów (włączając podatek dochodowy od nich)	12 289		Zysk z działalności gospodarczej po odpisach dotyczących budynków, fabryk, inwestycji, uwzględniający odsetki z obligacji, wypłat wynagrodzeń dla kierownictwa, wydatki biura głównego, podatki i nieprzewidziane wydatki, oraz włączając odsetki i dywidendy z inwestycji	2 492 719
Minus odzyskany z przedsiębiorstw zależnych	760		Opłaty rejestracyjne	1011
Razem koszty z tytułu opłat		11 529	Razem	2 493 730
Odpisy:			Bilans przeniesiony z ostatniego roku (wynik finansowy niepodzielony)	444 359
Na fundusz rezerwowy		400 000		
Fundusz ubezpieczeniowy pożarowy		150 000		
Fundusz emerytalny i oszczędnościowy		100 000		
Okresowa dywidenda za rok				
Na akcjach preferencyjnych	47 850			
Na akcjach zwykłych	581 321			
Razem dywidenda		629 171		
Rezerwa na finalną dywidendę za dany rok				
Na akcjach preferencyjnych	47 850			
Na akcjach zwykłych	968 868			
Na rezerwę na bonusy dotyczące				
Akcji zwykłych	193 773			
		1 210 492		
Saldo do przeniesienia do bilansu (wycena okresu)		436 898		

Źródło: T.A. Lee, *Company Financial Reporting*, 2nd edition, Chapman and Hall, London 1982, s. 90–91.

finansowych odzwierciedlających zyskowność i sytuację finansową grupy przedsiębiorstw jako całości. Taki stan rzeczy pomagał znacząco maskować sytuację ekonomiczną firm, ponieważ ujawniano jedynie rezultaty finansowe spółki nadrzędnej.

W tabeli 1.3 pokazano, jak nieznacznie zmieniły się w ciągu 58 lat praktyki raportowania rachunku wyników i jak niewiele różniły się one od tych zaprezentowanych w 1881 r. (por. tabela 1.2). Dopiero w przepisach prawa spółek z 1948 r. (Companies Act 1948) radykalnie zmieniono wymagania wobec sprawozdawczości finansowej i sformułowano podstawy sporządzania sprawozdań finansowych przedsiębiorstwa w obecnym kształcie⁸.

Główne zmiany wprowadzone ustawą z 1948 r. można podsumować następująco:

1. Każde przedsiębiorstwo było zobligowane do prezentowania swoim akcjonariuszom rocznego rachunku wyników i bilansu, które musiały podlegać audytowi w formie pisemnej.

2. Ustawa zawierała listę pozycji sprawozdawczych, które każde przedsiębiorstwo było zobligowane ujawniać (wprowadzono usankcjonowany prawnie minimalny poziom ujawnień).

3. Spółki nadrzędne musiały prezentować swoim akcjonariuszom skonsolidowane sprawozdanie finansowe grupy kapitałowej jako całości. Sprawozdania te były poddawane badaniu i podlegały wymogom minimalnego zakresu ujawnień.

4. Audytorzy przedsiębiorstwa musieli być wykwalifikowanymi księgowymi.

5. Prawa i obowiązki audytorów zostały jasno określone, w szczególności audytor był zobowiązany do wydania opinii, czy raportowane informacje są prawdziwe i uczciwe (rzetelne).

⁸ Prawo spółek z 1948 r. było zmieniane czterokrotnie (w latach 1967, 1976, 1980 i 1981). Każda zmiana rozszerzała funkcje raportowania finansowego przedsiębiorstwa. Prawo spółek z 1976 r. stanowiło kontynuację zmian w raportowaniu finansowym i audycie. Precyzyjnie zdefiniowano okres raportowania i określono sposoby dokonywania zapisów księgowych, a także sprecyzowano wymagania odnośnie do wskazania, usunięcia, rezygnacji, wynagrodzenia i kwalifikacji audytora. Funkcja audytu została rozszerzona w przepisach prawa spółek w 1980 r. Po raz pierwszy wymagano w nich wydania przez audytora oddzielnego raportu, czy zgodnie z jego kwalifikowaną opinią na temat sprawozdania finansowego może ono istotnie wpływać na dystrybucję zysków opartą na tym sprawozdaniu. Ponadto większe znaczenie nadano warunkom dotyczącym ujawnień transakcji dotyczących kierownictwa przedsiębiorstwa. Kluczową rolę z punktu widzenia rozwoju rachunku wyników w Wielkiej Brytanii odegrało prawo spółek z 1981 r., w którym dokonano znaczącej zmiany w legislacji odnoszącej się do funkcji raportowania przedsiębiorstwa. Pierwszy raz w historii zostały określone ustawowo forma i zawartość rachunku wyników i bilansu, co umożliwiło przedstawienie prawdziwego i rzetelnego obrazu wyniku finansowego i sytuacji finansowej przedsiębiorstwa. Określono również niektóre generalnie akceptowane praktyki rachunkowości i zasady ujmowania kosztów. Przepisy prawa spółek zezwalały przedsiębiorstwom zdefiniowanym jako małe i średnie dostarczać raporty w skróconej formie jedynie do rejestru przedsiębiorstw. W prawie spółek z 1981 r. dołączono do pakietu sprawozdania finansowego raport dyrektorów i znacząco rozszerzono jego zawartość, dokonując w nim przeglądu dotychczasowego rozwoju i pozycji przedsiębiorstwa oraz jego perspektyw w przyszłości. Wprowadzone zmiany podniosły znacząco rangę raportowania finansowego i audytora. Księgowy i audytor zostali zmuszeni do oceny i prognozowania niepewności dotyczącej przyszłości przedsiębiorstwa.

Reasumując, historia rachunku wyników pokazuje, że jego wyodrębnienie jako samodzielnego składnika sprawozdania finansowego miało miejsce stosunkowo niedawno, gdyż dopiero w połowie XX wieku. Początki samodzielnego funkcjonowania rachunku wyników przypadają na połowę XIX wieku, kiedy to nastąpiło jego przekształcenie z formy ewidencyjnej na formę sprawozdawczą. W różnych krajach tempo jego rozwoju było różne, najbardziej dynamicznie rozwijał się w krajach wysoko rozwiniętych, głównie w Wielkiej Brytanii.

W początkowej fazie rozwoju rachunkowości zasadnicze znaczenie przypisywano bilansowi, traktując rachunek wyników jako sprawozdanie drugorzędne. Przez długi czas pozostawał on elementem składowym rachunkowości traktowanej jako system ewidencyjny i dopiero w XX wieku uzyskał wymiar sprawozdawczy. Jak podaje G. Świdarska⁹, przesunięcie uwagi z bilansu na rachunek wyników nastąpiło w latach 30. ubiegłego stulecia, a podstawowym tego powodem był rozwój rynku papierów wartościowych. Inwestorzy zaczęli koncentrować się na ocenie, czy kadra zarządzająca jest w stanie zapewnić odpowiedni poziom rentowności przedsiębiorstwa. W tym czasie dominowały dynamiczne teorie bilansowe, zgodnie z którymi rachunek wyników stał się ważniejszym niż bilans elementem sprawozdawczości finansowej¹⁰.

1.1.2. Definicje, zadania i funkcje rachunku wyników

Rachunek wyników jest nieodzownym elementem sprawozdawczości finansowej towarzyszącym działalności gospodarczej. Działalność ta wymaga pomiaru dokonań jednostki, które są kształtowane przez dwie zasadnicze kategorie ekonomiczne, a mianowicie przychody i koszty. Rachunek wyników mierzy efekty dokonań jednostki w określonym czasie, ma zatem charakter dynamiczny i jest przeznaczony dla szerokiego kręgu odbiorców jako źródło informacji o rezultatach działalności przedsiębiorstwa.

W literaturze przedmiotu definicje rachunku wyników¹¹ są bardzo różne. Różne jest też jego nazewnictwo; używa się w stosunku do niego takich określeń, jak rachunek zysków i strat, sprawozdanie ze strat i zysków,

⁹ G. Świdarska, *Bilans dynamiczny – teorie i aktualne znaczenie*, „Monografie i Opracowania”, nr 284, Szkoła Główna Planowania i Statystyki, Warszawa 1989, s. 25.

¹⁰ *Ibidem*, s. 26.

¹¹ Przegląd definicji rachunku wyników zob. m.in. w: Z. Szczepaniak, *Istota rachunku wyników przedsiębiorstwa uspołecznionego w polskiej literaturze ekonomicznej*, „Zeszyty Naukowe Akademii Ekonomicznej w Krakowie”, nr 89, Kraków 1977, s. 69–83; K. Winiarska, *Rachunek kosztów i wyników w zarządzaniu jednostkami gospodarczymi*, „Rozprawy i Studia Uniwersytetu Szczecińskiego”, t. (CCXXXIX), 165, Wydawnictwo Naukowe Uniwersytet Szczeciński, Szczecin 1994, s. 124–133.

zestawienie wyników, bilans wyników czy bilans nakładów i dochodów¹². Definicje i zadania rachunku wyników ulegały zmianom w zależności od zmian otoczenia gospodarczego. S. Górniak i B. Siwoń podkreślali, że „rachunek wyników jest sprawozdaniem dającym obraz rezultatów finansowych działalności i dynamiki rozwojowej przedsiębiorstwa”¹³. Podobne stanowisko prezentowali W. Byszewski¹⁴ i W. Skalski, twierdząc, że „statyka i dynamika przedsiębiorstwa przenikają się wzajemnie tak bardzo, że dopiero na podstawie dokładnego przestudiowania bilansu i rachunku strat i zysków może być zbudowana ocena działalności”. Jak pisał W. Skalski, „w bilansie tkwi wynik gospodarczy (...) jednak pełne odzwierciedlenie dynamiki przedstawia dopiero rachunek strat i zysków”¹⁵.

Na dynamiczną stronę rachunku wyników zwracał uwagę również J. Górski¹⁶. Kwestię tę poruszył J. Aseńko, stwierdzając, że „anatomię firmy badamy przy pomocy bilansu, fizjologię jej – przy pomocy rachunku wyników”¹⁷. Z kolei T. Lulek¹⁸, pisząc o rachunku wyników, twierdził, że sprawozdanie to może zawierać zapisy o charakterze mieszanym – bilansowo-wynikowym¹⁹.

Według E. Wojciechowskiego²⁰ rachunek wyników to rozszerzony rachunek strat i zysków. Autor podkreślał, że „(...) typowy rachunek strat zysków rozpoczyna wyliczanie strat i zysków od osiągniętego zysku brutto lub straty poniesionej na samej sprzedaży towarów czy też wyprodukowanych wyrobach, a następnie przytacza koszty sprzedaży oraz pozostałe elementy o charakterze wynikowym. Natomiast rachunek wyników daje pełniejszy obraz całokształtu działalności przedsiębiorstwa, potwierdzając nie sam zysk brutto

¹² Szerzej na ten temat: Z. Szczepanik, *Istota rachunku wyników...*, s. 72–73.

¹³ S. Górniak, B. Siwoń, *Zarys rachunkowości przedsiębiorstw*, wyd. trzecie, PWN, Łódź–Warszawa 1962, s. 224.

¹⁴ W. Byszewski, *Wykład teoretyczny rachunkowości (buchalterji)*, nakładem autora, Warszawa 1927, s. 28–29, podają za: Z. Szczepanik, *Istota rachunku wyników...*, s. 78.

¹⁵ W. Skalski, *Ocena działalności przedsiębiorstw na podstawie zamknięć rachunkowych*, Księgarnia Wł. Wilak, Poznań 1947, s. 94–95.

¹⁶ J. Górski, *Mala encyklopedia rachunkowości*, wyd. czwarte, PWE, Warszawa 1971, s. 654.

¹⁷ J. Aseńko, *Księgowość, jej podstawy, mechanizm i zadania*, Warszawa 1947, s. 30.

¹⁸ Podają za: K. Rajzer, *Treść artykułów profesora T. Lulka z 1948 roku w świetle ustawy o rachunkowości z 1994 roku*, „Zeszyty Naukowe Akademii Ekonomicznej w Krakowie”, nr 516, Kraków 1998, s. 8–9.

¹⁹ Wypowiedzi T. Lulka wskazują na rozróżnienie między kontem zysków i strat a sprawozdaniem obejmującym zyski i straty. Autor zajmuje zdecydowane stanowisko w odniesieniu do zapisów na koncie zyski i straty, które zgodnie z nazwą ma charakter wynikowy i powinno obejmować tylko czyste pozycje zysków i strat. Natomiast sprawozdanie finansowe – rachunek zysków i strat – może zawierać zapisy o charakterze mieszanym bilansowo-wynikowym.

²⁰ E. Wojciechowski, *Rachunkowość przedsiębiorstw w Polsce przedwojennej w świetle praktyki i przepisów normatywnych*, „Zeszyty Naukowe Uniwersytetu Łódzkiego”, Łódź 1962, s. 131–133.

lub stratę na sprzedanych towarach czy też wyrobach, lecz całkowitą sumę dochodu uzyskanego ze sprzedaży towarów lub wyrobów i przeciwstawiony tej sumie koszt własny sprzedanych towarów lub wyrobów oraz pozostałe elementy wynikowe”. Ten sam autor twierdził, że „taki nowoczesny rachunek strat i zysków nazywany też bywa bilansem nakładów i dochodów albo bilansem wyników lub rachunkiem wyników”.

Rachunek wyników powinien obejmować zarówno problemy ewidencji, jak i prezentacji finansowych wyników działalności²¹. Według Z. Szczepanika²² treść i zakres rachunku wyników obejmuje wyniki częściowe osiągnięte na poszczególnych odcinkach działalności. Struktura rachunku wyników jest nastawiona zatem jedynie na sumaryczne agregowanie wyników częściowych w celu uzyskania wyniku ostatecznego, tzw. zysku bilansowego lub straty bilansowej.

Z kolei R. Stadtmüller²³ traktował rachunek wyników jako integralną część teorii rachunkowości, a jego przedmiot – jako sposoby ewidencji oraz prezentacji wyników finansowych w sprawozdawczości przedsiębiorstw²⁴. J. Górski definiował rachunek strat i zysków jako sprawozdanie finansowe informujące o finansowych rezultatach działalności przedsiębiorstwa w całym okresie sprawozdawczym. Sprawozdanie to opierało się na danych liczbowych zgromadzonych na koncie – straty i zyski²⁵. S. Skrzywan twierdził natomiast, że „ogólnie biorąc, rachunek strat i zysków jest mniej lub bardziej dokładnym odtworzeniem treści konta «straty i zyski», przy czym – podobnie jak wspomniane konto – może być zestawiony według reguły brutto, netto lub mieszanej”²⁶. Rachunek strat i zysków w opinii przywołanego powyżej autora to podstawowe sprawozdanie jednostek gospodarujących. S. Skrzywan i Z. Fedak twierdzili, że „syntetyczny obraz wyniku działalności przedsiębiorstwa za okres sprawozdawczy daje sprawozdanie noszące tytuł sprawozdanie ze strat i zysków, rachunek strat i zysków lub rachunek wyników”²⁷.

Z podobnym stanowiskiem można spotkać u wielu innych autorów. Na przykład R. Stadtmüller podkreślał, że „sprawozdaniem informującym

²¹ Z. Szczepanik, *Niektóre problemy pomiaru i prezentacji wyniku finansowego w przedsiębiorstwie przemysłowym*, „Zeszyty Naukowe Wyższej Szkoły Ekonomicznej w Krakowie”, nr 41, Kraków 1971, s. 93–107.

²² *Ibidem*, s. 96–97.

²³ R. Stadtmüller, *Teoretyczne problemy rachunku wyników przedsiębiorstw socjalistycznych*, „Prace Naukowe Wyższej Szkoły Ekonomicznej we Wrocławiu”, nr 1, Wrocław 1965, s. 4–7.

²⁴ Z. Szczepanik, *Niektóre problemy pomiaru...*, s. 95.

²⁵ J. Górski, *Ogólna teoria rachunkowości*, Szkoła Główna Planowania i Statystyki, Warszawa 1966, s. 356–357.

²⁶ S. Skrzywan, *Teoretyczne podstawy rachunkowości*, wyd. trzecie, PWE, Warszawa 1971, s. 273.

²⁷ S. Skrzywan, Z. Fedak, *Rachunkowość przedsiębiorstwa przemysłowego*, wyd. trzecie, PZWS, Warszawa 1973, s. 255.

o finansowych wynikach działalności jednostki gospodarczej jest rachunek strat i zysków, zwany również rachunkiem wyników²⁸. Wskazał on ponadto, że w zakres rachunku wyników wchodzi zarówno zagadnienia ewidencji, jak i prezentacji wyników finansowych.

Rachunek wyników nazywany był w literaturze również bilansem nakładów i dochodów²⁹. Charakteryzuje on całokształt działalności gospodarczej, lecz wyłącznie od strony przebiegów procesów gospodarczych i rezultatów tych procesów. Konieczność prowadzenia rachunku kosztów i wyników staje się jasna, jeśli został określony główny cel działalności gospodarczej, tj. wyprodukowanie usług (towarów) przeznaczonych do zbycia³⁰.

Na przykład W. Sołtys³¹ definiuje rachunek wyników jako system ciągłego w czasie ujmowania, grupowania i prezentowania w odpowiednich przekrojach i interpretowania ogólnych i szczegółowych danych liczbowych odzwierciedlających ponoszone przez przedsiębiorstwo koszty i straty oraz uzyskane dochody i zyski. A. Kardasz³² definiuje rachunek wyników jako ogół możliwych do zastosowania w systemie informacyjnym procedur pomiaru, grupowania, przetwarzania, prezentowania, badania i interpretowania ekonomicznych skutków zjawisk i procesów zachodzących w podmiocie gospodarczym, w związku z jego działalnością gospodarczą, a mających na celu ustalenie wielkości ostatecznego wyniku finansowego, jego elementów oraz kierunków i proporcji podziału. Rachunek wyników dostarcza również użytkownikom informacji do oceny sytuacji (bieżącej i przyszłej), podejmowania decyzji gospodarczych oraz kontroli ich realizacji.

J. Samelak stwierdza, że rachunek zysków i strat, stanowiący drugi po bilansie podstawowy element rocznego sprawozdania finansowego, można uznać, ze względu na zorientowanie czasowe, za przeciwagę bilansu. Autor ten pisze, że podczas gdy bilans wykazuje wzajemnie odnoszące się do określonego dnia stany majątku i kapitału, rachunek zysków i strat – jako tzw. rachunek ruchu – ujmuje wszystkie przypadające na dany rok obrotowy przychody i zyski oraz współmierne koszty uzyskania przychodów i straty, a także ustala ostateczny rezultat dokonań przedsiębiorstwa w danym roku obrotowym w postaci wyniku finansowego. Ta sama wielkość wyniku finansowego netto jest wykazywana

²⁸ R. Stadtmüller, *Teoretyczne podstawy rachunkowości*, PWN, Warszawa–Wrocław 1971, s. 214.

²⁹ Por. Z. Szczepanik, *Niektóre problemy pomiaru...*, s. 70.

³⁰ H. Bronk, *Rachunek nakładów i wyników przedsiębiorstwa*, Uniwersytet Szczeciński, Szczecin 1993, s. 5.

³¹ W. Sołtys, *Informacyjno-kontrolna funkcja rachunku wyników w przedsiębiorstwach i organizacjach turystycznych*, „Prace Naukowe Akademii Ekonomicznej im. O. Langego”, nr 368, Wrocław 1987, podają za: K. Winiarska, *Rachunek kosztów i wyników...*, s. 125.

³² A. Kardasz, *Rachunek wyników w postępowaniu kontrolno-decyzyjnym*, [w:] E. Nowak (red.), *Rachunkowość. System informacyjny controllingu*, Armo-TWIG, Wrocław 1993, s. 53.

zarówno w rachunku zysków i strat, jak i w bilansie. Świadczy to o wzajemnym bezpośrednim powiązaniu dwóch najważniejszych elementów sprawozdania finansowego³³.

W *Encyklopedii rachunkowości* rachunek zysków i strat został określony jako „(...) drugie po bilansie sprawozdanie wchodzące w skład sprawozdania finansowego. Rachunek zysków i strat jest powiązany z bilansem wartością wyniku finansowego z całej działalności gospodarczej. Rachunek zysków i strat charakteryzuje się szerokim zakresem informacji, gdyż informuje o: wartości przychodów, przekroju ich rodzajów, kosztach uzyskania tych przychodów, częściowych wynikach (ze sprzedaży, z działalności operacyjnej, z działalności gospodarczej), zyskach i stratach nadzwyczajnych, wyniku finansowym brutto i jego obciążeniach podatkowych, wyniku finansowym netto stanowiącym przedmiot podziału”³⁴.

Jak wynika z przytoczonych definicji rachunku wyników, w polskiej literaturze przedmiotu nie istnieje jednolity pogląd na ten temat. Dodatkowo był on różnie nazywany. Mimo różnych podejść do definicji i nazwy, rachunek wyników ma swoją niezaprzeczalną istotę ekonomiczną – mierzy i prezentuje dokonania jednostki w okresie sprawozdawczym.

Podobne spojrzenie na rachunek wyników można dostrzec w literaturze zagranicznej. Na przykład G.E. Pinches definiuje rachunek wyników „jako sprawozdanie (...), które rejestruje rezultaty działalności firmy w pewnym okresie, zwykle roku; rachunek wyników pokazuje przychody, koszty i stanowiący ich rezultat wynik netto”³⁵. Według E.F. Brigham’a rachunek wyników to „sprawozdanie podsumowujące przychody i koszty firmy w okresie sprawozdawczym”³⁶. J. Pratt pisze z kolei, że „rachunek wyników to sprawozdanie finansowe sporządzane na bazie memoriału wskazujące osiągnięcia spółki w trakcie okresu”³⁷. Według innych autorów rachunek wyników to „(...) sprawozdanie z przychodów i kosztów oraz różnic między nimi za okres sprawozdawczy, raport przepływów. Wyjaśnia zmiany w kapitale własnym związane z działalnością biznesu w danym okresie”³⁸.

³³ J. Samelak, *Determinanty sprawozdawczości finansowej przedsiębiorstw oraz kierunki jej dalszego rozwoju*, Wydawnictwo Akademii Ekonomicznej w Poznaniu, Poznań 2004, s. 144.

³⁴ M. Gmytrasiewicz (red.), *Encyklopedia rachunkowości*, Wydawnictwo Prawnicze Lexis-Nexis, Warszawa 2005, s. 635.

³⁵ G.E. Pinches, *Essentials of Financial Management*, Harper & Row, New York 1990, s. 775.

³⁶ E.F. Brigham, *Fundamentals of Financial Management*, Dryden Press, Orlando 1995, s. 37.

³⁷ J. Pratt, *Financial Accounting in an Economic Context*, South-Western College Publishing, Cincinnati, Ohio 1997, s. 67.

³⁸ R.N. Anthony, L.K. Breitner, *Core Concepts of Accounting*, Pearson, Prentice Hall, Upper Saddle River, New Jersey 2003, s. 162.

Niewątpliwie rachunek zysków i strat podsumowuje przychody i koszty przedsiębiorstwa w trakcie okresu. Dostarcza użytkownikom informacji pokazujących jak dobrze (lub jak źle) jest prowadzony biznes. Należy zauważyć, że określenie „rachunek zysków i strat” zwykle używane jest w literaturze angielskiej, a pojęcie „rachunek wyników” w szczególności na arenie międzynarodowej³⁹.

„Rachunek wyników wskazuje zmiany w kapitale własnym w trakcie okresu, będące rezultatem działalności biznesowej z wyłączeniem udziału właścicieli”⁴⁰. Niektórzy autorzy podkreślają, że rachunek wyników jest podzielony na dwa komponenty: przychody – miarę efektów generowanych z produkcji i sprzedanych usług, oraz koszty – miarę niekorzyści z aktywów towarzyszących sprzedaży tych produktów i usług⁴¹.

„Rachunek zysków i strat (...) pokazuje, czy spółka sprzedała swoje dobra za więcej czy mniej niż koszty ich produkcji i dostarczenia do klientów. Kiedy patrzymy na rachunek wyników (...) ważne jest, aby pamiętać o trzech kwestiach:

1) ma on charakter historyczny – wszystkie zyski / straty mówią nam o tym, co było, a nie co jest;

2) nie zawiera nakładów kapitałowych; jedyną informacją na ten temat jest amortyzacja; w konsekwencji biznes może być rentowny, ale nie mieć środków pieniężnych na inwestowanie;

3) nie koncentruje się na tym, czy gotówka została otrzymana czy przekazana, a jedynie na tym, czy wystąpiła sprzedaż; w efekcie biznes może być rentowny, ale może nie mieć gotówki, gdyż odbiorcy nie zapłacili za sprzedane produkty / usługi”⁴².

Podsumowując, tradycyjny rachunek wyników według zagranicznych autorów:

„(a) jest raportem dynamicznym (...),

(b) jest zgodny z prawem,

(c) jest traktowany jako raport ze zrealizowanych zysków / strat; podstawowe dane, jakie zawiera powinny być uzupełnione istotnymi notami dostarczającymi dodatkowych informacji i objaśnień,

(d) działalność operacyjna spółki jest okazjonalnie determinowana przychodem / kosztem nadzwyczajnym; takie kategorie powinny być ujmowane oddzielnie, łącznie z ich skutkiem podatkowym”⁴³.

³⁹ Por. C. Gowthorpe, *Business Accounting and Finance for Non-specialists*, Thomson, London 2003, s. 115.

⁴⁰ M.H. Granof, P.W. Bell, B.R. Neumann, *Accounting for Managers and Investors*, Prentice Hall, New Jersey 1993, s. 44–45.

⁴¹ J. Pratt, *Financial Accounting...*, s. 11.

⁴² W. McKenzie, *The Financial Times Guide to Using and Interpreting Company Accounts*, Prentice Hall, 1998, s. 9–10.

⁴³ T.A. Lee, *Company Financial Reporting*, s. 42–43.

W literaturze polskiej także podkreśla się, że rachunek wyników jest obrazem dynamicznym, przedstawiającym rezultat działalności przedsiębiorstwa w określonym czasie i przeciwstawia się go bilansowi majątkowemu jako obrazowi statycznemu, który, mimo że zawiera wynik działalności, nie jest w stanie określić źródeł jego powstania i przyczyn jego ukształtowania.

Zbieżność poglądów na temat istoty i zakresu rachunku wyników, prezentowanych zarówno w polskiej, jak i zagranicznej literaturze przedmiotu, prowadzi do następujących zasadniczych wniosków⁴⁴:

1) dotyczy on jednostek gospodarczych, które w toku swej działalności ponoszą koszty i osiągają przychody,

2) informuje w sposób syntetyczny o finansowych rezultatach działalności gospodarczej,

3) łączy się z bilansem majątkowym ostateczną wielkością zysku lub straty bilansowej osiągniętej w danym okresie,

4) charakteryzuje się okresem, którego dotyczy, a nie momentem jego sporządzenia.

Mimo różnych definicji i zakresu, rachunek wyników jest niewątpliwie:

- „narzędziem pomiaru finansowego wyniku działalności przedsiębiorstwa,
- źródłem informacji do zarządzania przedsiębiorstwem,
- podstawą oceny przydatności przedsiębiorstwa w skali społecznej,
- narzędziem informacji na potrzeby rachunku makroekonomicznego dzięki bezpośredniej przydatności danych ujętych w rachunku na szczeblu przedsiębiorstwa”⁴⁵.

E. Burzym⁴⁶ stwierdza, że zawarte w nim dane informują o strukturze wykazanego w bilansie wyniku finansowego oraz o źródłach jego powstania. Autorka podkreśla również rolę rachunku wyników jako uzupełnienia bilansu, pisząc, że stanowi on niezbędne uzupełnienie bilansu majątkowego, w bilansie jest wykazany bowiem osiągnięty wynik działalności jako ostateczny rezultat finansowy, w rachunku wyników zaś rezultat ten jest przedstawiony w postaci rozwiniętej.

Rachunek kosztów i wyników ma na celu rejestrację, kontrolę i szacowanie opierające się na prawidłowych regułach księgowości. Ponadto służy do wielu zadań specjalnych, do których można zaliczyć pozyskiwanie informacji planistycznych i kontrolnych.

Rachunek wyników spełnia zasadniczy postulat księgowości, czyli zadanie przedstawienia wyników działalności. Pierwotnie wynik ten był kontrolowany w rachunku kapitału. Takie ujęcie nie informowało jednak o źródłach poszczególnych zysków i strat. Na podstawie rachunku kapitału nie można otrzymać

⁴⁴ Z. Szczepanik, *Istota rachunku wyników...*, s. 69.

⁴⁵ Z. Szczepanik, *Niektóre problemy pomiaru...*, s. 95.

⁴⁶ E. Burzym, *Rachunkowość przedsiębiorstw i instytucji*, PWE, Warszawa 1980, s. 415–422.

jasnego obrazu o źródłach wyników, stąd potrzeba wyszczególnienia rachunków pomocniczych, tzw. rachunków wynikowych. W ten sposób rachunek kapitałów zarachowuje tylko początkowe i końcowe stany, natomiast wszelkie zyski i straty są ujmowane w rachunkach wynikowych⁴⁷.

Zadania rachunku wyników są utożsamiane często z jego funkcjami, a dodatkowo ściśle łączą się z celem, jaki ma on zrealizować. K. Winiarska⁴⁸ zadania rachunku wyników dzieli na:

1) zadania kontrolne:

(a) dostarczanie różnym szczeblom zarządzania jednostek gospodarczych bieżących i okresowych danych liczbowych informujących o poniesionych kosztach i uzyskanych przychodach, a także innych elementach wynikowych, w ujęciu syntetycznym i analitycznym,

(b) kontrolowanie elementów składowych wyniku finansowego przez wybrane komórki organizacyjne jednostki,

(c) kontrola trafności uprzednio podjętych decyzji,

(d) ocena wykonania planów finansowych;

2) zadania analityczne:

(a) analiza struktury dochodów według kryteriów sprzedaży,

(b) analiza rentowności grup wyrobów i usług,

(c) analiza strat i zysków nadzwyczajnych;

3) zadania informacyjne:

(a) dostarczanie danych liczbowych do prowadzenia rachunku ekonomicznego,

(b) tworzenie podstaw do sporządzania sprawozdań,

(c) prezentacja wyników finansowych.

Rachunek wyników spełnia przede wszystkim funkcję informacyjną, co wypływa z samej istoty rachunkowości. Uzyskane z rachunku wyników dane informują o wyniku podmiotu za dany okres sprawozdawczy, co pozwala na jego okresową ocenę i stanowi podstawę podejmowania decyzji gospodarczych. Dostarcza on realnych danych liczbowych ujętych w odpowiednich, różnych przekrojach przystosowanych do potrzeb analizy⁴⁹. Wynik będący efektem końcowym rachunku wyników występuje w potrójnej roli: celu, miernika i bodźca. Nadaje to tej kategorii szczególnego znaczenia i powoduje, że znajduje się on w centrum zainteresowania wielu ekonomistów wykorzystujących to podejście z punktu widzenia analizy przyczyn, jak i analizy ilościowej.

⁴⁷ Por. T. Karbowski, *Zarys księgowości kupieckiej przedsiębiorstwa jednostkowego*, Fr. Kraszyna nakładem Kursów Handlowych w Chorzowie, Chorzów 1946, s. 76–80.

⁴⁸ K. Winiarska, *Rachunek kosztów i wyników...*, s. 126–128.

⁴⁹ E. Burzym, *Ocena rentowności przedsiębiorstw przemysłowych*, PWE, Warszawa 1971, s. 5–11.

Kolejną funkcją rachunku wyników jest funkcja kontrolna. Służy on przede wszystkim do oceny efektywności gospodarowania, co podkreśla E. Burzym⁵⁰. Ponadto rachunek wyników musi spełniać jednocześnie funkcje informacyjno-kontrolne, zarówno w skali mikro-, jak i makroekonomicznej. Funkcję kontrolną rachunku wyników akcentuje A. Kardasz⁵¹, pisząc, że dostarcza on również użytkownikom informacji do oceny sytuacji (bieżącej i przyszłej), podejmowania decyzji gospodarczych oraz kontroli ich realizacji⁵².

Ściśle powiązana z funkcją informacyjną i kontrolną rachunku wyników jest funkcja analityczna. Dane zawarte w rachunku wyników umożliwiają analizę wyniku finansowego jednostki oraz elementów zasadniczo wpływających na ten wynik, tj. przychodów i kosztów.

Z funkcją informacyjną rachunku wyników wiąże się również funkcja optymalizacyjna. Jej celem jest przeprowadzenie szeroko pojętej analizy i oceny sytuacji finansowo-majątkowej jednostki oraz optymalizacji różnych działań podejmowanych na różnych etapach działalności gospodarczej.

Z kolei funkcja planistyczna rachunku wyników wspomaga projekcję oraz korektę wyników działalności jednostki w przyszłości. Jest to funkcja mająca na celu prowadzenie czynności umożliwiających planowanie kategorii ekonomicznych do osiągnięcia w przyszłości przez jednostkę. Niezaprzeczalną funkcją rachunku wyników jest też funkcja dowodowa, która wynika z konieczności formalnego i poprawnego ujmowania danych w dokumentach oraz ich archiwizacji i ochrony.

Reasumując, pełnienie przez rachunek wyników funkcji kontrolnej, planistycznej i analitycznej umożliwia rozpatrywanie go w dwóch aspektach⁵³:

⁵⁰ *Ibidem*.

⁵¹ A. Kardasz, *Rachunek wyników...*, s. 53.

⁵² Funkcja planistyczno-kontrolna rachunku wyników była przedmiotem badań K. Czubakowskiej, która omówiła rolę rachunku wyników w systemie controllingu rozumianym jako proces sterowania zorientowany na wynik przedsiębiorstwa, realizowany przez planowanie, kontrolę i sprawozdawczość. Zadaniem controllingu jest zapewnienie długotrwałej egzystencji przedsiębiorstwa i zagwarantowanie stabilności działalności (por. E. Mayer, R. Mann, *Controlling w twojej firmie*, Centrum Kreowania Liderów, Skierniewice 1996, s. 9). H.J. Vollmuth definiuje controlling jako system kierowania przedsiębiorstwem, który powinien wspierać dyrekcję przedsiębiorstwa i pracowników zarządu przy podejmowaniu decyzji. Zob. H.J. Vollmuth, *Controlling. Planowanie, kontrola, kierowanie*, Agencja Wydawnicza Placet, Warszawa 2007, s. 15–16. K. Czubakowska stwierdziła, że controlling powinien odgrywać rolę koordynującą oraz pobudzającą dalszy rozwój rachunku wyników: „(...) przedstawiony zakres rachunku wyników powinien zaspokoić zapotrzebowanie kierownictwa na informacje i wspomagać zarządzanie. Pełni on funkcję służebną wobec zarządzania, wspiera je odpowiednimi informacjami. Controlling jest skierowany zawsze ku przyszłości, dlatego opracowuje dane rachunku wyników dla przyszłych potrzeb”. Zob. K. Czubakowska, *Rachunek wyników w systemie controllingu*, „Rozprawy i Studia Uniwersytetu Szczecińskiego”, t. (CCXLIV) 170, Wydawnictwo Naukowe Uniwersytetu Szczecińskiego, Szczecin 1994, s. 45.

⁵³ *Ibidem*, s. 44–45.

- 1) w trybie *ex ante*, na przykład jako narzędzia planowania:
 - (a) cen jednostkowych,
 - (b) ilości wytworzonych produktów,
 - (c) przychodów ze sprzedaży,
 - (d) kosztów uzyskania przychodów;
- 2) w trybie *ex post* jako:
 - (a) pomiar (obserwację) i dokumentację,
 - (b) ewidencję,
 - (c) prezentację informacji wynikowej (sprawozdawczość),
 - (d) kontrolę i analizę wyników.

W niniejszej pracy przedmiotem prowadzonych rozważań jest sprawozdawczy wymiar rachunku wyników; w tym wymiarze jest on traktowany w ujęciu *ex post*.

1.1.3. Forma i treść rachunku wyników

Treść rachunku wyników oraz forma jego prezentacji z upływem lat zmieniły się, a zmiany te miały na celu dostosowanie się do wymogów informacyjnych użytkowników sprawozdań finansowych. Struktura i szczegółowość rachunku zysków i strat zależą przede wszystkim od tego, w jakim celu wykonuje się pomiar dokonań. Cel ten jest determinowany rodzajem użytkownika sprawozdania i jego potrzebami informacyjnymi. W warunkach globalizacji podstawowym odbiorcą informacji generowanych przez system rachunkowości jest właściciel kapitału, którego w pierwszej kolejności interesuje rezultat działalności i przyrost wartości przedsiębiorstwa.

Na budowę rachunku wpływa wiele czynników: po pierwsze, metoda jego sporządzenia; po drugie, przyjęty model prezentacji kosztów; po trzecie, charakter zdarzeń, których dotyczą przychody / koszty, po czwarte wreszcie – obszary aktywności przedsiębiorstwa. Zastosowany w rachunku wyników stopień detalizacji elementów obliczeniowych może być różny, ponieważ rachunek ten – podobnie jak bilans – może być zestawiony w układzie brutto lub netto, bądź też w układzie mieszanym, który pozwala na wykorzystanie zalet obu układów⁵⁴.

⁵⁴ Metoda netto polega na wykazywaniu w rachunku wyników ostatecznych strat lub zysków z poszczególnych rodzajów sprzedaży (wyrobów gotowych, robót i usług, towarów, pozostałej sprzedaży, operacji finansowych) oraz strat i zysków nadzwyczajnych. Rachunek ten daje syntetyczny obraz działalności podmiotu gospodarczego, lecz nie pozwala na zorientowanie się w rozmiarach przychodów ze sprzedaży i kosztów ich uzyskania. Metoda brutto umożliwia porównywanie kosztów sprzedanych produktów lub towarów i operacji finansowych z przychodami uzyskanymi z tej sprzedaży. Zaletą takiego rozwiązania jest orientacja w ogólnych kwotach charakteryzujących działalność jednostki gospodarczej. Metoda mieszana łączy elementy metody netto i metody brutto. Metodą brutto wykazuje się te wyniki cząstkowe, które z punktu widzenia

Zestawienie rachunku strat i zysków można prezentować według dwóch formuł:

- globalnej,
- segmentowej⁵⁵.

Istotą formuły globalnej jest ustalenie wyniku finansowego (zysku lub straty) drogą saldowania sumy wszystkich przychodów ujmowanych według tytułów z kosztami pozyskania tych przychodów oraz uwzględniania zysków nadzwyczajnych (*in plus*) i strat nadzwyczajnych (*in minus*). „Zaletą formuły globalnej jest szczegółowe wskazanie tytułów przychodów, które wyodrębnia się, np. przychody ze sprzedaży (z podziałem na kraj i eksport) wyrobów, robót, usług, towarów. Wadę natomiast stanowi brak możliwości odpowiedzi na pytanie, która sfera działalności jest mniej, a która bardziej opłacalna. Analitycznemu rozczłonowaniu przychodów nie odpowiada rozbitcie kosztów”⁵⁶.

W formule segmentowej z kolei wynik finansowy jest przedstawiony jako suma wyników osiągniętych w różnych sferach działalności spółki.

Tabela 1.4. Rachunek strat i zysków w formule segmentowej

Wynik na działalności operacyjnej
+ Wynik na operacjach finansowych
= Wynik z działalności normalnej
+ Wynik nadzwyczajny ^a
- Podatki
= Wynik finansowy netto

^a Wynik nadzwyczajny ujmowany jest *per saldo* jako różnica między zyskami i stratami nadzwyczajnymi.

Źródło: J. Weber, T. Cebrowska, M. Kufel, *Wprowadzenie do rachunkowości spółek. Bilansowanie majątku i kapitałów*, Park, Bielsko-Biała 1993, s. 147.

Formuła segmentowa prezentuje wyniki cząstkowe i można stosunkowo łatwo stwierdzić, gdzie znajdują się źródła wyniku i jakie z tego powodu rodzą się zagrożenia. Możliwa jest również analiza wyników jednostki⁵⁷.

potrzeb analizy i statystyki powinny dostarczać informacji bardziej szczegółowych, natomiast wszystkie pozostałe wyniki uzyskuje się metodą netto. *Ibidem*, s. 50.

⁵⁵ Por. J. Weber, T. Cebrowska, M. Kufel, *Wprowadzenie do rachunkowości spółek. Bilansowanie majątku i kapitałów*, Park, Bielsko-Biała 1993, s. 147–148.

⁵⁶ *Ibidem*.

⁵⁷ Autorzy piszą: „(...) na przykład, jeżeli wynik brutto wywodzi się w dużej mierze z wyniku nadzwyczajnego, to powstaje poważna wątpliwość co do przyszłej egzystencji spółki. Wysoki wynik na operacjach finansowych wskazuje na zdrową sytuację finansową przedsiębiorstwa, jednak «zbyt wysoki» jego udział sugeruje zbyt małą rentowność we «właściwej» działalności. Ta informacyjna korzyść dla adresata zamknięcia rocznego ma jednak swoją cenę: nie może on już na

Niezależnie od wybranej formuły rachunku strat i zysków jego znaczącym elementem jest wynik działalności gospodarczej. Określenie jego wysokości wymaga konfrontacji przychodów z kosztami ich pozyskania przy zachowaniu zasady współmierności. Współmierność (przedmiotową i czasową) przychodów i kosztów ich pozyskania można osiągnąć w dwojaki sposób: stosując model porównawczy lub model kalkulacyjny. Pierwszy polega na przeciwstawieniu przychodom ze sprzedaży danego okresu obrachunkowego wszystkich kosztów (całkowitych), jakie zostały poniesione w danym okresie. W przypadku gdy zapasy produktów ulegają zmianom, niezbędna jest korekta doprowadzająca przychody i koszty do współmierności. Korekta ta może dotyczyć przychodów lub kosztów.

Drugi model – kalkulacyjny – pokazuje koszty w przekroju funkcjonalnym; taka ich prezentacja pozwala ocenić źródła (ośrodki) powstania kosztów⁵⁸.

Czynnikiem mającym wpływ na budowę rachunku wyników jest charakter zdarzenia generującego kategorie kosztów lub przychodów. Jak podkreśla E. Walińska, rachunek zysków i strat zawiera koszty i przychody będące konsekwencją nie tylko zdarzeń, które miały miejsce w danym okresie, ale również wyceny aktywów i zobowiązań na dzień bilansowy⁵⁹. Można zatem rozróżnić w rachunku wyników pozycje przychodów i kosztów, które wynikają zarówno z dokonań jednostki w okresie sprawozdawczym, jak i z definicji, oraz zasad wyceny aktywów i zobowiązań na dzień bilansowy. Ten właśnie podział przychodów / kosztów doprowadził do wprowadzenia do praktyki koncepcji całościowego rachunku wyników.

Ogólna konstrukcja rachunku zysków i strat obejmuje cztery następujące poziomy odzwierciedlające obszary aktywności przedsiębiorstwa:

- 1) operacyjny,
- 2) finansowy,
- 3) nadzwyczajny,
- 4) „dystrybucji” wyniku finansowego z tytułu podatku dochodowego.

pierwszy rzut oka poznać całkowitej sumy wszystkich kosztów i strat względnie wszystkich przychodów, musi je sobie w razie potrzeby oddzielnie wyliczyć”. *Ibidem*, s. 150.

⁵⁸ Rachunek wyników w układzie kosztów według rodzaju znajduje zastosowanie głównie w małych przedsiębiorstwach, w których nie jest wymagany podział kosztów wspólnych według funkcji i podmiotów oraz występuje dość arbitralne rozliczanie kosztów dotyczących różnych produktów. Warto dodać, że układ kosztów według rodzaju, a więc naturalnych składników kosztów, a nie celowo klasyfikowanych, jest przydatny w makrorachunkowości. Natomiast układ kosztów według funkcji jest zorientowany bardziej na sprzedaż (*output*), gdyż grupuje koszty wytworzenia końcowych zapasów produkcji i produkcji sprzedanej, a także koszty sprzedaży i koszty ogólnego zarządu.

⁵⁹ E. Walińska, *Międzynarodowe Standardy Rachunkowości. Ogólne zasady pomiaru i prezentacji pozycji bilansu i rachunku wyników*, Oficyna a Wolters Kluwer business, Kraków 2007, s. 209.

Poziom operacyjny rachunku zysków i strat wiąże się z:

- podstawową działalnością operacyjną jednostki, do realizacji której została ona powołana,
- pozostałą działalnością operacyjną jednostki, w której ujmuje się przychody związane pośrednio z działalnością operacyjną (np. sprzedaż zbędnych urządzeń i maszyn).

Poziom finansowy rachunku zysków i strat zawiera przychody i koszty z działalności finansowej i inwestycji finansowych. Działalność finansowa przedsiębiorstwa jest związana w szczególności z nabywaniem aktywów pieniężnych na sfinansowanie działalności operacyjnej przedsiębiorstwa, np. poprzez emisję dłużnych papierów wartościowych, zaciągnięcie kredytu lub pożyczki, a także z finansowymi operacjami wyrażonymi w walucie obcej, co powoduje konieczność przeliczania ich na złote według odpowiednich kursów przeliczeniowych. Inwestycje finansowe wiążą się z nabywaniem aktywów w celu osiągnięcia korzyści ekonomicznych wynikających ze wzrostu ich wartości bądź uzyskania przychodów w formie odsetek, dywidend i udziałów w podziale zysku, ewentualnie innych pożytków.

Poziom nadzwyczajny rachunku zysków i strat przedstawia skutki finansowe zdarzeń nadzwyczajnych, a więc takich, które są trudne do przewidzenia i znajdują się poza kontrolą jednostki.

Poziom „dystrybucji” wyniku finansowego z tytułu podatku dochodowego pokazuje kwotę wyniku finansowego jednostki przynależną budżetowi oraz część pozostającą w jednostce do podziału. Jest to szczególny rodzaj kosztów / przychodów – z tytułu podatku dochodowego.

Informacje o wynikach poszczególnych poziomów (wynikach w obszarach działalności jednostki, które charakteryzują się różnym stopniem ryzyka, przewidywalności, stabilności oraz powtarzalności w kolejnych okresach) pozwalają użytkownikom sprawozdania lepiej zrozumieć osiągnięte dokonania jednostki. Ponadto w każdym z obszarów rachunku zysków i strat można obliczyć cząstkowy wynik finansowy. Jest on ustalany w sposób segmentowy, narastający, uwzględniający coraz szerszy zakres działalności prowadzonej przez jednostkę.

Reasumując, podstawowe zasady budowy rachunku zysków i strat obejmują⁶⁰:

- 1) wyróżnienie jednorodnych strumieni zdarzeń wynikowych (przychodów i zysków, kosztów i strat, obowiązkowych obciążeń wyniku finansowego),
- 2) przyporządkowanie wyżej określonych strumieni do występujących w podmiocie gospodarczym segmentów (obszarów) jego działalności (aktywności),
- 3) ustalenie (obliczenie) ostatecznego wyniku finansowego netto oraz pośrednich kategorii wynikowych,

⁶⁰ J. Samelak, *Determinanty sprawozdawczości finansowej...*, s. 144–145.

4) wybór metody prezentacji informacji w tym rachunku (metoda mieszana z przewagą sposobu brutto w polskim standardzie rachunku zysków i strat),

5) prezentację informacji dotyczących zdarzeń wynikowych w wybranym układzie sprawozdawczym (w wariantcie porównawczym lub kalkulacyjnym i formie drabinkowej w polskim standardzie tego rachunku).

Przedstawione rozważania na temat struktury rachunku wyników dotyczyły jego wymiaru sprawozdawczego, który sprowadza się do prezentowania informacji o wyniku finansowym jednostki dla szerokiego kręgu odbiorców. Można jednak mówić także o zarządczym i podatkowym aspekcie rachunku zysków i strat. W wymiarze zarządczym dane rachunku wyników są wykorzystywane do celów zarządzania. W wymiarze podatkowym staje się on podstawą ustalania podatku dochodowego⁶¹.

Każdy wymiar rachunku wyników jest adresowany do innego odbiorcy sprawozdania (użytkownika, interesariusza). W przypadku wymiaru sprawozdawczego forma rachunku zysków i strat jest determinowana przez regulacje rachunkowości bądź regulacje podatkowe. W przypadku wymiaru zarządczego forma rachunku zysków i strat zależy od wymagań informacyjnych kadry zarządzającej⁶². Obecnie skutek tendencji wynikających z globalizacji i zmian w otoczeniu gospodarczym oraz charakteru biznesu następuje integracja dwóch wymiarów rachunku zysków i strat, tj. zewnętrznego i wewnętrznego. Przez wiele lat wewnętrzny rachunek wyników odpowiadał na potrzeby zarządu i nie stanowił w żadnej formie obszaru ujawnień dla odbiorców zewnętrznych (tajemnica handlowa). Zmiana formy i roli rachunku zysków i strat jest wynikiem z jednej strony daleko idących zmian w modelu sprawozdawczości

⁶¹ Jak dowodzi K. Zasiewska, „rachunek zysków i strat konstruowany na podstawie przepisów prawa podatkowego, w formie i kształcie odpowiadającemu księgowemu rachunkowi wyników, generowany na podstawie ewidencji operacji gospodarczych kwalifikowanych zgodnie z regułami podatkowymi, może spełniać rolę doskonałego narzędzia analitycznego, pozwalającego na szybkie ustalenie zobowiązania z tytułu podatku dochodowego, jak i podatku odroczonego, a tym samym umożliwiającego prowadzenie przez jednostkę optymalnej polityki podatkowej”. Por. K. Zasiewska, *Koncepcja podatkowego rachunku zysków i strat. Artykuł dyskusyjny*, „Zeszyty Teoretyczne Rachunkowości”, t. 64 (120), SKWP, Warszawa 2011, s. 196.

⁶² Do celów zarządczych przygotowuje się różne formy rachunku wyników; jedną z nich jest rachunek wyników w układzie segmentowym (nosi on nazwę wielostopniowego rachunku wyników). Wielostopniowy (wieloblokowy) rachunek wyników pozwala na wprowadzenie tylu różnych stopni marży brutto (nazywanej również marżą na pokrycie), ile obiektów kosztowych tego wymaga. Mogą to być centra odpowiedzialności (zakłady lub wydziały), różne obszary działalności przedsiębiorstwa, grupy asortymentowe, poszczególne rodzaje produktów i oczywiście przedsiębiorstwo jako całość. Zob. szerzej: I. Sobańska (red.), *Rachunek kosztów i rachunkowość zarządcza. Najnowsze tendencje, procedury i ich zastosowania w przedsiębiorstwach*, C.H. Beck, Warszawa 2003; A.A. Jaruga, W.A. Nowak, A. Szychta, *Rachunkowość zarządcza. Koncepcje i zastosowania*, Społeczna Wyższa Szkoła Przedsiębiorczości i Zarządzania, Łódź 1999.

finansowej (aspekt sprawozdawczy), z drugiej strony zmian w zarządzaniu i koncepcjach rachunkowości zarządczej⁶³ (aspekt zarządczy).

W dalszej części pracy uwaga autorki będzie koncentrować się na sprawozdawczej formule rachunku wyników – jego ewolucji i perspektywach rozwoju w przyszłości.

1.2. Rachunek wyników w świetle teoretycznych podstaw systemu rachunkowości i sprawozdawczości finansowej

1.2.1. Podstawy teoretyczne systemu rachunkowości

Rachunkowość jest systemem praktycznym, mającym jednak własną teorię. Pojęcie teorii rachunkowości ma wieloaspektowy wymiar. Najczęściej w literaturze przedmiotu cytowana jest definicja teorii rachunkowości sformułowana przez E. Hendriksena⁶⁴. Według wspomnianego autora, przez teorię rachunkowości rozumie się spójny, konsekwentny i wewnętrznie logiczny zbiór hipotetycznych, koncepcyjnych i pragmatycznych zasad tworzących ogólny układ odniesienia dla badania natury rachunkowości⁶⁵.

Teorie rachunkowości są określane jako zbiór logicznych zasad, który:

- 1) umożliwia inwestorom, kadrom kierowniczym i praktykom lepsze zrozumienie istniejącej praktyki,
- 2) tworzy strukturę pojęciową służącą do oceny praktyki rachunkowości,
- 3) nadaje kierunek tworzeniu nowych metod i procedur⁶⁶.

Jako podstawowe zadanie teorii rachunkowości wymienia się stworzenie ram do opracowania nowych koncepcji i metod oraz dostarczenie podstaw do wyboru takiej, a nie innej procedury spośród kilku możliwych⁶⁷.

⁶³ Szczegółowo rozwój rachunkowości zarządczej omówiła A. Szychta w rozprawie habilitacyjnej *Etapy ewolucji i kierunki integracji metod rachunkowości zarządczej*, Wydawnictwo Uniwersytetu Łódzkiego, Łódź 2007.

⁶⁴ E.S. Hendriksen, M. van Breda, *Teoria rachunkowości*, Wydawnictwo Naukowe PWN, Warszawa 2002, s. 43.

⁶⁵ Por. A. Szychta, *Współczesne kierunki zainteresowania teorii rachunkowości finansowej w świetle zarysu jej rozwoju*, „Zeszyty Teoretyczne Rachunkowości”, t. 56 (112), SKwP, Warszawa 2010, s. 248.

⁶⁶ Zob. E.S. Hendriksen, M. van Breda, *Teoria rachunkowości...*, s. 43–44.

⁶⁷ Problematyką teorii rachunkowości w literaturze przedmiotu zajmowali się m.in.: Z. Kosut, *Rachunkowość jako nauka*, PWG, Warszawa 1959, s. 87; E. Wojciechowski, *Zarys rozwoju rachunkowości w dawnej Polsce*, PWE, Warszawa 1964, s. 187; S. Skrzywan, *Teoretyczne podstawy rachunkowości*, PWE, Warszawa 1969, s. 9–15; S. Górniak, R. Stadtmüller, *Bilansoznawstwo w zarysie*, PWE, Warszawa 1967; W. Brzezin, *Teoretyczne podstawy rachunkowości*, Uniwersytet Mikołaja Kopernika, Toruń 1975, s. 37; G. Świdarska, *Bilans dynamiczny...*; T. Peche, *Zarys ogólnej teorii rachunkowości*, PWE, Warszawa 1963, s. 176; M. Gmytrasiewicz,

Wybrane definicje teorii rachunkowości prezentowane w literaturze przedmiotu zestawiono w tabeli 1.5.

Tabela 1.5. Wybrane definicje teorii rachunkowości

Autor	Definicja teorii rachunkowości
1	2
A.C. Littleton i V.K. Zimmerman	Teoria powinna być postrzegana przez pryzmat doświadczeń praktycznych rachunkowości, ponieważ „powstała na bazie doświadczeń (...), jest doświadczeniem, które dostarcza logicznych wyjaśnień (...), odzwierciedla praktykę, z której się rodzi”.
K. Most	Teoria rachunkowości to integralny element nauki, obejmujący usystematyzowany zbiór koncepcji i zasad metodologicznych niezależnych od praktyki.
E.S. Hendriksen	Teoria rachunkowości to logiczne wnioskowanie w formie zbioru szerokich zasad, które: 1) dostarczają ogólnych ram odniesienia służących do oceny praktyki rachunkowości, 2) ukierunkowują rozwój nowych metod i procedur. Teoria rachunkowości może być także wykorzystywana do objaśnienia istniejących praktyk i procedur w celu ich lepszego zrozumienia.
Report <i>A Statement of Basic Accounting Theory</i> opublikowany przez American Accounting Association	Teoria rachunkowości ma być zbiorem podstawowych koncepcji, właściwych dla różnych systemów rachunkowości, a także zbiorem kryteriów do tworzenia i oceny informacji o planowanych procesach gospodarczych.
M. Schweitzer	Współczesna teoria rachunkowości finansowej objaśnia formalną strukturę księgowości, analizuje całość rachunkowości, rozwiązuje problemy wyceny i zachowania kapitału.
J. Samelak	Teorię rachunkowości określa się jako naukę o charakterze interdyscyplinarnym, której ideą przewodnią jest metoda bilansowa, rozumiana jako bilansowanie pojedynczego konta, bilansowanie systemu kont, sporządzanie bilansu majątkowego i bilansu wyników.
J. Turyna	Teoria rachunkowości może być rozpatrywana wieloaspektowo. Jednym z takich kryteriów analizy teorii rachunkowości są źródła pisane, będące zarazem jej nośnikami w praktyce. Współczesnymi nośnikami tej teorii jest zarówno cały opublikowany na świecie dorobek naukowy, w formie książek, artykułów, referatów i ekspertyz naukowych, tworzący nośnik pierwotny tej teorii, jak i teoretyczne ramy założeń koncepcyjnych i dokumentów normalizacyjnych, związanych z opracowywanymi regulacjami prawnymi i standardami rachunkowości, zarówno w skali międzynarodowej, jak i lokalnej (nośnik wtórny).

T. Peche, G. Świdarska, *Teoretyczne podstawy rachunkowości*, PWN, Warszawa 1978, s. 24; T. Peche, *Metody bilansowe w rachunkowości a systemy informacyjne w gospodarce narodowej*, PWN, Warszawa 1991, s. 36; A. Szychta, *Teoria rachunkowości Richarda Mattessicha w świetle podstawowych kierunków rozwoju nauki rachunkowości. Studium metodologiczne*, FRRWP, Warszawa 1996.

1	2
Z. Kossut	Teoria rachunkowości ma na celu opracowywanie coraz lepszych sposobów ewidencji działalności gospodarczej. Celem praktyki rachunkowości jest coraz lepsze wykorzystanie tych sposobów ewidencji. Zdaniem rachunkowości jest dostarczanie danych do decyzji kierownictwa oraz ochrony kierownictwa i ochrony własności.
S. Skrzywan	Teoria rachunkowości wywodzi się z doświadczenia i występuje w postaci ogólnie przyjętych konwencji i zwyczajów. Przedmiotem rachunkowości są zjawiska gospodarcze występujące w jednostkach gospodarczych; jej zakres to: księgowość podwójna, kalkulacja i sprawozdawczość finansowa, a metody to: podmiotowa, bilansowa, momentów i okresów oraz wyceny. Autor opracował spójny system pojęć teorii rachunkowości: przedmiotu, zarysu, metod oraz cech rachunkowości.

Źródło: opracowano na podstawie: A.C. Littleton, V.K. Zimmerman, *Accounting Theory. Continuity and Change*, Prentice Hall, Englewood Cliffs, N.J. 1962, s. 10; K. Most, *Accounting Theory*, Grid Publishing, Colombus, Ohio 1977, s. 11; A. Szychta, *Teoria rachunkowości Richarda Mattessicha w świetle podstawowych kierunków rozwoju nauki rachunkowości. Studium metodologiczne*, FRRwP, Warszawa 1996, s. 55; M. Schweitzer, *Przydatność pagatorycznej teorii rachunkowości finansowej*, „Zeszyty Teoretyczne Rady Naukowej”, t. 55, SKwP, Warszawa 2000, s. 170; J. Samelak, *Determinanty sprawozdawczości finansowej przedsiębiorstw oraz kierunki jej dalszego rozwoju*, Akademia Ekonomiczna w Poznaniu, Poznań 2004, s. 12; Z. Kossut, *Rachunkowość jako nauka*, PWG, Warszawa 1959, s. 87; S. Skrzywan, *Teoretyczne podstawy rachunkowości*, PWE, Warszawa 1969, s. 9–15; E. Walińska, *Wartość bilansowa przedsiębiorstwa a alokacja podatku dochodowego*, Wydawnictwo Uniwersytetu Łódzkiego, Łódź 2004, s. 39–40; J. Turyna, *Teoria rachunkowości a założenia koncepcyjne międzynarodowych standardów sprawozdawczości finansowej: przyczynek do dyskusji*, [w:] *Problemy współczesnej rachunkowości*, Szkoła Główna Handlowa w Warszawie, Warszawa 2009, s. 545–547.

Również cel teorii rachunkowości jest różnie ujmowany w literaturze przedmiotu. A. Szychta⁶⁸ pisze, że celem teorii rachunkowości jest objaśnienie rozwiązań stosowanych w praktyce, umożliwiające lepsze zrozumienie istniejącej praktyki przez inwestorów, menedżerów, księgowych i studentów rachunkowości, a także formułowanie nowych koncepcji i modeli. Autorka podkreśla także związki, jakie zachodzą między teorią a praktyką rachunkowości, powołując się na E. Burzym⁶⁹, która stwierdza, że „teoria rachunkowości jest ściśle związana z praktyką, ponieważ jest formułowana na jej podstawie, a równocześnie stanowi podstawę działań praktycznych, opartych na uogólnieniach, które wynikają z kojarzenia indukcyjnej metody poznania z metodą dedukcyjną”.

Bez względu na sposób podejścia i metodologie stosowane w teorii rachunkowości, istnieje określona podstawowa jej struktura. A.R. Belkaoui⁷⁰ wyróżnia w niej następujące elementy:

⁶⁸ A. Szychta, *Współczesne kierunki zainteresowania...*, s. 248.

⁶⁹ E. Burzym, *Spoleczna funkcja rachunkowości*, „Zeszyty Teoretyczne Rachunkowości”, t. 45 (101), SKwP, Warszawa 2008, s. 71–86.

⁷⁰ A.R. Belkaoui, *Accounting Theory*, University of Illinois, Chicago 2000, s. 162–163.

- 1) cele sprawozdań finansowych,
- 2) fundamentalne postulaty rachunkowości i koncepcje teoretyczne,
- 3) zasady rachunkowości oparte na postulatach i koncepcjach,
- 4) techniki i metody rachunkowości budowane na podstawie zasad rachunkowości⁷¹.

Elementem nadrzędnym w teorii rachunkowości jest cel sprawozdań finansowych, z którego wynikają fundamentalne postulaty i koncepcje rachunkowości, na podstawie których formułowane są zasady rachunkowości oraz stosowane w praktyce techniki i metody⁷². A.R. Belkaoui wyróżnia postulaty: podmiotu, kontynuacji działania, jednostki pomiaru i periodyzacji⁷³. Cele, postulaty i koncepcje teoretyczne tworzą szkielet systemu rachunkowości⁷⁴.

Jak już wspomniano, teoria rachunkowości może być rozpatrywana wieloaspektowo⁷⁵. J. Turyna wyróżnia teorię ogólną rachunkowości, opartą na koncepcjach i zasadach uznawanych i akceptowanych powszechnie na świecie, oraz szczegółowe teorie rachunkowości uznawane i akceptowane lokalnie, np. przez niektóre grupy krajów lub też pojedyncze kraje, a której nośnikami w praktyce są zwykle założenia koncepcyjne standardów rachunkowości⁷⁶. Wskazuje on następujące funkcje teorii rachunkowości:

- 1) komunikatywną, która powoduje, że rachunkowość jest uznawana przez niektórych teoretyków oraz praktyków za „język” działalności gospodarczej; rola rachunkowości jako języka działalności gospodarczej była podkreślana w pracach m.in. Y. Ijiriego oraz S. Tanaki⁷⁷;
- 2) przenoszenia aksjomatów, założeń koncepcyjnych itd. do polityki rachunkowości i jej praktyki; autor formułuje tezę, że standardy te wraz z ich

⁷¹ Podają za: A. Szychta, *Współczesne kierunki zainteresowania...*, s. 251. Polscy autorzy prac wydanych przed drugą wojną światową (m.in. J. Aseńko, W. Byszewski, W. Góra, T. Lulek, W. Skalski czy M. Scheffs) rozważali zagadnienia dotyczące teoretycznych podstaw księgowości, struktury i analizy bilansu, wyceny składników bilansowych, rewizji ksiąg rachunkowych oraz objaśniali i oceniali ówczesnie wydane regulacje prawne odnoszące się do sprawozdawczości finansowej. Zob. M. Frenzel, A. Jaruga, A. Szychta, *Zasady wyceny bilansowej w Polsce w okresie międzywojennym*, [w:] M. Gmytrasiewicz, A. Karmańska (red.), *Polska szkoła rachunkowości*, Szkoła Główna Handlowa w Warszawie, Warszawa 2004, s. 341–343.

⁷² Zob. szerzej E. Walińska, *Wartość bilansowa przedsiębiorstwa a alokacja podatku dochodowego*, Wydawnictwo Uniwersytetu Łódzkiego, Łódź 2004, s. 41.

⁷³ Zob. A. R. Belkaoui, *Accounting Theory*, s. 163–166.

⁷⁴ E. Walińska, *Wartość bilansowa...*, s. 42.

⁷⁵ J. Turyna, *Teoria rachunkowości a założenia koncepcyjne międzynarodowych standardów sprawozdawczości finansowej: przyczynek do dyskusji*, [w:] *Problemy współczesnej rachunkowości*, Szkoła Główna Handlowa w Warszawie, Warszawa 2009, s. 545–547.

⁷⁶ *Ibidem*.

⁷⁷ Y. Ijiri, *Theory of Accounting Measurement*, „Studies in Accounting Research”, no. 10, American Accounting Association, Sarasota, Florida 1975, s. 15; S. Tanaka, *The Structure of Counting Language*, Chuo University Press, Tokyo 1982, s. 4–5. Por. także J. Turyna, *Rachunkowość finansowa*, wyd. trzecie, C.H. Beck, Warszawa 2008, s. 8–9.

założeniami koncepcyjnymi, zawierające w sobie elementy teorii rachunkowości, mogłyby stanowić jej nośnik w polityce rachunkowości, a następnie w praktyce w postaci zindywidualizowanych zasad (polityki) rachunkowości;

3) predykcijną oraz praktyczną, z których pierwsza ma na celu badanie zmian w otoczeniu i ich prognozowanie, druga – stwierdzenie przydatności teorii w praktyce.

W literaturze wymienia się również różne typy i odmiany teorii rachunkowości. Najczęściej teorie te dzieli się na normatywne (preskrytywne) oraz pozytywne (opisowe, deskrytywne)⁷⁸. Kryterium leżącym u podstaw podziału teorii rachunkowości na normatywne i pozytywne jest sposób stawiania pytania badawczego oraz to, czy teoria uwzględnia czy pomija normy oceniające (sądy wartościujące)⁷⁹. Teorie rachunkowości, które uznają akcjonariuszy za najważniejszych użytkowników sprawozdań finansowych i zwracają się do odpowiedzi na pytania, jakie czynniki decydują o wyborze określonej polityki rachunkowości finansowej i jakie są skutki stosowania tej polityki⁸⁰, to teorie pozytywne.

Jak widać, zakres teorii rachunkowości jest bardzo szeroki, a jednocześnie zróżnicowany w zależności od kraju pochodzenia poszczególnych jej badaczy. Niezależnie jednak od tego zróżnicowania, w centrum rozważań teoretycznych nad systemem rachunkowości w pierwszej połowie XX wieku były stawiane następujące kwestie⁸¹:

- 1) teorie kont i teorie bilansowe,
- 2) wycena w rachunkowości i prezentacja sprawozdań finansowych,
- 3) różne podejścia do rozważań problemu inflacji w rachunkowości (tzw. rachunkowość inflacyjna),
- 4) amortyzacja i inne zagadnienia alokacji kosztów w czasie,
- 5) rachunek kosztów i ustalanie cen, w tym cen transferowych,
- 6) auditing, ustanawianie standardów i sprawy opodatkowania,
- 7) problemy etyki w rachunkowości i zarządzaniu.

Zagadnienia te były w następnych dekadach ubiegłego stulecia przedmiotem poszukiwań właściwych rozwiązań. Część z nich stanowi nadal obszar

⁷⁸ Teorie typu normatywnego odpowiadają na pytanie, jak być powinno oraz zawierają normy oceniające. Pozytywna teoria w dziedzinie rachunkowości koncentruje się na opisie i objaśnianiu faktów i procesów występujących w praktyce rachunkowości. Odpowiada na pytania, jak jest i dlaczego tak jest. Zob. szerzej A. Szychta, *Cele rachunkowości jednostek gospodarczych a główne tendencje rozwoju praktyki i teorii rachunkowości*, „Zeszyty Teoretyczne Rachunkowości”, t. 17 (73), SKwP, Warszawa 2003, s. 125.

⁷⁹ Do normatywnych teorii rachunkowości są zaliczane w szczególności: 1) teorie kont, 2) teorie bilansowe, 3) teorie wyceny w rachunkowości i prezentacji sprawozdań finansowych, 4) teorie rachunkowości inflacyjnej, 5) teorie powierniczej roli rachunkowości, 6) teorie etyki w rachunkowości. Zob. A. Szychta, *Współczesne kierunki zainteresowania...*, s. 248; *eadem*, *Cele rachunkowości...*, s. 126.

⁸⁰ Por. A. Szychta, *Współczesne kierunki zainteresowania...*, s. 252–253.

⁸¹ *Ibidem*, s. 251.

naukowych dociekań, mimo że fundamenty teoretyczne dotyczące tych kwestii zbudowano w pierwszej połowie XX wieku, albo nawet wcześniej⁸².

Szczególnym nurtem badawczym w rachunkowości były badania aprioryczne⁸³, które odnosiły się przede wszystkim do ogólnej teorii rachunkowości⁸⁴ i skutkowały próbami opracowania teorii rachunkowości w ujęciu aksjomatycznym (R. Mattessich, Y. Ijiri, E. Kosiol, M. Schweitzer). Jak pisze A. Szychta, doprowadziły one do ukształtowania się wielu normatywnych koncepcji wyceny w rachunkowości finansowej (np. E.O. Edwardsa, P.W. Bella, R.J. Chambersa, R. Sterlinga). Ich twórcy koncentrowali się na ustalaniu „prawdziwego zysku” jednostki gospodarczej w danym okresie sprawozdawczym (podejście „prawdziwego zysku”) oraz na informacjach z systemu rachunkowości, które byłyby przydatne do podejmowania decyzji ekonomicznych przez różnych użytkowników tych informacji (podejście użyteczności decyzyjnej)⁸⁵. Normatywny wymiar mają również inne koncepcje, w tym teoria potrójnej księgowości opracowana przez Y. Ijiriego (1986)⁸⁶.

Teoria rachunkowości dotyczy różnych jej obszarów. Z jednej strony ma ona na celu objaśnienie rachunku kosztów oraz rachunkowości zarządczej, z drugiej szeroko pojętej rachunkowości finansowej, zarówno kont, jak i sprawozdań finansowych. Teoria rachunkowości finansowej w XXI wieku usiłuje sprostać wyzwaniom nowego otoczenia charakteryzującego się bardzo dużym stopniem złożoności oraz zmiennością i niepewnością działalności podmiotów gospodarczych. Cechą charakterystyczną teorii rachunkowości finansowej jest dziś zróżnicowanie metodologiczne badań, z przewagą badań typu empirycznego, związanych z bieżącą praktyką i regulacjami sprawozdawczości finansowej. Najwięcej badań dotyczy objaśniania przyczyn kształtowania się aktualnej

⁸² Okres w rozwoju teorii rachunkowości rozpoczęty w połowie lat 50. XX wieku i trwający około 20 lat jest nazywany okresem normatywnym lub złotym wiekiem badań apriorycznych. Tworzone wówczas teorie rachunkowości próbowały ustalać rozwiązania dla praktyki rachunkowości. W tym okresie badacze byli mniej zainteresowani tym, co faktycznie zdarzyło się w praktyce, a bardziej byli skupieni na formułowaniu teorii, które przewidywały, co może się zdarzyć wskutek zastosowania proponowanych koncepcji i metod rachunkowości. Zob. A. Szychta, *Teoria rachunkowości Richarda Mattessicha...*, s. 44–45.

⁸³ Por. A. Szychta, *Współczesne kierunki zainteresowania...*, s. 252.

⁸⁴ W pracach z zakresu ogólnej teorii rachunkowości często pojawia się pojęcie paradygmatu. A. Riahi-Belkaoui wyróżnia 6 podstawowych i równorzędnych paradygmatów rachunkowości: 1) antropologiczno-indukcyjny, 2) dedukcyjny prawdziwego zysku, 3) użyteczności decyzyjnej w aspekcie przydatności informacji z rachunkowości w danym modelu decyzyjnym, 4) użyteczności decyzyjnej w aspekcie zachowań zagregowanego rynku, 5) użyteczności decyzyjnej w aspekcie zachowań indywidualnego decydenta, 6) informacyjno-ekonomiczny. W polskiej literaturze przedmiotu problematyką paradygmatu rachunkowości zajmowała się A. Szychta. Zob. A. Szychta, *Teoria rachunkowości Richarda Mattessicha...*, s. 187–201.

⁸⁵ Zob. A. Jaruga, *Niektóre wyznaczniki rozwoju rachunkowości*, [w:] A. Jaruga (red.), *Współczesne problemy rachunkowości*, PWE, Warszawa 1991, s. 17–19.

⁸⁶ Podają za: A. Szychta, *Współczesne kierunki zainteresowania...*, s. 252.

praktyki oraz przewidywania roli informacji dostarczanych przez rachunkowość finansową w decyzjach podejmowanych przez uczestników gospodarki rynkowej. Badania te testują hipotezy mówiące o tym, że informacje są obecnie zasobem ekonomicznym i towarem, który podlega zasadom gry rynkowej.

Jedną z grup teorii rachunkowości finansowej, kluczową dla obecnego modelu sprawozdawczego, jest grupa teorii bilansowych, która ukształtowała formę i treść składników sprawozdania finansowego, w tym również rachunku wyników. O wpływie teorii bilansowych na miejsce i rolę rachunku wyników w systemie rachunkowości traktuje kolejny podrozdział pracy.

1.2.2. Rachunek wyników w teoriach bilansowych

Szczególną grupę teorii rachunkowości stanowią teorie bilansowe. W literaturze przedmiotu są używane w stosunku do nich różne określenia. Na przykład W. Brzezin określa je jako teorie bilansowe⁸⁷, S. Skrzywan traktuje je jako teorie wyceny⁸⁸, M. Schweitzer używa terminu „konceptje teorii rachunkowości finansowej”, wymieniając – jako podstawowe – statyczne, organiczne, dynamiczne i nastawione na ustalenie wartości⁸⁹.

Teorie bilansowe próbują znaleźć odpowiedź na pytania, które sprawozdanie finansowe jest ważniejsze – bilans czy rachunek zysków i strat oraz jakie przyjąć zasady wyceny i pomiaru zysku⁹⁰. Generalnie należy stwierdzić, że teorie bilansowe były rezultatem określonych sytuacji społeczno-ekonomicznych i uwarunkowań koniunkturalnych. Przez lata podlegały różnym modyfikacjom, dostosowując się do realiów gospodarczych⁹¹. Słuszne jest stwierdzenie A. Jaklika i B. Micherdy, że „(...) źródła ewolucji koncepcji bilansowych tkwią w rozwoju działalności gospo-

⁸⁷ Por. W. Brzezin, *Statystyczne teorie bilansowe*, „Zeszyty Naukowe Wyższej Szkoły Pedagogicznej w Opolu”, seria „Ekonomia”, z. 11, Opole 1987, s. 9–25; A. Jaklik, B. Micherda, *Status bilansu majątkowego przedsiębiorstw państwowych w świetle teorii bilansowych*, „Zeszyty Naukowe Akademii Ekonomicznej w Krakowie”, nr 207, Kraków 1985, s. 111; J. Samelak, *Determinanty sprawozdawczości finansowej...*, s. 13–14; E. Walińska, *Wartość bilansowa...*, s. 45.

⁸⁸ S. Skrzywan, *Teoretyczne podstawy rachunkowości*, s. 231–232.

⁸⁹ Zob. M. Schweitzer, *Przydatność pagatorycznej teorii rachunkowości finansowej*, „Zeszyty Teoretyczne Rady Naukowej”, t. 55, SKwP, Warszawa 2000, s. 169–175.

⁹⁰ O teoriach bilansowych pisali m.in.: M. Scheffs, *Oznaczanie wartości przedmiotów bilansowych*, Wydawnictwo Związku Księgowych w Polsce, Księgarnia Wł. Wilak, Poznań 1938; G. Świdarska, *Bilans dynamiczny...*; J. Samelak, *Determinanty sprawozdawczości finansowej...*; E. Śnieżek, *Sprawozdawczość przepływów pieniężnych: krytyczna ocena i propozycja modelu*, Wydawnictwo Uniwersytetu Łódzkiego, Łódź 2008, s. 100–115; W. Gos, *Dynamiczne teorie bilansowe jako baza przepływów pieniężnych*, „Zeszyty Teoretyczne Rachunkowości”, t. 2 (58), SKwP, Warszawa 2001, s. 33–52; P. Wójtowicz, *Teoretyczne i praktyczne problemy wdrożenia systemu trójwymiarowej rachunkowości*, „Zeszyty Teoretyczne Rachunkowości”, t. 9 (65), SKwP, Warszawa 2002, s. 132–153.

⁹¹ Por. A. Jaklik, B. Micherda, *Status bilansu majątkowego...*, s. 111.

darczej oraz w potrzebie oceny i kontroli coraz bardziej złożonych procesów gospodarczych. Teorie bilansowe wywarły wpływ na postrzeganie roli i funkcji poszczególnych sprawozdań finansowych⁹².

Teorie bilansowe oraz ich odmiany różnie eksponują zagadnienia pomiaru zasobów majątkowych i finansowych rezultatów działalności jako źródeł ich reprodukcji. Główne różnice między nimi sprowadzają się do odmiennego traktowania roli bilansu – czy ma on być jedynie zestawieniem majątku na dany moment czy też ma informować o gospodarności jednostki⁹³. Takie podejście jest potwierdzone również przez wielu autorów⁹⁴, według których płaszczyznami różnicującymi teorie bilansowe są zagadnienia:

- relacji i zależności bilansu majątkowego i bilansu wynikowego w systemie sprawozdawczości finansowej,
- wyceny składników bilansowych.

Teorie bilansowe rozważają różne aspekty pomiaru dokonywanego przez rachunkowość, a także różne relacje między bilansem a rachunkiem wyników. Ponadto wskazują różne zasady wyceny bilansowej i pomiaru wyniku finansowego. O ile tradycyjne teorie bilansowe nie akcentowały zasad wyceny, o tyle w nowszych podejściach stają się one podstawowym ich elementem⁹⁵.

Rozwój teorii bilansowych omówiła szczegółowo G.K. Świdarska⁹⁶, która w jego historii wyróżniła kilka etapów⁹⁷. Początkowo teorie bilansowe skupiały się na celu bilansu określonym przez priorytet – zestawienie majątku lub ustalenie wyniku (etap pierwszy). Jak stwierdza przywołana powyżej autorka, historycznie rzecz ujmując, jako cel bilansu w początkowej fazie stawiano ustalenie zysku. Etap drugi w rozwoju teorii bilansowych to dominacja bilansu statycznego, którego celem było przedstawienie majątku, co oznaczało brak

⁹² *Ibidem*, s. 110–111.

⁹³ Warto przytoczyć w tym miejscu opinię S. Zadrogi: „Odmienności teorii bilansowych dotyczą głównie zagadnienia, czy bilans ma być przede wszystkim zestawieniem majątku na dany moment czy też podstawowym jego zadaniem jest pomoc w ustaleniu wyniku działalności za dany okres. Istnieją też różnice zdań, jakiemu celowi ma służyć zestawienie stanu majątkowego, a jakiemu rachunek wyników, z czym wiąże się różny sposób podejścia do problemów wyceny pozycji bilansowych”. Zob. S. Zadroga, *Niemieckie teorie bilansowe*, „Zeszyty Teoretyczne Rady Naukowej”, t. V, SKWP, Warszawa 1981, s. 5. Z kolei M. Scheffs stwierdza, że spór teorii bilansowych toczy się głównie o to, czy bilans ma być przedstawieniem pewnych zapasów (przedmiotów majątkowych) czy też ma on zadanie służenia wykazowi wyników gospodarczych. Poza tym istnieją różnice zdań, według jakich zasad i z jakiego punktu widzenia oznaczyć wartość przedmiotów majątkowych. Por. M. Scheffs, *Oznaczanie wartości...*, s. 278.

⁹⁴ A. Jaklik, B. Micherda, *Status bilansu majątkowego...*, s. 109.

⁹⁵ Por. E. Walińska, *Wartość bilansowa...*, s. 47.

⁹⁶ G. Świdarska, *Bilans dynamiczny...*, s. 28.

⁹⁷ G. Świdarska przedstawiła w swojej pracy klasyfikację i opis teorii bilansowych. Według autorki doktryny bilansowe należą do najistotniejszych koncepcji teorii rachunkowości, które mają zasadnicze znaczenie dla obecnych przemian w praktyce rachunkowości. Por. G. Świdarska, *Wpływ teorii dynamicznego bilansu na rozwiązania współczesnej rachunkowości*, [w:] *Rachunkowość u progu XXI wieku*, FRRWP, Warszawa 1998, s. 113–117.

obowiązku sporządzania rachunku zysków i strat. Kolejny etap przypadał na lata kryzysu lat 30. ubiegłego wieku oraz rozwój rynku papierów wartościowych w Stanach Zjednoczonych. W tym okresie wzrosła rola informacyjna sprawozdawczości finansowej, a statyczne ujęcie bilansu zostało zastąpione przez ujęcie dynamiczne. Rachunkowość przyjęła wówczas właścicielski punkt widzenia, którego konsekwencją było położenie nacisku na ustalenie zysku, a kwestie majątku miały drugoplanowe znaczenie.

W literaturze przedmiotu wymienia się najczęściej trzy grupy teorii bilansowych⁹⁸:

- statyczne teorie bilansowe,
- dynamiczne teorie bilansowe,
- organiczne teorie bilansowe.

W teoriach statycznych (H. Nicklisch, W. Le Coutre) podkreśla się rolę bilansu majątkowego w zarządzaniu przedsiębiorstwem poprzez wyeksponowanie pomiaru i odzwierciedlenia stanu majątkowego w wartości uzyskania rozumianej jako wartość oparta na poziomie cen w momencie powstania danego składnika (ceny historyczne)⁹⁹. Warto przypomnieć w tym miejscu stanowisko M. Scheffsa¹⁰⁰: „Bilans nie jest środkiem do obliczenia zysku, tylko kontrolą dla tegoż rachunku, co stanowi coś innego. Nie ma powodu, aby gwałtem wypierać bilans z jego subtelnych organicznych łączności i poniżyć go do środka obrachowania zysku”. W teoriach statycznych zadanie bilansu polega na wykazaniu stanu majątku i stanu zobowiązań na dzień bilansowy. Bilans ma stanowić informację o „statusie „przedsiębiorstwa, ma również być narzędziem zarządzania przedsiębiorstwem. W teoriach statycznych nacisk jest położony na ukształtowanie struktury bilansu, a nie na wycenę¹⁰¹.

Charakterystykę teorii bilansu statycznego przedstawiono w tabeli 1.6, cytując autorów, którzy wyeksponowali kluczowe cechy tych teorii.

W teorii bilansu dynamicznego (E. Schmalenbach, E. Walb, E. Kosiol), będącej przeciwstawieniem teorii statycznej, stawia się tezę, że podstawowym celem bilansu jest rozliczanie dochodów przedsiębiorstw. W związku z tym można uznać, że sprawozdawczość finansowa powinna służyć przede wszystkim do ustalania wyniku finansowego działalności w poszczególnych okresach¹⁰². Koncepcja bilansu dynamicznego preferuje rolę rachunku wyników i jednocześnie podporządkowuje mu bilans majątkowy. Bilans jest traktowany jako środek pomocniczy do rachunku wyników. Bilans dynamiczny eksponuje ruch elementów majątku, czyli ukazanie wyniku finansowego. Jest to właściwie teoria

⁹⁸ Por. W. Brzezina, *Statystyczne teorie...*, s. 15; A. Kostur, *Koncepcja i analiza modelu sprawozdawczego rachunkowości*, Wydawnictwo Akademii Ekonomicznej w Katowicach, Katowice 2001, s. 54.

⁹⁹ A. Jaklik, B. Micherda, *Status bilansu majątkowego...*, s. 109.

¹⁰⁰ M. Scheffs, *Oznaczenie wartości...*, s. 300.

¹⁰¹ Zob. szerzej J. Samelak, *Determinanty sprawozdawczości finansowej...*, s. 27–28.

¹⁰² Por. A. Jaklik, B. Micherda, *Status bilansu majątkowego...*, s. 109.

rachunku zysków i strat, w której bilans jest sposobem ujęcia elementów przejściowych między wpływami i wydatkami a przychodami i kosztami¹⁰³.

Tabela 1.6. Teorie statycznego bilansu – kluczowe cechy

Autor	Teoria	Opis teorii
1	2	3
H. Nicklisch	Teoria statycznego bilansu	<p>Stacyjny bilans przedstawia stan spoczynku. „Wyobrażamy sobie, że przedsiębiorstwo zostało ze swego ruchu nagle zatrzymane i wówczas otrzymamy obraz, który można porównać z fotografią momentalną”^a. W teorii statycznej główne zadanie bilansu to prezentacja statusu przedsiębiorstwa, czyli wykazanie stanu majątku i zobowiązań na dzień bilansowy. Bilans powinien, po pierwsze, zdawać właścicielom sprawozdanie o stanie na dzień bilansowy i, po drugie, być instrumentem zarządzania przedsiębiorstwem. Główny cel bilansu polega na tym, aby w pewnym momencie przedstawić stan finansowy przedsiębiorstwa, natomiast mało wagi przykładają się do funkcji bilansu jako środka do wyśrodkowania zysku. Według teorii statycznego bilansu najważniejsze jest dokładne ukształtowanie struktury bilansu. W związku z tym punktem ciężkości teorii statycznego bilansu jest teoria kształtowania struktury bilansu, a nie teoria wyceny. „Stacyjny bilans jest bilansem kapitału, w którym strona pasywów prezentuje kapitał własny i kapitał obcy, a strona aktywów składniki majątkowe (środki gospodarcze), w których jest rozłożony (ucieleśniony) kapitał i które przedstawiają zarazem pokrycie tego kapitału. W celu ustalenia wyniku finansowego nie wykorzystuje się bilansu zasobów, lecz należy sporządzić oddzielny rachunek w postaci rachunku zysków i strat”^b</p>
W. Le Coutre	Teoria totalnego bilansu	<p>W. Le Coutre odrzucił jednostronność (jednorodność) bilansu i stwierdził, że „(...) stworzenie rzeczywiście gospodarczo użytecznego bilansu jest możliwe tylko wtedy, gdy po jego sporządzaniu będzie uwzględniony w pełni nie tylko każdorazowy pojedynczy cel, lecz także naturalne organizacyjno-gospodarcze ogólne cele bilansów, ich istota według formy i treści oraz ich gospodarcze związki. Bilans powinien służyć: poznaniu przedsiębiorstwa, kierowaniu przedsiębiorstwem, ustaleniu wyniku finansowego przedsiębiorstwa, kontroli przedsiębiorstwa, składaniu sprawozdania finansowego z działalności. Bilans ma służyć pod względem formalnym rozliczeniu kapitału inwestowanego w przedsiębiorstwie. Mianowicie prawa strona bilansu (pasywa) wykazuje, jakie kapitały wpłynęły do przedsiębiorstwa, a lewa strona (aktywa), gdzie te kapitały pozostały względnie w jaki sposób zostały zużytkowane oraz jak zostały zabezpieczone i zachowane”^c.</p>

¹⁰³ G. Świdarska, *Bilans dynamiczny...*, s. 28–29.

1	2	3
W. Rieger	Teoria nominalnego bilansu	Bilans jest czystym rachunkiem pieniężnym, który zawiera przyszłe wpływy i wydatki. Dopiero na końcu okresu życia przedsiębiorstwa, czyli w momencie jego likwidacji, gdy wszystkie wartości zamieniły się w pieniąż (w środki pieniężne), jest możliwe określenie właściwego wyniku finansowego jako tzw. totalnego wyniku ^d .

^a M. Scheffs, *Oznaczanie wartości...*, s. 301.

^b J. Samelak, *Determinanty sprawozdawczości finansowej...*, s. 27–28.

^c M. Scheffs, *Oznaczanie wartości...*, s. 303.

^d J. Samelak, *Determinanty sprawozdawczości finansowej...*, s. 31.

Źródło: opracowano na podstawie: M. Scheffs, *Oznaczanie wartości przedmiotów bilansowych*, Wydawnictwo Związku Księgowych w Polsce, Księgarnia Wł. Wilak, Poznań 1938, s. 300–303; J. Samelak, *Determinanty sprawozdawczości finansowej przedsiębiorstw oraz kierunki jej dalszego rozwoju*, Akademia Ekonomiczna w Poznaniu, Poznań 2004, s. 27–31.

Koncepcje E. Schmalenbacha wywarły istotny wpływ na teorię i praktykę rachunkowości¹⁰⁴. Ich nowatorską rolę zaakceptowała w pełni praktyka gospodarcza w koncepcjach budowy planów kont oraz w związku z potrzebą kontroli rentowności przedsiębiorstw za pomocą rachunku wyników i dostosowanego do tego celu systemu ewidencji księgowej. A. Jaklik i B. Micherda podkreślają również prekursorską rolę tej konstrukcji myślowej w zakresie wprowadzenia ujęcia dynamicznego do teorii gospodarowania¹⁰⁵.

Charakterystykę teorii bilansu dynamicznego zestawiono w tabeli 1.7. Zacytowano w niej autorów, którzy wyeksponowali kluczowe cechy tych koncepcji.

Tabela 1.7. Teorie dynamicznego bilansu – kluczowe cechy

Autor	Teoria	Opis teorii
1	2	3
E. Schmalenbach	Teoria dynamicznego bilansu	Według teorii E. Schmalenbacha, głównym zadaniem bilansu jest ustalenie wyniku finansowego. Wynik okresowy jest traktowany jako miara gospodarności. Wynik finansowy jest różnicą między nakładem a świadczeniem. Nakład jest mierzony wielkością wydatku, a świadczenie – wielkością wpływu. Świadczenie przedsiębiorstwa jest wartością wytworzonych przez nie dóbr i usług, a nakład wartością dóbr i usług zużytych przy wykonaniu tego świadczenia ^a . „Bilans jest więc zestawieniem kategorii rachunku wpływów i wydatków (wymiar finansowy) i kategorii rachunku nakładów i dochodów (wymiar rachunkowo-wyniko-

¹⁰⁴ A. Jaklik, B. Micherda, *Status bilansu majątkowego...*, s. 110.

¹⁰⁵ *Ibidem*.

Tabela 1.7 (cd.)

1	2	3
E. Schmalenbach	Teoria dynamicznego bilansu	wy) ^b . Po stronie aktywów występują przyszłe nakłady i wpływy oraz pieniądze, po stronie pasywów – przyszłe wydatki i dochody oraz kapitał ^c . „Bilansować według metody dynamicznej, znaczy, że w bilansie rachunek wynikowy ma pierwszeństwo ^d . Bilans dynamiczny jest ukierunkowany przede wszystkim na uchwycenie i kontrolę gospodarności przedsiębiorstwa. Natomiast zestawienie majątku uważa się za rzecz drugorzędną, a potrzebną jedynie do technicznego zamknięcia rachunków rocznych ze względu na system kont ^e . W pełni rozwinięta teoria bilansu dynamicznego wychodzi od całkowitego czasu trwania przedsiębiorstwa, od jego założenia do likwidacji. E. Schmalenbach pisze: „(...) można powiedzieć, że wynik jest równy wpływom pomniejszonym o wydatki. Ale to zadanie jest słuszne tylko dla rozliczenia, które obejmują cały okres trwania przedsiębiorstwa, od jego powstania do rozwiązania, nie jest ono słuszne dla rachunków okresowych, a bez tych rachunków przedsiębiorstwo jest w swej działalności jak bez kompasu i nie wie, czy zmierza ku sukcesowi, czy do upadku ^f ”.
E. Walb	Teoria finansowo-gospodarczego bilansu	Teoria wprowadza podział kont na dwa rzędy, a mianowicie na rząd płatniczy i rząd świadczeniowy ^g . Salda kont rzędu płatniczego znajdują swój wyraz w bilansie, a kont rzędu świadczeniowego w rachunku zysków i strat. Pozycje aktywów bilansu są traktowane jako wpływy przyszłych okresów, a pozycje pasywów jako wydatki następnych okresów. Rachunek wyników zawiera tylko odpływy świadczeń (nakład) i dopływy świadczeń (przychody) okresu obrachunkowego ^h . Zaproponowany przez E. Walba sposób rozliczania poprzez rząd świadczeniowy i rząd płatniczy skutkuje tym, że zarówno za pomocą bilansu, jak i rachunku zysków i strat można ustalić niezależnie od siebie wynik finansowy okresu.
E. Kosiol	Teoria pagatorycznego bilansu	Teoria pagatorycznego (czyli płatniczego) ⁱ bilansu została po raz pierwszy opublikowana w roku 1940 ^j . E. Kosiol reprezentuje pogląd, że pojęcia majątku i kapitału oraz istotę rachunku wyników można wyjaśnić tylko wtedy, jeśli wyjdzie się z rachunku wpływów i wydatków, a nie odwrotnie, i że pagatoryczna, tzn. opierająca się na zdarzeniach płatniczych, wycena bilansowa może nastąpić tylko w wartościach nabycia i jest rezultatem systemu podwójnej księgowości ^k . Punktem wyjścia w teorii Kosiola są zatem gotówkowe wpływy i wydatki.

1	2	3
H. Sommerfeld	Teoria eudynamicznego bilansu	H. Sommerfeld, podobnie jak E. Schmalenbach, twierdzi, że bilans nie służy do przedstawienia majątku, lecz ujęcia wyniku finansowego ¹ . W swojej teorii wychodzi on z założenia, że w przedsiębiorstwie zasadniczo chodzi o zachowanie substancji, spotęgowanie jej przez zarobkowanie i rentowność. Teoria ta podkreśla ważność zachowania struktury majątku (substancji). Zgodna jest w tym względzie z teorią bilansu statycznego.

^a J. Samelak, *Determinanty sprawozdawczości finansowej...*, s. 15–16.

^b E. Heinen, *Handelsbilanzen*, Gabler, Wiesbaden 1958, s. 38.

^c G. Świdarska, *Bilans dynamiczny...*, s. 38.

^d M. Scheffs, *Oznaczenie wartości...*, s. 299.

^e *Ibidem*.

^f E. Schmalenbach, *Dynamische Bilanz*, 4. Auflage, Gloeckner, Leipzig 1926, s. 378–380, podają za: G. Świdarska, *Bilans dynamiczny...*, Warszawa 1989, s. 32.

^g J. Samelak, *Determinanty sprawozdawczości finansowej...*, s. 20.

^h *Ibidem*, s. 21.

ⁱ Wyrażenie „pagatoryczny” pochodzi od łacińskiego czasownika *pagare* (płacić). Ten sam czasownik jest nadal używany we Włoszech (*pagare*) i w Hiszpanii (*pagar*). Por. E. Kosiol, *An Axiomatic Approach to the Pagatoric Theory of Financial Income Determination*, „International Journal of Accounting” 1970, Spring, s. 1, podają za: G. Świdarska, *Bilans dynamiczny...*, s. 71.

^j Por. E. Kosiol, *Formalbau und Sachinhalt der Bilanz. Ein Beitrag zur Bilanztheorie*, [w:] *Wirtschaftslenkung und Betriebswirtschaftslehre. Festschrift zum 60. Geburtstag von Ernst Walb*, Gloeckner, Leipzig 1940, podają za: G. Świdarska, *Bilans dynamiczny...*, s. 72.

^k E. Kosiol stwierdza: „«Pagatoryczne» znaczenie treści bilansu wystarcza do jednolitej i immanentnej strukturalnie idei wyceny zasobów bilansowych, które także wychodzą ze zdarzeń płatniczych. Por. E. Kosiol, *Betriebswirtschaftliche Gesichtspunkte zum Bilanzsteuerrecht*, „Zeitschrift für Betriebswirtschaft” 1952, s. 271, podają za: G. Świdarska, *Bilans dynamiczny...*, s. 72.

^l J. Samelak, *Determinanty sprawozdawczości finansowej...*, s. 26.

Źródło: opracowano na podstawie: M. Scheffs, *Oznaczenie wartości przedmiotów bilansowych*, Wydawnictwo Związku Księgowych w Polsce, Księgarnia Wł. Wilak, Poznań 1938, s. 299; J. Samelak, *Determinanty sprawozdawczości finansowej przedsiębiorstw oraz kierunki jej dalszego rozwoju*, Akademia Ekonomiczna w Poznaniu, Poznań 2004, s. 15–27; G. Świdarska, *Bilans dynamiczny – teorie i aktualne znaczenie*, „Monografie i Opracowania”, Szkoła Główna Planowania i Statystyki, Warszawa 1989, s. 28–38, 71–73.

Za kompromisowe rozwiązanie można uznać teorię bilansu organicznego (F. Schmidt), która przypisuje bilansowi obie role, tzn. zarówno właściwego ustalenia stanu majątkowego, jak i określenia wyniku działalności (według teorii bilansu organicznego bilans ma dwa zadania – prawidłowe ustalenie wyniku finansowego i prawidłowe wykazanie majątku przedsiębiorstwa). W teorii tej przyjmuje się, że podstawowym zadaniem przedsiębiorstwa jest zachowanie i powiększenie stan majątkowego w ujęciu rzeczowym, a bilans majątkowy

i bilans wynikowy spełniają dokładnie taką samą rolę. Wyeksponowano w niej również zagadnienia wyceny substancji majątkowej i ustalania realnego wyniku finansowego (por. tabela 1.8)¹⁰⁶.

Tabela 1.8. Teoria organicznego bilansu

Autor	Teoria	Opis teorii
F. Schmidt	Teoria organicznego bilansu	Teoria ta stawia bilansowi dwa zadania: prawidłowego ustalania wyniku finansowego i prawidłowego wykazania majątku przedsiębiorstwa. Jest zatem rozwiązaniem kompromisowym między przeciwstawnymi koncepcjami bilansu statycznego i bilansu dynamicznego. Główny akcent tej teorii został położony na wycenę. Schmidt twierdził, że gospodarować można tylko wartościami rzeczowymi, można zatem mówić o zysku tylko wówczas, gdy okres gospodarczy bez względu na zmienioną wartość pieniężną zakończył się istotnym przyrostem substancji majątkowej ^a . Przyjął on, że podstawowym zadaniem przedsiębiorstwa jest zachowanie i powiększenie stanu majątkowego w ujęciu rzeczowym. Bilanse majątkowy i wynikowy spełniają jednakową rolę. Jak stwierdza J. Samelak, „(...) głównym problemem do rozwiązania w teorii organicznego bilansu jest wyeliminowanie wszystkich zmian wartości pieniądza. Ustalenie zysku i wycena dóbr gospodarczych mają odbywać się w ten sposób, żeby można było zachować nie tylko kapitał, lecz także realną substancję majątkową. Dlatego jest konieczne oddzielenie prawdziwych zysków od pozomych zysków i prawdziwych strat od pozomych strat. Prawdziwy zysk powstaje tylko wtedy, gdy na dzień sprzedaży cena sprzedaży towaru jest wyższa od ceny ponownego nabycia (odtworzenia) tego towaru. Jeżeli na dzień sprzedaży cena odtworzeniowa jest wyższa od ceny nabycia, to różnica między nimi jest pozomym zyskiem” ^b .

^a M. Scheffs, *Oznaczenie wartości...*, s. 304.

^b J. Samelak, *Determinanty sprawozdawczości finansowej...*, s. 27.

Źródło: opracowano na podstawie: M. Scheffs, *Oznaczenie wartości przedmiotów bilansowych*, Wydawnictwo Związku Księgowych w Polsce, Księgarnia Wł. Wilak, Poznań 1938, s. 304; J. Samelak, *Determinanty sprawozdawczości finansowej przedsiębiorstw oraz kierunki jej dalszego rozwoju*, Akademia Ekonomiczna w Poznaniu, Poznań 2004, s. 27–31.

¹⁰⁶ Jak pisze M. Scheffs, swoje teorie F. Schmidt ogłaszał w latach 1922–1923, w okresie szalejącej inflacji. Praktyka gospodarcza uwidoczniała wyraźnie fakt, że wartości majątku nie można opierać na nominalnej wartości pieniądza lecz na jego realnej sile nabywczej.

Tabela 1.9. Inne teorie bilansu – kluczowe cechy

Teoria	Opis teorii
Bilans w pojęciu przedsiębiorcy (W. Osbahr)	W. Osbahr spoglądał na bilans ze stanowiska przedsiębiorcy względnie właściciela przedsiębiorstwa. Bilans ma być informacją dla przedsiębiorcy i właściciela. Autor połączył interes wierzycieli określany zgodnie z prawem handlowym oraz interes przedsiębiorcy formułowany z punktu widzenia gospodarczego i zarobkowego ^a . Skutkiem takiego podejścia (rozumowania) jest sugestia, aby w bilansie uwydatnić wszelkie zmiany zaszele w gospodarczej strukturze przedsiębiorstwa i jego częściach składowych; zmiany te autor traktuje jako osobne pozycje – przyrost wartości w aktywach oraz rezerwa z przyrostu wartości w pasywach.
Bilans jednolity (K. Severing)	Istotą tej teorii jest połączenie w jednym bilansie zasad statycznych i dynamicznych.
Teoria ekonomicznego zysku	Podstawą teorii ekonomicznego zysku jest porównanie dochodowej wartości przedsiębiorstwa na koniec i początek okresu. „W przypadku gdy jest ona taka sama w obydwu punktach czasowych, to jest trwale zachowana (zabezpieczona) zdolność przedsiębiorstwa rozumiana jako źródło generowania zysków. Ekonomiczne pojęcie zysku określa zatem maksymalnie wypłacaną poza przedsiębiorstwo kwotę jako nadwyżkę reszty wpływów, która pozostaje po zrealizowaniu planów inwestycyjnych i finansowych, zabezpieczających taki sam zysk w przyszłości. Zachowanie substancji jest wtedy automatycznie zagwarantowane, ponieważ przy tak tworzonej substancji (zdolności produkcyjnej) jest utrzymana dotychczasowa wartość dochodowa przedsiębiorstwa” ^b .
Teoria zachowania kapitału nominalnego	Zdolność dochodowa przedsiębiorstwa jest zapewniona, gdy pieniężny kapitał nominalny mierzony liczbowo pozostaje taki sam z okresu na okres. Dodatnia różnica pomiędzy kapitałem na koniec i początek okresu przedstawia zysk (przy uwzględnieniu wpłat i wypłat właścicieli), a różnica ujemna – stratę. Wycena odbywa się zasadniczo w cenach nabycia lub kosztach wytworzenia. Wahania wartości pieniądza i rzeczy w gospodarce i wynikające z tego zmiany wartości odtworzeniowej nie są uwzględniane. Dlatego też zachowanie kapitału nominalnego jest właściwą koncepcją tylko w normalnych czasach, tzn. w czasach stabilnych stosunków gospodarczych.
Teoria zachowania kapitału realnego	Przedstawiciele tej koncepcji dążą do „celu w postaci zachowania, wyrażonego w jednostkach pieniężnych, kapitału pierwotnego, w jednostkach równych sile nabywczej. Kapitał własny jest zachowany realnie lub zgodnie z indeksem cen, jeżeli siła nabywcza kapitału końcowego i początkowego okresu jest równa. Stosownie do tego, zysk pojawia się wtedy, gdy siła nabywcza kapitału na koniec okresu jest wyższa od siły nabywczej kapitału na początek okresu. Inaczej mówiąc, zysk jest nadwyżką kapitału na koniec okresu – przeliczonego za pomocą indeksu cen na siłę nabywczą – nad kapitałem na początek tego okresu. Zachowanie kapitału realnego jest jedynie wariantem zachowania kapitału nominalnego. Oba podejścia odpowiadają bowiem operowaniu kategoriami czysto pieniężnymi” ^c .

^a M. Scheffs, *Oznaczanie wartości...*, s. 308.

^b J. Samelak, *Determinanty sprawozdawczości finansowej...*, s. 33.

^c *Ibidem*, s. 36.

Źródło: opracowano na podstawie: M. Scheffs, *Oznaczanie wartości przedmiotów bilansowych*, Wydawnictwo Związku Księgowych w Polsce, Księgarnia Wł. Wilak, Poznań 1938, s. 308; J. Samelak, *Determinanty sprawozdawczości finansowej przedsiębiorstw oraz kierunki jej dalszego rozwoju*, Akademia Ekonomiczna w Poznaniu, Poznań 2004, s. 27, 33, 38.

Pozostałe teorie bilansowe koncentrują się na różnych aspektach systemu rachunkowości, w tym w szczególności na wycenie oraz zachowaniu kapitałów i substancji majątkowej (por. tabela 1.9).

J. Samelak, dokonując przeglądu teorii bilansowych i biorąc pod uwagę cel bilansu¹⁰⁷, dzieli je na:

- częściowo monistyczne, tzn. przypisujące bilansowi tylko jedno dominujące zadanie (teoria bilansu dynamicznego),
- częściowo dualistyczne, tzn. upatrujące zadania bilansu zarówno w ustaleniu majątku i kapitału, jak i w określaniu wyniku finansowego (teoria organicznego bilansu),
- będące egzemplifikacją poglądu, że bilans musi spełniać wszystkie stawiane mu zadania, a nie służyć tylko jednemu celowi (teoria totalnego bilansu).

Autor wymienia ponadto następujące najważniejsze (podstawowe) typy teorii bilansowych¹⁰⁸, a mianowicie teorie statycznego bilansu, dynamicznego bilansu, organicznego bilansu, zorientowane na zachowanie kapitału oraz koncepcje antybilansu¹⁰⁹.

Tabela 1.10. Teorie bilansowe według G. Voglera

Teorie bilansowe	
Klasykne (tradycyjne)	Inne (nowsze) ujęcia bilansu
Teoria bilansu statycznego (W. Rieger, W. Le Coutre)	Teoria rachunkowości rentowności (M.R. Lehmann)
Teoria bilansu dynamicznego (E. Schmalenbach)	Teoria bilansu prognostycznego (W. Engels)
Teoria bilansu organicznego (F. Schmidt)	Teoria bilansu syntetycznego (H. Albach)
	Teoria bilansu funkcjonalno-analitycznego (W. Stützel)
	Teoria bilansu jako rachunku przyszłości (A. Moxter, K. Kafer)
	Teoria ujęcia bilansu w świetle teorii kapitału (G. Seicht)

Źródło: E. Walińska, *Wartość bilansowa przedsiębiorstwa a alokacja podatku dochodowego*, Wydawnictwo Uniwersytetu Łódzkiego, Łódź 2004, s. 45.

¹⁰⁷ Zob. szerzej J. Samelak, *Determinanty sprawozdawczości finansowej...*, s. 13–14.

¹⁰⁸ *Ibidem*, s. 14–15.

¹⁰⁹ Jak pisze J. Samelak, „(...) istotą koncepcji antybilansu jest stwierdzenie, że bilans powinien być zastąpiony lub uzupełniony przez inne rachunki. Bilans nie odpowiada bowiem potrzebom informacyjnym przedsiębiorstwa, a ujęcie zysku i majątku nie jest wystarczająco precyzyjne. Krytyka bilansu doprowadziła do powstania nowych koncepcji bilansowych. Należą do nich koncepcje bilansu zorientowane na informacje odnoszące się do przyszłości”. *Ibidem*, s. 41.

Analizując literaturę przedmiotu w zakresie teorii bilansowych, można podzielić je na dwie grupy: klasyczne i nowoczesne. Klasyczne (tradycyjne) teorie bilansowe¹¹⁰ obejmują głównie teorie: statycznego bilansu, dynamicznego bilansu i organicznego bilansu, natomiast nowoczesne ujęcie teorii bilansowych przypisuje się m.in. teorii bilansu prognostycznego, i funkcjonalno-analitycznego (por. tabela 1.10).

Z punktu widzenia rachunku wyników – jego formy i treści – najważniejsze są teorie bilansu dynamicznego. Najistotniejsze założenia teorii bilansu dynamicznego E. Schmalenbacha w literaturze polskiej przedstawiła G. Świdarska¹¹¹:

1) celem bilansu jest ustalenie porównywalnego wyniku jako miary gospodarności¹¹²,

2) bilans jest instrumentem pomocniczym, pozwalającym rozkładać cały okres trwania przedsiębiorstwa na krótkie okresy, służącym do ustalania okresowego rachunku wyników,

3) księgowość jest w swojej istocie rachunkiem wpływów i wydatków i prawidłowe ustalenie okresowego wyniku wiąże się z przyporządkowaniem do tego okresu wpływów i wydatków.

G. Świdarska stwierdza, że „(...) rachunek wyników przedstawiony w formie konta strat i zysków zawiera wielkości przeciwstawnych sił, wielkości nakładów i dochodów, których saldo jest zyskiem lub stratą. Wykazuje on dochody (przychody) i nakłady (koszty) okresu obrachunkowego”¹¹³.

Według E. Schmalenbacha¹¹⁴ „(...) rachunek strat i zysków przedstawia właściwy rachunek wyników, bilans natomiast podejmuje zadanie rozliczania wszystkich niewłączonych wpływów i wydatków oraz dochodów i nakładów. Tylko do bilansu wchodzi te pozycje bieżących wydatków i wpływów, które dopiero później staną się odpowiednio nakładem i dochodem, do rozliczenia na koncie strat i zysków wejdą one dopiero wówczas, gdy staną się nakładem i dochodem. Natomiast pojawiają się zarówno w bilansie, jak i na koncie strat i zysków poniesione w bieżącym okresie nakłady i uzyskane dochody, które dopiero w następnych okresach staną się wydatkiem i wpływem”¹¹⁵.

¹¹⁰ Por. G. Vogler, *Bilanzen*, Stuttgart, Berlin, Köln, Mainz 1972, s. 55–57.

¹¹¹ G. Świdarska, *Bilans dynamiczny...*, s. 28–29.

¹¹² G. Świdarska zwraca uwagę, że E. Schmalenbach nie zdefiniował dokładnie pojęcia „gospodarność”.

¹¹³ G. Świdarska, *Bilans dynamiczny...*, s. 39.

¹¹⁴ E. Schmalenbach, *Dynamische Bilanz*, 12. Auflage, Westdeutscher Verlag, Köln–Opladen 1956, s. 57, podają za: G. Świdarska, *Bilans dynamiczny...*, s. 73.

¹¹⁵ Według J. Samelaka związku między bilansem a rachunkiem wyników można przedstawić następująco: 1) tylko w bilansie są ujęte wydatki i wpływy, które dopiero później staną się nakładem i przychodem; 2) w bilansie są wykazane zdarzenia, które ujmują się również w rachunku zysków i strat, a mianowicie nakłady i przychody, które dopiero później doprowadzą do wydatków i wpływów.

Kluczowe wydaje się stwierdzenie, że „w ramach rachunku dynamicznego, rachunek strat i zysków musi mieć pierwszeństwo wobec bilansu, ponieważ rachunek strat i zysków poprzez decyzję, co powinno uchodzić za nakład, względnie dochód danego okresu, określa treść bilansu, a nie odwrotnie”¹¹⁶.

Szukając odniesienia rachunku wyników do bilansu, E. Schmalenbach przedstawił 16 przypadków rozliczeniowych i ich kwalifikację do bilansu oraz rachunku zysków i strat (por. tabela 1.11)¹¹⁷.

Tabela 1.11. Przypadki rozliczeniowe

Przypadek rozliczeniowy	Bilans	Konto strat i zysków
1. Nakład teraz, wydatek później	Powstaje składnik pasywów	Pozycja Wn
2. Nakład teraz, wydatek wcześniej	Znika składnik aktywów	Pozycja Wn
3. Wydatek teraz, nakład później	Powstaje składnik aktywów	–
4. Wydatek teraz, nakład wcześniej	Znika składnik pasywów	–
5. Dochód teraz, wpływ później	Powstaje składnik aktywów	Pozycja Ma
6. Dochód teraz, wpływ wcześniej	Znika składnik pasywów	Pozycja Ma
7. Wpływ teraz, dochód później	Powstaje składnik pasywów	–
8. Wpływ teraz, dochód wcześniej	Znika składnik aktywów	–
9. Wydatek teraz, wpływ później	Powstaje składnik aktywów	–
10. Wydatek teraz, wpływ wcześniej	Znika składnik pasywów	–
11. Wpływ teraz, wydatek później	Powstaje składnik pasywów	–
12. Wpływ teraz, wydatek wcześniej	Znika składnik aktywów	–
13. Nakład teraz, dochód później	Powstaje składnik pasywów	Pozycja Wn
14. Nakład teraz, dochód wcześniej	Znika składnik aktywów	Pozycja Wn
15. Dochód teraz, nakład później	Powstaje składnik aktywów	Pozycja Ma
16. Dochód teraz, nakład wcześniej	Znika składnik pasywów	Pozycja Ma

Źródło: G. Świdarska, *Bilans dynamiczny – teorie i aktualne znaczenie*, „Monografie i Opracowania”, nr 284, Szkoła Główna Planowania i Statystyki, Warszawa 1989, s. 40.

Analizując przypadki rozliczeniowe zawarte w tabeli 1.11, można wskazać określone kategorie rachunku wyników, czyli kosztów i przychodów. W odniesieniu do kosztów są to następujące kategorie:

¹¹⁶ G. Świdarska, *Bilans dynamiczny...*, s. 41. Por. także E. Burzym, *Rachunkowość przedsiębiorstw...*, s. 415–422.

¹¹⁷ E. Schmalenbach, *Dynamische Bilanz*, 12. Auflage, s. 57, podają za: G. Świdarska, *Bilans dynamiczny...*, s. 73.

- przypadek 1. – koszty poniesione, z tytułu których nie dokonano jeszcze zapłaty (powstaje zobowiązanie),

- przypadek 2. – koszty poniesione, z tytułu których dokonano zapłaty w poprzednich okresach (rozliczeniu podlega składnik aktywów – przedpłata przekazana),

- przypadek 13. – koszty zostały poniesione, przychody będą uznane w następnych okresach (powstaje składnik pasywów),

- przypadek 14. – koszty zostały poniesione, przychody zostały uznane w poprzednich okresach (zmniejszenie składnika aktywów).

Przypadki 1. i 13. dotyczą kosztów, których uznanie ma miejsce wskutek wzrostu zobowiązań, przy czym przypadek 1. oznacza przyszły wydatek, a przypadek 13. – rozliczenie niepieniężne.

Przypadki 2. i 14. dotyczą kosztów, których uznanie ma miejsce wskutek zmniejszenia aktywów i analogicznie, jak poprzednio, przypadek 2. oznacza rozliczenie przedpłaty, a przypadek 14. – rozliczenie niepieniężne, czyli zużycie aktywów.

W odniesieniu do przychodów można wyróżnić dwa przypadki o charakterze pieniężnym:

- przypadek 5. – przychody zostały osiągnięte, wpłata z ich tytułu nastąpi w okresach następnych (powstaje składnik aktywów),

- przypadek 6. – przychody zostały osiągnięte, wpłata z ich tytułu nastąpiła w okresach poprzednich (zmniejsza się składnik pasywów – przedpłaty dokonane na rzecz jednostki).

Dwa kolejne przypadki dotyczą kategorii memoriałowych:

- przypadek 15. – przychody zostały osiągnięte, koszty będą uznane w następnych okresach (powstaje składnik aktywów),

- przypadek 16. – przychody zostały osiągnięte, koszty były uznane w poprzednich okresach (zmniejsza się składnik pasywów).

Zgodnie z definicją przychodów, przypadki 5. i 15. dotyczą takich przychodów, które są uznawane wskutek wzrostu aktywów, natomiast przypadki 6. i 16. – takich przychodów, które wynikają ze zmniejszenia zobowiązań.

Reasumując, analiza obecnej formuły rachunku wyników wyraźnie wskazuje, że największy wpływ na jej ukształtowanie miała teoria bilansu dynamicznego E. Schmalenbacha. Prowadzone w niej rozważania na temat momentu poniesienia i uznania kosztów i przychodów znalazły odzwierciedlenie w aktualnie obowiązujących definicjach tych kategorii finansowych. Powszechnie twierdzi się, że to właśnie teoria bilansu dynamicznego E. Schmalenbacha stała się fundamentem ram koncepcyjnych sprawozdań finansowych we współczesnym świecie.

1.2.3. Ramy koncepcyjne sprawozdania finansowego a rachunek wyników

Dorobek teoretyczny rachunkowości stał się podstawą opracowania jej ram konceptualnych¹¹⁸, stanowiących wykładnię dla praktyki rachunkowości¹¹⁹. Założenia koncepcyjne są publikowane przez dwa główne ośrodki rachunkowości na świecie, tj. amerykańską Radę Standardów Rachunkowości Finansowej (Financial Accounting Standards Board – FASB) i Radę Międzynarodowych Standardów Rachunkowości (International Accounting Standards Board – IASB)¹²⁰. Pierwsze ramy koncepcyjne zostały opracowane przez FASB, a wszystkie późniejsze ramy konceptualne sprawozdawczości finansowej, włącznie z ramami konceptualnymi IASB i najnowszymi ramami konceptualnymi brytyjskiej Rady Standardów Rachunkowości (Accounting Standards

¹¹⁸ Określenia „ramy konceptualne” użyli po raz pierwszy pracownicy Katedry Rachunkowości Uniwersytetu Łódzkiego w opracowaniu polskojęzycznej wersji dokumentu *Framework for Preparation and Presentation of Financial Statements*, IASC, London 1990. Zob. *Ramy konceptualne przygotowania i prezentacji sprawozdań finansowych*, „Biuletyn Krajowej Rady Dyplomowanych Biegłych Księgowych” 1990, nr 2. Inne określenia występujące w polskiej literaturze przedmiotu to m.in. ramowa koncepcja i założenia koncepcyjne. Oficjalne tłumaczenie tego terminu, użyte w publikacji *Międzynarodowe Standardy Sprawozdawczości Finansowej według stanu prawnego na 2011 r.* (IFRS Foundation, SKwP, London–Warszawa 2011), brzmi: założenia koncepcyjne sprawozdawczości finansowej. Dotychczas używano określenia „założenia koncepcyjne sporządzania i prezentacji sprawozdań finansowych”. Zob. *Międzynarodowe Standardy Rachunkowości 2001*, SKwP, Warszawa 2001. Na temat ram koncepcyjnych pisali m.in.: A. Szychta, *Metodologia amerykańskich ram koncepcyjnych rachunkowości finansowej*, „Zeszyty Teoretyczne Rady Naukowej”, t. 34, SKwP, Warszawa 1996, s. 49–63; A. Jaruga, *Ramy konceptualne sprawozdawczości finansowej*, [w:] A. Jaruga, M. Frenzel, R. Ignatowski, P. Kabalski, *Międzynarodowe Standardy Sprawozdawczości Finansowej. Kluczowe zagadnienia i rozwiązania praktyczne*, SKwP, Warszawa 2006, s. 79–113; A. Jaruga, *Przewidywane zmiany w ramach konceptualnych sprawozdawczości finansowej*, [w:] I. Sobańska, A. Szychta (red.), *Wpływ międzynarodowych i krajowych regulacji sprawozdawczości finansowej i auditingu na zmiany w praktyce rachunkowości*, Wydawnictwo Uniwersytetu Łódzkiego, Łódź 2007, s. 13–24; A. Szychta *Cele rachunkowości...*, s. 121–143.

¹¹⁹ E. Walińska określa ramy konceptualne IASB jako makropolitykę rachunkowości, w której dokonano wyboru rozwiązań oferowanych przez teorię rachunkowości. Autorka uznaje je za elastyczne, stwierdzając, że umożliwiają one stosowanie alternatywnych zasad szczegółowych, co potwierdzają poszczególne Międzynarodowe Standardy Rachunkowości. Takie podejście powoduje, że ramy konceptualne IASB są uniwersalne i mogą być stosowane w wielu modelach rachunkowości. Zob. szerzej E. Walińska, *Wartość bilansowa...*, s. 52–53 i 59.

¹²⁰ Pierwszym tego rodzaju opracowaniem były ramy konceptualne FASB w Stanach Zjednoczonych, kolejnym – ramy konceptualne IASC. Na temat ram koncepcyjnych pisze m.in. A. Szychta, która stwierdza, że w latach 60. i 70. ubiegłego wieku organizacje związane z praktyką i stanowieniem regulacji rachunkowości w Stanach Zjednoczonych kontynuowały poszukiwania założeń i zasad leżących u podstaw rachunkowości, czego ostatecznym rezultatem było opracowanie przez Radę Standardów Rachunkowości Finansowej (FASB) w latach 1978–1985 normatywnego zbioru ram konceptualnych rachunkowości finansowej – *Statements of Financial Accounting Concepts (SFAC) No. 1–6 (FASB Concepts Statements, 1993/1994)*. Por. A. Szychta, *Współczesne kierunki zainteresowania...*, s. 252.

Board – ASB), bazując na ramach konceptualnych sformułowanych przez FASB, replikując ich zasadniczą strukturę i zasadnicze podejścia, a nawet treści¹²¹.

A. Szychta¹²² podkreśla, że „Ramy koncepcyjne FASB, uznawane przez wielu przedstawicieli teorii i praktyki rachunkowości za konstytucję, zawierają spójny system celów, fundamentalnych zasad i koncepcji, które powinny być uwzględnione przy opracowywaniu standardów rachunkowości finansowej”¹²³. Zasadniczym celem ram konceptualnych jest „wyposażenie inwestorów i kredytobiorców w informacje przydatne do oceny przyszłego ryzyka i zwrotu związanego z zainwestowanym kapitałem”¹²⁴.

Uważa się, że ramy konceptualne FASB bazują na teorii dynamicznej E. Schmalenbacha. Wskazują na to przede wszystkim definicje podstawowych kategorii finansowych, szczególnie aktywów¹²⁵. W zakresie przyjętej metodologii wykazują one też podobieństwo do normatywnej metodologii teorii rachunkowości według R. Mattessicha, co oznacza ich podporządkowanie decyzjom inwestycyjnym¹²⁶.

Także ramy konceptualne IASB są regulacją o charakterze ogólnym, która podaje definicje podstawowych kategorii finansowych, parametry pomiaru oraz jego zasady. Wytyczne te pozwalają na ograniczenie uznaniowości w stosowaniu określonych rozwiązań i ustalaniu wartości poszczególnych składników sprawozdania finansowego¹²⁷. Określają one podstawowe kategorie pomiaru rzeczywistości gospodarczej jednostki i kryteria uznawania pozycji w sprawozdaniach finansowych, do których odwołują się poszczególne międzynarodowe standardy rachunkowości.

Podstawowym zagadnieniem omawianym w ramach konceptualnych IASB jest określenie celu sprawozdań finansowych, który z kolei determinuje zasady ich sporządzania i prezentacji. Zgodnie z nimi celem sprawozdań finansowych¹²⁸

¹²¹ W.A. Nowak, M. Sobieraj-Koczuba, *Cele sprawozdawczości finansowej organizacji nie dla zysku: perspektywa amerykańska*, „Zeszyty Teoretyczne Rachunkowości”, t. 15 (71), SKwP, Warszawa 2003, s. 43–68.

¹²² A. Szychta, *Współczesne kierunki rozwoju rachunkowości*, „Zeszyty Teoretyczne Rady Naukowej”, t. 40, SKwP, Warszawa 1997, s. 204–211.

¹²³ *Ibidem*.

¹²⁴ Podają za: E. Walińska, *Wartość bilansowa...*, s. 54; *FASB Concepts 1993*, [w:] *Original Pronouncements Accounting Standards as of June 1*, FASB, 1993/1994 edition, s. 1013. Podają za: A. Szychta, *Współczesne kierunki...*, s. 205.

¹²⁵ Zob. M. Kawa, *Ewolucja pojęcia majątku jednostek gospodarczych*, „Zeszyty Teoretyczne Rachunkowości”, t. 11 (67), SKwP, Warszawa 2002, s. 80.

¹²⁶ A. Szychta, *Teoria rachunkowości Richarda Mattessicha...*, s. 222.

¹²⁷ E. Walińska, *Wartość bilansowa...*, s. 55.

¹²⁸ Celem sprawozdań finansowych jest dostarczanie informacji o sytuacji finansowej, osiągniętych wynikach i zmianach w sytuacji finansowej przedsiębiorstwa, użytecznych dla szerokiego kręgu odbiorców (użytkowników) w podejmowaniu decyzji ekonomicznych. Por. *Założenia koncepcyjne sprawozdawczości finansowej*, [w:] *Międzynarodowe Standardy Sprawozdawczości Finansowej według stanu...*, par. C1–C21.

w ogólnym przeznaczeniu jest dostarczenie informacji finansowych na temat jednostki sprawozdawczej, które są użyteczne dla potencjalnych inwestorów, pożyczkodawców i innych wierzycieli przy podejmowaniu przez nich decyzji o dostarczaniu zasobów do jednostki. Decyzje te dotyczą kupna, sprzedaży lub posiadania instrumentów kapitałowych i dłużnych oraz udzielania i spłaty pożyczek lub innych form kredytowania¹²⁹.

W ramach konceptualnych stwierdza się m.in., że zarówno obecni i potencjalni inwestorzy, jak i inni wierzyciele muszą polegać na raportach finansowych, ponieważ nie mogą wymagać od jednostek sprawozdawczych dostarczenia im bezpośrednio informacji. Raporty finansowe ogólnego przeznaczenia mają stanowić pomoc w oszacowaniu wartości jednostki sprawozdawczej¹³⁰.

Cel sprawozdań finansowych może zostać osiągnięty tylko wtedy, gdy będą one sporządzane na podstawie dwóch zasadniczych zasad: memoriałowej i kontynuacji działalności¹³¹. Ramy koncepcyjne podkreślają znaczenie rachunkowości memoriałowej, ponieważ uważa się, że stanowi ona lepszą podstawę do oceny przeszłych i przyszłych wyników działalności jednostki niż informacje wyłącznie na temat wpływów i wydatków w danym okresie¹³².

W ramach konceptualnych IASB zostały omówione również cechy jakościowe sprawozdań finansowych¹³³, które mają gwarantować ich użyteczność,

¹²⁹ Założenia koncepcyjne sprawozdawczości finansowej wydane we wrześniu 2010 r. zastępują założenia koncepcyjne sporządzania i prezentacji sprawozdań finansowych. Szerzej na temat zmian pisali m.in. M. Kędzior, K. Grabiński, *Ocena opracowywanego przez IASB i FASB projektu założeń koncepcyjnych sprawozdawczości finansowej*, „Zeszyty Teoretyczne Rachunkowości”, t. 61 (117), SKwP, Warszawa 2011, s. 75.

¹³⁰ Por. *Założenia koncepcyjne sprawozdawczości finansowej*, par. C7 (według stanu na 31 stycznia 2011 r.).

¹³¹ Jak pisze E. Walińska, „połączenie tych dwóch założeń i przyznanie im priorytetu oznacza, po pierwsze, ujęcie w sprawozdaniach finansowych wszystkich zdarzeń mających miejsce w bieżącym okresie; po drugie, prezentację nie tylko ich krótkoterminowych, ale również długoterminowych skutków finansowych”. Zob. szerzej: E. Walińska, *Wartość bilansowa...*, s. 55.

¹³² „Rachunkowość memoriałowa przedstawia wpływ transakcji oraz innych zdarzeń i okoliczności na zasoby ekonomiczne i roszczenia wobec jednostki sprawozdawczej w okresach, w których ten wpływ miał miejsce, nawet jeśli wpłaty i wypłaty z tego tytułu wystąpią w innym okresie. Ma to znaczenie, ponieważ informacje na temat ich zmian w ciągu okresu stanowią lepszą podstawę do oceny przeszłych i przyszłych wyników działalności jednostki aniżeli informacje wyłącznie na temat wpłat i wypłat pieniężnych w ciągu tego okresu”. Por. *Założenia koncepcyjne sprawozdawczości finansowej*, par. C17 (według stanu na 31 stycznia 2011 r.).

¹³³ *Przydatność (relevance)* oznacza, że prezentowana informacja jest istotna i ma wartość prognostyczną, a jej pominięcie może wpłynąć na decyzje użytkowników. Kolejną cechą informacji finansowej jest wierność prezentacji (*faithful representation*). Aby była w pełni wierna, informacja musi być kompletna, neutralna i nie może zawierać błędów. Informacja kompletna (*completeness*) obejmuje wszelkie istotne szczegóły dotyczące danego zdarzenia. Neutralność (*neutrality*) z kolei oznacza, że informacja nie może być stronnicza, czyli nie może – wskutek celowego wyselekcjonowania lub sposobu prezentacji – wpływać na decyzje i oceny użytkowników po to, aby osiągnąć oczekiwany rezultat (np. manipulacja informacjami wykazanymi

kryteria uznawania podstawowych elementów sprawozdań finansowych, a także parametry ich wyceny oraz podstawowe kategorie finansowe. Ramy ukazują możliwe kategorie wyceny, ujmując je w czterech modelach wyceny, których podstawą są dwie zasadnicze kategorie pomiaru – koszt i wartość¹³⁴. Wycena w wartości oznacza zastosowanie do pomiaru elementów sprawozdań finansowych albo wartości sprzedaży, albo wartości bieżącej¹³⁵.

W ramach konceptualnych określono podstawowe koncepcje zachowania kapitału finansowego i kapitału rzeczowego¹³⁶. Według koncepcji kapitału finansowego w ujęciu siły nabywczej kapitał własny jest definiowany jako

w rachunku zysków i strat mająca na celu uzyskanie pozytywnej oceny zarządu przez właścicieli). Ramy koncepcyjne wymieniają również wzbogacone cechy jakościowe; są to: porównywalność, sprawdzalność, terminowość i zrozumiałość. Porównywalność (*comparability*) oznacza stosowanie przez przedsiębiorstwo tych samych zasad pomiaru i prezentacji zdarzeń w kolejnych okresach (zasada ciągłości). Sprawdzalność pozwala zapewnić użytkownikom, że informacja wiernie prezentuje zjawisko ekonomiczne, które ma przedstawiać. Terminowość oznacza, że podejmujący decyzje będą mieć czas na dostęp do informacji mogących wpłynąć na ich decyzje. Zrozumiałość (*understandability*) oznacza z kolei, że informacja jest przejrzysta, czytelna i zrozumiała. Nie można pomijać informacji tylko dlatego, że są one skomplikowane i przez to nie dla każdego zrozumiałe. Pozostałe cechy informacji sprawozdawczej to wiarygodność (*reliability*), treść ważniejsza od formy (*substance over form*) i ostrożność (*prudence*). *Ibidem*, par. CJ1–CJ39 (według stanu na 31 stycznia 2011 r.).

¹³⁴ Wycena w koszcie oznacza zastosowanie do pomiaru elementu sprawozdania finansowego albo kosztu historycznego, albo kosztu bieżącego. Koszt historyczny (*historical cost*) oznacza wycenę aktywów w kwocie gotówki lub jej ekwiwalentów wydatkowanych w momencie nabycia, lub wartości godziwej zasobów przekazanych w celu ich nabycia. Zobowiązania ujmuje się w kwocie świadczeń otrzymanych w zamian za podjęcie zobowiązania albo w kwocie gotówki lub jej ekwiwalentów przewidywanych do zapłacenia przy rozliczeniu zobowiązania w normalnym toku działalności gospodarczej. *Ibidem*, par. 4.55.a (według stanu na 31 stycznia 2011 r.). Koszt bieżący (*current cost*) oznacza wycenę aktywów w kwocie gotówki lub jej ekwiwalentów, która musiałaby zostać zapłacona, jeśli byłyby nabyte takie same lub ekwiwalentne aktywa. Zobowiązania wycenia się w wysokości niezdyktowanej kwoty środków pieniężnych i ich ekwiwalentów, która byłaby w danej chwili zapłacona w celu uregulowania zobowiązania. *Ibidem*, par. 4.54–4.56 (według stanu na 31 stycznia 2011 r.).

¹³⁵ Wartość sprzedaży (rozliczeniowa; *realisable value, settlement value*) oznacza wycenę aktywów w kwocie gotówki lub jej ekwiwalentów, którą by uzyskano z ich sprzedaży w normalnym trybie działalności gospodarczej. Zobowiązania wycenia się w wartościach rozliczeniowych, czyli niezdyktowanych kwotach gotówki lub jej ekwiwalentów przewidywanych do zapłacenia przy rozliczeniu zobowiązania w normalnym trybie działalności gospodarczej. Wartość bieżąca (*present value*) oznacza wycenę aktywów w bieżącej zdyskontowanej wartości przyszłych wpływów pieniężnych netto, przewidywanych do uzyskania w normalnym trybie działalności gospodarczej. Zobowiązania wycenia się w bieżącej zdyskontowanej wartości przyszłych wydatków pieniężnych netto, które, jak się oczekuje, będą wymagane do uregulowania w normalnym trybie działalności gospodarczej. Por. E. Walińska (red.), *Meritum. Rachunkowość 2005. Rachunkowość i sprawozdawczość finansowa*, Polskie Wydawnictwa Profesjonalne, Warszawa 2005, s. 415.

¹³⁶ Por. *Założenia koncepcyjne sprawozdawczości finansowej*, par. 4.59 (według stanu na 31 stycznia 2011 r.).

aktywa netto podmiotu wyrażone w jednostkach stałej siły nabywczej. Zysk osiąga się tylko wtedy, gdy pieniężna kwota aktywów netto w ujęciu stałej siły nabywczej na koniec okresu przewyższa pieniężną kwotę aktywów netto w ujęciu stałej siły nabywczej na początku okresu po wyłączeniu wszelkich wypłat i wkładów na rzecz właścicieli (z wyłączeniem skutków transakcji z właścicielami)¹³⁷.

W koncepcji kapitału rzeczowego (substancji majątkowej) kapitał utożsamia się ze zdolnościami produkcyjnymi podmiotu. Zysk jest osiągany tylko wtedy, gdy zdolności produkcyjne lub możliwości operacyjne jednostki (lub zasoby bądź fundusze potrzebne do osiągnięcia tych zdolności) na koniec okresu przewyższają zdolności produkcyjne na początku okresu (z wyłączeniem transakcji z właścicielami). Koncepcja kapitału rzeczowego wymaga przyjęcia modelu wyceny według kosztu bieżącego.

W założeniach koncepcyjnych sprawozdawczości finansowej za „zysk i w konsekwencji za zwrot z kapitału można uznać tylko tę część zwiększenia stanu aktywów netto, która przekracza kwotę niezbędną do utrzymania kapitału na niezmiennym poziomie”¹³⁸. Ustalenie zysku / straty wymaga zatem przyjęcia określonej koncepcji zachowania kapitału – finansowej lub rzeczowej. W aspekcie strukturalnym współczesne podejście do pomiaru wyniku finansowego oparte jest na tzw. działalności przedsiębiorstwa. Oznacza to, że analizowana kategoria swoim zakresem obejmuje już nie tylko skutki realnych transakcji gospodarczych, lecz również zmiany cen rynkowych zasobów, jakimi dysponuje jednostka, a także oczekiwania zarządu. Są to m.in. efekty zdarzeń zachodzących w otoczeniu podmiotu, na które spółka ma ograniczony wpływ, jak np. wzrosty / spadki cen posiadanych aktywów finansowych lub nieruchomości inwestycyjnych albo kształtowanie się kursów walut obcych na dzień bilansowy.

Przedstawione zdarzenia znajdują odzwierciedlenie np. w szacunkach tworzonych i rozwiązywanych rezerw, odpisach aktualizujących wartość aktywów czy w wynikach z kontraktów długoterminowych. W ślad za tym następuje stopniowe odchodzenie od wyceny w koszcie historycznym na rzecz wartości godziwej ze wszystkimi tego konsekwencjami. W tej sytuacji zasada realizacji przestaje obowiązywać, a ostrożność, rozumiana dotychczas jako rozważa „przy stosowaniu potrzebnych do dokonywania oszacowań w warunkach niepewności”¹³⁹, w nowych założeniach koncepcyjnych nie znalazła już miejsca.

Koncepcje zachowania kapitału oraz podstawy pomiaru mają kluczowy wpływ na ustalanie wyniku finansowego. Do końca 2008 r. w MSR / MSSF

¹³⁷ *Ibidem*, par. 4.59 (według stanu na 31 stycznia 2011 r.); E. Walińska (red.), *Meritum. Rachunkowość 2005...*, s. 415; *eadem*, *Międzynarodowe Standardy Rachunkowości...*, s. 81.

¹³⁸ *Międzynarodowe Standardy Sprawozdawczości Finansowej według stanu...*, s. A55.

¹³⁹ *Ibidem*, s. 56.

dopuszczano stosowanie jedynie koncepcji bieżącego wyniku finansowego. Od 1 stycznia 2009 r. IASB wprowadził do swoich regulacji koncepcję wyniku całościowego (*comprehensive income*)¹⁴⁰. Jak podaje literatura przedmiotu, wprowadzenie tej kategorii jest ściśle związane z coraz szerszym zastosowaniem w ostatnich latach wartości godziwej jako podstawy wyceny składników aktywów i zobowiązań jednostek gospodarczych¹⁴¹. Wyrażany jest m.in. pogląd, że sprawozdanie dotyczące wyniku całościowego odwzorowuje jednocześnie dwie podstawy wyceny, tzn. zawiera zysk / stratę netto związane z wyceną w koszcie historycznym, a wynik całościowy ogółem łączy się z wyceną w wartości godziwej¹⁴². Należy podkreślić również, że kluczowym czynnikiem dla wprowadzenia sprawozdania z całkowitych dochodów był projekt o instrumentach finansowych (szczególnie ich wycena w wartości godziwej, która uwidoczniła problem przychodów / kosztów ujmowanych kapitałowo).

Reasumując, można zadać pytania, czym są założenia koncepcyjne MSR, czy same w sobie tworzą teorię rachunkowości oraz czy mogą być uznane za nośnik teorii w polityce i praktyce rachunkowości. W literaturze przedmiotu stwierdza się, że założenia koncepcyjne pełnią funkcję komunikatywną w teorii rachunkowości oraz funkcję uogólniającą związaną z przenoszeniem opracowanych aksjomatów, założeń itd. do polityki rachunkowości i jej praktyki i z całą pewnością mogą być uznane za nośnik teorii rachunkowości¹⁴³.

Ramy koncepcyjne są punktem odniesienia do poszczególnych MSR / MSSF, ustalają podstawy i zasady prezentacji informacji w sprawozdaniach finansowych. Stanowią one podstawę sporządzania wszystkich składników sprawozdania finansowego. Z punktu widzenia tematyki niniejszej pracy rodzi się pytanie, w jaki sposób ramy koncepcyjne ukształtowały formułę sprawozdawczą rachunku wyników.

Po pierwsze, rachunek wyników jest zgodny z celami sprawozdań finansowych i źródłem informacji o dokonaniach jednostki w danym okresie. Po drugie,

¹⁴⁰ Inne argumenty na rzecz koncepcji zysku całkowitego wymienia m.in. K. Grabiński: 1) zysk całkowity lepiej przedstawia zdolność jednostki do generowania zysków w przyszłości; 2) koncepcja zysku całkowitego jako czystej nadwyżki jest wewnętrznie spójna, mniej podatna na manipulacje oraz jest zgodna z teorią wyceny; 3) zysk całkowity obejmuje swoim zasięgiem wszystkie źródła tworzenia wartości w jednostce; 4) zobowiązuje on zarząd do brania pod uwagę w swojej działalności wszystkich czynników mających wpływ na tworzenie wartości w firmie; 5) minimalizuje negatywne skutki związane ze zjawiskiem aktywnego rynku. Zob. K. Grabiński, *Sprawozdanie z zysku całkowitego a bieżący zysk operacyjny – użyteczność decyzyjna w świetle badań naukowych*, „Zeszyty Teoretyczne Rachunkowości”, t. 66 (122), SKwP, Warszawa 2012, s. 48–49.

¹⁴¹ Obecnie systemy rachunkowości finansowej opierają się na mieszanym modelu wyceny – koszcie historycznym i wartości godziwej.

¹⁴² Por. A. Szychta, *Pomiar i prezentowanie wyniku całościowego spółki kapitałowej w sprawozdaniu finansowym*, „Zeszyty Teoretyczne Rachunkowości”, t. 59 (115), SKwP, Warszawa 2010, s. 124.

¹⁴³ Por. J. Turyna, *Teoria rachunkowości...*, s. 545–547.

rachunek wyników stanowi zestawienie przychodów i kosztów, przygotowane na podstawie założenia memoriałowego, z zachowaniem kontynuacji działalności, co oznacza, że mimo jego krótkoterminowej perspektywy zawiera określone informacje będące skutkiem spojrzenia długoterminowego. Po trzecie, prezentowane w rachunku wyników przychody i koszty spełniają definicje tych kategorii określone w ramach koncepcyjnych, a ich prezentacja w rachunku wyników oznacza, że spełniły wszystkie kryteria uznawania. Po czwarte, pomiar przychodów i kosztów dokonuje się w zgodzie z modelami wyceny, o których mowa w ramach koncepcyjnych. Po piąte wreszcie, przychody i koszty wykazywane w rachunku wyników są ustalane zgodnie z koncepcjami zachowania kapitału określonymi w Ramach koncepcyjnych.

1.3. Model sprawozdawczy w warunkach globalnej gospodarki

1.3.1. Ramy instytucjonalno-prawne i istota ekonomiczna modelu sprawozdawczego XXI wieku

Postępujący proces globalizacji¹⁴⁴ wymusił harmonizację rachunkowości na świecie. Globalne standardy rachunkowości są coraz bardziej potrzebne przede wszystkim spółkom transnarodowym; w tym zakresie harmonizacja zasad

¹⁴⁴ Globalizacja została szeroko omówiona w literaturze przedmiotu. Por. J.E. Stiglitz, *Globalizacja*, Wydawnictwo Naukowe PWN, Warszawa 2004; S. Miklaszewski, L. Mesjasz i in., *Międzynarodowe stosunki gospodarcze u progu XXI wieku*, Difin, Warszawa 2003, s. 17–19; E. Czarny, *Globalizacja od A do Z*, Narodowy Bank Polski, Warszawa 2004; A. Zorska, *Ku globalizacji? Przemiany w korporacjach transnarodowych i gospodarce światowej*, PWN, Warszawa 2000, s. 14. Również szeroko omawia się w literaturze wpływ globalizacji na kształt systemu rachunkowości. Zob. np. S. Surdykowska, *Rachunkowość międzynarodowa*, Zakamycze, Kraków 1999; M. Michalak, *Globalizacja a kształt systemu rachunkowości*, [w:] J. Gierusz, M. Jerzemowska, T. Martyniuk (red.), *Rachunkowość wobec procesów globalizacji*, Gdańsk 2002, s. 357–359; R. Ignatowski, *Instytucjonalne uwarunkowania i otoczenie globalnych standardów rachunkowości*, Wydawnictwo Uniwersytetu Łódzkiego, Łódź 2009; E. Walińska, *Międzynarodowe Standardy Rachunkowości...*, s. 25–30; A. Jarugowa, *Postęp w harmonizacji standardów rachunkowości w skali międzynarodowej*, „Rachunkowość” 1994, nr 11, s. 497–504; A. Jaruga (red.), *Międzynarodowe regulacje rachunkowości. Wpływ na rozwiązania krajowe*, C.H. Beck, Warszawa 2002; L. Bednarski, J. Gierusz (red.) *Rachunkowość międzynarodowa*, PWE, Warszawa 2001, s. 131–145; S. Zabłocka, J. Gierusz, *Standaryzacja i harmonizacja rachunkowości międzynarodowej*, [w:] L. Bednarski, J. Gierusz (red.), *Rachunkowość międzynarodowa*, s. 128–145; K. Czubakowska, *Rachunkowość wobec procesów globalizacji*, „Zeszyty Teoretyczne Rachunkowości”, t. 11 (67), SKwP, Warszawa 2002, s. 177; A. Jaruga, *Standaryzacja rachunkowości – moda czy konieczność?*, „Monitor Rachunkowości i Finansów” 1999, nr 3, s. 4–6; A. Jarugowa, *Harmonizacja rachunkowości u progu XXI wieku*, „Zeszyty Teoretyczne Rady Naukowej”, t. 44 (XLIV), SKwP, Warszawa 1998, s. 139–148; S.T. Surdykowska, *Międzynarodowe aspekty rozwoju rachunkowości w warunkach globalizacji gospodarki światowej*, „Zeszyty Teoretyczne Rady Naukowej”, t. 46 (XLVI), SKwP, Warszawa 1998, s. 173–192.

rachunkowości doprowadziła już do znacznego ujednoczenia rozwiązań w skali światowej¹⁴⁵. Dalsze działania mające na celu opracowanie globalnych standardów zostały podjęte zgodnie z porozumieniami zawartymi pomiędzy IASB¹⁴⁶ i FASB¹⁴⁷. Generalnie motywem harmonizacji sprawozdawczości finansowej w skali światowej było i jest zapewnienie bezpieczeństwa obrotu gospodarczego, w szczególności bezpieczeństwa na rynku kapitałowym. Proces harmonizacji¹⁴⁸ rachunkowości jest szeroko omawiany w literaturze przedmiotu, zarówno polskiej, jak i zagranicznej¹⁴⁹. Największe osiągnięcia w harmonizacji rachun-

¹⁴⁵ Por. E. Walińska, *Międzynarodowe Standardy Rachunkowości...*, s. 34.

¹⁴⁶ IASB został powołany do życia w roku 1973 w wyniku porozumienia zawodowych organizacji księgowych z 10 krajów (Australii, Francji, Holandii, Japonii, Kanady, Meksyku, Niemiec, Stanów Zjednoczonych, Wielkiej Brytanii i Irlandii). Instytucja ta ma charakter globalny i odgrywa zasadniczą rolę w harmonizacji rachunkowości. Początkowo działała jako Komitet Międzynarodowych Standardów Rachunkowości (IASC – International Accounting Standards Committee). Od 1983 r. do Komitetu włączano wszystkie organizacje księgowych zrzeszone w Międzynarodowej Federacji Księgowych (IFAC – International Federation of Accountants). Pod koniec 1997 r. została utworzona w ramach IASC Grupa Robocza ds. Strategii, która miała opracować nową strukturę Komitetu i zaproponować nową strategię działania. Prace nad nową strategią doprowadziły do opracowania nowej konstytucji IASC, która została przyjęta w 2000 r. IASC zmienił nazwę na IASB. Jak stwierdza M. Gmytrasiewicz, dalsza harmonizacja norm i wzorców ponadnarodowych rachunkowości będzie opierać się przede wszystkim na IASB oraz na jego ścisłej współpracy z Unią Europejską. Zob. M. Gmytrasiewicz, *Globalna harmonizacja zasad rachunkowości*, „Problemy Rachunkowości” 2000, nr 2, s. 3–7. O działaniach IASB pisało wielu autorów. Zob. np. E. Walińska, *Międzynarodowe Standardy Rachunkowości...*, s. 32–43; R. Ignatowski, *Instytucjonalne uwarunkowania...*

¹⁴⁷ Amerykańska Rada Standardów Rachunkowości Finansowej jest krajową instytucją ustawodawczą działającą na forum międzynarodowym. FASB stworzył standardy – tzw. ogólnie akceptowane zasady rachunkowości (US GAAP – *Generally Accepted Accounting Principles*), które amerykańska Komisja Papierów Wartościowych i Giełd (US Securities and Exchange Commission – SEC) uznała za podstawę sporządzania sprawozdań finansowych przez spółki notowane na amerykańskich rynkach papierów wartościowych. Misją utworzonego w 1997 r. FASB jest ustanawianie standardów sprawozdawczości finansowej w celu edukacji emitentów papierów wartościowych, audytorów oraz użytkowników sprawozdań finansowych. Por. E. Walińska (red.), *Meritum. Rachunkowość. Rachunkowość i sprawozdawczość finansowa*, Dom Wydawniczy ABC, Warszawa 2006, s. 133–134.

¹⁴⁸ Harmonizacja polega na poszukiwaniu i utrwalaniu tego, co wspólne, podobne. Jej postęp jest wielostronnie uwarunkowany. W literaturze przedmiotu problematyka harmonizacji stanowi jeden z podstawowych obszarów zainteresowań wielu autorów. Por. A. Jaruga, *Instytucjonalizacja międzynarodowej harmonizacji rachunkowości*, [w:] A. Jaruga (red.), *Międzynarodowe regulacje...*, s. 53; *eadem*, *Harmonizacja rachunkowości u progu XXI wieku*, [w:] *Rachunkowość u progu...*

¹⁴⁹ Na temat harmonizacji pisali m.in.: S.T. Surdykowska, *Rachunkowość międzynarodowa*, A. Jaruga, T. Martyniuk (red.), *Komentarz do ustawy o rachunkowości. Rachunkowość – MSR – Podatki*, ODDK, Gdańsk 2002; A. Jaruga, *Harmonizacja rachunkowości u progu...*; *Rachunkowość polska na tle regulacji międzynarodowych*, materiały konferencyjne, Uniwersytet Łódzki, Łódź 2002; E. Walińska, *Międzynarodowe Standardy Rachunkowości...*; E. Walińska (red.), A. Wencel, A. Jurewicz, J. Gad, *Sprawozdanie finansowe według MSSF. Zasady prezentacji*

kowości ma niewątpliwie Unia Europejska. Podjęła ona wiele inicjatyw i działań w kierunku ujednoczenia regulacji rachunkowości i sprawozdań finansowych w krajach członkowskich, wydając odpowiednie dyrektywy¹⁵⁰. Kolejnymi ważnymi uczestnikami procesu harmonizacji rachunkowości są IASB i IOSCO¹⁵¹, a także inne organizacje międzynarodowe, takie jak Organizacja Współpracy Gospodarczej i Rozwoju (Organisation of Co-operation and Development – OECD i Organizacja Narodów Zjednoczonych, jak również amerykańska Komisja Papierów Wartościowych i Giełd US Securities and Exchange Commission, SEC)¹⁵².

Szczególne miejsce w stanowieniu jednolitych, ogólnie obowiązujących regulacji rachunkowości zajmuje Rada Międzynarodowych Standardów Ra-

i ujawniania informacji, Wolters Kluwer, Warszawa 2011; R. Ignatowski, *Instytucjonalne uwarunkowania...*; C. Nobes, R. Parker, *Comparative International Accounting*, Prentice Hall, London 1991; V. Simmering, *The Evolution of Standards*, Deutscher Universitäts-Verlag, Wiesbaden 2003; J. Flower, *Global Financial Reporting*, Palgrave, New York 2002, s. 4.

¹⁵⁰ Obecnie rozwój regulacji rachunkowości w ramach UE jest uwarunkowany założeniami Strategii Lizbońskiej. W ramach przedstawionego przez UE planu działania (*Financial Services Action Plan – FSAP*) w czerwcu 2000 r. został przyjęty dokument UE *Financial Reporting Strategy: The Way Forward*, na podstawie którego od 2005 r. wszystkie spółki notowane na giełdach UE są zobowiązane do sporządzenia skonsolidowanych sprawozdań finansowych według MSR. Por. E. Walińska (red.), *Meritum Rachunkowość...* (2006), s. 132.

¹⁵¹ Międzynarodowa Organizacja Komisji Papierów Wartościowych (International Organization of Securities Commissions – IOSCO) została założona w 1983 r. w wyniku przekształcenia międzyamerykańskiego regionalnego stowarzyszenia składającego się z 11 organizacji do spraw regulacji rynków papierów wartościowych z Ameryki Północnej i Południowej. W 1984 r. dołączyły do niej pierwsze kraje spoza kontynentu amerykańskiego (Francja, Indonezja, Korea i Wielka Brytania). Obecnie IOSCO liczy 181 członków, a zasięg jej działania przekracza 90% światowego rynku papierów wartościowych. *Ibidem*, s. 131.

¹⁵² Najważniejsze organizacje uczestniczące w procesie harmonizacji rachunkowości wymienia m.in. E. Walińska. Na szczeblu światowym są to: Rada Międzynarodowych Standardów Rachunkowości (International Accounting Standards Board – IASB), Międzynarodowa Federacja Księgowych (International Federation of Accountants – IFAC), Międzynarodowa Organizacja Komisji Papierów Wartościowych (International Organization of Securities Commissions – IOSCO), Organizacja Międzynarodowych Standardów Rachunkowości i Sprawozdawczości (International Standards of Accounting and Reporting – ISAR). Na szczeblu regionalnym aktywnie działają: Unia Europejska, Federacja Księgowych Wschodniej, Środkowej i Południowej Afryki (Eastern, Central and Southern African Federation of Accountants – ECSAFA), Stowarzyszenie Federacji Księgowych Narodów Azji Południowo-Wschodniej (Association of Southeast Asian Nations Federations of Accountants – ASEANFA), a na szczeblu krajowym: amerykańska Rada Standardów Rachunkowości Finansowej (United States of America Financial Accounting Standards Board – FASB), Rada Standardów Rachunkowości w Wielkiej Brytanii (United Kingdom Accounting Standards Board – ASB), Komisja Papierów Wartościowych i Giełd w Stanach Zjednoczonych (US Securities and Exchange Commission – SEC). Zadania tych organizacji omawia wyczerpująco S. Surdykowska, *Rachunkowość międzynarodowa*.

chunkowości (IASB). Jej celem¹⁵³ jest „opracowanie jednego zestawu globalnych standardów o wysokiej jakości (...) oraz doprowadzenie do zbieżności (konwergencji) krajowych standardów rachunkowości z Międzynarodowymi Standardami Rachunkowości”¹⁵⁴. Aby cel ten mógł być zrealizowany, konieczne było wsparcie instytucjonalne działań IASB przez Unię Europejską na szczeblu regionalnym i IOSCO na szczeblu ogólnosiwiatowym. Zwłaszcza nawiązanie współpracy z IOSCO¹⁵⁵ pod koniec lat 80. ubiegłego stulecia było bardzo istotnym wydarzeniem z punktu widzenia roli, jaką IASB odgrywa obecnie. Zasadniczym celem współpracy było opracowanie wspólnie standardów rachunkowości akceptowanych na całym świecie. Współpraca między tymi organizacjami doprowadziła do podpisania w 1995 r. umowy, na mocy której miał powstać zestaw standardów rachunkowości umożliwiający spółkom notowanym na giełdach zagranicznych przygotowanie jednolitego pakietu sprawozdań finansowych bez konieczności ich rekonsyliacji do krajowych regulacji rachunkowości.

Nowa konstytucja IASB powołała Radę Powierniczą, Radę Międzynarodowych Standardów Rachunkowości, Stały Komitet ds. Interpretacji (SIC), Grupę Doradczą ds. Standardów (SAC). Rada Powiernicza jest odpowiedzialna za opracowywanie, ustanawianie i publikowanie Międzynarodowych Standardów Rachunkowości oraz projektów standardów, a także za zatwierdzanie interpretacji Stałego Komitetu ds. Interpretacji. Prace Rady Międzynarodowych Standardów Rachunkowości polegają na uchwalaniu nowych standardów, które odnoszą się do problemów dotychczas nieujmowanych, oraz ich weryfikacji, bądź na zastąpieniu starego standardu nowym. Międzynarodowe Standardy Rachunkowości mają mieć charakter globalny i być zbieżne z krajowymi standardami, co z kolei ma ułatwiać ich instytucjonalizację w wymiarze krajowym i ponadnaro-

¹⁵³ Swoje cele IASB przedstawił 24 maja 2000 r. w nowej konstytucji. Chodzi o stworzenie w publicznym interesie jednego zestawu globalnych standardów o wysokiej jakości, zrozumiałych i dających się instytucjonalnie umacniać, które wymagają wysokiej jakości, przejrzystych i porównywalnych informacji zawartych w sprawozdaniach finansowych i innej finansowej sprawozdawczości do wspomagania uczestników światowych rynków kapitałowych i innych użytkowników w podejmowaniu ekonomicznych decyzji; promowanie, używanie i rygorystyczne stosowanie tych standardów; doprowadzenie dzięki zbieżności krajowych standardów rachunkowości i Międzynarodowych Standardów Rachunkowości do uzyskania wysokiej jakości rozwiązań.

¹⁵⁴ A. Jaruga, *Instytucjonalizacja międzynarodowej harmonizacji...*, s. 53.

¹⁵⁵ Do najważniejszych zadań IOSCO zalicza się: współpracę w celu promowania wysokiej jakości standardów umożliwiających stworzenie i utrzymywanie przejrzystych i efektywnych rynków papierów wartościowych; wymianę informacji w celu promowania rozwoju krajowych rynków papierów wartościowych; stanowienie standardów umożliwiających swobodną wymianę kapitału oraz zawieranie międzynarodowych transakcji kapitałowych; świadczenie wzajemnej pomocy w celu integracji rynków papierów wartościowych poprzez rygorystyczne stosowanie standardów oraz efektywne przeciwdziałanie nadużyciom. Por. E. Walińska (red.), *Meritum. Rachunkowość...* (2006), s. 131.

dowym¹⁵⁶. Standardy międzynarodowe cieszą się coraz większym uznaniem na całym świecie¹⁵⁷. W wielu krajach powołano krajowe komitety standardów rachunkowości, których celem jest współpraca z IASB.

Międzynarodowe Standardy Rachunkowości stanowią jedynie część regulacji wydawanych przez IASB. Uzupełniają je z jednej strony ramy konceptualne¹⁵⁸, a z drugiej interpretacje i uzasadnienia dotyczące problemów szczegółowych¹⁵⁹.

Podsumowując tę część rozważań, należy stwierdzić, że regulacje IASB stanowią określony zestaw rozwiązań dotyczących sporządzania i prezentacji sprawozdań finansowych, często zwany międzynarodowym prawem bilansowym¹⁶⁰ promulgowanym przez różne instytucje (w tym IASB i FASB¹⁶¹) i skupiającym się na działaniach w zakresie:

- zwiększenia użyteczności sprawozdań finansowych poprzez koncentrację na podstawowych założeniach w zakresie istotności i wiarygodności,

¹⁵⁶ J. Kogut, *Rola Międzynarodowych Standardów Rachunkowości w globalnej harmonizacji rachunkowości*, [w:] J. Gierusz, M. Jerzemowska, T. Martyniuk (red.), *Rachunkowość wobec procesów...*, s. 259–266.

¹⁵⁷ Por. E. Walińska, *Międzynarodowe Standardy Rachunkowości...*, s. 34.

¹⁵⁸ W założeniach koncepcyjnych IASB zdefiniowano m.in. podstawowe założenia dotyczące sprawozdań finansowych – ich cele i cechy jakościowe. Ponadto ramy konceptualne określają podstawowe kategorie i zasady pomiaru rzeczywistości gospodarczej jednostki przez rachunkowość oraz ogólne kryteria uznawania pozycji w sprawozdaniach finansowych, do których odwołują się poszczególne MSR / MSSF. A. Jaruga stwierdza, że nie może być harmonizacji rachunkowości bez ram konceptualnych, gdyż tylko one stanowią gwarancję zachowania spójności przedmiotowych standardów rachunkowości. Por. A. Jaruga, *Harmonizacja rachunkowości u progu...*, s. 61.

¹⁵⁹ Integralną część standardów międzynarodowych stanowią interpretacje Stałego Komitetu ds. Interpretacji (SIC, IFRIC). Mają one charakter wytycznych do konkretnych MSR i MSSF. Zob. szerzej E. Walińska, *Międzynarodowe Standardy Rachunkowości...*, s. 41.

¹⁶⁰ *Ibidem*, s. 34.

¹⁶¹ Nawiązanie współpracy IASB z FASB ma na celu wypracowanie wspólnego zestawu rozwiązań akceptowanych w skali globalnej. Por. E. Walińska (red.), *Meritum. Rachunkowość...* (2006), s. 133 i 134. We wspólny projekcie dotyczącym założeń i ram konceptualnych, stworzonym przez obie te organizacje, w rozdziale 1. *Cele sprawozdawczości finansowej* i rozdziale 2. *Cechy jakościowe i ograniczenia użytecznych decyzyjnie informacji ze sprawozdawczości finansowej* przyjęto, że ocena użyteczności informacji ze sprawozdania finansowego, z punktu widzenia jego użytkowników, powinna być oparta na spełnieniu przez te informacje wymogu odpowiednich cech jakościowych, które zostały podzielone na fundamentalne i wzmacniające użyteczność. W projekcie tym uwzględniono dwie fundamentalne cechy jakościowe informacji płynących ze sprawozdania finansowego (odpowiedzialność oraz wierność odzwierciedlenia) i cztery cechy jakościowe tzw. wzmacniające (porównywalność, sprawdzalność, terminowość i zrozumiałość). Zob. K. Burnos, A. Szychta, *Kierunki zamierzonej Czwartej Dyrektywy UE*, „Zeszyty Teoretyczne Rachunkowości”, t. 50 (106), SKwP, Warszawa 2009, s. 12. Zasadniczą rolę w porozumieniu między FASB i IASB odgrywa SEC wchodząca w skład IOSCO. Por. A. Ostaszewicz, *Amerykańska Komisja Papierów Wartościowych i Giełd o Międzynarodowych Standardach Rachunkowości*, „Rachunkowość” 2000, nr 7, s. 421–422.

- stałego doskonalenia standardów, tak aby odzwierciedlały one zmiany w otoczeniu społeczno-ekonomicznym oraz w sposobie prowadzenia działalności gospodarczej,

- promowania międzynarodowej konwergencji standardów rachunkowości,
- poprawy powszechnego zrozumienia celów informacji zawartych w sprawozdaniach finansowych¹⁶².

A. Jarugowa wyróżniła w procesie harmonizacji rachunkowości następujące trzy okresy¹⁶³:

- lata 1978–1994 – w tym czasie dokonano harmonizacji rachunkowości na potrzeby wewnętrzne Wspólnoty Europejskiej i wydano dyrektywy,

- lata 1995–2001 – okres ten stał się początkiem orientacji na harmonizację w skali międzynarodowej,

- lata 2002–2005 – międzynarodowa harmonizacja rachunkowości – wprowadzenie MSR / MSSF do porządku prawnego Unii Europejskiej.

W pierwszym okresie najistotniejsze było opracowanie na podstawie traktatu rzymskiego (1957 r.) następujących dyrektyw rachunkowości¹⁶⁴:

- czwarta dyrektywa Rady z 25 lipca 1978 r. o rocznych zamknięciach rachunkowych spółek o określonych formach prawnych (78/660/EEC, z dalszymi zmianami),

- siódma dyrektywa Rady z 13 czerwca 1983 r. (83/349/EEC), z dalszymi zmianami o skonsolidowanych sprawozdaniach finansowych, ich przygotowaniu, publikacji i badaniu,

- ósma dyrektywa Rady z 13 kwietnia 1983 r. w sprawie zatwierdzania osób odpowiedzialnych za przeprowadzanie statutowego badania ksiąg rachunkowych,

- dyrektywa Rady z 8 grudnia 1986 r. o rocznych zamknięciach rachunkowych i skonsolidowanych sprawozdaniach finansowych banków i innych finansowych instytucji, stanowiąca o specyficznych odniesieniach dyrektyw czwartej i siódmej (86/63/EEC),

- dyrektywa Rady z 13 lutego 1989 r. w sprawie obowiązków oddziałów instytucji kredytowych i finansowych utworzonych w krajach członkowskich, mających swoją centralę poza krajem członkowskim, odnoszących się do publikacji sprawozdań finansowych (89/117/EEC)¹⁶⁵.

W drugim okresie harmonizacji rachunkowości Unia Europejska zezwoliła spółkom publicznym notującym akcje na giełdach zagranicznych na stosowanie MSR lub US GAAP jako podstawy skonsolidowanych sprawozdań finansowych.

¹⁶² Por. E. Walińska (red.), *Meritum. Rachunkowość...* (2006), s. 133.

¹⁶³ A. Jarugowa, M. Frenzel, R. Ignatowski, P. Kabalski, *Międzynarodowe Standardy Sprawozdawczości Finansowej...*, s. 62.

¹⁶⁴ *Ibidem*, s. 62–64.

¹⁶⁵ Kraje członkowskie Unii Europejskiej miały obowiązek inkorporowania dyrektyw do swojego prawa.

wych. Komitet kontaktowy przeprowadził wiele badań porównawczych dyrektyw z MSR i stwierdził, że spółki mogą tak wybierać opcje zawarte w dyrektywach (zwłaszcza w siódmej dyrektywie), aby było możliwe osiągnięcie znacznej zbieżności z wymaganiami MSR. W tym okresie ważnym wydarzeniem stało się przyjęcie Strategii Lizbońskiej (2000 r.), w której podkreślono znaczenie porównywalnych sprawozdań finansowych w rozwoju rynków kapitałowych (wskazano na istotność porównywalności sprawozdań finansowych).

Na tej podstawie wydano rozporządzenie Parlamentu Europejskiego i Rady z 19 lipca 2002 r. nr 1606 dotyczące stosowania MSR¹⁶⁶, które zapoczątkowało trzeci okres harmonizacji rachunkowości. Rozporządzenie 1606/2002 obliguje bezpośrednio kraje członkowskie do stosowania MSR¹⁶⁷ jako podstawy skonsolidowanych sprawozdań finansowych przez publiczne spółki od 1 stycznia 2005 r. w trybie tzw. komitetologii, czyli skróconej ścieżki legislacyjnej w UE¹⁶⁸.

Wprowadzenie MSR / MSSF i ich interpretacji do porządku prawnego UE podlega bardzo złożonemu mechanizmowi ich badania pod kątem spełniania następujących kryteriów:

- zgodności z zasadą *true and fair view override*,
- spełniania cech wymaganych od informacji finansowych, tj. zrozumiałości, przydatności, wiarygodności i porównywalności¹⁶⁹.

Do najważniejszych wydarzeń w trzecim okresie harmonizacji rachunkowości (trwającym w zasadzie do dziś), oprócz wydania 19 lipca 2002 r. rozporządzenia 1606/2002, należy zaliczyć:

- opublikowanie 18 września 2002 r. dokumentu *Memorandum of Norwalk Agreement* zawierającego wspólne rozwiązania w zakresie sporządzania sprawozdań finansowych (wspólne zasady sporządzania sprawozdań na rynkach europejskich i amerykańskich),

¹⁶⁶ Nakłada ono obowiązek stosowania Międzynarodowych Standardów Rachunkowości jako podstawy sporządzania skonsolidowanych sprawozdań finansowych spółek notowanych na regulowanych rynkach kapitałowych od 1 stycznia 2005 r. Rządy krajów członkowskich mogły wymagać lub pozwolić na rozszerzenie tego wymogu na sprawozdania jednostkowe spółek w tych krajach, w których ma miejsce rozdzielnosc rachunkowości od wpływu regulacji dotyczących podatku dochodowego, por. A. Jarugowa, M. Frenzel, R. Ignatowski, P. Kabalski, *Międzynarodowe Standardy Sprawozdawczości Finansowej...*

¹⁶⁷ Międzynarodowe Standardy Rachunkowości zostały zatwierdzone przez IOSCO w maju 2000 r., co w praktyce oznacza uznanie ich za podstawę sporządzania sprawozdań finansowych przez spółki, których akcje są notowane na giełdach zagranicznych. Por. E. Walińska (red.), A. Wencel, A. Jurewicz, J. Gad, *Sprawozdanie finansowe...*, s. 21; A. Jaruga, *Instytucjonalizacja międzynarodowej harmonizacji...*, s. 46–47.

¹⁶⁸ A. Jarugowa, M. Frenzel, R. Ignatowski, P. Kabalski, *Międzynarodowe Standardy Sprawozdawczości Finansowej...*, s. 68.

¹⁶⁹ Unia Europejska opracowała bardzo złożony mechanizm wdrażania MSR / MSSF, a także ich projektów (ED) i interpretacji.

- wspólnie przygotowany projekt przez US GAAP i MSSF (dwie ścieżki *Short-term Convergence Project I: Comprehensive Research Project*),
 - przygotowanie w październiku 2004 r. projektu, którego celem było opracowanie ram konceptualnych – wspólnych na podstawie obecnych ram konceptualnych IASB i FASB,
 - przygotowanie 27 lutego 2006 r. mapy drogowej konwergencji MSSF i US GAAP na lata 2006–2008,
 - wydanie przez IASB i FASB w lipcu 2006 r. dokumentu roboczego Exposure Discussion Paper, przedstawiającego wstępne poglądy na temat udoskonalonych Ram konceptualnych sprawozdań finansowych,
 - wydanie przez IASB i FASB Exposure Discussion Paper, *Snapshot: Preliminary Views on Financial Statement Presentation*¹⁷⁰,
 - opublikowanie w lipcu 2010 r. Exposure Staff Draft of Exposure Draft, *IFRS X – Financial Statement Presentation (1 July 2010, IASB)*¹⁷¹.

¹⁷⁰ W 2001 r. IASB i FASB ujęły w swoich planach projekty dotyczące prezentacji danych finansowych i pracowały nad nimi niezależnie od siebie. W 2004 r. ustalono, że zadanie to powinno być realizowane wspólnie, aby promować spójność standardów stosowanych na świecie. W kwietniu 2004 r. przyjęto trzyetapowy plan działania. Wspólny projekt IASB i FASB podzielono na trzy części: fazę A – wyznaczenie elementów sprawozdania finansowego oraz okresów, w jakich powinny być one prezentowane; fazę B – dokładna charakterystyka poszczególnych elementów sprawozdania ze wskazaniem zakresu dezagregacji danych; fazę C – zakres śródrocznej sprawozdawczości finansowej w świetle US GAAP, a także ponowna ocena MSR 34 – *Sprawozdawczość śródroczna*. Efektem prac fazy A była, dokonana we wrześniu 2007 r., zmiana MSR 1 – *Prezentacja sprawozdań finansowych* przez wprowadzenie do tego standardu sprawozdania z całkowitych dochodów (w tym zakresie osiągnięto zbieżność z amerykańskim SFAS 130 – *Reporting Comprehensive Income*). Efektem dalszych prac było umieszczenie w lipcu 2010 r. przez IASB na swojej stronie internetowej projektu standardu prezentacji sprawozdań finansowych (projektu ED). Projekt ED jest wynikiem wspólnych prac IASB i FASB. Przed jego sfinalizowaniem IASB oraz FASB (na terenie Stanów Zjednoczonych) przeprowadzą dalsze działania informacyjne i sondażowe w celu zebrania opinii na temat propozycji zawartych w tym projekcie. Zob. <http://www.iasb.org/NR/rdonlyres/6018B762-AAD5-4BD3-9C8C0AA7B59C3B68/0/SnapshotFinancialStat.pdf> (data odczytu 20 listopada 2012 r.). Por. J. Gierusz, *Ocena przygotowanego przez IASB i FASB projektu sprawozdania finansowego*, „Zeszyty Teoretyczne Rachunkowości”, t. 56 (112), SKwP, Warszawa 2010, s. 49–50.

¹⁷¹ J. Gierusz podaje trzy zasadnicze przyczyny zapoczątkowania przez IASB i FASB prac nad ujednoczeniem treści i formy sprawozdania finansowego: 1) istniejący rozdzwitek między harmonizacją zasad na poziomie ujmowania i wyceny a brakiem precyzyjnych regulacji dotyczących trybu prezentacji informacji; 2) słabe związki między poszczególnymi członami sprawozdania finansowego, 3) niewystarczającą szczegółowość ujawnianych informacji. Przywołany powyżej autor podkreśla, że zasadnicze elementy sprawozdania finansowego (bilans, rachunek zysków i strat oraz rachunek przepływów pieniężnych) funkcjonują dziś niezależnie od siebie, a związki między nimi są niewielkie. Na przykład bilans wiąże z rachunkiem wyników jedynie kwota zysku / straty netto, rachunek przepływów pieniężnych zawiera fragment opisujący efekty działalności operacyjnej, ale brak już odpowiedniej części w bilansie, wpływy i wydatki działalności finansowej mają odmienny zakres od kosztów i przychodów finansowych itd. Utrudnia to analizę dokonań przedsiębiorstwa, zubażając znacznie informacje przekazywane użytkownikom

Reasumując, ramy instytucjonalno-prawne harmonizacji rachunkowości zostały ukształtowane i ugruntowane. Obserwacja działań instytucji zajmujących się transformacją sprawozdawczości finansowej podejmowanych w ostatnich latach wyraźnie wskazuje, że należałoby wyodrębnić czwarty jej etap – wspólne działania IASB i FASB. Już dziś mamy ich skuteczny wymiar w postaci propozycji nowej – rewolucyjnej – biznesowej formuły modelu sprawozdawczego¹⁷².

Model sprawozdawczy można określić jako odpowiednio dobrany zestaw sprawozdań finansowych¹⁷³, które zawierają zagregowane i przetworzone dane o zdarzeniach gospodarczych i transakcjach. Każde sprawozdanie finansowe z kolei jest usystematyzowanym zbiorem wyselekcjonowanych i syntetycznych informacji, tworzonych głównie przez rachunkowość finansową¹⁷⁴. Niewątpliwie fundamentem sprawozdań finansowych jest bilans, który zajmuje w rachunkowości szczególne miejsce¹⁷⁵. Drugim podstawowym sprawozdaniem jest rachunek wyników, który informuje o dokonaniach jednostki w okresie sprawozdawczym. Wymienione sprawozdania to dwa główne, tradycyjne elementy modelu sprawozdawczego, funkcjonujące od samego początku sprawozdawczo-

sprawozdań. Zarówno regulacje MSSF, jak i US GAAP, nie definiują poszczególnych wierszy sprawozdania finansowego – kolejności ich ujawniania, szczegółowości oraz treści merytorycznej. Z reguły detalizacja informacji jest niewystarczająca z punktu widzenia podejmowania decyzji gospodarczych. *Ibidem*.

¹⁷² Według projektodawców, celem sprawozdawczości finansowej jest przekazanie dawcom kapitału, głównie inwestorom, informacji umożliwiających ocenę kwot, horyzontu czasowego oraz niepewności przyszłych przepływów pieniężnych. Ponadto należy stworzyć inwestorom warunki do oceny skuteczności pracy zarządu. Dominującą cechą sprawozdania finansowego powinna być spójność tworzących go elementów. Oznacza to wzajemne ich wspieranie się i uzupełnianie na poziomie poszczególnych wierszy. W klasyfikowaniu informacji obowiązuje tzw. podejście zarządcze, które pozwala na podział działalności przedsiębiorstwa na odrębne sekcje i kategorie.

¹⁷³ W literaturze przedmiotu sprawozdanie finansowe jest różnie definiowane. Na przykład według Z. Messnera i J. Pfaffa sprawozdanie finansowe „stanowi uporządkowane zestawienie informacji o sytuacji majątkowej i finansowej jednostki, jej wyniku finansowym oraz przeprowadzonych przez nią transakcjach, sporządzone na określony moment czasowy, tzw. dzień bilansowy”. Zob. Z. Messner, J. Pfaff, *Rachunkowość finansowa. Cz. 1*, SKwP, Warszawa 2004, s. 256. Według E. Walińskiej sprawozdanie finansowe „wyraża raportowanie (czyli zdawanie sprawy) z określonych aspektów działalności gospodarczej danego podmiotu, przy zastosowaniu konwencjonalnej formuły opisu i prezentacji danych czerpanych z ewidencji księgowej i charakteryzujących sytuację majątkową, finansową i wynikową tego podmiotu”. Por. E. Walińska (red.), *Meritum Rachunkowości...* (2006), s. 40.

¹⁷⁴ Por. J. Samelak, *Determinanty sprawozdawczości finansowej...*, s. 109.

¹⁷⁵ E. Walińska (red.), A. Wencel, A. Jurewicz, J. Gad, *Sprawozdanie finansowe...*, s. 23–27. Jak podkreśla E. Walińska, sprawozdania finansowe jako zbiór informacji o sytuacji finansowej spółki i jej dokonaniach w okresie sprawozdawczym mogą być rozumiane w wąskim bądź szerokim zakresie. W pierwszym przypadku obejmują one bilans i rachunek zysków i strat, a w drugim rozszerzony zestaw sprawozdań finansowych (autorka używa określenia „całkowity zestaw sprawozdań finansowych”) obejmujący, oprócz bilansu i rachunku wyników, także rachunek przepływów pieniężnych, dane i materiały objaśniające.

ści finansowej. Przez lata model sprawozdawczy podlegał zmianom, a zasadniczy wpływ na jego kształt miało i ma otoczenie gospodarcze, w którym zachodzą ciągle zmiany. Zmieniają się również potrzeby informacyjne użytkowników sprawozdań finansowych. Oczekują oni informacji istotnej, rzetelnej, porównywalnej, na podstawie której będą mogli podejmować trafne decyzje. Cechy jakościowe i pojemność informacyjna sprawozdań stanowią szczególne wyzwania dla modelu sprawozdawczego globalnej gospodarki.

Sformułowanie podstawowych założeń, celu, cech jakościowych oraz podstawowych kategorii sprawozdań finansowych stało się kluczowym zadaniem ram konceptualnych będących fundamentem regulacji międzynarodowych we współczesnym świecie¹⁷⁶. Na gruncie europejskim model sprawozdawczy kształtowany jest także w dyrektywach UE oraz w zgodnych z nimi MSR / MSSF.

1.3.2. Sprawozdanie finansowe według dyrektyw o rachunkowości Unii Europejskiej

Początkiem procesu sankcjonowania wzoru sprawozdania finansowego w warunkach globalnego rynku stały się niewątpliwe dyrektywy Unii Europejskiej, zwłaszcza czwarta dyrektywa (z 1978 r.), w której można dostrzec próbę określenia modelu sprawozdawczego dla wspólnoty państw europejskich (wtedy EWG). Model ten ewoluował wraz z rozwojem procesu globalizacji w Europie.

Dziś mamy do czynienia z modelem ramowym, uzupełnionym przez MSR 1. Według dyrektywy roczne sprawozdanie finansowe składa się z bilansu, rachunku zysków i strat oraz informacji dodatkowej do sprawozdania finansowego. Dokumenty te tworzą całość. Do rocznych sprawozdań finansowych państwa członkowskie mogą zezwolić lub nakazać włączenie innych sprawozdań. Dyrektywa nakazuje, aby roczne sprawozdanie finansowe sporządzać w sposób zrozumiały i zgodny z jej przepisami. Roczne sprawozdanie finansowe winno przedstawiać w sposób prawdziwy i rzetelny stan aktywów i pasywów spółki, jej sytuację finansową oraz wynik finansowy. Jeżeli stosowanie przepisów dyrektywy jest niewystarczające do przedstawienia prawdziwego i rzetelnego obrazu spółki¹⁷⁷, należy podać informacje dodatkowe.

¹⁷⁶ Założenia koncepcyjne opisują cele sprawozdawczości finansowej, cechy jakościowe stanowiące o użytecznych informacjach finansowych, definicję, ujmowanie i wycenę składników tworzących sprawozdanie finansowe, koncepcje kapitału oraz jego zachowania kapitału. Zob. *Założenia koncepcyjne sporządzania i prezentacji sprawozdań finansowych*, IASB, London 2004.

¹⁷⁷ Czwarta dyrektywa Rady z 25 lipca 1978 r. wydana na podstawie art. 54 ust. 3 lit. g) Traktatu, w sprawie rocznych sprawozdań finansowych niektórych rodzajów spółek (78/660/EWG) (Dz. U. L 222 z 14 sierpnia 1978 r.). Należy zaznaczyć, że aktualnie trwają prace nad zmianą czwartej dyrektywy. Zob. szerzej: A. Stachniak, *Projekt nowej dyrektywy UE o rachunkowości*, „Rachunkowość” 2012, nr 4, s. 2–9; J. Dadacz, *Kompleksowa zmiana przepisów ustawy o rachunkowości*, „Rachunkowość” 2012, nr 9, s. 3–5.

Według dyrektywy dwa podstawowe sprawozdania finansowe – bilans i rachunek zysków i strat – powinno się sporządzać według następujących zasad:

- odrębnego wykazywania pozycji poszczególnych elementów sprawozdań we wskazanym porządku,
- wykazywania w sprawozdaniu danych porównywalnych, tzn. w odniesieniu do każdej pozycji bilansu oraz rachunku zysków i strat należy wykazać kwotę dotyczącą analogicznej pozycji z poprzedniego roku obrotowego,
- poszczególne pozycje sprawozdania powinny uwzględniać treść ekonomiczną wykazywanych transakcji lub umów,
- zakazu kompensowania – zabrania się dokonywania jakichkolwiek kompensat między pozycjami aktywów i pasywów lub pozycjami przychodów i kosztów¹⁷⁸.

Czwarta dyrektywa zezwala na dwa standardowe wzory bilansu możliwe do stosowania przez spółki – układ poziomy (dwustronny)¹⁷⁹ i układ pionowy¹⁸⁰ (jednostronny).

W bilansie w układzie jednostronnym nie występuje podział na aktywa i pasywa; prezentuje się w nim majątek obrotowy przekraczający zobowiązania krótkoterminowe oraz majątek ogółem pomniejszony o zobowiązania krótkoterminowe¹⁸¹. Kapitał własny jest wykazywany w ostatniej pozycji tego układu bilansu. Przewidziany w dyrektywie układ bilansu przewiduje wiele pozycji z możliwością ich alternatywnego wykazywania¹⁸². Dyrektywa zezwala również na prezentowanie pozycji bilansu w podziale na krótko- i długoterminowe¹⁸³.

Układ nr 1 pozycji bilansu według czwartej dyrektywy UE jest następujący:

Aktywa

- A. Kapitał subskrybowany niewniesiony
- B. Koszty organizacji
- C. Środki trwałe

¹⁷⁸ J. Samelak, *Determinanty sprawozdawczości finansowej...*, s. 89–90.

¹⁷⁹ Czwarta dyrektywa Rady z 25 lipca 1978 r. wydana na podstawie art. 54 ust. 3 lit. g) Traktatu, w sprawie rocznych sprawozdań finansowych niektórych rodzajów spółek (78/660/EWG), Dz. U. L 222 z 14 sierpnia 1978, art. 9.

¹⁸⁰ *Ibidem*, art. 10.

¹⁸¹ *Ibidem*, art. 10 poz. H.

¹⁸² Państwa członkowskie mogą zezwolić spółkom, które na dzień bilansowy nie przekroczyły limitów dwóch z trzech następujących kryteriów: suma bilansowa: 4 400 000 EUR, obrót netto: 8 800 000 EUR, przeciętne zatrudnienie w roku obrotowym: 50, na sporządzanie skróconych bilansów zawierających jedynie te pozycje, które są poprzedzone literami i cyframi rzymskimi. *Ibidem*, art. 11.

¹⁸³ W art. 10a dyrektywy czytamy, że zamiast prezentowania pozycji bilansu zgodnie z art. 9 i 10 państwa członkowskie mogą zezwolić lub nakazać, aby spółki lub niektóre typy spółek prezentowały te pozycje w podziale na pozycje krótko- i długoterminowe, pod warunkiem że podane informacje są co najmniej równoważne z informacjami wymaganymi zgodnie z art. 9 i 10.

- I. *Wartości niematerialne i prawne*
- II. *Rzeczowy majątek trwały*
- III. *Finansowe środki trwałe*
- D. Środki obrotowe
- I. *Zapasy*
- II. *Należności*
- III. *Papiery wartościowe*
- IV. *Środki pieniężne w kasie i na rachunkach bankowych*
- E. Rozliczenia międzyokresowe bierne i czynne
- F. Strata za rok obrotowy

Pasywa

- A. Kapitał własny i kapitały rezerwowe
- I. *Kapitał subskrybowany*
- II. *Agio ze sprzedaży akcji lub udziałów*
- III. *Rezerwa z aktualizacji wyceny*
- IV. *Rezerwa*
- V. *Wynik finansowy z lat ubiegłych*
- VI. *Wynik finansowy za rok obrotowy*
- B. Rezerwy
- C. Zobowiązania
- D. Rozliczenia międzyokresowe bierne i przychody przyszłych okresów
- E. Zysk za rok obrotowy

Układ nr 2 pozycji bilansu według czwartej dyrektywy UE jest następujący:

- A. Kapitał subskrybowany niewniesiony
- B. Koszty organizacji
- C. Środki trwałe
- I. *Wartości niematerialne i prawne*
- II. *Rzeczowe środki trwałe*
- III. *Finansowe środki trwałe*
- D. Środki obrotowe
- I. *Zapasy*
- II. *Należności*
- III. *Papiery wartościowe*
- 3. Pozostałe papiery wartościowe.
- IV. *Środki pieniężne w kasie i na rachunkach bankowych*
- E. Przedpłaty i rozliczenia międzyokresowe bierne i czynne
- F. Zobowiązania: kwoty wymagalne w ciągu jednego roku
- G. Środki obrotowe / zobowiązania bieżące netto
- H. Aktywa ogółem, pomniejszone o zobowiązania bieżące

- I. Zobowiązania: kwoty wymagalne po okresie dłuższym niż jeden rok
- J. Rezerwy
- K. Rozliczenia międzyokresowe i przychody przyszłych okresów
- L. Kapitał własny i kapitały rezerwowe
- I. *Kapitał subskrybowany*
- II. *Zysk ze sprzedaży akcji lub udziałów powyżej ich wartości nominalnej*
- III. *Kapitał rezerwowy z aktualizacji wyceny*
- IV. *Kapitały rezerwowe*
- V. *Wynik finansowy z lat ubiegłych*
- VI. *Wynik finansowy za rok obrotowy*

W odniesieniu do rachunku zysków i strat czwarta dyrektywa wprowadziła również standardowe wzory w postaci czterech możliwych wariantów rachunku wyników:

- porównawczego w wersji pionowej – jednostronnej, drabinkowej (art. 23),
- porównawczego w wersji poziomej – dwustronnej (art. 24),
- kalkulacyjnego w wersji pionowej – jednostronnej, drabinkowej (art. 25),
- kalkulacyjnego w wersji poziomej – dwustronnej (art. 26).

Według dyrektywy do pomiaru pozycji rocznego bilansu i rachunku wyników należy stosować następujące zasady ogólne¹⁸⁴:

(a) przyjmuje się, że spółka będzie kontynuować działalność w dającej się przewidzieć przyszłości;

(b) metody wyceny muszą być stosowane konsekwentnie w kolejnych latach obrotowych;

(c) wycena musi odbywać się zgodnie z zasadą ostrożnej wyceny¹⁸⁵;

(d) należy uwzględnić przychody i koszty dotyczące danego roku obrotowego, niezależnie od daty płatności takiego przychodu lub poniesienia kosztu;

(e) składniki pozycji aktywów i pasywów muszą być wyceniane odrębnie.

Pozycje przedstawione w rocznych sprawozdaniach finansowych należy wyceniać, przyjmując koszt historyczny oparty na metodzie ceny nabycia bądź kosztu wytworzenia. Dyrektywa dopuszcza jednak zastosowanie:

(a) wyceny według metody wartości odtworzeniowej – w przypadku rzeczowego majątku trwałego o ograniczonym okresie użytkowania oraz zapasów;

¹⁸⁴ *Ibidem*, Sekcja 7 – *Zasady wyceny*, art. 31.

¹⁸⁵ W szczególności: (aa) można uwzględniać jedynie zyski zrealizowane do dnia bilansowego; (bb) należy uwzględnić wszystkie zobowiązania powstałe w trakcie danego lub poprzedniego roku obrotowego, nawet jeśli informacje o takich zobowiązaniach zostaną uzyskane dopiero w okresie między dniem bilansowym a dniem, w którym bilans został sporządzony; (cc) należy uwzględnić wszelkie odpisy amortyzacyjne, niezależnie od tego, czy wynikiem finansowym roku obrotowego jest strata czy też zysk.

(b) wyceny według metod innych niż metoda przewidziana w lit. a), które uwzględniają wpływ inflacji na pozycje przedstawiane w rocznych sprawozdaniach finansowych, łącznie z kapitałami i kapitałami rezerwowymi;

(c) przeszacowania środków trwałych¹⁸⁶.

Kolejnym elementem rocznego sprawozdania finansowego jest informacja dodatkowa. Według dyrektywy musi ona zawierać następujące informacje:

1) metody wyceny stosowane w odniesieniu do różnych pozycji rocznych sprawozdań finansowych¹⁸⁷;

2) nazwy, statutowe siedziby i formę prawną przedsiębiorstwa itp.;

3) liczbę i wartości nominalne akcji lub udziałów objętych w ciągu roku obrotowego w ramach kapitału podstawowego¹⁸⁸;

4) zobowiązania finansowe spółki, które staną się wymagalne po upływie przeszło pięciu lat¹⁸⁹;

5) przychody netto, podzielone według rodzajów działalności i rynków geograficznych;

6) przeciętne zatrudnienie w roku obrotowym¹⁹⁰;

7) różnice między obciążeniem podatkowym za rok obrotowy oraz za wcześniejsze lata obrotowe a kwotą należnego podatku w odniesieniu do tych lat;

¹⁸⁶ Stosowanie którejkolwiek z tych metod, poszczególne pozycje bilansu oraz rachunku zysków i strat, jak również metoda, zgodnie z którą wyliczono prezentowane wartości, muszą być przedstawione w informacji dodatkowej do sprawozdania finansowego.

¹⁸⁷ Oraz metody przyjęte przy obliczaniu korekt wartości, a także podstawy przeliczenia na walutę krajową.

¹⁸⁸ W przypadku posiadania akcji lub udziałów więcej niż jednego rodzaju należy podać ich liczbę i wartość nominalną, a w razie braku wartości nominalnej – księgową wartość nominalną akcji lub udziałów z podziałem na rodzaje. W przypadku posiadania świadectw udziałowych, zamiennych dłużnych papierów wartościowych bądź podobnych papierów wartościowych lub praw należy wskazać ich liczbę i prawa, jakie one przyznają.

¹⁸⁹ Ponadto musi ona zawierać także informacje o wszystkich zadłużeniach spółki zabezpieczonych poręczeniem o charakterze majątkowym udzielonym przez spółkę, ze wskazaniem charakteru i formy tego poręczenia. Informacja ta musi być przedstawiona odrębnie dla każdej pozycji zobowiązań. Należy także ujawnić łączną kwotę wszelkich zobowiązań finansowych, które nie są uwzględnione w bilansie, jeśli taka informacja jest przydatna w ocenie sytuacji finansowej. Wszelkie zobowiązania dotyczące emerytur i przedsiębiorstw afiliowanych muszą być wykazane odrębnie, tzn.: (a) charakter oraz cel biznesowy transakcji spółki, które nie są ujęte w bilansie, a także finansowy wpływ tych transakcji na spółkę, pod warunkiem, że ryzyko lub korzyści wynikające z tych transakcji są istotne i wpływa to na ocenę sytuacji finansowej spółki; (b) zawarte przez spółkę transakcje z jednostkami powiązаныmi, w tym wielkość takich transakcji, charakter związku z jednostkami powiązаныmi i inne informacje dotyczące transakcji niezbędne do zrozumienia sytuacji finansowej spółki, jeśli transakcje te są istotne i zostały zawarte w warunkach odbiegających od przyjętych warunków rynkowych.

¹⁹⁰ Z podziałem na kategorie oraz koszty osobowe dotyczące roku obrotowego z podziałem określonym w art. 23 ust. 6, jeżeli nie zostały wykazane oddzielnie w rachunku zysków i strat.

8) kwoty uposażeń wypłaconych za dany rok obrotowy członkom organów administracyjnych, zarządczych i nadzorczych z tytułu ich obowiązków¹⁹¹;

9) kwoty zaliczek i kredytów udzielonych członkom organów administracyjnych, zarządczych i nadzorczych¹⁹²;

10) zasady wyceny instrumentów finansowych.

Reasumując, czwarta dyrektywa reguluje podstawowe zagadnienia związane ze sprawozdaniem finansowym. Podkreśla rolę sprawozdania finansowego i jego cechy jakościowe, szczególnie prawdziwość i rzetelność. Dyrektywa dopuszcza wiele rozwiązań alternatywnych. Model rocznego sprawozdania według dyrektywy nie zawiera rachunku przepływów pieniężnych i zestawienia zmian w kapitale własnym. W dyrektywie zachęca się natomiast do sporządzania bardzo rozbudowanej informacji dodatkowej. Spółki mają także obowiązek przygotowywania sprawozdania z działalności, w którym powinno się zaprezentować wyniki i sytuację finansową spółki¹⁹³.

1.3.3. Rozwój modelu sprawozdawczego w Międzynarodowych Standardach Rachunkowości / Międzynarodowych Standardach Sprawozdawczości Finansowej

Obecnie model sprawozdawczy MSR / MSSF jest określony w MSR 1 – *Prezentacja sprawozdań finansowych*¹⁹⁴, który od momentu powstania był już

¹⁹¹ Oraz informacje o wszelkich zobowiązaniach wynikających lub zaciągniętych z tytułu emerytur dla byłych członków tych organów, ze wskazaniem sumy dla każdej kategorii.

¹⁹² Ze wskazaniem oprocentowania, głównych warunków oraz wszelkich spłaconych sum, a także zobowiązań zaciągniętych na ich rzecz tytułem gwarancji i poręczeń wszelkiego rodzaju, ze wskazaniem sumy dla każdej kategorii.

¹⁹³ Roczne sprawozdanie z działalności zawiera co najmniej rzetelną ocenę rozwoju i wyników spółki oraz jej sytuacji wraz z opisem najważniejszego ryzyka i niepewności, w obliczu których się znajduje. Czwarta dyrektywa wymaga udostępnienia rocznego sprawozdania finansowego, sprawozdania o sytuacji wraz opinią biegłego rewidenta. Należy również podać informacje na temat proponowanego sposobu podziału zysku lub pokrycia straty, podziału zysku lub pokrycia straty, jeżeli te pozycje nie zostały wykazane w rocznym sprawozdaniu finansowym. *Ibidem*, Sekcja 9 – *Treść rocznego sprawozdania z działalności*, art. 46.

¹⁹⁴ Przed wydaniem MSR 1 w roku 1997 nie było standardowego wzorca modelu sprawozdawczego. Pewne wytyczne dotyczące modelu sprawozdawczego dla państw członkowskich były zawarte w czwartej dyrektywie UE. *Ibidem*, s. 11. Jak już wspomniano, obecnie trwają prace nad jej zmianą. Por. K. Burnos, A. Szychta, *Kierunki zamierzonej modernizacji...*, s. 6. „29 września 2008 r. komisarz UE, Charlie McCreedy, ogłosił publicznie rozpoczęcie prac nad kompleksową modernizacją dyrektyw czwartej i siódmej. Podjęte działanie stanowi kolejny etap realizacji ambitnej inicjatywy Komisji Europejskiej zmierzającej do zredukowania kosztów funkcjonowania firm z sektora małych i średnich przedsiębiorstw, a nałożonych przepisami ustawodawstwa Unii Europejskiej i nazwanych w dokumentach unijnych kosztami administracyjnymi. Oczekiwane oszczędności są szacowane na poziomie 25% dotychczasowych kosztów administracyjnych.

kilkakrotnie nowelizowany¹⁹⁵. Śledząc historię modelu sprawozdawczego w MSR 1, należy przywołać rok 1975, w którym został wydany MSR 5 – *Informacje ujawniane w sprawozdaniu finansowym* (IAS 5 – *Information to be Disclosed in Financial Statements*)¹⁹⁶. Standard ten był obowiązkowy dla sprawozdań finansowych za okresy rozpoczynające się 1 stycznia 1977 r. Przedstawiono w nim informacje, które musiały być ujawnione w sprawozdaniach finansowych – bilansie, rachunku wyników i innych sprawozdaniach. W standardzie stwierdza się, że sprawozdania finansowe są wymagane, między innymi, do tworzenia ocen i podejmowania decyzji finansowych. Sprawozdania finansowe muszą być jasne i zrozumiałe, aby ich użytkownicy mogli właściwie oceniać sytuację finansową jednostki.

Standard nie proponował konkretnego formatu prezentacji sprawozdań finansowych. Przedstawiał jedynie ujawnienia minimalne, które należało wykazać w bilansie i rachunku wyników. Szczegółowe wymagania dotyczące ujawniania niektórych pozycji sprawozdań finansowych były zawarte w innych MSR. Przedstawione układy i grupy elementów sprawozdań finansowych w głównej mierze dotyczyły jednostek gospodarczych. Inny układ i grupowanie mogły być odpowiednie dla przedsiębiorstw, takich jak finansowe i ubezpieczeniowe.

W standardzie podkreślono, że wszystkie istotne informacje powinny zostać ujawnione w sprawozdaniu finansowym, jeśli jest to konieczne, aby

Konieczność przebudowy dyrektywy czwartej i siódmej uzasadnia się ich «zaczynym wiekiem», zmianą otoczenia i struktury gospodarki europejskiej, w której istotną rolę odgrywają obecnie małe i średnie przedsiębiorstwa. Obecnie sektor małych i średnich przedsiębiorstw nazywa się często kręgosłupem gospodarki europejskiej. Znaczenie małych i średnich przedsiębiorstw stale rośnie w związku z obserwowanym w Europie procesem przechodzenia od gospodarki korporacyjnej do gospodarki przedsiębiorczej¹⁹⁷. Zob. Memo/08/589, 2008.

¹⁹⁵ Między innymi w następujących latach (www.iasplus.com/en/standards/standard5): marzec 1974 r. (Exposure Draft E1 – *Disclosure of Accounting Policies*); styczeń 1975 r. (MSR 1 – *Disclosure of Accounting Policies*); czerwiec 1975 r. (E5 – *Information to be Disclosed in Financial Statements*); październik 1976 r. (MSR 5 – *Information to be Disclosed in Financial Statements*); lipiec 1978 r. (E14 – *Current Assets and Current Liabilities*); listopad 1979 r. (MSR 13 – *Presentation of Current Assets and Current Liabilities*); 1994 r. (MSR 1, MSR 5 i MSR 13); lipiec 1996 r. (E53 – *Presentation of Financial Statements*); sierpień 1997 r. (MSR 1 [1997] – *Presentation of Financial Statements* zastępujący MSR 1 [1975], MSR 5 i MSR 13 [1979]); 1 lipca 1998 r. (wejście w życie MSR 1 [1997]); 18 grudnia 2003 r. (zrewidowana wersja MSR 1 [2003]); styczeń 2005 r. (wejście w życie MSR 1 [2003]); 18 sierpnia 2005 r. (rozszerzenie MSR 1 o ujawnienie dotyczące kapitału); 16 marca 2006 r. (Exposure Draft of Proposed Amendments to IAS 1 – *Presentation of Financial Statements – A Revised Presentation*); 16 września 2007 r. (rewizja MSR 1 [2007]); 1 stycznia 2009 r. (wprowadzenie koncepcji wyniku całkowitego) 1 lipca 2012 – poprawka dotycząca prezentacji innych całkowitych dochodów.

¹⁹⁶ Międzynarodowy Standard Rachunkowości nr 5 – *Informacje ujawniane w sprawozdaniu finansowym* z 1975 r. został zatwierdzony do publikacji przez IASC w lipcu 1976 r. i opublikowany w październiku tegoż roku.

sprawozdanie finansowe było jasne i zrozumiałe. Wymagane było podanie w sprawozdaniu finansowym nazwy przedsiębiorstwa, kraju siedziby, bilansu na dzień bilansowy, krótkiego opisu charakteru działalności przedsiębiorstwa, formy prawnej przedsiębiorstwa i waluty, w której sporządzano sprawozdanie. W sprawozdaniu finansowym należało pokazać również odpowiednie dane za poprzedni okres.

Najwięcej informacji zawartych w niniejszym standardzie dotyczyło bilansu (par. 10–17 MSR 5). Minimalny zakres ujawnień w bilansie według MSR 5 przedstawiono w tabeli 1.12.

Tabela 1.12. Minimalny zakres ujawnień w bilansie według MSR 5

Bilans
Długoterminowe aktywa
A. Rzeczowe aktywa trwałe – budynki i grunty – maszyny i urządzenia – inne kategorie aktywów (odpowiednio zidentyfikowane) – umorzenie Inne aktywa długoterminowe – inwestycje długoterminowe – należności długoterminowe – wartość renomy/wartość firmy – patenty, znaki towarowe itp. – wydatki ponoszone np. na wstępne koszty, koszty reorganizacji i podatku odroczonego
Majątek obrotowy
A. Środki pieniężne ^a B. Papiery wartościowe przeznaczone do obrotu, inne niż inwestycje długoterminowe C. Należności D. Zapasy
Zobowiązania długoterminowe^b
– pożyczki zabezpieczone – pożyczki bez zabezpieczenia – pożyczki od jednostek powiązanych
Zobowiązania krótkoterminowe
– kredyty bankowe oraz kredyty w rachunku bieżącym – zobowiązania ^c

Tabela 1.12 (cd.)

Pozostałe zobowiązania i rezerwy^d
Kapitał własny
A. Kapitał podstawowy ^e
– pozostałe udziały kapitałowe
– wpłacony kapitał powyżej wartości nominalnej
– nadwyżka z przeszacowania
– rezerwy
– zysk z lat ubiegłych

^a W tej pozycji powinny być ujawnione: środki pieniężne w kasie, środki pieniężne na rachunku bankowym; dodatkowe ujawnienia odnoszą się do zamrożonych środków pieniężnych, np. z tytułu wymiany w bankach zagranicznych.

^b Wskazane elementy powinny być ujawnione oddzielnie z wyłączeniem elementów wymagalnych w ciągu jednego roku. Dodatkowe ujawnienia dotyczą m.in.: oprocentowania, warunków spłaty, zawartych umów czy dyskonta.

^c W tej pozycji powinny być ujawnione: zobowiązania międzyzakładowe, zobowiązania spółek powiązanych, podatki dochodowe, wypłacone dywidendy, inne zobowiązania oraz rozliczenia międzyokresowe bierne.

^d Znaczące pozycje zawarte w pozostałych zobowiązaniach i rezerwach oraz rozliczeniach należy ujawnić oddzielnie. Do takich pozycji zalicza się: podatek odroczony, przychody przyszłych okresów oraz rezerwy na świadczenia emerytalne.

^e Do każdej grupy (kategorii) kapitału podstawowego należy ujawnić: liczbę akcji przeznaczonych do obrotu, kwotę kapitału jeszcze niewniesionego, jego wartość nominalną na akcję, przesunięcia na rachunku kapitału podstawowego w danym okresie, prawa, przywileje i ograniczenia dotyczące podziału dywidend i zwrotu z kapitału, dywidendy uprzywilejowane niewypłacone, akcje wykupione, zarezerwowane akcje na poczet przyszłych emisji wynikających z wystawionych opcji lub zawartych kontraktów / umów, łącznie z warunkami i kwotami.

Źródło: opracowanie własne na podstawie IAS 5 – *Information to be Disclosed in Financial Statements*, IASC, London, październik 1976.

MSR 5 podawał również minimum ujawnień dla rachunku wyników oraz informacji dodatkowej¹⁹⁷.

Reasumując, wymagany przez MSR 5 zakres ujawnień był bardzo ubogi. Najwięcej ujawnień standard przewidywał w odniesieniu do bilansu (por. tabela 1.12), natomiast rachunek wyników został potraktowany drugorzędnie. Standard nie precyzował wymagań w stosunku do informacji dodatkowej. Omawiany

¹⁹⁷ W MSR 5 wymagano ujawnienia wszystkich informacji niezbędnych do zrozumienia i przejrzystości sprawozdania finansowego. Ponadto należało ujawnić nazwę przedsiębiorstwa, kraj siedziby, stany na dzień bilansowy, okres objęty sprawozdaniem finansowym, krótki opis charakteru działalności przedsiębiorstwa, formy prawnej przedsiębiorstwa i waluty, w której sprawozdania finansowe są sporządzane. Dodatkowo należało ujawnić kwoty i klasyfikacje elementów sprawozdania w celu zrozumienia sprawozdania finansowego. W sprawozdaniu finansowym należało zaprezentować dane z poprzedniego okresu.

standard został zmodyfikowany w roku 1994 i ostatecznie zastąpiony we wrześniu 1997 roku przez MSR 1¹⁹⁸.

Według MSR1 z roku 1997 sprawozdanie finansowe ogólnego przeznaczenia to takie, które ma za zadanie spełnienie potrzeb użytkowników, ponieważ nie mają oni możliwości domagania się raportów dostosowanych do ich szczególnych potrzeb informacyjnych. Na sprawozdania finansowe ogólnego przeznaczenia składały się sprawozdania prezentowane samodzielnie lub w ramach innego publicznie dostępnego dokumentu, takiego jak raport roczny czy prospekt emisyjny.

Sprawozdanie finansowe stanowiło uporządkowane przedstawienie sytuacji finansowej i finansowych wyników działalności jednostki mające na celu dostarczanie informacji na temat sytuacji finansowej, finansowych wyników działalności i przepływów środków pieniężnych jednostki – informacji użytecznych dla szerokiego kręgu użytkowników przy podejmowaniu przez nich decyzji gospodarczych. Ponadto sprawozdanie finansowe miało przedstawiać wyniki zarządzania przez kierownictwo powierzonymi mu zasobami. Aby zrealizować ten cel, powinno ono dostarczać informacji o aktywach, zobowiązaniach, kapitale własnym, przychodach i kosztach, łącznie z zyskami i stratami, oraz o przepływach środków pieniężnych. Informacja taka, wraz z innymi danymi zawartymi w informacji dodatkowej do sprawozdania finansowego, pomaga użytkownikom sprawozdań finansowych w przewidywaniu przyszłych przepływów środków pieniężnych jednostki, w szczególności ich terminów oraz stopnia pewności.

Sprawozdanie finansowe rzetelnie przedstawiające sytuację finansową jednostki, finansowe wyniki działalności i przepływy środków pieniężnych wymaga uczciwej prezentacji, tj.:

- (a) doboru i stosowania zasad (polityki) rachunkowości,
- (b) takiego wykazywania informacji, w tym opisu zasad (polityki) rachunkowości, które dostarcza przydatnych, wiarygodnych, porównywalnych i zrozumiałych informacji,
- (c) zapewnienia dodatkowych ujawnień informacji, jeśli spełnienie konkretnego wymagania MSSF nie wystarcza, aby umożliwić użytkownikom zrozumienie wpływu poszczególnych transakcji, innych zdarzeń i warunków na sytuację finansową i finansowe wyniki działalności jednostki.

Standard podkreślał, że zgodnie z założeniami koncepcyjnymi przy sporządzaniu sprawozdań finansowych należy kierować się następującymi zasadami:

¹⁹⁸ Celem MSR 1 było określenie takich zasad prezentacji sprawozdań finansowych ogólnego przeznaczenia, aby zapewnić ich porównywalność zarówno w czasie, jak i w stosunku do innych jednostek. Standard zawierał ogólne wymogi dotyczące prezentacji sprawozdań finansowych, wytyczne odnośnie do ich struktury oraz ich minimalną zawartość.

- (a) kontynuacji działalności¹⁹⁹,
- (b) memoriału²⁰⁰,
- (c) ciągłości prezentacji,
- (d) istotności i agregowania,
- (e) zakazu kompensowania²⁰¹.

Standard wymagał ujawniania danych porównawczych dotyczących okresu poprzedzającego w odniesieniu do wszystkich danych liczbowych zawartych w sprawozdaniu finansowym. Dane porównawcze należało także przedstawiać w części opisowej, jeżeli byłyby one przydatne do zrozumienia sprawozdania finansowego za okres bieżący. Standard nie określał jednoznacznie formatu sprawozdań finansowych, a jedynie wymagał ujawniania pewnych określonych pozycji w sprawozdaniach finansowych lub w notach do sprawozdań.

W standardzie podany był również skład kompletnego sprawozdania finansowego. I tak, w MSR 1 z roku 1997²⁰² na kompletne sprawozdanie finansowe składały się następujące części:

- (a) bilans;
- (b) rachunek zysków i strat;
- (c) sprawozdanie przedstawiające:
 - (i) wszystkie zmiany w kapitale własnym,
 - (ii) zmiany w kapitale własnym niewynikające z transakcji kapitałowych dokonywanych z właścicielami ani z wypłat na ich rzecz;
- (d) sprawozdanie z przepływów środków pieniężnych;
- (e) informacja o przyjętych zasadach rachunkowości oraz dane objaśniające²⁰³.

Jednostka była zobligowana dokonać w bilansie podziału aktywów i zobowiązań na krótkoterminowe i długoterminowe, z wyłączeniem przypadku, gdy prezentacja oparta na kryterium płynności dostarczała informacji bardziej wiarygodnej i bardziej przydatnej. Jeśli wyjątek ten miał zastosowanie, wszystkie aktywa i zobowiązania należało uporządkować według kryterium płynności.

¹⁹⁹ Przy sporządzaniu sprawozdania finansowego kierownictwo jednostki dokonuje oceny zdolności jednostki do kontynuowania działalności.

²⁰⁰ Jednostka gospodarcza sporządza swoje sprawozdania finansowe, z wyjątkiem rachunku przepływów pieniężnych, zgodnie z zasadą memoriału.

²⁰¹ W standardzie wymagano, aby w sprawozdaniu finansowym ujawnić dane porównawcze dotyczące okresu poprzedzającego w odniesieniu do wszystkich danych liczbowych zawartych w sprawozdaniu finansowym, chyba że standard lub interpretacja dopuszczała lub wymagała ich nieujawniania. Dane porównawcze należało przedstawić także w części opisowej, jeżeli są przydatne do zrozumienia sprawozdania finansowego za okres bieżący. Nie można było dokonywać kompensaty aktywów i zobowiązań czy przychodów i kosztów, chyba że było to wymagane lub dopuszczone przez standard lub interpretację.

²⁰² *Międzynarodowe Standardy Sprawozdawczości Finansowej (MSSF)*, t. 1, 2, SKwP, IASB, Warszawa–Londyn 2007.

²⁰³ *Międzynarodowe Standardy Rachunkowości*, IASC, Londyn 1999.

MSR 1 (1997) przedstawiał minimum informacji, które należało zaprezentować w bilansie, a mianowicie:

- (a) rzeczowe aktywa trwałe,
- (b) wartości niematerialne,
- (c) aktywa finansowe, z wyłączeniem kwot wykazywanych w pozycjach
- (d), (f) i (g),
- (d) inwestycje rozliczane zgodnie z metodą praw własności,
- (e) zapasy,
- (f) należności z tytułu dostaw i usług oraz pozostałe należności,
- (g) środki pieniężne i ich ekwiwalenty,
- (h) zobowiązania z tytułu dostaw i usług oraz pozostałe zobowiązania,
- (i) zobowiązania i aktywa podatkowe, zgodnie z wymogami MSR 12 – *Podatek dochodowy*,
- (j) rezerwy,
- (k) długoterminowe zobowiązania kredytowe,
- (l) udziały mniejszości, oraz
- (m) wyemitowany kapitał podstawowy i kapitały zapasowe (rezerwowe)²⁰⁴.

W bilansie lub w informacji dodatkowej jednostka miała obowiązek ujawniać:

- (a) dla każdej grupy kapitału podstawowego:
 - (i) liczbę akcji / udziałów składających się na zatwierdzony kapitał,
 - (ii) liczbę akcji wyemitowanych i w pełni opłaconych oraz wyemitowanych i nie w pełni opłaconych,
 - (iii) wartość nominalną akcji lub stwierdzenie, że akcje nie posiadają wartości nominalnej,
 - (iv) uzgodnienie zmian liczby akcji na początek i na koniec okresu,
 - (v) prawa, uprzywilejowanie i ograniczenia związane z daną grupą udziałów / akcji, włączając w to ograniczenia dotyczące podziału dywidend i zwrotu kapitału,
 - (vi) udziały / akcje własne jednostki pozostające w jej posiadaniu lub w posiadaniu jednostek zależnych i jednostek stowarzyszonych, oraz
 - (vii) akcje zarezerwowane na potrzeby emisji związanych z realizacją opcji i umów sprzedaży akcji, wraz z warunkami i kwotami; oraz

²⁰⁴ W przypadku, w którym taki sposób prezentacji byłby odpowiedni do zrozumienia sytuacji finansowej jednostki, w bilansie należało zamieścić dodatkowe pozycje, grupy pozycji i sumy częściowe. Niniejszy standard nie określał kolejności lub wzoru, według którego pozycje powinny być prezentowane. Podjęcie decyzji o wyodrębnieniu dodatkowych pozycji powinno wynikać z oceny charakteru i płynności aktywów, funkcji aktywów w jednostce oraz kwot, charakteru i terminów wymagalności zobowiązań. Jednostka miała obowiązek ujawniać w bilansie albo w informacji dodatkowej dalszy podział poszczególnych prezentowanych pozycji sklasyfikowanych w sposób uwzględniający charakter działalności jednostki.

(b) opis charakteru i przeznaczenia każdego kapitału rezerwowego (zapasowego) wchodzącego w skład kapitału własnego;

(c) kwotę dywidend zaproponowanych lub zadeklarowanych pomiędzy dniem bilansowym a dniem zatwierdzenia sprawozdania finansowego do publikacji i kwotę jakichkolwiek nieujętych skumulowanych dywidend z akcji uprzywilejowanych.

Pozostałe składniki sprawozdania mogły być prezentowane w bilansie albo ujawniane w notach do bilansu.

W wyniku aktualizacji MSR 1 w 1997 r. wprowadzono jako odrębne sprawozdanie zestawienie zmian w kapitale własnym. Jednostka przedstawiała zestawienie zmian w kapitale własnym, prezentujące:

(a) wynik finansowy netto za dany okres,

(b) szczegółowe pozycje przychodów lub kosztów za okres, które zgodnie z wymogami innych standardów lub interpretacji ujmuje się bezpośrednio w kapitale własnym oraz sumę takich pozycji,

(c) całkowite przychody i koszty za okres, skalkulowane jako suma pozycji (a) i (b), pokazujące oddzielnie całkowite kwoty przypadające udziałowcom jednostki dominującej oraz udziałom mniejszości, oraz

(d) dla każdego składnika kapitału własnego wpływ zmian zasad rachunkowości i korekt błędów dokonanych zgodnie z MSR 8²⁰⁵.

Zmiany w kapitale własnym jednostki pomiędzy dwoma dniami bilansowymi odzwierciedlają przyrost lub spadek jej aktywów netto w danym okresie. Z wyjątkiem zmian wynikających z transakcji przeprowadzanych z udziałowcami, działającymi w ramach uprawnień posiadaczy kapitału własnego (takich jak wpłaty na poczet kapitału własnego, wykupienie własnych instrumentów kapitałowych przez jednostkę czy wypłata dywidendy) oraz kosztów związanych bezpośrednio z takimi transakcjami, ogólna zmiana stanu kapitału własnego w trakcie okresu odpowiada łącznej kwocie przychodów i kosztów, włączając w to zyski i straty wygenerowane z tytułu działalności gospodarczej jednostki w tym okresie (bez względu na to, czy te pozycje przychodów i kosztów były ujmowane w rachunku zysków i strat czy bezpośrednio jako zmiany w kapitale własnym).

Kolejnym elementem w modelu sprawozdawczym określonym w MSR 1 był rachunek przepływów pieniężnych. Informacje na temat przepływów środków pieniężnych stanowią dla użytkowników sprawozdań finansowych

²⁰⁵ Jednostka miała obowiązek przedstawienia – albo w zestawieniu zmian w kapitale własnym, albo w informacji dodatkowej – kwoty transakcji z udziałowcami działającymi w ramach uprawnień posiadaczy kapitału własnego, wykazując oddzielnie kwoty im wypłacone, saldo niepodzielonego wyniku lat ubiegłych na początek okresu i na dzień bilansowy oraz zmiany w danym okresie, a także uzgodnienie wartości bilansowej każdej kategorii wniesionego kapitału własnego oraz wszystkich kapitałów rezerwowych (zapasowych) na początek i na koniec okresu, wraz z oddzielnym ujawnieniem każdej zmiany stanu.

podstawę do oceny zdolności jednostki do generowania środków pieniężnych i ich ekwiwalentów oraz oceny potrzeb jednostki związanych z wykorzystywaniem tych przepływów. W MSR 1 odwoływano się do MSR 7 – *Rachunek przepływów pieniężnych*, w którym określono wymogi prezentacji rachunku przepływów pieniężnych i związanych z nim ujawnianych informacji.

Integralną część sprawozdania stanowiła również informacja dodatkowa, zawierająca istotne dane i objaśnienia niezbędne do tego, aby sporządzone sprawozdanie finansowe w sposób rzetelny i jasny przedstawiało sytuację majątkową, finansową oraz wynik finansowy. W MSR 1 podano strukturę informacji dodatkowej do sprawozdania finansowego, która powinna²⁰⁶:

(a) prezentować informacje na temat podstawy sporządzenia sprawozdania finansowego i szczegółowych stosowanych zasad rachunkowości zgodnie z par. 108–115 standardu,

(b) ujawniać informacje wymagane przez MSSF, jeżeli nie są one prezentowane w bilansie, rachunku zysków i strat, zestawieniu zmian w kapitale własnym czy rachunku przepływów środków pieniężnych, oraz

(c) dostarczać informacji uzupełniających, które nie są prezentowane w bilansie, rachunku zysków i strat, zestawieniu zmian w kapitale własnym oraz rachunku przepływów pieniężnych, lecz są potrzebne do zrozumienia któregośkolwiek z nich²⁰⁷.

Na szczególną uwagę zasługuje zmiana w MSR 1, która zaczęła obowiązywać od 1 stycznia 2007 r., dotycząca ujawnień na temat kapitału. Standard wprowadził obowiązek dodatkowego ujawniania w notach do bilansu informacji na temat kapitału. W par. 124A stwierdza się, że jednostka ujawnia informacje umożliwiające użytkownikom jej sprawozdań finansowych ocenę celów, polityk i procedur zarządzania kapitałem. Zgodnie z par. 124B w celu spełnienia wymogów par. 124A jednostka ujawnia następujące informacje:

(a) informacje jakościowe dotyczące jej celów, polityk i procedur zarządzania kapitałem, w tym m.in.:

(i) opis składników zarządzanego kapitału,

(ii) w przypadku, gdy na jednostce spoczywają nałożone zewnętrznie wymogi kapitałowe – charakter tych wymogów oraz sposób ich uwzględnienia w zarządzaniu kapitałem, oraz

(iii) sposób, w jaki jednostka wypełnia cele dotyczące zarządzania kapitałem;

(b) zestawienie danych ilościowych dotyczących składników zarządzanego kapitału. Niektóre jednostki postrzegają określone zobowiązania finansowe (np.

²⁰⁶ *Międzynarodowe Standardy Sprawozdawczości Finansowej (MSSF)*, par. 103.

²⁰⁷ Informację dodatkową należało prezentować w sposób usystematyzowany, jeśli jest to możliwe w praktyce. Każda pozycja bilansu, rachunku zysków i strat, zestawienia zmian w kapitale własnym oraz rachunku przepływów pieniężnych powinna zawierać odsyłacz do ewentualnych danych jej dotyczących, przedstawionych w informacji dodatkowej.

niektóre formy długu podporządkowanego) jako element kapitału; w opinii innych jednostek kapitał nie obejmuje pewnych składników kapitału własnego (np. składników wynikających z zabezpieczenia przepływów pieniężnych);

(c) wszelkie zmiany w pozycjach (a) i (b) z poprzedniego okresu;

(d) informacje na temat tego, czy w danym okresie jednostka zastosowała się do nałożonych zewnętrznie wymogów kapitałowych, którym podlega;

(e) w przypadku, gdy jednostka nie zastosowała się do takich nałożonych zewnętrznie wymogów kapitałowych – konsekwencje takiego niezastosowania się²⁰⁸.

Pozostałe wymogi dotyczące prezentacji pozycji sprawozdawczych w bilansie, rachunku zysków i strat, zestawieniu zmian w kapitale własnym i informacji dodatkowej w znowelizowanym MSR 1 z 2007 r. nie uległy zasadniczym zmianom.

Dalsze prace nad modelem sprawozdawczości finansowej prowadzone m.in. przez IASB zaowocowały kolejnymi zmianami. We wrześniu 2007 r. IASB opublikował ponownie zmieniony MSR 1 (obowiązujący od 1 stycznia 2009 r.)²⁰⁹. Po zmianach pełne sprawozdania finansowe obejmuje:

²⁰⁸ Wymienione ujawnienia powinny być oparte na informacjach dostarczanych wewnętrznie wyższemu personelowi zarządzającemu. W par. 124C MSR 1 stwierdza się, że jednostka może zarządzać kapitałem w różny sposób i może podlegać wielu różnym wymogom kapitałowym. Na przykład konglomeraty finansowe mogą obejmować jednostki prowadzące działalność ubezpieczeniową oraz bankową; jednostki tego rodzaju mogą również prowadzić działalność w ramach kilku jurysdykcji. Jeśli zagregowane ujawnienie wymogów kapitałowych oraz sposobu zarządzania kapitałem dostarczałoby nieprzydatnych informacji bądź mogłoby wprowadzać w błąd użytkownika sprawozdania finansowego w odniesieniu do tego, jakie są zasoby kapitałowe jednostki, powinna ona ujawnić informacje oddzielnie na temat każdego wymogu kapitałowego, któremu podlega. Zob. rozporządzenie Komisji (WE) nr 108/2006 z 11 stycznia 2006 r. zmieniające rozporządzenie (WE) nr 1725/2003 przyjmujące niektóre międzynarodowe standardy rachunkowości zgodnie z rozporządzeniem (WE) nr 1606/2002 Parlamentu Europejskiego i Rady w odniesieniu do Międzynarodowych Standardów Sprawozdawczości Finansowej (MSSF) 1, 4, 6 i 7, Międzynarodowych Standardów Rachunkowości (MSR) 1, 14, 17, 32, 33 i 39, Interpretacji 6 Komitetu ds. Interpretacji Międzynarodowej Sprawozdawczości Finansowej (IFRIC), Dz. U. UE L 24/28 PL z 27 stycznia 2006 r. W grudniu 2003 r. IASB przyjął zmodyfikowany MSR 1, a w sierpniu 2005 r. zmiany do MSR 1 – *Ujawnienia informacji na temat kapitału*. Model sprawozdawczy nie uległ jednak zmianom. Kompletnie sprawozdanie finansowe składa się nadal z bilansu, rachunku zysków i strat, zestawienia zmian w kapitale własnym pokazującego wszystkie zmiany w kapitale własnym lub zmiany w kapitale własnym inne niż wynikające z transakcji dokonywanych z właścicielami kapitału własnego, działającymi w ramach uprawnień przysługujących właścicielom kapitału własnego, rachunku przepływów pieniężnych, informacji dodatkowych o przyjętych zasadach (polityce) rachunkowości oraz innych informacji objaśniających. Zob. *Międzynarodowe Standardy Sprawozdawczości Finansowej (MSSF)*, t. 1.

²⁰⁹ Od tego czasu rozwiązania przyjęte w MSR 1 zmieniały się pod wpływem modyfikacji innych regulacji dotyczących instrumentów finansowych z opcją wykupu i zobowiązań wynikających z likwidacji (zmiana w MSR 1 i MSR 32 wydanym w lutym 2008 r.) oraz udoskonaleń standardów (*Improvements to IFRS*) z maja 2008, kwietnia 2009 i maja 2010 r.

- (a) sprawozdanie z sytuacji finansowej na koniec okresu,
- (b) sprawozdanie z całkowitych dochodów za dany okres,
- (c) sprawozdanie ze zmian w kapitale własnym za dany okres,
- (d) sprawozdanie z przepływów pieniężnych za dany okres,
- (e) informację dodatkową zawierającą podsumowanie znaczących zasad (polityki) rachunkowości i inne informacje objaśniające, oraz
- (f) sprawozdanie z sytuacji finansowej na początek najwcześniejszego okresu porównawczego, w którym jednostka retrospektywnie zastosowała zasady (politykę) rachunkowości lub dokonała retrospektywnego przekształcenia pozycji w sprawozdaniach finansowych, lub jeśli dokonała przeklasyfikowania pozycji w swoich sprawozdaniach finansowych²¹⁰.

Wprowadzone zmiany są bardzo istotne dla modelu sprawozdawczego. Zmianie uległy nazwy dwóch dotychczasowych sprawozdań – bilansu i rachunku przepływów pieniężnych. Bilans został zastąpiony określeniem „sprawozdanie z sytuacji finansowej”, a rachunek przepływów pieniężnych określeniem „sprawozdanie z przepływów pieniężnych”. Zmianie uległa również formuła sprawozdania ze zmian w kapitale własnym.

Nowym elementem w modelu sprawozdawczości finansowej jest sprawozdanie z całościowego wyniku finansowego (sprawozdanie z całkowitych dochodów)²¹¹. Jak pisze E. Walińska²¹², po kilku latach funkcjonowania modelu sprawozdawczego, w którym występował rachunek wyników oraz sprawozdanie z całkowitych zysków i strat, wprowadzono jedno sprawozdanie z dokonań –

²¹⁰ Jednostka może stosować inne nazwy sprawozdań finansowych niż przyjęte w zmienionym MSR 1. W standardzie podkreśla się, że wiele jednostek prezentuje, poza sprawozdaniem finansowym, także analizę finansową sporządzoną przez kierownictwo, która zawiera opis oraz wyjaśnienie głównych wyznaczników efektywności finansowej i sytuacji finansowej jednostki oraz najistotniejsze obszary niepewności, jakie jednostka napotkała. Raport taki może zawierać omówienie głównych okoliczności i czynników wpływających na efektywność finansową, w tym zmian w środowisku, w którym jednostka prowadzi działalność gospodarczą, reakcji jednostki na te zmiany i ich efektów, jak również jej polityki inwestycyjnej zmierzającej do utrzymania i dalszej poprawy efektywności finansowej, w tym polityki dotyczącej dywidend, źródeł finansowania, a także jej docelowy wskaźnik zobowiązań do kapitału własnego, oraz zasobów jednostki, które nie zostały ujęte w sprawozdaniu z sytuacji finansowej sporządzonym zgodnie z MSSF. Zob. MSR 1(2007) – *Prezentacja sprawozdań finansowych*, [w:] Rozporządzenie Komisji (WE) nr 1274/2008 z 17 grudnia 2008 r. zmieniające rozporządzenie (WE) nr 1126/2008 przyjmujące określone międzynarodowe standardy rachunkowości (WE) nr 1606/2002 Parlamentu Europejskiego i Rady w odniesieniu do Międzynarodowego Standardu Rachunkowości (MSR), Dz. U. UE L 339/3 z 18 grudnia 2008 r.

²¹¹ Inne określenia sprawozdania z całościowego wyniku to sprawozdanie z wyniku całościowego, ewentualnie sprawozdanie z zysków całościowych (*comprehensive income*).

²¹² E. Walińska (red.), A. Wencel, A. Jurewicz, J. Gad, *Sprawozdanie finansowe...*, s. 25.

rachunek całkowitych wyników (sprawozdanie z całkowitych dochodów – *comprehensive income statement*)²¹³.

Oprócz wprowadzenia sprawozdania z całkowitych dochodów IASB zmienił formułę sprawozdania ze zmian w kapitale własnym. Do 31 grudnia 2008 r. jednostka prezentowała w tym sprawozdaniu zarówno transakcje z właścicielami (działającymi w charakterze udziałowców), ewentualną alokację między poszczególnymi pozycjami kapitału własnego oraz skutki retrospektywnych korekt (np. zmiana polityki rachunkowości), jak i kwoty przeszacowań odnoszonych bezpośrednio na kapitały z aktualizacji wyceny (bez ich uwzględniania w rachunku zysków i strat). Według nowego rozwiązania sprawozdanie ze zmian w kapitale własnym nie służy już do odzwierciedlenia przeszacowań – służą do tego pozostałe składniki całościowego wyniku finansowego prezentowane w sprawozdaniu z całkowitych dochodów.

Sprawozdanie ze zmian w kapitale własnym w nowej formule powinno przedstawiać²¹⁴:

(a) całkowite dochody ogółem za okres, pokazujące oddzielnie łączne kwoty przypadające właścicielom jednostki dominującej oraz udziałom mniejszości, oraz

(b) dla każdego składnika kapitału własnego wpływ retrospektywnego zastosowania zmian zasad (polityki) rachunkowości lub retrospektywnych przekształceń dokonanych zgodnie z MSR 8,

(c) kwoty transakcji z właścicielami występującymi w charakterze udziałowców, wykazując przy tym odrębnie wkłady dokonane przez właścicieli oraz wypłaty na rzecz właścicieli, oraz

(d) uzgodnienie wartości bilansowej każdego składnika kapitału własnego na początek i na koniec okresu, wraz z oddzielnym ujawnieniem każdej zmiany stanu²¹⁵.

²¹³ Sprawozdanie z całkowitych dochodów przedstawia dokonania finansowe jednostki w danym okresie. Całościowy wynik finansowy (całkowity dochód) obejmuje wynik finansowy okresu (zysk lub stratę okresu – netto) oraz zyski i straty nieodnoszone bezpośrednio na wynik finansowy okresu, lecz wykazywane w kapitale własnym (np. w kapitałach z aktualizacji wyceny).

²¹⁴ Artykuł 106 MSR 1 – *Prezentacja sprawozdań finansowych*, [w:] *Międzynarodowe Standardy Sprawozdawczości Finansowej według stanu...*

²¹⁵ Jednostka prezentuje w sprawozdaniu ze zmian w kapitale własnym lub w informacji dodatkowej kwotę dywidend ujętą jako wypłaty na rzecz właścicieli w trakcie okresu oraz kwotę dywidendy przypadającą na jedną akcję (par. 108 MSR 1).

W standardzie wymaga się również, aby przygotowując sprawozdanie finansowe za dany okres, jednostka przedstawiła obok danych za bieżący okres dane dotyczące okresu poprzedniego²¹⁶.

Reasumując, jak wynika z powyższych rozważań model sprawozdawczy z upływem lat zmieniał się. Zmieniały się zarówno składniki modelu, jak i zakres prezentowanych w nich informacji. Obecny model sprawozdawczości finansowej obejmuje dwa podstawowe sprawozdania, tj. sprawozdanie z sytuacji finansowej na koniec okresu (dawny bilans) i sprawozdanie z całkowitych dochodów za dany okres (rachunek wyników), a także sprawozdanie z przepływów pieniężnych za dany okres, sprawozdanie ze zmian w kapitale własnym za dany okres i informację dodatkową zawierającą podsumowanie znaczących zasad (polityki) rachunkowości i inne informacje objaśniające. Ponadto jednostki sporządzają sprawozdanie z sytuacji finansowej na początek najwcześniejszego okresu porównawczego, w którym jednostka retrospektywnie zastosowała zasady (politykę) rachunkowości lub dokonała retrospektywnego przekształcenia pozycji w sprawozdaniach finansowych, lub jeśli dokonała przeklasyfikowania pozycji w swoich sprawozdaniach finansowych.

Najistotniejszą zmianą w modelu sprawozdawczym jest zastąpienie tradycyjnego rachunku wyników sprawozdaniem z całkowitych dochodów. Wprowadzenie koncepcji wyniku całościowego do modelu sprawozdawczego miało na celu podkreślenie, że wartość bilansowa przedsiębiorstwa jest kształtowana przez dwa podstawowe czynniki – decyzje właścicieli oraz przychody / koszty – wielkości, na które właściciele nie mają bezpośredniego wpływu²¹⁷.

Przeprowadzona analiza ewolucji modelu sprawozdawczego MSR / MSSF wskazuje jednoznacznie, że został on istotnie rozszerzony w celu zaspokojenia potrzeb informacyjnych użytkowników sprawozdań. Cechy jakościowe i pojemność informacyjna sprawozdań stanowią wyzwanie dla obecnego modelu

²¹⁶ Standard podaje również minimalny zakres ujawnień w bilansie (par. 54 dotyczący minimum pozycji w sprawozdaniu z sytuacji finansowej). MSR 1 wskazuje ogólnie lub konkretnie pozycje, które należy przedstawić dodatkowo w samym bilansie (sprawozdaniu z całkowitych dochodów, zestawieniu zmian w kapitale własnym) lub w notach. W przypadku tych pozycji sprawozdawczych miejsce ich prezentacji jest kwestią wyboru jednostki. Informacje, które należy przedstawić w samym bilansie lub w informacji dodatkowej, przedstawia MSR 1. Por. art. 54 MSR 1 – *Prezentacja sprawozdań finansowych*.

²¹⁷ Por. E. Walińska (red.), A. Wencel, A. Jurewicz, J. Gad, *Sprawozdanie finansowe...*, s. 28–29.

sprawozdawczego²¹⁸. Należy zaznaczyć, że został on już poddany krytyce; dotyczy to zarówno aktualnie obowiązujących regulacji MSR / MSSF, jak i w szczególności MSR 1 poświęconego prezentacji sprawozdań²¹⁹.

1.4. Ewolucja modelu rachunku zysków i strat w okresie globalnej gospodarki

Forma i treść rachunku wyników przez wiele lat pozostawały nieuregulowane. Dopiero proces globalizacji spowodował standaryzację jego budowy. Po raz pierwszy pewne wytyczne odnośnie do informacji prezentowanych przez jednostki w rachunku wyników zostały określone w czwartej dyrektywie UE²²⁰ (por. tabele 1.13–1.14).

²¹⁸ Nadal toczy się dyskusja nad ostatecznym kształtem modelu sprawozdawczego, a kolejne zmiany mają na celu wyeliminowanie obecnych wad sprawozdawczości polegających m.in. na słabym powiązaniu między sobą poszczególnych sprawozdań, braku jednolitego / spójnego podejścia do prezentacji sprawozdań finansowych (układ sprawozdań / struktura sprawozdań), agregowaniu składników o różnym charakterze w jedną pozycję sprawozdawczą. Por. J. Gierusz, *Przebudowa sprawozdawczości finansowej – propozycje IASB i FASB*, „Rachunkowość” 2009, nr 7, s. 51. Zob. szerzej: M. Kutera, S. Surdykowska, *Kryzysy gospodarcze a wiarygodność sprawozdań finansowych*, Difin, Warszawa 2009, s. 145; D. Krzywdą, *Biznesowa koncepcja sprawozdania finansowego w dobie kryzysu gospodarczego*, [w:] B. Micherda (red.), *Rachunkowości wobec kryzysu gospodarczego*, Difin, Warszawa 2010, s. 56–71; Z. Luty, *Kierunki zmian sprawozdawczości finansowej*, „Zeszyty Teoretyczne Rachunkowości”, t. 56 (112), SKwP, Warszawa 2012, s. 127–138; J. Gierusz, *Ocena przygotowanego przez IASB...*, s. 49–58; E. Walińska, *Bilans – propozycja nowej formuły sprawozdawczej*, „Zeszyty Teoretyczne Rachunkowości”, t. 56 (112), SKwP, Warszawa 2010, s. 267–283; M. Kędzior, K. Grabiński, *Ocena opracowywanego przez IASB...*, s. 55–88; P. Kabalski, *Cele sprawozdań finansowych według projektu Ram konceptualnych sprawozdawczości finansowej*, „Zeszyty Teoretyczne Rachunkowości”, t. 48 (104), SKwP, Warszawa 2009, s. 61–80; K. Kobiela-Pionnier, *Sprawozdawczość zintegrowana: koncepcja raportowania osiągnięć przedsiębiorstwa na miarę XXI wieku*, „Zeszyty Teoretyczne Rachunkowości”, t. 66 (112), SKwP, Warszawa 2012, s. 75–86; D. Dziawgo, *Nowe sprawozdanie finansowe – głos w dyskusji*, „Zeszyty Teoretyczne Rachunkowości”, t. 62 (118), SKwP, Warszawa 2011, s. 83–98.

²¹⁹ Za główną wadę standardu IASB / FASB uznają fakt, że informacje finansowe w sprawozdaniu finansowym można prezentować zbyt różnorodnie. Podkreślono również, że ujawnienia zawarte w poszczególnych składnikach sprawozdania finansowego (tj. w sprawozdaniu z sytuacji finansowej, sprawozdaniu z całosciowych wyników, sprawozdaniu z przepływów pieniężnych) nie są powiązane między sobą, a ponadto można agregować informacje finansowe, których treść ekonomiczna nie jest tożsama. Zob. Discussion Paper, Snapshot: *Preliminary Views on Financial Statement Presentation*, October 2008, <http://www.iasb.org/NR/rdonlyres/6018B762-AAD5-4BD3-9C8C-0AA7B59C3B68/0/SnapshotFinancialStat.pdf> (data odczytu: 20 listopada 2012).

²²⁰ Czwarta dyrektywa Rady z 25 lipca 1978 r. ..., s. 11.

Tabela 1.13. Rachunek zysków i strat według czwartej dyrektywy Rady z 25 lipca 1978 r.
– układ porównawczy

Czwarta dyrektywa Rady z 25 lipca 1978 r. wydana na podstawie art. 54 ust. 3 lit. g) Traktatu, w sprawie rocznych sprawozdań finansowych niektórych rodzajów spółek		
Art. 23	Art. 24	
1	2	
<p>1. Przychody netto</p> <p>2. Zmiany wielkości zapasów produktów gotowych i produkcji w toku</p> <p>3. Kapitalizowane świadczenia przedsiębiorstwa na własną rzecz</p> <p>4. Pozostałe przychody z działalności operacyjnej</p> <p>5. (a) Surowce i materiały (b) Pozostałe koszty zewnętrzne</p> <p>6. Koszty osobowe: (a) wynagrodzenia (b) koszty ubezpieczeń społecznych, z oddzielnym wskazaniem kosztów dotyczących emerytur</p> <p>7. (a) Korekty wartości dotyczące kosztów organizacji, środków trwałych oraz wartości niematerialnych i prawnych (b) Korekty wartości dotyczące środków obrotowych w stopniu, w jakim przekraczają kwotę korekt wartości, które są zwykle dla danego przedsiębiorstwa</p> <p>8. Pozostałe koszty operacyjne</p> <p>9. Przychody z tytułu udziałów kapitałowych, z odrębnym wskazaniem przychodów uzyskanych z tytułu udziałów w przedsiębiorstwach afiliowanych</p> <p>10. Przychody z tytułu innych inwestycji i pożyczek tworzących część środków trwałych, z odrębnym wskazaniem tych, które dotyczą przedsiębiorstw afiliowanych</p> <p>11. Pozostałe odsetki należne i podobne przychody, z odrębnym wskazaniem tych, które dotyczą przedsiębiorstw afiliowanych</p>	<p>A. Koszty</p> <p>1. Zmniejszenie wielkości zapasów produktów gotowych i produkcji w toku</p> <p>2. (a) Surowce i materiały (b) Pozostałe koszty zewnętrzne</p> <p>3. Koszty osobowe: (a) wynagrodzenia (b) koszty ubezpieczeń społecznych, z oddzielnym wskazaniem kosztów dotyczących emerytur</p> <p>4. (a) Korekty wartości dotyczące kosztów organizacji, środków trwałych oraz wartości niematerialnych i prawnych (b) Korekty wartości dotyczące środków obrotowych w stopniu, w jakim przekraczają kwotę korekt wartości, które są typowe dla danego przedsiębiorstwa</p> <p>5. Pozostałe koszty operacyjne</p> <p>6. Korekty wartości dotyczące majątku finansowego oraz inwestycji zaliczanych do środków obrotowych</p> <p>7. Odsetki do zapłacenia i podobne koszty, z odrębnym wskazaniem tych, które dotyczą przedsiębiorstw afiliowanych</p>	<p>B. Przychody</p> <p>1. Przychody netto</p> <p>2. Zwiększenie wielkości zapasów produktów gotowych i produkcji w toku</p> <p>3. Skapitalizowane świadczenia przedsiębiorstwa na własną rzecz</p> <p>4. Pozostałe przychody z działalności operacyjnej</p> <p>5. Przychody z tytułu udziałów kapitałowych, z odrębnym wskazaniem przychodów uzyskanych z tytułu udziałów w przedsiębiorstwach afiliowanych</p> <p>6. Przychody z tytułu innych inwestycji i pożyczek tworzących część środków trwałych, z odrębnym wskazaniem tych, które dotyczą przedsiębiorstw afiliowanych</p> <p>7. Pozostałe odsetki należne i podobne przychody, z odrębnym wskazaniem tych, które dotyczą przedsiębiorstw afiliowanych</p> <p>8. Wynik finansowy działalności operacyjnej po opodatkowaniu</p> <p>9. Przychody nadzwyczajne</p> <p>10. Zysk lub strata za rok obrotowy</p>

1	2
12. Korekty wartości dotyczące majątku finansowego oraz inwestycji zaliczanych do środków obrotowych 13. Odsetki do zapłacenia i podobne koszty, z odrębnym wskazaniem tych, które dotyczą przedsiębiorstw afiliowanych 14. Obciążenia podatkowe wyniku finansowego z działalności gospodarczej 15. Wynik finansowy z działalności gospodarczej po opodatkowaniu 16. Zyski nadzwyczajne 17. Straty nadzwyczajne 18. Zysk lub strata nadzwyczajna. 19. Obciążenia podatkowe zysku lub straty nadzwyczajnej 20. Pozostałe obciążenia podatkowe niewykazane w ramach powyższych pozycji 21. Zysk lub strata za rok obrotowy	8. Obciążenia podatkowe wyniku finansowego z działalności operacyjnej 9. Wynik finansowy z działalności operacyjnej po opodatkowaniu 10. Straty nadzwyczajne 11. Obciążenia podatkowe zysku lub straty nadzwyczajnej 12. Pozostałe obciążenia podatkowe niewykazane w ramach powyższych pozycji 13. Zysk lub strata za rok obrotowy

Źródło: czwarta dyrektywa Rady z 25 lipca 1978 r. wydana na podstawie art. 54 ust. 3 lit. g) Traktatu, w sprawie rocznych sprawozdań finansowych niektórych rodzajów spółek (78/660/EWG), Dz. U. L 222 z 14 sierpnia 1978 r.

W tabelach 1.13–1.14 zaprezentowano cztery następujące warianty rachunku wyników:

- porównawczy w wersji pionowej – jednostronnej, drabinkowej (art. 23),
- porównawczy w wersji poziomej – dwustronnej (art. 24),
- kalkulacyjny w wersji pionowej – jednostronnej, drabinkowej (art. 25),
- kalkulacyjny w wersji poziomej – dwustronnej (art. 26)²²¹.

Zasadnicza różnica między poziomą a pionową wersją wariantu porównawczego rachunku wyników polega na innym sposobie wykazywania zmniejszenia stanu zapasu produktów gotowych oraz niezakończonych. W przypadku wersji pionowej pozycja ta jest wykazywana bezpośrednio po przychodach netto ze sprzedaży, a w przypadku wersji poziomej po stronie obciążeń jako pierwsza pozycja sprawozdawcza.

²²¹ Podobnie jak w przypadku bilansu czwarta dyrektywa przewiduje możliwość sporządzania skróconego rachunku wyników (art. 27). Skrócony rachunek wyników mogą stosować spółki, które w dniu bilansowym nie przekroczyły limitów dwóch z trzech następujących kryteriów: suma bilansowa: 17 500 000 EUR, obrót netto: 35 000 000 EUR, przeciętne zatrudnienie w roku obrotowym: 250 pracowników.

Tabela 1.14. Rachunek zysków i strat według czwartej dyrektywy Rady z 25 lipca 1978 r.
– układ kalkulacyjny

Czwarta dyrektywa Rady z 25 lipca 1978 r. wydana na podstawie art. 54 ust. 3 lit. g) Traktatu, w sprawie rocznych sprawozdań finansowych niektórych rodzajów spółek		
Art. 25	Art. 26	
<ol style="list-style-type: none"> 1. Przychody netto 2. Koszt własny sprzedaży (z uwzględnieniem korekt wartości) 3. Zysk lub strata brutto 4. Koszty dystrybucji (z uwzględnieniem korekt wartości) 5. Koszty ogólne zarządu (z uwzględnieniem korekt wartości) 6. Pozostałe przychody z działalności operacyjnej 7. Przychody z tytułu udziałów kapitałowych, z odrębnym wykazaniem przychodów uzyskanych z tytułu udziałów w przedsiębiorstwach afiliowanych 8. Przychody z tytułu innych inwestycji i pożyczek tworzących część środków trwałych, z odrębnym wskazaniem tych, które dotyczą przedsiębiorstw afiliowanych 9. Pozostałe odsetki należne i podobne przychody, z odrębnym wskazaniem tych, które dotyczą przedsiębiorstw afiliowanych 10. Korekty wartości dotyczące majątku finansowego oraz inwestycji zaliczanych do środków obrotowych 11. Odsetki wymagalne i podobne koszty, z odrębnym wskazaniem tych, które dotyczą przedsiębiorstw afiliowanych 12. Obciążenia podatkowe wyniku finansowego z działalności operacyjnej 13. Wynik finansowy z działalności operacyjnej po opodatkowaniu 14. Przychody nadzwyczajne 15. Obciążenia nadzwyczajne 16. Zysk lub strata nadzwyczajna 17. Podatek od zysku lub straty nadzwyczajnej 18. Pozostałe obciążenia podatkowe niewykazane w ramach powyższych pozycji 19. Zysk lub strata za rok obrotowy 	A. Koszty <ol style="list-style-type: none"> 1. Koszt własny sprzedaży (z uwzględnieniem korekt wartości) 2. Koszty sprzedaży (z uwzględnieniem korekt wartości) 3. Koszty ogólnego zarządu (z uwzględnieniem korekt wartości) 4. Korekty wartości dotyczące majątku finansowego oraz inwestycji zaliczanych do środków obrotowych 5. Odsetki do zapłacenia i podobne koszty, z odrębnym wskazaniem tych, które dotyczą przedsiębiorstw afiliowanych 6. Obciążenia podatkowe wyniku finansowego z działalności operacyjnej 7. Wynik finansowy z działalności operacyjnej po opodatkowaniu 8. Koszty nadzwyczajne 9. Obciążenia podatkowe zysku lub straty nadzwyczajnej 10. Pozostałe obciążenia podatkowe niewykazane w ramach powyższych pozycji 11. Zysk lub strata za rok obrotowy 	B. Przychody <ol style="list-style-type: none"> 1. Przychody netto 2. Pozostałe przychody operacyjne 3. Przychody z tytułu udziałów kapitałowych, z odrębnym wykazaniem przychodów uzyskanych z tytułu udziałów w przedsiębiorstwach afiliowanych 4. Przychody z tytułu innych inwestycji i pożyczek tworzących część środków trwałych, z odrębnym wskazaniem tych, które dotyczą przedsiębiorstw afiliowanych 5. Pozostałe odsetki należne i podobne przychody, z odrębnym wskazaniem tych, które dotyczą przedsiębiorstw afiliowanych 6. Wynik finansowy działalności operacyjnej po opodatkowaniu 7. Przychody nadzwyczajne 8. Zysk lub strata za rok obrotowy

Źródło: czwarta dyrektywa Rady z 25 lipca 1978 r. wydana na podstawie art. 54 ust. 3 lit. g) Traktatu, w sprawie rocznych sprawozdań finansowych niektórych rodzajów spółek (78/660/EWG), Dz. U. L 222 z 14 sierpnia 1978 r.

Koszty należy prezentować w układzie porównawczym z następującą szczegółowością:

- surowce i materiały,
- pozostałe koszty zewnętrzne,
- koszty osobowe: wynagrodzenia, koszty ubezpieczeń społecznych, z oddzielnym wskazaniem kosztów dotyczących emerytur,
- korekty wartości dotyczące kosztów organizacji, środków trwałych oraz wartości niematerialnych i prawnych,
- korekty wartości dotyczące środków obrotowych w stopniu, w jakim przekraczają kwotę korekt wartości, które są zwykle dla danego przedsiębiorstwa,
- pozostałe koszty operacyjne.

Przychody operacyjne są korygowane o zmianę stanu wielkości zapasów produktów gotowych i produkcji w toku, a także skapitalizowanych świadczeń przedsiębiorstwa na własną rzecz (tzw. sprzedaż wewnętrzna).

W układzie funkcjonalnym (kalkulacyjnym) koszty prezentowane są w trzech grupach:

- koszt własny sprzedaży (z uwzględnieniem korekt wartości),
- koszty sprzedaży (z uwzględnieniem korekt wartości),
- koszty ogólnego zarządu (z uwzględnieniem korekt wartości).

Zwraca uwagę forma prezentacji przychodów / kosztów dotyczących działalności innej niż podstawowa działalność operacyjna. Odrębnie należy zaprezentować:

- korekty wartości dotyczące majątku finansowego oraz inwestycji zaliczanych do środków obrotowych,
- obciążenia podatkowe wyniku finansowego z działalności operacyjnej,
- zysk lub stratę nadzwyczajną,
- podatek od zysku lub straty nadzwyczajnej.

Określanie formy prezentacji rachunku wyników zajmował się też IASC. Próba określenia informacji, które należało prezentować w tym sprawozdaniu, miała miejsce w roku 1975 (IAS 5 – *Information to Be Disclosed in Financial Statements*).

W MSR 5 – *Informacje ujawniane w sprawozdaniu finansowym* zawarto minimalny wykaz pozycji, które musiały być prezentowane w rachunku zysków i strat. Zgodnie z par. 18 w rachunku zysków i strat wymagano wykazania następujących informacji:

- (a) sprzedaż lub inne przychody operacyjne (*sales or other operating revenues*),
- (b) amortyzacja (*depreciation*),
- (c) przychody z tytułu odsetek (*interest income*),
- (d) przychody z inwestycji (*income from investments*),
- (e) koszty z tytułu odsetek (*interest expense*),

- (f) podatek dochodowy (*taxes on income*),
- (g) straty nadzwyczajne (*unusual charges*),
- (h) zyski nadzwyczajne (*unusual credits*),
- (i) znaczące transakcje wewnątrzgrupowe (*significant intercompany transactions*),
- (j) wynik netto (*net income*).

Standard ten podlegał jedynie drobnym zmianom aż do roku 1997, w którym został wydany po raz pierwszy MSR 1 – *Prezentacja sprawozdań finansowych*. Przed nowelizacją MSR 1 we wrześniu 1997 r. nie było standardowego wzorca prezentacji rachunku zysków i strat. Różne międzynarodowe standardy wymagały ujawnienia określonych pozycji w sprawozdaniu finansowym, jednak nie przyjęto konkretnego układu prezentacji.

W MSR 1 – *Prezentacja sprawozdań finansowych* w wersji z września 1997 r.²²² określono następującą minimalną strukturę rachunku wyników:

- (a) przychody,
- (b) wynik na działalności operacyjnej,
- (c) koszty finansowe,
- (d) udział w zyskach i stratach jednostek stowarzyszonych i wspólnych przedsiębiorstw konsolidowanych metodą praw własności,
- (e) obciążenia z tytułu podatków,
- (f) zysk lub strata na działalności gospodarczej,
- (g) zyski i straty nadzwyczajne,
- (h) udziały mniejszości, oraz
- (i) zysk netto lub strata za okres.

W przypadku gdy MSR tego wymagał lub gdy taki sposób prezentacji był potrzebny do wiernego przedstawienia wyniku działalności jednostki, w rachunku zysków i strat należało zamieścić dodatkowe pozycje, grupy pozycji i sumy częściowe²²³. Jeśli zachodziła konieczność wyjaśnienia elementów składających się na wyniki działalności jednostki, w rachunku zysków i strat należało uwzględnić dodatkowe pozycje sprawozdawcze oraz zmienić ich opis i kolejność. Czynnikiem, które należało wziąć pod uwagę, były istotność oraz charakter i funkcja różnych składników przychodów i kosztów.

W rachunku zysków i strat albo w informacji dodatkowej jednostka musiała przedstawiać koszty w układzie porównawczym (rodzajowym) albo kalkulacyjnym²²⁴. Pozycje kosztów należało dzielić dodatkowo w celu wyodrębnienia tych elementów składających się na wyniki finansowe jednostki gospodarczej, które różniły się pod względem stabilności, wpływu na uzyskanie zysków lub ponie-

²²² MSR 1 (1997) – *Prezentacja sprawozdań finansowych*, [w:] *Międzynarodowe Standardy Rachunkowości 1999*, IASC, Londyn 1999.

²²³ Por. par. 77 MSR 1 – *Prezentacja sprawozdań finansowych*.

²²⁴ MSR 1 zachęca jednostki do prezentowania w rachunku zysków i strat podziału kosztów w układzie rodzajowym albo kalkulacyjnym.

sienie strat oraz przewidywalności. Informację tę można było prezentować w dwojaki sposób. Pierwszy sposób polegał na zastosowaniu metody kosztów rodzajowych. Koszty grupowano w rachunku zysków i strat zgodnie z ich rodzajem (np. amortyzacja, koszty zakupu materiałów, koszty transportu, wynagrodzenia czy koszty reklamy) i nie były one związane z poszczególnymi funkcjami jednostki. Poniżej zamieszczono przykład klasyfikacji opartej na metodzie kosztów rodzajowych (par. 80 MSR 1)²²⁵:

Przychody		X
Pozostałe przychody operacyjne		X
Zmiana stanu wyrobów gotowych i produkcji niezakończonyj ²²⁶	X	
Zużycie surowców i materiałów	X	
Wynagrodzenia i świadczenia na rzecz pracowników	X	
Amortyzacja	X	
Pozostałe koszty operacyjne	X	
Koszty operacyjne ogółem		(X)
Zysk na działalności operacyjnej		X

Drugi sposób, zwany metodą kosztów w układzie funkcjonalnym (kosztów w układzie kalkulacyjnym) lub kosztu własnego sprzedaży, klasyfikował koszty zgodnie z ich funkcją jako część kosztów sprzedaży, dystrybucji czy działalności administracyjnej. Taka prezentacja dostarcza użytkownikom często informacji bardziej przydatnych niż klasyfikacja kosztów w układzie rodzajowym, ale alokacja kosztów na funkcje może być arbitralna i łączy się w dużej mierze z osądem. Paragraf 82 MSR 1 podaje przykład klasyfikacji z zastosowaniem metody kosztów w układzie funkcjonalnym:

Przychody	X
Koszt własny sprzedaży	(X)
Zysk brutto na sprzedaży	X
Pozostałe przychody operacyjne	X

²²⁵ Por. par. 80 MSR 1 – *Prezentacja sprawozdań finansowych*, [w:] *Międzynarodowe Standardy Rachunkowości 1999*.

²²⁶ Zmiana stanu zapasów wyrobów gotowych i produkcji w toku w ciągu okresu koryguje koszty produkcji, odzwierciedlając fakt, że produkcja albo zwiększyła poziom zapasów, albo sprzedaż przewyższająca produkcję zmniejszyła ich poziom. (Koszty produkcji koryguje Zmiana stanu zapasów wyrobów gotowych i produkcji w toku w ciągu okresu). Zgodnie z ustawodawstwem niektórych krajów zwiększenie stanu produktów przedstawia się bezpośrednio po przychodach w przedstawionym powyżej zestawieniu. Stosowana metoda prezentacji nie powinna jednak sugerować, że kwoty takie wchodzi w skład przychodów (par. 81, MSR 1).

Koszty sprzedaży	(X)
Koszty ogólnego zarządu	(X)
Pozostałe koszty operacyjne	(X)
Zysk na działalności operacyjnej	X

Jednostki stosujące podział kosztów w układzie funkcjonalnym były zobowiązane ujawniać dodatkowe informacje na temat kosztów według rodzaju, w tym kwotę amortyzacji, wynagrodzeń i świadczeń na rzecz pracowników (par. 83)²²⁷.

Jednostka powinna ujawniać w rachunku zysków i strat lub w informacji dodatkowej kwotę ustalonych lub zadeklarowanych dywidend na jedną akcję za okres objęty sprawozdaniem finansowym.

W grudniu 2003 r. IASB przyjął zmodyfikowany MSR 1²²⁸, w którym usunięto pozycje zysków i strat nadzwyczajnych²²⁹. Wprowadzono także jako odrębne pozycje dotyczące sprzedanych aktywów, operacji zaniechanych oraz pozycje dotyczące podziału zysku lub straty. Minimalna struktura składników rachunku wyników według zmienionego MSR 1 przedstawiała się następująco:

- (a) przychody,
- (b) koszty finansowe,
- (c) udział w zyskach i stratach jednostek stowarzyszonych i wspólnych przedsięwzięć rozliczanych zgodnie z metodą praw własności,
- (d) obciążenia z tytułu podatków,
- (e) suma kwot z tytułu:
 - (i) zysku lub straty po opodatkowaniu dotyczących działalności zaniechanej, oraz
 - (ii) zysku lub straty po opodatkowaniu powstałych przy wycenie do wartości godziwej pomniejszonej o koszty sprzedaży aktywów lub grup(y) do zbycia związanych z działalnością zaniechaną, oraz
- (f) zysk lub strata.

W par. 81 zmienionego MSR 1 wymagano również ujawnienia alokacji zysku lub straty do udziałów mniejszościowych. Jednostka miała obowiązek ujawnić:

²²⁷ Wybór pomiędzy podziałem kosztów zgodnie z metodą kosztu własnego sprzedaży a ich podziałem metodą kosztów rodzajowych zależy zarówno od czynników historycznych, uwarunkowań danego sektora, jak i rodzaju organizacji. Zob. MSR 1 – *Prezentacja sprawozdań finansowych*, par. 83 [w:] *Międzynarodowe Standardy Rachunkowości 1999*.

²²⁸ *Międzynarodowe Standardy Sprawozdawczości Finansowej (MSSF)*.

²²⁹ Jednostka od tej pory nie może prezentować żadnych pozycji przychodów lub kosztów jako pozycji nadzwyczajnych w rachunku zysków i strat, ani w informacji dodatkowej. *Ibidem*, par. 85 MSR 1 (2003).

- zysk lub stratę dotyczącą udziałów mniejszościowych,
- zysk lub stratę dotyczącą posiadaczy kapitału jednostki dominującej.

Poza określonym w standardzie minimum ujawnień jednostka powinna przedstawić dodatkowe pozycje, jeżeli byłyby one potrzebne do zrozumienia wyniku finansowego. Należy pamiętać, że poszczególne standardy wymagały dodatkowych ujawnień w rachunku zysków i strat (czasem dopuszczalny był wybór pomiędzy prezentacją w samym rachunku zysków i strat lub ujawnianiem w informacji dodatkowej).

Okoliczności, które powodowały oddzielne ujmowanie pozycji przychodów i kosztów, obejmowały:

(a) odpis aktualizujący wartość zapasów do wartości netto możliwej do użycia lub wartość rzeczowych aktywów trwałych do wartości odzyskiwalnej, jak również odwrócenie takiego odpisu,

(b) restrukturyzację działalności jednostki, jak również odwrócenie rezerw z tego tytułu,

(c) sprzedaż rzeczowych aktywów trwałych,

(d) sprzedaż inwestycji,

(e) działalność zaniechaną,

(f) rozliczenia z tytułu spraw sądowych, oraz

(g) odwrócenie innych rezerw.

W dalszym ciągu jednostka miała wybór odnośnie do prezentacji kosztów albo w układzie porównawczym (rodzajowym), albo kalkulacyjnym, w zależności od tego, która forma prezentacji dostarczała informacji bardziej wiarygodnych i bardziej przydatnych.

W zmienionym MSR 1 podano też przykłady klasyfikacji opartej na modelu rachunku wyników w układzie według rodzaju kosztów²³⁰ i modelu rachunku wyników w układzie funkcjonalno-kalkulacyjnym²³¹. W standardzie zwrócono też uwagę, że w przypadku stosowania rachunku wyników w układzie funkcjonalnym konieczne jest ujawnienie również informacji o rodzajach kosztów, w tym amortyzacji, wynagrodzeń i świadczeń na rzecz pracowników. Układ kosztów według rodzaju jako dodawany międzygałęziowo i porównywalny w czasie jest ważny zarówno dla statystyki makroekonomicznej danego kraju, jak i wspólnot gospodarczych (np. UE).

Jednostka miała także obowiązek prezentacji w rachunku zysków i strat lub w zestawieniu zmian w kapitale własnym, lub w informacji dodatkowej, kwoty

²³⁰ Przykład klasyfikacji opartej na metodzie kosztów w układzie porównawczym zawiera (par. 91): przychody (obejmujące pozostałe przychody), zmianę stanu zapasów wyrobów gotowych i produkcji w toku, zużycie surowców i materiałów, koszty świadczeń pracowniczych, amortyzację, pozostałe koszty, koszty ogółem i zysk brutto ze sprzedaży.

²³¹ Przykład klasyfikacji metodą kosztów w układzie funkcjonalnym (kalkulacyjnym) zawiera (par. 92): przychody, koszt własny sprzedaży, zysk brutto ze sprzedaży, pozostałe przychody, koszty sprzedaży, koszty ogólnego zarządu, pozostałe koszty i zysk.

dywidendy przyznanej udziałowcom (akcjonariuszom) w danym okresie oraz kwotę dywidendy przypadającą na jedną akcję.

W latach 1997–2007 struktura rachunku wyników zmieniała się, ale w sposób bardzo ograniczony (por. tabela 1.15).

Tabela 1.15. Rachunek wyników w MSR 1 (1999 r.) i MSR 1 (2007 r.) – zasady prezentacji

MSR 1 (1999 r.)		MSR (2007 r.)	
Informacje, które należy przedstawić w rachunku zysków i strat			
1	2	3	4
<p>W rachunku zysków i strat powinny się znaleźć co najmniej następujące pozycje:</p> <p>(a) przychody,</p> <p>(b) wynik na działalności operacyjnej,</p> <p>(c) koszty finansowe,</p> <p>(d) udział w zyskach i stratach jednostek stowarzyszonych i wspólnych przedsięwzięć konsolidowanych metodą praw własności,</p> <p>(e) obciążenia z tytułu podatków,</p> <p>(f) zysk lub strata na działalności gospodarczej,</p> <p>(g) zyski i straty nadzwyczajne,</p> <p>(h) udziały mniejszości oraz</p> <p>(i) zysk netto lub strata za okres.</p> <p>W przypadku gdy Międzynarodowy Standard Rachunkowości tego wymaga lub gdy taki sposób prezentacji jest niezbędny do wiernego przedstawienia wyniku działalności jednostki, w rachunku zysków i strat należy zamieścić dodatkowe pozycje, grupy pozycji i sumy cząstkowe.</p>	par. 75	<p>Rachunek zysków i strat zawiera co najmniej następujące pozycje za dany okres sprawozdawczy:</p> <p>(a) przychody,</p> <p>(b) koszty finansowe,</p> <p>(c) udział w zyskach i stratach jednostek stowarzyszonych i wspólnych przedsięwzięć rozliczanych zgodnie z metodą praw własności,</p> <p>(d) obciążenia z tytułu podatków,</p> <p>(e) suma kwot z tytułu:</p> <p>(i) zysku lub straty po opodatkowaniu dotyczących działalności zaniechanej, oraz</p> <p>(ii) zysku lub straty po opodatkowaniu powstałych przy wycenie do wartości godziwej pomniejszonej o koszty sprzedaży aktywów lub grup(y) do zbycia związanych z działalnością zaniechaną, oraz</p> <p>(f) zysk lub strata.</p> <p>W rachunku zysków i strat zamieszcza się dodatkowe pozycje, grupy pozycji i sumy cząstkowe, gdy taki sposób prezentacji jest odpowiedni do zrozumienia sytuacji finansowej jednostki.</p>	<p>par. 81</p> <p>par. 83</p>
–	–	<p>Poniższe pozycje ujawnia się w rachunku zysków i strat jako podział zysku lub pokrycie straty za okres sprawozdawczy:</p> <p>(a) zysk lub strata dotycząca udziałów mniejszości, oraz</p> <p>(b) zysk lub strata przypadająca udziałowcom jednostki dominującej.</p>	par. 81

1	2	3	4
-	-	Jednostka nie może prezentować żadnych pozycji przychodów lub kosztów jako pozycji nadzwyczajnych w rachunku zysków i strat, ani w informacji dodatkowej.	par. 85
Informacje, które należy przedstawić w rachunku zysków i strat lub w informacji dodatkowej			
-	-	Jeżeli pozycje przychodów i kosztów są istotne, ich rodzaj i kwotę ujawnia się osobno.	par. 86
-	-	Okoliczności, które powodują oddzielne ujawnianie pozycji przychodów i kosztów, obejmują: (a) odpis aktualizujący wartość zapasów do wartości netto możliwej do uzyskania lub wartość rzeczowych aktywów trwałych do wartości odzyskiwalnej, jak również odwrócenie takiego odpisu, (b) restrukturyzację działalności jednostki, jak również odwrócenie rezerw z tego tytułu, (c) sprzedaż rzeczowych aktywów trwałych, (d) sprzedaż inwestycji, (e) działalność zaniechaną, (f) rozliczenia z tytułu spraw sądowych oraz odwrócenie innych rezerw.	par. 87
W rachunku zysków i strat albo w informacji dodatkowej jednostka powinna przedstawiać koszty w układzie porównawczym (rodzajowym) lub kalkulacyjnym.	par. 77	Jednostka przedstawia koszty w układzie porównawczym (rodzajowym) albo kalkulacyjnym, w zależności od tego, która forma prezentacji dostarcza informacji bardziej wiarygodnych i bardziej przydatnych.	par. 88
Pozycje kosztów dzieli się dodatkowo w celu wyodrębnienia tych elementów składających się na wyniki finansowe jednostki gospodarczej, które różnią się pod względem stabilności, wpływu na uzyskanie zysków lub poniesienie strat oraz przewidywalności. Informację tę przekazuje się na jeden z dwóch sposobów.	par. 79	Pozycje kosztów dzieli się w celu wyodrębnienia elementów składających się na finansowe wyniki działalności jednostki, różniących się pod względem częstotliwości występowania, wpływu na uzyskanie zysków lub poniesienie strat oraz przewidywalności. Informację tę przekazuje się na jeden z dwóch sposobów.	par. 90

Tabela 1.15 (cd.)

1	2	3	4
Wybór pomiędzy podziałem kosztów zgodnie z metodą kosztu własnego sprzedaży a ich podziałem według metody kosztów rodzajowych zależy zarówno od czynników historycznych, uwarunkowań danego sektora, jak i rodzaju organizacji.	par. 84	Wybór pomiędzy prezentacją kosztów w układzie funkcjonalnym a ich prezentacją w układzie porównawczym zależy od czynników historycznych, uwarunkowań danego sektora, jak i rodzaju działalności jednostki.	par. 94
Jednostka powinna ujawniać w rachunku zysków i strat lub w informacji dodatkowej kwotę ustalonych lub zadeklarowanych dywidend na jedną akcję za okres objęty sprawozdaniem finansowym.	par. 85	Jednostka ujawnia w rachunku zysków i strat lub w zestawieniu zmian w kapitale własnym, lub w informacji dodatkowej, kwotę dywidendy przyznanej udziałowcom (akcjonariuszom) w danym okresie oraz kwotę dywidendy przypadającą na jedną akcję.	par. 95

Źródło: opracowanie własne na podstawie: *Międzynarodowe Standardy Rachunkowości*, IASC, Londyn 1999; *Międzynarodowe Standardy Sprawozdawczości Finansowej (MSSF)*, t. 1, SKWP, IASB, Warszawa–Londyn 2007.

Porównując formę rachunku wyników w obu regulacjach, należy zauważyć, że w MSR 1 z roku 2007 zlikwidowano kategorię pozycji nadzwyczajnych, nie wymagano prezentacji wyniku na działalności operacyjnej, wprowadzono obowiązek prezentacji wyników działalności zaniechanej oraz obowiązek przedstawiania wyniku na transakcjach zbycia aktywów długoterminowych. Ponadto sprecyzowano okoliczności, które powodują obowiązek odrębnej prezentacji przychodów (par. 86–87).

Reasumując, model rachunku wyników wprowadzony w MSR 1 w 1997 r., utrwalany przez dziesięć lat, pozostawał w zasadzie w niezmienionej formie i był modyfikowany głównie za sprawą zmian w funkcjonowaniu rynków kapitałowych i otoczenia gospodarczego (zaniechana działalność, sprzedaż długoterminowych aktywów trwałych itp.). Dopiero zmiana koncepcji wyniku finansowego spowodowała swoistą rewolucję rachunku wyników – koncepcja *comprehensive income* stała się przyczynkiem do zmiany jego formuły sprawozdawczej.

Rozdział 2

Sprawozdawcza formuła rachunku wyników w Polsce – etapy rozwoju

2.1. Rachunek wyników w Polsce do końca lat 80. XX wieku

2.1.1. Zarys rozwoju rachunkowości i jej regulacji w Polsce

Historia sprawozdania finansowego jest nieodłącznie związana z rozwojem rachunkowości. W historii polskiej rachunkowości W. Bień¹ wyróżnił cztery zasadnicze okresy jej rozwoju:

- okres pierwszy trwający do 1918 r., obejmujący początki polskiej rachunkowości – najstarsze zabytki rachunkowości oraz jej dalszy rozwój;
- okres drugi obejmujący lata 1918–1944,
- okres trzeci – rachunkowość w latach 1945–1989 w warunkach gospodarki scentralizowanej,
- okres czwarty, po 1989 r. – reforma polskiej rachunkowości².

¹ W. Bień, Z. Messner, Z. Paryziński, 1907–1997. *Rachunkowość – historia, perspektywy*, SKwP, Warszawa 1997, s. 7.

² Historię rozwoju polskiej rachunkowości omawiają też: W. Byszewski, *Krótki rys historyczny rachunkowości (buchalterji)*, Gebethner i Wolff, Warszawa 1912; W. Bień, *Historia organizacji księgowych w Polsce*, SKwP, Warszawa 2007; A. Jaruga, P. Kabalski, *Od niemieckich ksiąg handlowych do MSR. Zarys historii rachunkowości w Polsce*, [w:] I. Sobańska, P. Kabalski (red.), *Współczesne nurty badawcze w rachunkowości*, Wydawnictwo Uniwersytetu Łódzkiego, Łódź 2012, s. 47–91; S. Hońko, *Znaczenie dorobku wybranych polskich teoretyków bilansowych okresu międzywojennego*, „Zeszyty Teoretyczne Rachunkowości”, t. 13 (69), SKwP, Warszawa 2003; R. Łukasik, *Rachunkowość rolna w dawnej Polsce*, PWE, Warszawa 1963; E. Pogodzińska-Mizdrak, *Rachunkowość polska początku XX wieku na tle epoki (1900–1939)*, [w:] S. Sojak (red.), *Historia, współczesność i perspektywy rachunkowości w Polsce*, Wydawnictwo Uniwersytetu Mikołaja Kopernika, Toruń 2007; S. Sojak (red.), *Słownik biograficzny rachunkowości w Polsce*, SKwP, Warszawa 2007; A. Szycha, *Bibliograficzne calendarium rachunkowości w Polsce od XVI do XIX wieku*, SKwP, Warszawa 1989; E. Terebucha, *Tomasz Lulek – współtwórca polskiej rachunkowości*, „Rachunkowość” 1979, nr 3; E. Wojciechowski, *Zarys rozwoju rachunkowości w dawnej Polsce*, PWN, Warszawa 1964; M. Turzyński, *Historiografia rachunkowości –*

Jak podaje literatura przedmiotu, najstarsze materialne świadectwa polskiej rachunkowości, jakie dotąd się zachowały, sięgają XIV wieku. Składają się na nie księgi królewskiego dworu oraz Krakowa i innych miast, w których zapisywano przychody i wydatki pieniężne³. Z lat 1394–1421 pochodzą księgi żup solnych w Bochni, a z lat 1497–1594 w Wieliczce – najstarszych na świecie zakładów produkcyjnych, które funkcjonują do dzisiaj. W księgach tych rejestrowano przychody i wydatki pieniężne oraz rozchody soli.

Jako przełomowy okres w rozwoju polskiej rachunkowości wskazuje się wiek XIX. W podzielonej po utracie niepodległości Polsce w końcu XVIII wieku zaczęła rodzić się i szybko rozwijać gospodarka kapitalistyczna⁴. Powstanie kapitalistycznych, wielkofabrycznych przedsiębiorstw powodowało konieczność stosowania bardziej sprawnych metod zarządzania i informacji o kosztach i wynikach, której zasadniczym źródłem była rachunkowość. Władze państwowe rozszerzały obowiązek prowadzenia ksiąg rachunkowych oraz rozpoczęły wydawanie przepisów normujących rachunkowość w celu zabezpieczenia interesów skarbu państwa, drobnych akcjonariuszy oraz wierzycieli.

Kolejny okres rozwoju polskiej rachunkowości przypada na lata 1918–1944. Po odzyskaniu przez Polskę niepodległości w 1918 r. sytuacja gospodarcza kraju była bardzo trudna – duże zniszczenia materialne i szalejąca inflacja skutkowały albo brakiem informacji, albo błędnymi informacjami odnośnie do wyceny majątku i zobowiązań. Wszystko to powodowało brak zainteresowania władz państwowych problemami normowania rozwiązań rachunkowości. Ponadto wiele trudności w procesie regulacyjnym powodował odziedziczony po zaborcach system prawny⁵.

przeszłość, stan obecny i perspektywy rozwoju, [w:] I. Sobańska, P. Kabalski (red.), *Współczesne nurty badawcze*, s. 93–104.

³ W. Bień, Z. Messner, Z. Paryziński, *1907–1997...*, s. 7.

⁴ W Królestwie Polskim, pod zaborem rosyjskim, powstał silny przemysł włókienniczy (w okręgu łódzkim), przemysł maszynowy, chemiczny i galanteryjny (w okręgu warszawskim) oraz górnictwo i przemysł ciężki (w Zagłębiu Dąbrowskim i okręgu częstochowskim). W zaborze niemieckim poważny rozwój górnictwa oraz przemysłu ciężkiego odnotowano na Śląsku, a przemysłu spożywczego w Poznańskim. *Ibidem*, s. 8.

⁵ „Zgodnie z kodeksem francuskim, dziennik i inwentarz winny być na początku każdego okresu rachunkowego liczbowane, poświadczane i zaznaczane przez wydział handlowy sądu okręgowego lub władze administracyjne. Inne kodeksy wymagały jedynie, by księgi posiadały karty kolejno numerowane i oprawione, niema zatem obowiązku parafowania. Kodeksy niemiecki, austrijski i francuski wymagały, by inwentarz i bilans (tylko dwa pierwsze kodeksy) były podpisane przez właściciela, względnie Spółników (...) co do strony merytorycznej ksiąg, sporządzania inwentarzy i bilansów, przepisy kodeksowe były nader szczupłe. Kodeks handlowy francuski, w odniesieniu do dziennika, ustalał, że winien on wykazywać dzień po dniu należności i długi handlującego, jego negocjacje, przyjęcia i indosy papierów handlowych, wpływy i wydatki z wszelkich tytułów oraz wydatki na utrzymanie jego domu. W odniesieniu do bilansów, prawo nakazywało sporządzać je raz na rok (kodeks handlowy rosyjski maksimum co 18 miesięcy). Kodeks handlowy niemiecki wymagał od inwentarza tego samego co kodeks francuski, dodając,

Stan rachunkowości zaczął się poprawiać w roku 1924 (reforma walutowa), kiedy to wydano zarządzenie zobowiązujące wszystkie państwowe przedsiębiorstwa do prowadzenia księgowości podwójnej⁶. W 1928 r. wydano przepisy wprowadzające obowiązek rewizji ksiąg spółek akcyjnych przez biegłych księgowych. Kolejnymi rozporządzeniami, które regulowały problematykę sprawozdawczości finansowej były:

- rozporządzenie Prezydenta Rzeczypospolitej z 27 października 1933 r. o zasadach sporządzania bilansów, zamknięć rachunkowych i sprawozdań osób prawnych, obowiązanych do prowadzenia ksiąg handlowych⁷;

- rozporządzenie Ministrów: Przemysłu i Handlu oraz Skarbu z 20 kwietnia 1934 r. w sprawie wykonania rozporządzenia Prezydenta Rzeczypospolitej z 27 października 1933 r. o zasadach sporządzania bilansów, zamknięć rachunkowych i sprawozdań osób prawnych, obowiązanych do prowadzenia ksiąg handlowych⁸.

Rozporządzenie Prezydenta Rzeczypospolitej z 27 października 1933 r. – kluczowa regulacja w rozwoju sprawozdawczości finansowej – stanowiło, że „w bilansach, zamknięciach rachunkowych oraz sprawozdaniach rocznych należy uwidocznic wszystkie dane, które niezbędne są do dokładnego przedstawienia stanu i rozwoju gospodarczego osoby prawnej”. Ten akt prawny można uznać za początek sprawozdawczej formuły nie tylko bilansu, ale również rachunku zysków i strat. W stosunku do rachunku wyników wprowadzał obowiązek odrębnego wykazywania określonych kosztów, takich jak „koszty administracji, fabrykacji oraz koszty finansowe, a to: wynagrodzenia naczelnych władz personelu administracyjnego i technicznego, zarobki pracowników, świadczenia socjalne oraz odsetki od pożyczek krajowych i zagranicznych”⁹.

ze należy sporządzić zestawienie, wskazując stosunek majątku do długów (par. 39). Wszelkie przedmioty majątkowe i długi winny być policzone według tej wartości, jaką im należy przypisać w chwili sporządzenia inwentarza. Należności wątpliwe należało policzyć według ich wartości prawdopodobnej, a wierzytelności nieściągalne należy odpisać. Analogiczne zasady zawierał kodeks austriacki”. Por. S. Skrzywan, *Zasady księgowania w przedsiębiorstwach handlowych, przemysłowych i bankowych*, Wydawnictwo M. Arcta w Warszawie, Warszawa 1931, s. 7–10.

⁶ Rozporządzenie Prezydenta Rzeczypospolitej z 25 czerwca 1924 r. o bilansowaniu w złotych oraz określeniu w złotych kapitałów własnych przedsiębiorstw, obowiązanych do prowadzenia ksiąg handlowych, Dz. U. 1924, nr 55 poz. 542.

⁷ Rozporządzenie Prezydenta Rzeczypospolitej z 27 października 1933 r. o zasadach sporządzania bilansów, zamknięć rachunkowych i sprawozdań osób prawnych, obowiązanych do prowadzenia ksiąg handlowych, Dz. U. 1933, nr 84, poz. 623.

⁸ Rozporządzenie Ministrów: Przemysłu i Handlu oraz Skarbu z 20 kwietnia 1934 r. w sprawie wykonania rozporządzenia Prezydenta Rzeczypospolitej z 27 października 1933 r. o zasadach sporządzania bilansów, zamknięć rachunkowych i sprawozdań osób prawnych, obowiązanych do prowadzenia ksiąg handlowych, Dz. U. 1934, nr 37, poz. 337.

⁹ Należy podkreślić, że rozporządzenie miało charakter przepisu natury ogólnej, wyliczało tylko przykładowe pozycje bilansu i rachunku wyników. Szczegółowo kwestie te normowało rozporządzenie wykonawcze Ministrów Przemysłu i Handlu oraz Skarbu z 20 kwietnia 1934 r.

Znaczącym wydarzeniem w historii rachunkowości i sprawozdania finansowego w Polsce stało się wprowadzenie w życie w 1934 r. kodeksu handlowego, w którym ujęto obowiązujące powszechnie w całym kraju normy prawne dotyczące prowadzenia rachunkowości przez kupców oraz przez spółki osobowe i kapitałowe¹⁰. Wymagania kodeksu dotyczące sprawozdawczości finansowej można podsumować w sposób następujący:

1. Naczelnym odbiorcą sprawozdań finansowych był akcjonariusz, a następnie Urząd Rejestrowy, odpowiednie ministerstwo i społeczeństwo.
2. Kodeks podkreślał odpowiedzialność zarządu przed akcjonariuszami, eksponując funkcję powierniczą rachunkowości.
3. Pakiet sprawozdań finansowych sporządzanych przez zarząd obejmował:
 - (a) rachunek zysków i strat,
 - (b) bilans,
 - (c) sprawozdanie zarządu,
 - (d) opinię biegłych rewidentów,

w sprawie wykonania rozporządzenia Prezydenta Rzeczypospolitej z 27 października 1933 r. o zasadach sporządzania bilansów, zamknięć rachunkowych i sprawozdań osób prawnych, obowiązanych do prowadzenia ksiąg handlowych. Zgodnie z nim „w sprawozdaniu z działalności osoby prawnej zarząd powinien omówić stan majątkowy i sytuację przedsiębiorstwa, wyjaśnić poważniejsze zmiany, które zaszły w porównaniu ze stanem przedstawionym w poprzednim sprawozdaniu i bilansie, wartość i rodzaj dokonanych inwestycji oraz podać następujące dane: przynależność przedsiębiorstwa do związków gospodarczych, mających na celu drogą wzajemnych zobowiązań kontrolę lub regulowanie produkcji, zbytu, cen i warunków wymiany dóbr; koszty administracji ogólnej, fabrykacji oraz finansowe, ujawniając: wynagrodzenie i koszty zarządu (dyrekcji), rady nadzorczej i komisji rewizyjnej, udział wymienionych władz przedsiębiorstwa w rocznych zyskach, wynagrodzenie personelu administracyjnego, personelu technicznego, zarobki pracowników fizycznych, świadczenia socjalne obciążające przedsiębiorcę, koszty surowców oraz innych materiałów, dyskonto weksli, odsetki od akceptów, odsetki i koszty od innych pożyczek osobno krajowych i osobno zagranicznych, oraz wysokość ich oprocentowania, koszty przynależności do związków i organizacji oraz różne wydatki (remont maszyn i aparatów, ubezpieczenie od ognia, magazynowanie, opakowanie, ekspedycja itd.)”. Zamknięcie rachunkowe powinno być sporządzone tak jasno i przejrzyste, aby poszczególne pozycje należycie przedstawiały stan majątkowy i wyniki działalności przedsiębiorstwa. Por. J. Basseches (oprac.), *Bilans i księgi handlowe na podstawie obowiązujących przepisów prawnych i podatkowych wraz z orzecznictwem sądu najwyższego i najwyższego trybunału administracyjnego*, Biblioteka Wydawnictw Prawniczych, t. 15, Lwów 1934, s. 14.

¹⁰ Kodeks wyraźnie stwierdzał, że odpowiedzialność za należyte prowadzenie rachunkowości spółek z ograniczoną odpowiedzialnością oraz spółek akcyjnych ponoszą członkowie zarządu tych jednostek. Zarządy spółek miały również obowiązek sporządzania i przedkładania organom nadzorczym bilansu oraz rachunku strat i zysków. Kodeks wprowadził także powszechny obowiązek badania rzetelności bilansów spółek akcyjnych przez biegłych rewidentów wyznaczanych przez sąd rejestrowy oraz ich publikacji. Na podstawie upoważnień wynikających z kodeksu zostały wydane w 1935 r. pierwsze przepisy normujące układ bilansu oraz rachunku zysków i strat, a w samym kodeksie określono podstawowe zasady wyceny aktywów i pasywów bilansu. Zob. W. Bień, Z. Messner, Z. Paryziński, *1907–1997...*, s. 13.

- (e) sprawozdanie organów nadzorczych spółki,
- (f) dodatek do sprawozdań finansowych.

4. Bardziej szczegółowo w kodeksie był opisany jedynie bilans.

5. W kodeksie znajdowało się wymaganie prowadzenia należytej rachunkowości¹¹.

W okresie międzywojennym osiągnięto wprawdzie znaczny postęp w dziedzinie normowania rachunkowości, ale poziom i stan rachunkowości w przedsiębiorstwach były bardzo zróżnicowane¹². Część dużych przedsiębiorstw, w dążeniu do minimalizacji kosztów administracyjnych, zawężała zakres rachunkowości do wymogów niezbędnych tylko z punktu widzenia przepisów prawa, a przede wszystkim kodeksu handlowego oraz przepisów skarbowych. Taki stan rzeczy nie służył jakości sprawozdań finansowych, gdyż często przybierały one charakter podatkowy. Należy jednak podkreślić, że z upływem czasu, wraz z doskonaleniem ustawodawstwa podatkowego i orzecznictwa sądowego w dziedzinie podatków, jakość rachunkowości uległa poprawie¹³.

Kolejnym okresem w rozwoju polskiej rachunkowości są lata 1945–1989, czyli okres gospodarki scentralizowanej. W tym czasie główną barierą jej rozwoju stanowiła ówczesna koncepcja systemu gospodarczego, która:

- opierała się na centralnym planowaniu,
- zawierała uproszczone ujęcie celów podmiotów gospodarczych,
- zawierała założenie prymatu zadań rzeczowych nad finansowymi¹⁴.

Innymi cechami charakterystycznymi gospodarki w tym okresie było:

- nakazowo-rozdzielcze zarządzanie,
- ograniczenie samofinansowania przedsiębiorstw,
- woluntarystyczne ustalanie cen,
- nastawienie rachunkowości przedsiębiorstw na zaspokajanie głównie potrzeb informacyjnych jednostek nadrzędnych,
- ignorowanie informacji o kosztach działalności podmiotów.

Scentralizowana struktura gospodarcza, czyli brak samodzielności przedsiębiorstw względem centrum gospodarczego i szczebli pośrednich obniżała rolę

¹¹ Zob. szerzej E. Walińska, *Regulacja sprawozdawczości finansowej w Polsce – wymagania Kodeksu Handlowego*, „Zeszyty Teoretyczne Rady Naukowej”, t. XXIV, SKwP, Warszawa 1993, s. 118–119.

¹² Por. W. Bień, Z. Messner, Z. Paryziński, *1907–1997...*, s. 15–16. W. Bień opisuje różnice w stanie rachunkowości w drobnych i dużych przedsiębiorstwach prywatnych i państwowych, wskazując, że w wielu przypadkach wiarygodność ksiąg nasuwała zastrzeżenia. Zwłaszcza w pierwszym dziesięcioleciu po odzyskaniu niepodległości nierzadko fryzowano księgi i bilanse w celu zminimalizowania lub całkowitego uniknięcia obciążeń podatkowych.

¹³ S. Skrzywan, *Rachunkowość w Polsce Ludowej*, [w:] *Rachunkowość polska*, Warszawa 1967, s. 9.

¹⁴ Por. W. Samitowski, *Problemy realizacji funkcji rachunku wyników w przedsiębiorstwie przemysłowym*, „Zeszyty Naukowe Akademii Ekonomicznej w Krakowie”, nr 164, Kraków 1983, s. 68–69.

miernika pieniężnego, a co za tym idzie rolę rachunkowości i rachunku ekonomicznego. Dlatego jakość rachunkowości w wielu nawet dużych przedsiębiorstwach uspołecznionych, które zdecydowanie dominowały w gospodarce, budziła istotne zastrzeżenia¹⁵. Zdawano sobie jednak sprawę z tego, że w warunkach gospodarki uspołecznionej rachunkowość powinna stanowić zasadnicze i najbardziej wiarygodne źródło informacji. Na przykład Z. Iwaszkiewicz podkreślał, że dopiero okresowa sprawozdawczość finansowa daje właściwy pogląd na wyniki gospodarki. Podkreślał on rolę informacyjną sprawozdawczości, pisząc, że dostarcza ona „informacji o stanie finansowym przedsiębiorstwa i umożliwiała dokonanie analizy jego gospodarki finansowej”¹⁶.

W tym czasie, jak podaje literatura przedmiotu, istotną kwestią, obok kształcenia i podwyższania kwalifikacji księgowych, stało się ujednoczenie zasad księgowości, treści bilansów oraz rachunków zysków i strat¹⁷. Dlatego też powołano w kwietniu 1945 r. w ówczesnym ministerstwie przemysłu – spośród przedstawicieli nauki i praktyki rachunkowości – komisję „do usprawnienia rachunkowości”, której zadaniem było przygotowanie jednolitego planu kont. Został on opublikowany na początku 1946 r. wraz z krótkim komentarzem wyjaśniającym funkcjonowanie poszczególnych kont¹⁸. Opublikowano również jednolite wzory bilansu oraz rachunku zysków i strat¹⁹.

Kolejnym ważnym wydarzeniem było utworzenie w 1945 r. państwowego przedsiębiorstwa – Biura Organizacji Rachunkowości (w skrócie nazywanego BOR)²⁰. Przygotowane przez BOR jednolite plany kont dla podstawowych działów gospodarki narodowej, tj. przemysłu (z wyodrębnieniem uproszczonego planu kont dla małych przedsiębiorstw), budownictwa, handlu i rolnictwa, zaczęto wdrażać do praktyki w 1950 r.²¹.

¹⁵ W tym okresie występowały np. opóźnienia w księgowaniu i sporządzaniu bilansów, sięgające niekiedy kilkunastu miesięcy.

¹⁶ Z. Iwaszkiewicz, *Jak czytać bilans przedsiębiorstwa handlowego*, PWG, Warszawa 1957, s. 41.

¹⁷ W. Bień, Z. Messner, Z. Paryziński, *1907–1997...*, s. 18.

¹⁸ Obowiązek stosowania planu kont został nałożony zarówno na wszystkie przedsiębiorstwa państwowe, jak i pozostające pod zarządem państwowym przedsiębiorstwa handlowe i przemysłowe, które już wtedy dominowały w kraju.

¹⁹ *Ibidem*, s. 17.

²⁰ Zadaniem tej organizacji było opracowanie jednolitego planu kont, który byłby lepiej dostosowany do potrzeb umacnianej gospodarki scentralizowanej, oraz prowadzenie szerokiej działalności instruktażowej i szkoleniowej w zakresie wdrażania w życie nowych zasad rachunkowości.

²¹ Biuro Organizacji Rachunkowości zostało zlikwidowane w 1952 r. Normowaniem rachunkowości zajęło się ministerstwo finansów. Odrębne departamenty księgowości powstawały również we wszystkich ministerstwach branżowych nadzorujących przedsiębiorstwa (np. w ministerstwie przemysłu ciężkiego, lekkiego, górnictwa, energetyki itp.), w zjednoczeniach (np. w zjednoczeniu hutnictwa, przemysłu lotniczego, samochodowego). W tych jednostkach powstały także wydziały nadzorujące bezpośrednio stan rachunkowości w zgrupowanych przedsiębior-

W późniejszych latach jakość rachunkowości w Polsce zdecydowanie poprawiła się. W 1973 r. wydano uchwałę rządową regulującą w sposób kompleksowy działalność głównych i dyplomowanych księgowych oraz zasady badania i zatwierdzania rocznych sprawozdań finansowych. Na głównego księgowego nałożono przy tym obowiązek organizowania systemu wewnętrznej informacji ekonomicznej i nadzoru nad jej funkcjonowaniem w przedsiębiorstwie²². Kluczowe dla sprawozdawczości finansowej po roku 1973 było zarządzenie Ministra Finansów z 16 listopada 1983 r. w sprawie ogólnych zasad prowadzenia rachunkowości przez jednostki gospodarki uspołecznionej²³. Przetrwało ono prawie dziesięć lat, aż do momentu zmiany systemu gospodarczego w Polsce, czyli do roku 1991, kiedy rozwój rachunkowości został skierowany w zupełnie inną stronę – musiała ona spełnić oczekiwania gospodarki rynkowej.

Zmiana systemu polityczno-gospodarczego w 1989 r. spowodowała konieczność uregulowania zasad rachunkowości uwzględniających nowe realia ekonomiczne. Początkowo najważniejszym aktem prawnym było rozporządzenie Ministra Finansów w sprawie zasad prowadzenia rachunkowości z 15 stycznia 1991 r.²⁴. Rozporządzenie to w dużej mierze bazowało na czwartej dyrektywie EWG. Zasady polskiej rachunkowości oparto po raz pierwszy w rozporządzeniu na koncepcji *true and fair view*.

W tym okresie wydano również w odniesieniu do jednostek funkcjonujących na Gieldzie Papierów Wartościowych w Warszawie rozporządzenie Rady Ministrów z 29 lipca 1991 r.²⁵ Regulowało ono sposób ujmowania informacji w prospektach emisyjnych firm emitujących akcje. Ponadto nakładało ono obowiązki sprawozdawcze na emitentów akcji w postaci sporządzania rachunków przepływów pieniężnych oprócz bilansu i rachunku wyników²⁶.

stwach, sporządzające ich bilanse zbiorcze. Struktura organizacyjna rachunkowości odpowiadała wymogom gospodarki centralnie kierowanej, gdyż umożliwiała dostarczanie pełnego zestawu danych o wynikach działalności przedsiębiorstw dla hierarchicznych szczebli zarządzania. *Ibidem*, s. 20.

²² W warunkach gospodarki scentralizowanej efektywność funkcjonowania przedsiębiorstwa oceniano przede wszystkim w zależności od stopnia wykonania ogólnie ustalonych zadań produkcyjnych, dostaw rynkowych, eksportowych itp. oraz przestrzegania limitów wypłat wynagrodzeń i wielkości nakładów inwestycyjnych. Natomiast kategoria zysku miała drugorzędne znaczenie. Sprawozdawczość finansowa w znacznym stopniu była podporządkowana potrzebom zewnętrznej statystyki, niezbędnej dla centrum gospodarczego. Powodowało to duży wzrost pracochłonności ewidencji i jej uciążliwości, zwłaszcza w sytuacji, w której poważnie opóźnione były procesy mechanizacji i komputeryzacji rachunkowości. *Ibidem*, s. 21–23.

²³ Zarządzenie Ministra Finansów z 16 listopada 1983 r., M. P. 1983, nr 40, poz. 233.

²⁴ Rozporządzenie Ministra Finansów w sprawie zasad prowadzenia rachunkowości z 15 stycznia 1991 r., Dz. U. 1991, nr 10, poz. 35. Zob. też A. Jaruga, J. Skowroński, *Rozwój polskiego prawa rachunkowości*, „Rachunkowość” 1991, nr 1, s. 7–15.

²⁵ Rozporządzenie Rady Ministrów z 29 lipca 1991 r. w sprawie szczegółowych warunków, jakim powinien odpowiadać prospekt papierów wartościowych wprowadzanych do publicznego obrotu, Dz. U. 1991, nr 71, poz. 308.

²⁶ E. Walińska (red.), *Meritum. Rachunkowość i sprawozdawczość finansowa*, ABC a Wolters Kluwer business, Warszawa 2012, s. 135.

Jak stwierdzają A. Jaruga i P. Kabalski²⁷, rozporządzenie Ministra Finansów w sprawie zasad prowadzenia rachunkowości z 15 stycznia 1991 r. było pierwszym kamieniem milowym w rozwoju polskich regulacji rachunkowości po 1989 r. Kolejnym było wejście w życie w 1995 r. pierwszej polskiej ustawy o rachunkowości²⁸. Głównym celem autorów ustawy było dostosowanie polskich rozwiązań do rozwiązań stosowanych w Unii Europejskiej. Jako kolejny, trzeci kamień milowy w rozwoju polskiej rachunkowości wymieniana jest duża nowelizacja ustawy o rachunkowości w 2000 r. oraz nowelizacja w 2005 r.²⁹ Przyczynami zmian dokonywanych w prawie bilansowym były konieczność dostosowania polskich przepisów do Międzynarodowych Standardów Rachunkowości i rozwój rynku finansowego³⁰.

Jeden z istotniejszych przepisów w znowelizowanej ustawie o rachunkowości stanowił, że w sprawach nieuregulowanych przepisami ustawy jednostka może stosować Krajowe Standardy Rachunkowości wydane przez Komitet Standardów Rachunkowości, a przypadku braku krajowego unormowania – Międzynarodowe Standardy Rachunkowości. Do dziś ustawa o rachunkowości obowiązuje w niezmienionej formule i pozostaje kluczową regulacją polskiej rachunkowości i sprawozdań finansowych. W dalszej części rozdziału skoncentrowano się na przedstawieniu rozwoju jednego z głównych składników sprawozdania finansowego, jakim jest rachunek zysków i strat.

2.1.2. Rachunek wyników w okresie międzywojennym*

Okres międzywojenny to „złote lata” dla rachunkowości w Polsce. Podkreślano wtedy, że jest ona źródłem „informacyj, na których w wielu wypadkach polega cała kalkulacja handlowa; rachunkowość – to niewidzialny kontroler, wykazujący sprawność i wydajność interesu; to zwierciadło, w którym odbijają się złe i dobre strony firmy; rachunkowość – to handlowy rachunek sumienia, który często żąda poprawy; to dyplom, którym się legitymuje kupiec w sferach handlowych; to wreszcie niewidzialny stróż majątku właściciela przed nieucz-

* Fragmenty niniejszego podrozdziału pracy zostały opublikowane po raz pierwszy w: B. Bek-Gaik, *Rachunek wyników w okresie międzywojennym w Polsce a obecnie obowiązująca formuła sprawozdawcza rachunku zysków i strat*, „Acta Universitatis Lodzianensis. Folia Oeconomica”, nr 276, Łódź 2012, s. 231–246.

²⁷ A. Jaruga, P. Kabalski, *Od niemieckich ksiąg handlowych...*, s. 75.

²⁸ Ustawa z 29 września 1994 r. o rachunkowości, Dz. U. 1994, nr 121, poz. 591.

²⁹ Ustawa z 9 listopada 2000 r. o zmianie ustawy o rachunkowości, Dz. U. 2000, nr 113, poz. 1186. Zob. szerzej A. Jaruga, P. Kabalski, *Od niemieckich ksiąg handlowych...*, s. 75.

³⁰ Zob. szerzej A. Jaruga, P. Kabalski, *Znowelizowana ustawa o rachunkowości a standardy międzynarodowe*, ODDK, Gdańsk 2001, s. 21.

ciwymi pracownikami”³¹. Uważano, że „(...) rachunkowość to pewnego rodzaju laboratorium, w którym notuje się eksperymenty i rezultaty handlowe. Niema instytucji czy firmy, która mogłaby rozwinąć się na szerszą skalę bez tego właśnie laboratorium”³².

Doceniono także w tym czasie rachunek wyników, którego dynamiczny rozwój przypadł na pierwszą połowę XX wieku. Na przykład W. Skalski³³ pisał, że „(...) bilans, sporządzony nawet jak najjaśniej i zgodnie z rzeczywistością oraz z przepisami prawnymi, nie daje jeszcze dokładnego obrazu przedsiębiorstwa; musi być uzupełniony rachunkiem strat i zysków, z którym ściśle się zazębia pozycją czystego zysku lub czystej straty. Statyka i dynamika przedsiębiorstwa przenikają się wzajemnie tak bardzo, że dopiero na podstawie dokładnego przestudiowania bilansu i rachunku strat i zysków może być zbudowana ocena działalności”³⁴. Autor pisał dalej, że „wykazuje on z jednej strony sumy globalne wszystkich wydatków, względnie strat z całego ubiegłego okresu oraz jakościowe ich rozbitcie na różne kategorie, z drugiej strony sumy globalne wszystkich dochodów, względnie zysków, oraz ich rozbitcie na poszczególne rodzaje”³⁵.

W literaturze przedmiotu podkreślano, że chociaż wynikiem działań podmiotu jest ostateczny wynik, to istnieje potrzeba informacji bardziej szczegółowej – rozbitcia zarówno wydatków, jak i dochodów na ich rodzaje. Bardzo widoczny w tych rozważaniach był aspekt ewidencyjny rachunku wyników, jego związek z zapisami na kontach, a także jego relacje z bilansem³⁶.

Powiązanie rachunku wyników z bilansem podkreślał także A. Szmakieler, zauważając, że „(...) bezpośrednio z bilansem wiąże się R-k Strat i Zysków, gdyż na warsztat pracy handlowej lub przemysłowej składa się towar, praca i kapitał. Pierwsze są wartościami twórczymi – zapasy, praca zaś jest energią pracy, która wytwarza plusy lub minusy tych zapasów. Wartości zapasowe obrazuje bilans, skutki ruchu, energii zaś Rachunek Strat i Zysków, który jest historią ruchu. Zarobkowy ruch wartości i zobowiązań bilansowych uwidocz-

³¹ C. Mikołajczyk, *Rachunkowość a bankructwo drobnych przedsiębiorstw*, „Buchalter Polski” 1935, nr 7–8 (89–90), s. 10.

³² *Ibidem*, s. 11.

³³ W. Skalski, *Ocena działalności przedsiębiorstw na podstawie zamknięć rocznych*, wyd. drugie, Biblioteka Wyższej Szkoły Handlowej w Poznaniu, Poznań 1937, s. 87–91.

³⁴ *Ibidem*, s. 87.

³⁵ *Ibidem*, s. 88.

³⁶ „(...) należy dobrze pamiętać, że rachunek strat i zysków jest w wysokim stopniu uzależniony od bilansu; każde odchylenie od rzeczywistości w bilansie statycznym powoduje odpowiednie zmiany w rachunku strat i zysków, np. nieodpowiednie odpisy na umorzenie inwestycji, nieuwzględnienie odpisów nieściągalnych pretensyj, niewłaściwe oszacowanie towarów i papierów wartościowych, nieuwzględnienie antycypacji czynnych lub biernych itd. Ponadto także rachunek strat i zysków winien odpowiadać zasadom zupełności, jasności i przejrzystości”.
Ibidem, s. 88–89.

niony jest w zyskach albo stratach, odwrotnie zaś zyski i straty tworzą zmiany w pozycjach bilansowych. Wynik zarobkowy w bilansie musi być zatem identyczny z wynikiem R-ku Strat i Zysków. Bilans sięga pozycjami początku istnienia przedsiębiorstwa, R-k Strat i Zysków powstaje i kończy się z każdym rokiem. Bilans i R-k Strat i Zysków są do sprawozdania gospodarczego potrzebne i wzajemnie się uzupełniają. Bilans podaje majątek, R-k Strat i Zysków – rentowność³⁷.

Tabela 2.1. Rachunek strat i zysków Warszawskich Fabryk Śrub i Drutu „J. Wolanowski S.A.” za 1928 r.

<ol style="list-style-type: none"> 1. Koszty produkcji: <ol style="list-style-type: none"> a) koszty surowców i mater., b) płace robotników, 2. Koszty opału, oświetlenia prądu 3. Koszty administracji: <ol style="list-style-type: none"> 1) personalne, 2) rzeczowe: <ol style="list-style-type: none"> a) koszty biurowe, b) ubezpieczenia, c) opłaty państwowe, d) różne: najem, porto, odsetki. 4. Koszty sprzedaży: <ol style="list-style-type: none"> a) rabaty, b) prowiz. agent., komisantów, c) reklama, d) dowóz do kolei it. p. 5. Odpisy: <ol style="list-style-type: none"> a) od nieruchomości, b) od ruchomości. 6. Różne: <ol style="list-style-type: none"> a) z udział. w przeds., b) z odpisów na dłużnikach, c) różnice kursowe. 7. Czysty zysk: <ol style="list-style-type: none"> a) z roku ubiegłego, b) z roku bieżącego. 	<ol style="list-style-type: none"> 1. Zyski ze sprzedanych wyrobów: <ol style="list-style-type: none"> a) głównych, b) ubocznych. 2. Inne zyski
------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------	----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------

Źródło: *Z życia Związku*, „Buchalter Polski” 1929, nr 4 (14), s. 17–19.

W literaturze przedmiotu tamtych lat dyskutowano też na temat zasad sporządzania oraz formy prezentacji rachunku wyników. Wymagano stosowania zasad prawidłowej księgowości, ale także tych zasad rachunkowości, które dziś określamy mianem nadrzędnych: przejrzystości, zupełności i jasności. Jeśli

³⁷ A. Szmakieler, *Co należy rozumieć pod nazwą „Bilans”?*, „Buchalter Polski” 1934, nr 10–11 (80–81), s. 13.

chodzi o formę prezentacji rachunku wyników, to była ona bardzo zróżnicowana. Początkowo jego forma sprawozdawcza była niczym innym, jak odzwierciedleniem obrotów konta – wynik finansowy, przybierał on postać teową, dwustronną wraz z nazwami stron Wn / Ma. Oznaczało to również, że jego nazwa brzmiała adekwatnie do budowy konta, czyli rachunek strat (Wn) i zysków (Ma) (por. tabela 2.1).

Jak widać w tabeli 2.1, dość istotnie rozbudowane były informacje o kosztach (Wn), chociaż czyniono to w sposób nieuporządkowany. Mimo że forma rachunku była wówczas bardzo niedoskonała, można w niej dostrzec początki układu rodzajowego kosztów (por. w tabeli 2.1 takie pozycje, materiały surowe, płace robotników i dozór techniczny itp.), namiastkę kosztów w układzie kalkulacyjnym (por. tabela 2.1, pozycja – koszta handlowe), a także załączek podziału działalności gospodarczej na operacyjną i pozostałą (por. w tabeli 2.1 od pozycji – asekuracja do pozycji – zysk).

Tabela 2.2. Rachunek strat i zysków Sp. akc. „Steinhagen, Wehr i S-ka” Fabryki papieru w Myszkowie za 1927 r.

<p>8. Koszty produkcji: c) koszty surowców i mater., d) płace robotników, 9. Koszty opału, oświetlenia prądu 10. Koszty administracji: 3) personalne, 4) rzeczowe: e) koszty biurowe, f) ubezpieczenia, g) opłaty państwowe, h) różne: najem, porto, odsetki. 11. Koszty sprzedaży: e) rabaty, f) prowiz. agent., komisantów, g) reklama, h) dowóz do kolei it. p. 12. Odpisy: c) od nieruchomości, d) od ruchomości. 13. Różne: d) z udział. w przeds., e) z odpisów na dłużnikach, f) różnice kursowe. 14. Czysty zysk: c) z roku ubiegłego, d) z roku bieżącego.</p>	<p>3. Zyski ze sprzedanych wyrobów: c) głównych, d) ubocznych. 4. Inne zyski</p>
------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------	-------------------------------------------------------------------------------------------------

W tym samym czasie w praktyce gospodarczej stosowano już znacznie bardziej zaawansowane rozwiązania w prezentacji rachunku wyników, mające postać raczej sprawozdawczą niż ewidencyjną. Były to sprawozdania wykorzystujące zarówno układ rodzajowy, jak i kalkulacyjny kosztów. O ile można wskazać analityczne informacje o kosztach, o tyle w odniesieniu do przychodów takiego podejścia jeszcze wówczas nie stosowano. Co ciekawe, pojawiały się konkretne nazwy kategorii rachunku wyników – koszty określano mianem rozchodu lub strat, przychody określano mianem przychodów lub zysków (por. tabele 2.2 i 2.3).

Rachunek wyników, prezentowany zarówno w tabeli 2.2, jak i 2.3, charakteryzuje się tym, że zawiera bardzo ogólną informację dotyczącą przychodów, nieuporządkowaną strukturę kosztów (część w układzie funkcjonalnym, część w układzie rodzajowym) i ujawnienia kosztów innych niż operacyjne (np. różnice kursowe, procenty).

Tabela 2.3. Rachunek zysków i strat za 1927 r. – Zakłady Akumulatorowe systemu „TUDOR”, Spółka Akcyjna

<p>15. Koszty produkcji: e) koszty surowców i mater., f) płace robotników,</p> <p>16. Koszty opału, oświetlenia prądu</p> <p>17. Koszty administracji: 5) personalne, 6) rzeczowe: i) koszty biurowe, j) ubezpieczenia, k) opłaty państwowe, l) różne: najem, porto, odsetki.</p> <p>18. Koszty sprzedaży: i) rabaty, j) prowiz. agent., komisantów, k) reklama, l) dowóz do kolei it. p.</p> <p>19. Odpisy: e) od nieruchomości, f) od ruchomości.</p> <p>20. Różne: g) z udział. w przeds., h) z odpisów na dłużnikach, i) różnice kursowe.</p> <p>21. Czysty zysk: e) z roku ubiegłego, f) z roku bieżącego.</p>	<p>5. Zyski ze sprzedanych wyrobów: e) głównych, f) ubocznych.</p> <p>6. Inne zyski</p>
--------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------	---------------------------------------------------------------------------------------------------

Pierwszą próbą określenia zasad prezentacji informacji w rachunku zysków i strat było przywołane już w pracy rozporządzenie Ministrów Przemysłu i Handlu oraz Skarbu z 20 kwietnia 1934 r. w sprawie wykonania rozporządzenia Prezydenta Rzeczypospolitej z 27 października 1933 r. o zasadach sporządzania bilansów, zamknięć rachunkowych i sprawozdań osób prawnych, obowiązanych do prowadzenia ksiąg handlowych. Według par. 5.1 tego rozporządzenia w rachunkach strat i zysków należało w oddzielnych pozycjach ująć następujące kategorie: koszty administracji ogólnej, koszty fabrykacji, koszty kredytów, podatki państwowe i komunalne, różnice kursowe, odpisy amortyzacyjne (por. tabela 2.4)³⁸.

Tabela 2.4. Wzór rachunku strat i zysków zgodny z rozporządzeniem Ministrów Przemysłu i Handlu oraz Skarbu z 20 kwietnia 1934 r.

Straty	Zyski
Koszty administracji ogólnej	Wpływy brutto ze sprzedaży
Koszty fabrykacji (w przedsięb. przem.)	Inne dochody lub zyski
Koszty sprzedaży (handlowe)	(Ewentualna czysta strata)
Koszty kredytów (finansowe)	
Podatki państwowe i komunalne	
Różnice kursowe	
Odpisy amortyzacyjne	
Inne wydatki lub straty	
Czysty zysk	

Źródło: W. Skalski, *Ocena działalności przedsiębiorstw na podstawie zamknięć rocznych*, wydanie drugie, Biblioteka Wyższej Szkoły Handlowej w Poznaniu, Poznań 1937, s. 91.

Rachunek strat i zysków przedsiębiorstwa przemysłowego zaprezentowano w tabeli 2.5, natomiast przedsiębiorstwa handlowego – w tabeli 2.6.

W rachunku wyników zaprezentowanym w tabeli 2.5 uwagę zwraca uporządkowana klasyfikacja kosztów; wyodrębniono w nich trzy grupy kosztów związanych z działalnością produkcyjną przedsiębiorstwa (koszty produkcji, administracji i sprzedaży). Kolejną grupą stanowią odpisy wartości aktywów z podziałem na nieruchomości i ruchomości. Grupa – różne po stronie kosztów to właściwie odpowiednik dzisiejszej działalności finansowej.

³⁸ W par. 3.2 tego rozporządzenia dopuszczano szczegółowy podział pozycji i ich uzupełniania, a ponadto wymagano, aby wydatki i wpływy związane z nabyciem i sprzedażą kontyngentów były wyszczególnione w rachunku strat i zysków. Rozporządzenie nie zawierało natomiast żadnych postulatów odnośnie do prezentacji przychodów, oprócz wpływów kontyngentowych.

Tabela 2.5. Ogólny wzór rachunku strat i zysków przedsiębiorstwa przemysłowego

22. Koszty produkcji: g) koszty surowców i mater., h) płace robotników, 23. Koszty opału, oświetlenia prądu 24. Koszty administracji: 7) personalne, 8) rzeczowe: m) koszty biurowe, n) ubezpieczenia, o) opłaty państwowe, p) różne: najem, porto, odsetki. 25. Koszty sprzedaży: m) rabaty, n) prowiz. agent., komisantów, o) reklama, p) dowóz do kolei itp. 26. Odpisy: g) od nieruchomości, h) od ruchomości. 27. Różne: j) z udział. w przeds., k) z odpisów na dłużnikach, l) różnice kursowe. 28. Czysty zysk: g) z roku ubiegłego, h) z roku bieżącego.	7. Zyski ze sprzedanych wyrobów: g) głównych, h) ubocznych. 8. Inne zyski
---------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------	------------------------------------------------------------------------------------

Źródło: H. Sadowski, *W sprawie rozporządzeń o zasadach sporządzania bilansów, zamknięć rachunkowych i sprawozdań osób prawnych*, „Buchalter Polski” 1937, nr 4–5 (110–111), s. 15.

Tabela 2.6. Schemat rachunku strat i zysków przedsiębiorstwa handlowego

Straty (Wydatki)	Zyski (Dochody)
1	2
I. Ogólne wydatki handlowe 1. Odsetki 2. Dzierżawa 3. Płace 4. Robocizna 5. Opał i światło 6. Podatki 7. Świadczenia społeczne 8. Wydatki biurowe 9. Koszty podróży	I. Przeniesienie zysku z poprzedniego roku II. Dochód ze sprzedaży towarów: 1. w Centrali 2. w Oddziałach 3. w sklepie detalicznym III. Inne dochody: 1. z udziału w innych przedsiębiorstwach 2. z walut i dewiz 3. odsetki od pożyczek udzielonych 4. prowizje otrzymane

1	2
II. Odpisy (amortyzacyjne) od <ol style="list-style-type: none"> 1. nieruchomości 2. ruchomości 3. maszyn 4. kosztów organizacyjnych 5. patentów, licencji 6. nieściągalnych wierzytelności 	IV. Nadzwyczajne dochody: <ol style="list-style-type: none"> 1. Różnice kursowe (np. w rach. bież.) 2. Wygrane
III. Straty nadzwyczajne	V. Ewentualna czysta strata
IV. Ewentualny czysty zysk tegoroczny + Przeniesienie z poprzedniego roku Ogólny czysty zysk	

Źródło: W. Skalski, *Ocena działalności przedsiębiorstw na podstawie zamknięć rocznych*, wydanie drugie, Biblioteka Wyższej Szkoły Handlowej w Poznaniu, Poznań 1937, s. 90.

W przypadku działalności handlowej przychody podzielone były na trzy grupy: przychody handlowe z tytułu sprzedaży towarów (w podziale na wewnętrzne podmioty), inne przychody, odpowiadające przychodom finansowym (obejmujące m.in. odsetki, prowizje) oraz nadzwyczajne przychody, do których zaliczano m.in. różnice kursowe. W przypadku kosztów wyodrębniono również trzy ich grupy: koszty handlowe (tzw. ogólne) obejmujące m.in. koszty według rodzaju i odsetki. Drugą grupę stanowiły odpisy dotyczące różnych aktywów, a trzecią – straty nadzwyczajne.

Warto zwrócić uwagę na koncepcję struktury rachunku wyników Górskiego, zgodnie z którą rachunek strat i zysków składał się z dwóch części: z rachunku produkcji (fabrykacji) oraz z ogólnych wyników dochodów i wydatków³⁹ – por. tabela 2.7.

Przedstawiona w tabeli 2.7 struktura rachunku wskazuje na wyraźne oddzielenie działalności podstawowej operacyjnej (produkcji – fabrykacji) od innej działalności podmiotu (ogólnej administracyjnej, sprzedaży, działalności inwestycyjnej, finansowania). Co prawda taka przejrzystość występuje głównie w odniesieniu do kosztów, ale warto podkreślić szczegółowe ujęcie przychodów (zysków). Co ciekawe, w wielu przypadkach, podobnie jak obecnie są przedstawiane jedynie wyniki, a nie oddzielnie przychody / koszty (por. pozycje 4 i 5 w zyskach w tabeli 2.7).

³⁹ H. Sadowski, *W sprawie rozporządzeń o zasadach sporządzania bilansów, zamknięć rachunkowych i sprawozdań osób prawnych*, „Buchalter Polski” 1937, nr 4–5 (110–111), s. 16.

Tabela 2.7. R-k Strat i Zysków za czas

Część I. Produkcja (Fabrykacja)	
1. Pozostałość półwyrobów (z pocz. okresu gospod.)	1. Koszt własny wyrobów (sprzedanych i na skład)
2. Koszty produkcji (materiały, robocizna i inne koszty fabrycz.)	2. Pozostałość półwyrobów (z końcem okresu gospodar.)
Część II. Wyniki ogólne	
Straty (Koszty)	Zyski
1. Koszty ogólne administracyjne	1. Dochód brutto na sprzedanych wyrobach (suma faktur mniej koszt własny sprzed. wyrobów)
2. Koszty sprzedaży	2. Procenty
3. Podatki państw. i komun.	3. Różnice kursowe (na wal. obc.)
4. Procenty	4. Zysk na papierach proc.
5. Różnice kursowe (na wal. obc.)	5. Zyski z udziałów w innych przeds.
6. Straty na papierach procent.	6. Odzyskane należności dawniej odpisane
7. Straty na udział. w in. przeds.	7. Inne zyski
8. Straty na dłużnikach	8. Strata (za okr. gospod.)
9. Amortyzacja	
10. Inne straty	
11. Zysk (za okres gosp.)	

Źródło: H. Sadowski, *W sprawie rozporządzeń o zasadach sporządzania bilansów, zamknięć rachunkowych i sprawozdań osób prawnych*, „Buchalter Polski” 1937, nr 4–5 (110–111), s. 16.

Z kolei struktura rachunku wyników z 1938 r. wskazuje na ugruntowanie zarówno podejścia sprawozdawczego, jak i stosowanej w terminologii. Ponadto można wnioskować, że utrwały się większe, jeśli chodzi o szczegółowość informacji, wymagania dotyczące prezentacji przychodów (por. tabela 2.8.).

Tabela 2.8. Rachunek strat i zysków za rok 1938

	STRATY:			ZYSKI:	
	Zł	Gr		Zł	gr
1. Odsetki: {			1. Pozostałość z lat ubiegłych		
a) od wkładów i r-ków lokacyjnych bież. (czekowych)			2. Odsetki: {		
b) od długów bankowych i redyskonta			a) od pożyczek		
c) prowizja			b) od papierów wartościowych		
d) od funduszu zasobowego i innych rezerw			c) prowizja		
2. Koszty handlowe i administracyjne (koszty prowadzenia brutto)			3. Zyski na papierach wartościowych i walutach		
3.% umorzenia nieruchomości			4. Zwroty kosztów handlowych i administracyjnych		
4.% umorzenia ruchomości			5. Dochód z nieruchomości (R-k administracji nieruchomości)		
5. Straty na niewypłacalnych dłużnikach			6.		
6.					
Czysty zysk za rok			Strata za rok		

Źródło: W. Góra, *Bilanse. Studia z dziedziny ekonomiki prywatnej*, Wydawnictwo Związku Księgowych w Polsce, Warszawa, 1938, s. 228–229.

Reasumując, w Polsce w okresie międzywojennym rachunek wyników nie miał określonego standardowego wzoru, nie wydzielono w nim wyraźnie rodzajów działalności, informacje na temat kosztów podstawowej działalności były prezentowane częściowo w wariantcie kalkulacyjnym, częściowo w wariantcie rodzajowym, wykazywano w nim jeden ostateczny wynik (np. czysty zysk). Rachunek wyników był określany najczęściej jako rachunek strat i zysków. Traktowano go przez długie lata jako proste odzwierciedlenie treści konta ujmującego straty i zyski (usystematyzowany wyciąg obrotów tego konta).

Być może zasadniczą przyczyną takiego stanu rzeczy był brak szczegółowych przepisów dotyczących rachunku wyników; w tym okresie rozwój ustawodawstwa w dziedzinie rachunkowości był ściśle związany z ogólną sytuacją społeczno-gospodarczą w Polsce. Większość przepisów odnosiła się do bilansu, któremu przypisywano zasadniczą rolę w rachunkowości. Niemniej jednak w stosowanych w praktyce okresu międzywojennego rozwiązaniach wyraźnie widać początki aktualnie obowiązującego rachunku wyników. Z pewnością już wtedy dostrzegano potrzebę przedstawiania szczegółowych informacji na temat kosztów prowadzonej działalności, o czym świadczy rozbudowana informacja kosztowa – klasyfikacja kosztów na odrębne grupy, tj. koszty produkcji nazywane też kosztami fabrykacji, koszty handlowe i administracyjne oraz koszty sprzedaży. Koszty administracji prezentowano w podziale na personalne, rzeczowe (koszty biurowe, ubezpieczenia, opłaty państwowe) oraz różne (najem, porto, odsetki).

Można dostrzec również załączki ówczesnego układu rodzajowego kosztów. W szczególności wykazywano takie pozycje kosztów rodzajowych, jak płace, robocizna, opał i światło, podatki, świadczenia społeczne, wydatki biurowe, koszty podróży. Szczególną rolę przypisywano amortyzacji⁴⁰, która była prezentowana w różny sposób – jako odpisy od nieruchomości, ruchomości, maszyn, kosztów organizacyjnych, patentów czy licencji.

W ówczesnym rachunku wyników zapoczątkowano także prezentowanie informacji o pozostałej działalności operacyjnej i działalności finansowej. Informacje na temat przychodów i kosztów dotyczących tych rodzajów działalności przedstawiano wprawdzie w sposób nieuporządkowany, ale można wyodrębnić z nich kilka pozycji wykazywanych aktualnie w pozostałych przychodach operacyjnych, np. odzyskane należności dawniej odpisane, zwrot odpisanych na straty należności wątpliwych, dochody z nieruchomości i kilka pozycji pozostałych kosztów operacyjnych, takich jak straty na niewypłacalnych dłużnikach, straty na dłużnikach, odpisy od ruchomości, odpisy wątpliwych należności czy odpisy na rezerwy.

⁴⁰ Spośród wielu zagadnień na pierwszy plan wysuwała się kwestia amortyzacji. Zob. szerzej: M. Frenzel, A. Jaruga, A. Szychta, *Zasady wyceny bilansowej w Polsce w okresie międzywojennym*, (w:) M. Gmytrasiewicz, A. Karmańska, *Polska szkoła rachunkowości*, SGH, Warszawa 2004, s. 329.

Jeśli chodzi o działalność finansową, to prezentowano w ówczesnym rachunku wyników w ramach przychodów finansowych m.in. odsetki (od pożyczek, od papierów wartościowych, prowizje), zyski na papierach wartościowych i walutach, inne dochody (z udziału w innych przedsiębiorstwach, walut i dewiz, odsetki od pożyczek udzielonych, prowizje), nadzwyczajne dochody (różnice kursowe np. w rachunku bieżącym). Natomiast w ramach kosztów finansowych przedstawiano w szczególności: odsetki (od długów bankowych i redyskonta), prowizje, procenty, koszty kredytów (finansowe). Nie wykazywano szczegółowo pozycji nadzwyczajnych, wymieniano jedynie łączną kwotę pozycji nadzwyczajnych.

Podsumowując, należy podkreślić, że w Polsce w okresie międzywojennym można odnaleźć korzenie dzisiejszych zasad prezentacji informacji o przychodach i kosztach. Jak zawsze struktura i treść rachunku wyników odzwierciedlały ówczesną rzeczywistość gospodarczą, dzisiaj jest on o wiele bardziej rozbudowany, uporządkowany i wykorzystuje terminologię wypracowaną na potrzeby globalnego otoczenia.

2.1.3. Okres socjalizmu szczególnym wyzwaniem dla rachunku zysków i strat

Aby dobrze zrozumieć istotę rachunku wyników w okresie socjalizmu, należy scharakteryzować obowiązujący w nim system gospodarczy. Po drugiej wojnie światowej czas dla polskiej rachunkowości był bardzo trudny. Z jednej strony niektóre osiągnięcia okresu międzywojennego musiały zostać odłożone w czasie i „(...) dotyczyły jedynie sektora prywatnego, a więc bardzo niewielkiej liczby podmiotów gospodarczych. Przed rachunkowością pojawiło się ogromne wyzwanie – zaspokojenie oczekiwań nowego systemu gospodarczego i funkcjonujących w nim jednostek gospodarki uspołecznionej. W takim otoczeniu zwłaszcza trudne zadanie stanęło przed rachunkiem wyników, sprawozdaniem pokazującym dokonania jednostki⁴¹ bardzo czułym na bodźce zewnętrzne, jakim stały się centrum, zjednoczenia itp.”⁴².

Decydującą rolę w ówczesnym systemie gospodarczym odgrywały tzw. zadania rzeczowe, traktowane nadrzędnie w stosunku do celów finansowych, co powodowało, że obniżyła się znacznie rola miernika pieniężnego, a co za tym

⁴¹ W. Samitowski, *Problemy realizacji funkcji...*, s. 56–59.

⁴² W czasach gospodarki scentralizowanej przyjmowano niezmiennie założenie doskonałego planowania centralnego polegające na „(...) sprowadzeniu rozumowań do tego, że w gospodarce socjalistycznej istnieje z jednej strony wyraźnie określona funkcja celu, którą należy maksymalizować, a z drugiej strony – doskonała sterowność gospodarki wobec decyzji centralnych (...), w sytuacji gdy nauki ekonomiczne przeważnie traktowały o tym, jak działałaby gospodarka socjalistyczna, gdyby odpowiadała temu idealnemu modelowi (...). W praktyce centralny planifikator, mimo braku wystarczającej ilości i jakości informacji, starał się wyręczyć w podejmowaniu decyzji jak największą liczbę podmiotów gospodarczych”. *Ibidem*.

idzie rola rachunku ekonomicznego i systemu rachunkowości⁴³. Zadania gospodarcze rozdzielane były przez tzw. centrum⁴⁴.

Sytuacja przedsiębiorstwa w dużej mierze była uzależniona od wielkości wyznaczonych przez dyrektywny plan. Powstał więc mechanizm negocjacyjno-przetargowy, prowadzący do ciągłego korygowania planów⁴⁵. Charakteryzując ówczesne czasy, W. Samitowski⁴⁶ wskazał na kilka istotnych cech negatywnych tego systemu, tj.:

- zmienność warunków, w których działały przedsiębiorstwa,
- częste modyfikacje zasad systemu finansowego,
- wadliwe metody zarządzania,
- małe zainteresowanie ekonomicznymi aspektami działań prowadzonych przez jednostki gospodarcze,
- niedoskonałość planowania,
- wyraźną dominację celów krótkookresowych nad zamierzeniami perspektywicznymi⁴⁷.

Kolejnym, ważnym zagadnieniem był stan „ryнку”. Otóż „rynek” ten, prawie całkowicie zdominowany przez producentów, był w stanie strukturalnej

⁴³ Jak zauważa W. Samitowski, „(...) teoretyczny obraz naszej gospodarki oparty był także na założeniu «bezkryzysowości», harmonijności (bezkonfliktowości). Zakładano, że poszczególne podmioty gospodarcze tworzą elementy ściśle współdziałające dla osiągnięcia wspólnego, jasnego celu, jakim jest równomierny wzrost wartości produktu społecznego, gwarantujący zaspokojenie potrzeb społeczeństwa”. Taki stan rzeczy doprowadził „(...) do zaniku zdrowej konkurencji, do umacniania się monopolistycznych ugrupowań, do zdecydowanego górowania producenta nad konsumentem. Cała gospodarka budowana na zasadach autarkii utraciła zdolności adaptacyjne. Próby «otwarcia» systemu na zewnątrz uanozcniły jedynie strukturalne bariery rozwoju gospodarczego”. *Ibidem*, s. 56.

⁴⁴ Opisując polski system gospodarczy okresu socjalizmu, należy zwrócić szczególną uwagę także na rolę centralnych zarządów, a następnie zjednoczeń, które wywierały ogromny wpływ na funkcjonowanie przedsiębiorstw. Zjednoczenia doprowadzały do centralizacji znacznej części zysków podległych im jednostek.

⁴⁵ Ankieta przeprowadzona przez E. Czerwińską wykazała, że stawiane przedsiębiorstwom zadania planowe przeciętnie zmieniały się 5 razy w roku. Zob. E. Czerwińska, *Metody regulowania zysku*, PWN, Warszawa 1971, s. 234.

⁴⁶ Podają za W. Samitowskim, który przytoczył słowa K. Arrowa, że mamy z nimi do czynienia wtedy, gdy w imię realizacji celów rzeczowych i w imię istnienia przedsiębiorstw „(...) rząd z góry zgadza się zwrócić producentowi wszystkie koszty, niezależnie od ich rodzaju i wysokości, plus uzgodniony zysk. Można traktować umowę «koszt plus» jako dwie umowy: jedna to zwykła umowa handlowa z ustaloną ceną, a druga to umowa ubezpieczeniowa, na podstawie której rząd zgadza się zwrócić producentowi jego nieprzewidywane koszty (...). W ten sposób państwo niejako zdejmuje z przedsiębiorstwa ryzyko i odpowiedzialność”. Kompensowanie kosztów producentów odbywało się różnymi drogami. Zacierała się w wielu wypadkach praktyczna różnica między przedsiębiorstwem przemysłowym a jednostką budżetową. Por. W. Samitowski, *Problemy realizacji funkcji...*, s. 58.

⁴⁷ *Ibidem*.

nierównowagi⁴⁸. W takich warunkach ceny ustalano wolontarystycznie, często bez uwzględnienia ich relacji z innymi wielkościami (np. z rzeczywistymi kosztami)⁴⁹.

W opisanym systemie gospodarki scentralizowanej nie było miejsca na prowadzenie rachunkowości handlowej, która rozwinęła się w okresie międzywojennym w Polsce. Istniało silne zapotrzebowanie na informacje o działalności jednostki i jej gospodarce finansowej. Sprawozdawczość finansowa obejmowała odrębne informacje o szczegółowych zagadnieniach gospodarki finansowej przedsiębiorstwa, a mianowicie:

(a) sprawozdania z gospodarowania funduszami specjalnymi, tj. funduszem rozwoju, funduszem zakładowym i zakładowym funduszem mieszkaniowym;

(b) sprawozdania z rozliczeń finansowego wyniku działalności (podziału zysku – pokrycia straty), z regulacji własnego funduszu obrotowego przedsiębiorstwa i ze zmian funduszu statutowego;

(c) sprawozdania finansowe z działalności inwestycyjnej, z działalności w zakresie kapitalnych remontów oraz ze zmian w stanie środków trwałych;

(d) sprawozdanie z działalności pozaoperacyjnej;

(e) inne specjalne zagadnienia finansowe.

Oprócz sprawozdań finansowych przedsiębiorstwo opracowywało sprawozdania rzeczowe, które zawierały jednak niektóre elementy finansowe. Punktem wyjścia oraz podstawą badania i oceny działalności gospodarczej przedsiębiorstwa przemysłowego mógł być całokształt informacji sprawozdawczej.

Rola sprawozdania finansowego – bilansu i rachunku wyników – w przedstawionym otoczeniu gospodarczym była bardzo specyficzna. Cechy charakterystyczne gospodarki centralnie sterowanej stanowiły barierę dla właściwego rozwoju rachunku wyników i pełnionych przez niego funkcji⁵⁰. Jak twierdził

⁴⁸ W. Samitowski zauważa, że „dla zneutralizowania wpływu obiektywnych warunków gospodarowania, odgrodzono na «rynku»” producentów od konsumentów za pomocą systemu podwójnych cen tzw. cen fabrycznych i cen zbytu”. *Ibidem*, s. 56–59.

⁴⁹ Jak podaje S. Surdykowska, „(...) wobec monopolistycznej pozycji producentów nie w tym względzie nie poprawiła decentralizacja uprawnień w zakresie ustalania cen, która (...) wywołała w przedsiębiorstwach dążenie do nadużywania tych uprawnień. Przedsiębiorstwa, mając do dyspozycji dwie główne drogi podnoszenia efektywności gospodarowania – obniżkę kosztów i wzrost cen – wykorzystywały głównie możliwość drugą”. Por. S. Surdykowska, *Możliwości i ograniczenia w procesie kontroli cen*, „Gospodarka Planowa” 1980, nr 7–8, s. 395.

⁵⁰ Jak podaje S. Skrzywan, „(...) w ustroju socjalistycznym jedność kierownictwa całego życia gospodarczego, planowy charakter gospodarstwa narodowego, wreszcie społeczna własność środków produkcji powodowały konieczność, a jednocześnie stwarzały możliwość systematycznej i ścisłej kontroli wykorzystania środków państwowych, wykonania zadań planowych, przebiegu i wzrostu akumulacji w przekroju poszczególnych komórek gospodarczych i w całości gospodarki narodowej. Kontrola taka możliwa była wyłącznie na podstawie sprawozdań okresowych, przedkładanych przez przedsiębiorstwa, organizacje i instytucje nadrzędnym organom gospodarczym państwa. Sprawozdawczość okresowa miała za zadanie uogólnić dane rachunku gospodarczego w uzasadnionych ekonomicznie przekrojach i przedstawiać je w formie najbardziej

R. Stadtmüller⁵¹, „treść rachunku wyników była często ograniczona, a jego podstawowym zadaniem było ustalenie zysków i strat składających się na ostateczny wynik działalności przedsiębiorstwa”.

W. Samitowski wyróżnił następujące funkcje rachunku wyników w gospodarce centralnie sterowanej:

- 1) funkcję źródeł informacji gospodarczej, z której wynikają:
 - (a) funkcja instrumentu kontroli,
 - (b) funkcja bazy decyzji gospodarczych w skali mikroekonomicznej,
 - (c) funkcja bazy rachunku makroekonomicznego;
- 2) funkcję instrumentu sterowania działalnością przedsiębiorstwa przez państwo⁵².

Podobnie zadania rachunku wyników formułował Z. Szczepanik, pisząc, że „Zadania stawiane przed rachunkiem wyników są złożone, wynikają bowiem z roli przedsiębiorstwa i jego miejsca w gospodarce narodowej; (...) co wpływa na rolę, jaką ma do spełnienia rachunek wyników jako: narzędzie pomiaru finansowego wyniku działalności przedsiębiorstwa (ocena indywidualnych efektów pracy), źródło informacji dla potrzeb operatywnego zarządzania przedsiębiorstwem, podstawa oceny przydatności przedsiębiorstwa w skali społecznej, narzędzie informacji dla potrzeb rachunku makroekonomicznego poprzez bezpośrednią przydatność danych ujętych w rachunku na szczeblu przedsiębiorstwa”⁵³.

Według B. Siwonina zadaniem rachunku wyników była kontrola trafności podjętych uprzednio decyzji i wykonania planu oraz stworzenia odpowiednich podstaw liczbowych do przeprowadzenia rachunku ekonomicznego i podejmowania jak najlepszych decyzji gospodarczych⁵⁴. Z kolei K. Sawicki uważał, że rachunek wyników w gospodarce centralnie sterowanej powinien spełniać następujące warunki:

- 1) odzwierciedlać faktyczną wielkość i wszystkie składniki wyników działalności w przekroju typowych jej rodzajów,

dogodnej dla kontroli i analizy. Sprawozdawczość tego rodzaju miała ogromne znaczenie dla kierownictwa różnych szczebli, budowy planów rozwoju gospodarki uspołecznionej, stałej kontroli przebiegu wykonywania planów, walki o niższe koszty, lepsze wykorzystanie środków obrotowych itp.”. Zob. S. Skrzywan, *Rachunkowość w przemyśle*, cz. II, PWN, Warszawa 1951, s. 127–128.

⁵¹ R. Stadtmüller, *Rachunek wyników przedsiębiorstw socjalistycznych*, PWN, Warszawa 1968, s. 14.

⁵² W. Samitowski, *Problemy realizacji funkcji...*, s. 55.

⁵³ Z. Szczepanik, *Niektóre problemy pomiaru i prezentacji wyniku finansowego w przedsiębiorstwie przemysłowym*, „Zeszyty Naukowe Wyższej Szkoły Ekonomicznej w Krakowie”, nr 41, Kraków 1971, s. 95.

⁵⁴ B. Siwoń, *Współczesne tendencje rozwoju rachunku kosztów i wyników*, Warszawa 1982, s. 36–44.

2) oddzielać faktyczny wynik od wyniku regulowanego, będącego wyrazem ingerencji fiskalnej,

3) być źródłem bieżących i okresowych informacji potrzebnych do zarządzania, niezależnie od rachunku kosztów,

4) dopasować układ analityczny do bilansów syntetycznych gospodarki narodowej, ułatwiających ustalenie produktu globalnego i dochodu narodowego oraz konstrukcję tabel przepływów międzygałęziowych i przepływów finansowych⁵⁵.

Tabela 2.9. Stosowane rozwiązania w ewidencji i rozliczaniu wyniku finansowego

Nazwa konta Elementy zapisów księgowych	Księgowania na kontach		
	do 31.12.1975 r.	od 1976 r.	od 1982 r.
Ustalania i ewidencja wyniku bilansowego	Straty i zyski	Wynik finansowy	Wynik finansowy
Ewidencja podziału zysku	Rozliczenie wyniku	1. Wpłaty do budżetu z tytułu wyniku finansowego 2. Scentralizowane rozliczenie wpłat z tytułu wyniku finansowego 3. Odpisy na fundusze	1. Obowiązkowe odpisy z wyniku finansowego 2. Pozostałe odpisy z wyniku finansowego
Rozliczenie wyniku z roku ubiegłego (księgowana kompensacyjna)	Straty i zyski	Fundusz statutowy w środkach obrotowych	Rozliczenie wyniku finansowego

Źródło: K. Czubakowska, *Kierunki przeobrażeń rachunku wyników*, „Zeszyty Naukowe Akademii Ekonomicznej w Katowicach”, nr 1, Katowice 1989, s. 25.

Specyficzne cechy systemu gospodarczego spowodowały⁵⁶, że „formuła rachunku wyników musiała uwzględniać relacje między podmiotami a centrum i wynikające z nich skutki finansowe, jakim było tzw. wyrównanie rentowności”⁵⁷.

⁵⁵ K. Sawicki (red.), *Rachunek kosztów i wyników w zarządzaniu przedsiębiorstwem transportu samochodowego*, WKiŁ, Warszawa 1979, s. 97–98.

⁵⁶ Por. R. Stadtmüller, *Rachunkowość w przedsiębiorstwie przemysłowym*, PWN, Warszawa 1981, s. 325.

⁵⁷ „Podstawowym źródłem powstawania wyniku działalności był dochód ze sprzedaży. Różnica pomiędzy dochodami ze sprzedaży i innymi dochodami osiągniętymi w okresie obrachunkowym (roku gospodarczym) a odpowiadającymi im kosztami pozyskania z uwzględnieniem rozliczeń z tytułu wyrównania rentowności oraz strat i zysków nadzwyczajnych stanowiła wynik finansowy”. Zob. K. Czubakowska, *Kierunki przeobrażeń rachunku wyników*, „Zeszyty Naukowe Akademii Ekonomicznej w Katowicach”, nr 1, Katowice 1989, s. 24.

W literaturze przedmiotu⁵⁸ wskazuje się na trzy kluczowe okresy stosowania rozwiązań w zakresie zasad ustalania wyniku finansowego:

- do końca 1975 r.,
- lata 1976–1981,
- lata 1982–1989 (por. tabela 2.9)⁵⁹.

W pierwszym okresie obowiązywały akty prawne, które regulowały zagadnienia związane z ogólnym prowadzeniem rachunkowości, sporządzaniem sprawozdań finansowych, a tym samym rachunku wyników⁶⁰. W latach 1945–1975 do ustalenia i ewidencji wyniku bilansowego służyło konto – straty i zyski, a ówczesny rachunek wyników obejmował:

- „(...) wynik operacyjny (do ustalenia wyniku musiały być znane dochody ze sprzedaży, podatek obrotowy, koszt własny sprzedaży),
- wynik pozaoperacyjny (dochody ze sprzedaży pomniejszone o koszty własne),
- wyniki nadzwyczajne (różnica między zyskami nadzwyczajnymi a stratami nadzwyczajnymi),
- wynik bilansowy zwany ostatecznym (zysk bilansowy albo strata bilansowa)”⁶¹.

Wynik finansowy w tamtym okresie był najbardziej ogólnym wskaźnikiem oceny działalności przedsiębiorstw, a sprawozdaniem, które informowało o jego

⁵⁸ *Ibidem*, s. 25.

⁵⁹ W tym okresie nastąpiła kilka razy zmiana planu kont. Por. A. Jaruga, P. Kabalski, *Od niemieckich ksiąg...*, s. 63–68.

⁶⁰ Były to następujące akty prawne: rozporządzenie Rady Ministrów z 1 kwietnia 1950 r. w sprawie zakresu działania Ministra Finansów i zmiany zakresu działania Państwowej Komisji Planowania Gospodarczego, Dz. U. 1950, nr 22, poz. 188; zarządzenie Ministra Finansów z 25 maja 1950 r. w sprawie okresowych sprawozdań finansowych na r. 1950, M. P. 1950, nr 69, poz. 812; zarządzenie Ministra Finansów z 20 lutego 1953 r. w sprawie inwentaryzacji oraz sporządzania i zatwierdzania sprawozdań finansowych, M. P. 1953, nr A–29, poz. 359, M. P. 1956, nr 38, poz. 448, oraz M. P. 1957, nr 6, poz. 41, M. P. 1957, nr 54, poz. 341; instrukcja Ministra Finansów z 11 maja 1954 r. w sprawie podstawowych zasad prowadzenia księgowości przez jednostki gospodarki uspołecznionej, M. P. 1954, nr A–51, poz. 694; zarządzenie Ministra Finansów z 15 października 1957 r. w sprawie zasad przechowywania akt księgowych przez jednostki gospodarki uspołecznionej, M. P. 1957, nr 86, poz. 517; zarządzenie Ministra Finansów z 4 grudnia 1959 r. w sprawie podstawowych zasad prowadzenia księgowości, inwentaryzacji, sporządzania sprawozdań finansowych oraz przechowywania dowodów księgowych przez jednostki gospodarki uspołecznionej, M. P. 1959, nr 102, poz. 546; M. P. 1961, nr 26, poz. 128; M. P. 1961, 72, poz. 304; zarządzenie Ministra Finansów z 8 grudnia 1967 r. w sprawie rachunkowości jednostek gospodarki uspołecznionej, M. P. 1967, nr 69, poz. 340; zarządzenie Ministra Finansów z 23 listopada 1972 r. w sprawie ogólnych zasad rachunkowości jednostek gospodarki uspołecznionej, M. P. 1972, nr 56, poz. 300; zarządzenie Ministra Finansów z 16 listopada 1983 r. w sprawie ogólnych zasad prowadzenia rachunkowości przez jednostki gospodarki uspołecznionej, M. P. 1983, nr 40, poz. 233.

⁶¹ K. Czubakowska, *Kierunki przeobrażeń...*, s. 26.

wielkości i strukturze, był rachunek strat i zysków prezentujący „kwotę ostatecznego wyniku finansowego (zysku lub straty bilansowej) oraz elementy składające się na tę kwotę”⁶².

Tabela 2.10. Rachunek wyników za okres od 1 stycznia 1951 r. do 31 lipca 1951 r.
(schemat uproszczony)

Treść	Koszt własny realizacji, straty i zyski nadzw., nakłady pozaooperacyjne	Podatek obrotowy i podatek od operacji nieterowarowych	Różnice wyrównawcze		Realizacja netto, zyski nadzw., dochody pozazakładowe	Wyniki działalności	
			Dt	Ct		Strata (3 + 4 + 5 - 6 - 7)	Zysk 7 - (3 + 4 + 5 - 6)
A							
Produkcja podstawowa	1 000 000	125 000	-	-	1 171 000	-	46 000
Produkcja pomocnicza	-	-	-	-	-	-	-
Usługi odpłatne	-	-	-	-	-	-	-
Odpadki i braki	1 000	110	-	-	1 115	-	5
Produkty wytworzone z odpadków	-	-	-	-	-	-	-
Razem A	1 001 000	125 110	-	-	1 172 115	-	46 005
B							
Inwestycje i kapitalne remonty	50 000	-	-	-	50 000	-	-
Razem B							
C							
Towary	-	-	-	-	-	-	-
Razem A + B + C	1 051 000	125 110	-	-	1 222 115	-	46 005
D							
Straty i zyski nadzwyczajne	1 600	-	-	-	2 200	-	600
E							
Działalność pozazakładowa	3 400	-	-	-	3 000	400	46 005
Ogółem	1 056 000	125 110	-	-	1 227 315	400	46 605
Wynik działalności (zysk netto)					46 205		

Źródło: S. Skrzywan, *Rachunkowość w przemyśle*, cz. II, PWN, Warszawa 1951, s. 133.

⁶² *Ibidem*, s. 27.

W pierwszym okresie rozwoju rachunku wyników (lata 50. ubiegłego stulecia), jak podaje S. Skrzywan⁶³, wzory sprawozdawczości finansowej przedsiębiorstw i wyjaśnienia do nich, terminy składania sprawozdań czy instytucje uprawnione do ich otrzymywania ustalał Przewodniczący Państwowej Komisji Planowania Gospodarczego w porozumieniu z Ministrem Finansów. Wszystkie państwowe przedsiębiorstwa przemysłowe były obowiązane do ścisłego stosowania się do ustalonych wzorów i terminów sprawozdawczych, a główni księgowi i kierownicy przedsiębiorstw byli odpowiedzialni za jakość i terminowość sprawozdań⁶⁴. Rachunek wyników przedsiębiorstwa był zestawiany w formie tabelarycznej umożliwiającej jego bezpośrednią analizę bez żadnych dodatkowych prac rachunkowych (tabela 2.10).

Struktura zaprezentowanego rachunku wyników:

- zawierała koszt własny realizacji wyrobów, robót, usług itp., straty nadzwyczajne i nakłady pozazakładowe przedsiębiorstwa,
- obejmowała kwoty podatku obrotowego i od operacji nietowarowych, a więc część akumulacji oddaną do budżetu państwa,
- pokazywała różnice wyrównawcze przewidziane w systemie finansowym jako mechanizm występujący w tych działach przemysłu, gdzie ustalony system cen nie zapewniał rentowności wszystkim przedsiębiorstwom i gdzie wskutek tego był wprowadzony system cen planowo-rozliczeniowych,
- zawierała dochody netto z realizacji produkcji, usług i towarów handlowych, zyski nadzwyczajne i dochody pozazakładowe,
- pokazywała rezultat netto każdej wymienionej pozycji składowej rachunku wyników, a więc np. zysk netto na produkcji podstawowej czy usługach⁶⁵.

Kolejny wzór obowiązującego rachunku wyniku zaprezentowano w tabeli 2.11.

⁶³ S. Skrzywan, *Rachunkowość w przemyśle*, s. 127–128.

⁶⁴ *Ibidem*, s. 132–134.

⁶⁵ Uzupełnieniem rachunku wyników było sprawozdanie dotyczące nakładów i kosztów, które zawierało szczegółowe zestawienie poniesionych w danym okresie nakładów (klasa 4), zestawienie kosztów w układzie kalkulacyjnym (klasa 7) oraz koszty jednostkowe podstawowych wyrobów. Wszystkie te dane były przedstawione w porównaniu z planem, a dane dotyczące kosztów jednostkowych również w porównaniu z rokiem poprzednim. Celem tego sprawozdania było zobrazowanie przebiegu wykonania planu nakładów oraz kosztów całkowitych i jednostkowych. Ważnym uzupełnieniem wzoru poprzedniego było także sprawozdanie z wykonania zadań w zakresie obniżenia kosztów własnych. Przez porównanie produkcji danego okresu obliczonej w wysokości: kosztu własnego rzeczywistego ubiegłego roku, kosztu własnego planowanego na rok bieżący i kosztu własnego rzeczywistego roku bieżącego (przy wyeliminowaniu wpływu zmian cen, płac i taryf), sprawozdanie było podstawą do analizy osiągniętych rezultatów w związku z podejmowanymi wysiłkami o stałe obniżanie kosztów. Pozwala ono na badanie tego zagadnienia w przekroju poszczególnych pozycji kalkulacyjnych (materiały, robocizna, koszty wydziałowe itp.).

Tabela 2.11. Wzór H-22 – Rachunek strat i zysków sporządzony za okres od 1 stycznia 1957 r. do 31 grudnia 1957 r.

TABLICA B – str. 1

**MINISTERSTWO
FINANSÓW**

Pieczętka jednostki
sprawozdawczej

**Wzór H-22
RACHUNEK ZYSKÓW I STRAT
sporządzony za okres
od 1 stycznia do 31 stycznia 1957 r.
w tysiącach złotych**

Przed wypełnieniem
przeczytać instrukcję
GUS Nr 70 F

Wyszczególnienie	Plan od początku roku	Wykonanie od początku roku	Wyszczególnienie	Plan od początku roku	Wykonanie od początku roku
1	2	3	4	5	6
Koszty:			Zrealizowane zyski brutto na działalności handlowej:		
a) <i>detału</i>	1 300	1 400	a) <i>detału</i>	2 026	1 937
b)			b)		
c)			c)		
Strata na sprzedaży:			Zysk na sprzedaży		
a) wyrobów			a) wyrobów		
b) usług produkcyjnych			b) usług produkcyjnych		
Koszty zarządu			Dochody gospodarki działów pomocniczych		
Koszty gospodarki działów pomocniczych			a) <i>pracownia krawiecka</i>		90
a) <i>pracownia krawiecka</i>		80	b)		
b)			c)		
c)			Inne zyski:		
Inne straty:			a) zmniejszenie rezerwy na niedobory		44
a) należności przedawnione i nieściągalne z tyt. niedoborów			b) superaty towarowe		18
b) pozostałe należności przedawnione		3	c)		
c) pozostałe należności nieściągalne		7	d)		

1	2	3	4	5	6
d) rezerwa na niedobory		80	e) inne zyski		42
e)			Wynik na działalności jednostek utrzymywanych z narzutów do pokrycia funduszem środków obrotowych		
f)			Strata		
g)					
h) inne straty		18			
Zysk	726	543			
R a z e m (poz. 1 do 6).	2 026	2 131	R a z e m (poz. 1 do 6)	2 026	2 131

Źródło: Z. Iwaszkiewicz, *Jak czytać bilans przedsiębiorstwa handlowego*, PWG, Warszawa 1957, s. 112.

Rachunek strat i zysków przedstawiony w tabeli 2.11. stanowi dwustronne zestawienie wyników finansowych osiągniętych z działalności przedsiębiorstwa w okresie sprawozdawczym. W zestawieniu po stronie prawej wykazywane były zyski, a po stronie lewej koszty i straty. W zakresie wyników działalności w rachunku wyników przedsiębiorstwa handlowego wyróżniano wynik operacyjny z działalności handlowej oraz wynik z tzw. działalności pozaoperacyjnej.

W prezentowanym rachunku wyników zestawiono wyniki zarówno planowane, jak i wykonane. Ponadto do rachunku wyników podawano dane uzupełniające dotyczące planu akumulacji⁶⁶ i rozliczeń z budżetem za rozpatrywany okres sprawozdawczy. Wykazywano kwotę podatków (podatku obrotowego i podatku od operacji nietowarowych), kwotę zapłaconą w okresie sprawozdawczym i saldo do zapłacenia na koniec okresu. Ostatnią pozycją w danych uzupełniających jest rozliczenie z budżetem z tytułu zysku.

Reasumując, taki układ rachunku wyników (tj. wzór H-22 – Rachunek strat i zysków) wykazywał wyniki finansowe działalności przedsiębiorstwa za dany okres sprawozdawczy, umożliwiał kontrolę wykonania planu akumulacji, jak

⁶⁶ Akumulacja rozumiana była jako różnica między sumą dochodów osiągniętych z działalności gospodarczej a sumą kosztów poniesionych w związku z osiągnięciem tych dochodów. „Analiza wykonania planu akumulacji powinna stwierdzić odchylenia wykonania od planu oraz przyczyny tych odchylenia; zależność zrealizowanej marży od wielkości obrotów towarowych, a przede wszystkim od struktury asortymentu, od stawek marży oraz od zmian, które zaistniały w tym zakresie w ciągu okresu sprawozdawczego, drogi krążenia towarów oraz warunków i czasokresu ich składowania, wpływ wysokości kosztów obrotu (kosztów handlowych) na wykonanie planu akumulacji, przyczyny powstania strat nadzwyczajnych pomniejszających akumulację oraz stopień wykonania planu akumulacji w poszczególnych kwartałach roku”. Por. Z. Iwaszkiewicz, *Jak czytać bilans...*, s. 63.

również był podstawą do okresowych rozliczeń z budżetem z tytułu zysku. Po sporządzeniu rachunku strat i zysków za okres sprawozdawczy należało przeprowadzić analizę oraz ustalić przyczyny, które wywarły wpływ na przebieg wykonania planu akumulacji, i wyciągnąć właściwe wnioski co do dalszego sposobu postępowania⁶⁷.

Rachunek strat i zysków zawierał z reguły dane planowane na okres sprawozdawczy, co rozszerzało podstawy porównawcze tego sprawozdania. Podawanie elementów planu w rachunku strat i zysków mogło dotyczyć zarówno jego układu brutto, jak i netto. Przykład rachunku strat i zysków w układzie brutto podano w tabeli 2.12.

Tabela 2.12. Rachunek strat i zysków (w układzie brutto)

Nazwa przedsiębiorstwa	Rachunek strat i zysków za okres od ... do ...				
	Plan	Wykonanie	Treść	Plan	Wykonanie
Koszt własny sprzedaży + podatek obrotowy + różnice cen (dodatnie)	416	450	Sprzedaż Dochody działalności pozaoperacyjnej	480 16	500 15
Koszty działalności pozaoperacyjnej (np. gospodarki mieszkaniowej, rolnej, innej)	16	20	Inne dochody i zyski (np. drobne kwoty przedawnionych zobowiązań, kary otrzymane itp.)		6
Inne koszty i straty (np. przedawnione należności, kary i grzywny poniesione itp.)	–	5			
Straty losowe	–	3			
Zysk bilansowy	64		Strata bilansowa	–	–
Suma kontrolna	4–96	521	Suma kontrolna	496	521

Źródło: J. Górski, *Ogólna teoria rachunkowości*, Szkoła Główna Planowania i Statystyki, Warszawa 1966, s. 358.

Podstawowa struktura rachunku zysków i strat pozwalała jedynie na wskazanie skutków finansowych, jakie przyniosła działalność przedsiębiorstwa, było to jednak za mało do oceny gospodarki przedsiębiorstwa i wyciągnięcia odpowiednich wniosków na przyszłość⁶⁸.

⁶⁷ *Ibidem*, s. 63.

⁶⁸ Jak podaje literatura przedmiotu, po wstępnym czytaniu rachunku strat i zysków następowało jego badanie sprowadzające się do poszukiwania przyczyn, które doprowadziły do określonego ukształtowania poszczególnych pozycji tego sprawozdania; określenia rozmiaru skutków, jakie wywołały co najmniej najważniejsze z tych przyczyn; ustalenia zakresu przyczyn zależnych od decyzji gospodarczych podejmowanych w przedsiębiorstwie oraz zakresu przyczyn niezależnych od przedsiębiorstwa.

Rachunek wyników był uzupełniany dwoma odrębnymi sprawozdaniami – sprawozdaniem z kosztów i sprawozdaniem ze sprzedaży. Treścią sprawozdań z kosztów był następujące zagadnienia⁶⁹:

1. Ile kosztów poszczególnych rodzajów powstało w okresie sprawozdawczym?⁷⁰

2. Za jakie kwoty kosztów odpowiadały poszczególne działy przedsiębiorstwa (ośrodki odpowiedzialności)?⁷¹

3. Jaki był jednostkowy koszt ważniejszych produktów wytworzonych w przedsiębiorstwie?⁷²

4. Jaka była obniżka lub wzrost kosztów, czyli różnica pomiędzy poziomem kosztów produkcji w okresie poprzedzającym okres sprawozdawczy a poziomem kosztów produkcji w okresie sprawozdawczym?⁷³

Innym uzupełnieniem rachunku wyników było sprawozdanie ze sprzedaży, które przedstawiało liczbową strukturę sprzedaży według elementów składowych ceny zbytu (pierwszy przekrój) oraz według rodzajów sprzedaży (drugi przekrój)⁷⁴. W sprawozdaniu ze sprzedaży mogły być umieszczane ponadto

⁶⁹ J. Górski, *Ogólna teoria rachunkowości*, Szkoła Główna Planowania i Statystyki, Warszawa 1966, s. 381–389.

⁷⁰ Na przykład rodzajowy układ kosztów w sprawozdaniach finansowych umożliwiał ocenę ogólnej struktury kosztów danego przedsiębiorstwa, a nawet ogólną charakterystykę rodzajowej struktury kosztów w danej branży, m.in. zakwalifikowanie przedsiębiorstwa do przemysłu materiałochłonnego lub przemysłu pracochłonnego. Porównanie wielu sprawozdań z kosztów w układzie rodzajowym dawało pogląd na zmiany w strukturze kosztów. Rodzajowy układ kosztów ułatwiał wyliczanie różnicy pomiędzy ogólną wartością produkcji (wyrażoną kosztami) a kosztami reprezentującymi zużycie pracy uprzedmiotowionej. Różnica ta była punktem wyjścia do obliczenia wielkości produkcji czystej złożonej przede wszystkim z płac objętych funduszem płac, ubezpieczeń społecznych przypadających na te płace, podatku obrotowego i innych jeszcze pozycji, np. zysku, kosztów finansowych, czynszów i dzierżaw, kar itp. Wielkość produkcji czystej służyła do obliczeń związanych z ustalaniem dochodu narodowego. Por. J. Górski, *Ogólna teoria...*, s. 381–382.

⁷¹ W sprawozdaniu z kosztów kolejnym elementem była prezentacja kosztów według kryterium odpowiedzialności za nie; w rezultacie ukształtował się podział kosztów na: koszty wydziałów podstawowych, koszty wydziałów pomocniczych, koszty ogólnozakładowe oraz koszty działalności pozaoperacyjnej.

⁷² W kolejnej części przedstawiano kalkulację kosztów ważniejszych wyrobów lub grup wyrobów. Sprawozdanie to było zestawione zgodnie z układem kalkulacyjnym kosztów obejmującym ich podział na koszty bezpośrednie (materiały bezpośrednie, płace bezpośrednie, inne koszty bezpośrednie) oraz koszty pośrednie (wydziałowe i ogólnozakładowe).

⁷³ Do badania zmian poziomu kosztów produkcji, tj. ich obniżki lub zwwyżki, służyły informacje zawarte w sprawozdaniu z kosztów. Porównanie całkowitych sum kosztów wytwarzania dotyczących produkcji globalnej lub towarowej za okres sprawozdawczy z odpowiednimi kwotami planu lub okresu poprzedniego było niecelowe ze względu na różnice wielkości produkcji, a zwykle też ze względu na różne ilości poszczególnych wyrobów.

⁷⁴ Pod pojęciem rodzaju sprzedaży można rozumieć kilka szczegółowych kryteriów klasyfikacyjnych, np. rodzaj sprzedaży (wyroby, usługi przemysłowe, usługi nieprzemysłowe, materiały

rubryki przeznaczone na wpisanie danych planowanych. Przykład sprawozdania ze sprzedaży przedstawia tabela 2.13.

Tabela 2.13. Sprawozdanie ze sprzedaży*

Poz.	Treść	Planowana na 1965 r. sprzedaż produkcji towarowej	Rzeczywista sprzedaż produkcji towarowej w 1965 r.	Rzeczywista całkowita sprzedaż w 1965 r.
1	Dochód ze sprzedaży	900	950	980
2	Planowany koszt wytworzenia sprzedanych wyrobów i usług	700	710	730
3	Odchylenia od planowanego kosztu wytworzenia sprzedanych wyrobów i usług (oszczędność – / przekroczenie +)	*	+ 20	+ 20
4	Koszty sprzedaży	10	10	15
5	Koszt całkowity (tzw. własny) sprzedaży, czyli suma pozycji 2 ± 3 + 4	710	740	765
6	Akumulacja na sprzedaży, czyli różnica pozycji 1 – pozycji 5	190	210	215
7	Podatek obrotowy i od operacji nie towarowych	120	130	135
8 a b	Różnice budżetowe: dodatnie / ujemne	– 10	– 12	– 12
9	Dotacje przedmiotowe	–	–	–
10	Wynik finansowy netto na sprzedaży, czyli różnica pozycji 6 – 7 – 8a + 8b – 9	60	68	68

* W pozycji 1 wykazuje się sprzedaż po cenach rzeczywiście płaconych przez odbiorców po skorygowaniu o wszelkie zmniejszenia sprzedaży, np. wskutek bonifikat, zwrotów przyjętych od odbiorców itp. Pozycje 2 i 3 w ostatnich dwóch rubrykach odpowiadają łącznie rzeczywistemu kosztowi wytworzenia sprzedanych wyrobów i usług; podlegają one dodaniu, jeśli przekroczone planowany koszt wytworzenia wyrobów i usług, lub odjęciu, jeśli obniżono rzeczywisty koszt wytworzenia wyrobów i usług w stosunku do kosztu planowanego. Finansowy wynik sprzedaży, czyli zysk netto albo strata netto, jest ustalany w pozycji 10 zgodnie ze wskazanym w tej pozycji działaniem arytmetycznym.

Źródło: J. Górski, *Ogólna teoria rachunkowości*, Szkoła Główna Planowania i Statystyki, Warszawa 1966, s. 35.

upłynnione itp.) albo kierunek sprzedaży (sprzedaż zewnętrzna i sprzedaż wewnętrzna z możliwością dalszego podziału według kategorii obcych odbiorców oraz odbiorców rekrutujących się spośród własnych jednostek organizacyjnych przedsiębiorstwa), lub rodzaj ceny sprzedaży (np. sprzedaż po cenach zbytu i sprzedaż po cenach różnych od ceny zbytu) itp.

Okres drugi rozwiązań, dotyczących zasad ustalania wyniku finansowego, obejmował lata 1976–1982. W tym okresie aktem prawnym regulującym sprawozdania finansowe było rozporządzenie Ministra Finansów z 23 listopada 1972 r. w sprawie ogólnych zasad rachunkowości jednostek gospodarki społecznej⁷⁵. W dziale V przywołanego rozporządzenia uregulowano zasady wykazywania aktywów, pasywów i finansowych wyników działalności w sprawozdaniach finansowych. W sprawozdaniach finansowych należało wykazać aktywa i pasywa według stanu w ostatnim dniu okresu sprawozdawczego, a koszty, dochody oraz wpływy i wydatki budżetowe narastająco za okres od pierwszego dnia roku do dnia kończącego każdy okres sprawozdawczy w danym roku.

Zgodnie z par. 110 przywołanego rozporządzenia „(...) finansowy wynik działalności (zysk lub stratę) wykazuje się w sprawozdaniach finansowych jednostek, które zobowiązane są do jego ustalania w pełnej wysokości przypadającej za czas od początku roku do końca każdego okresu sprawozdawczego. Oznacza to, że:

1) przy ustalaniu wyniku uwzględnić należy pełne osiągnięte i przypadające na rzecz jednostki dochody oraz odpowiadające im koszty własne ich uzyskania, a także poniesione straty i osiągnięte zyski nadzwyczajne;

2) nie zalicza się do wyniku finansowego:

a) wątpliwych dochodów oraz wątpliwych strat i zysków nadzwyczajnych (np. z tytułu naliczonych kar do czasu ich zainkasowania lub opłacenia),

b) kosztów i dochodów przyszłych okresów sprawozdawczych”.

W rozporządzeniu uregulowano również kwestie dotyczące rozliczeń międzyokresowych⁷⁶ oraz (w par. 112) pozycji zysków i strat nadzwyczajnych⁷⁷.

⁷⁵ Rozporządzenie Ministra Finansów z 23 listopada 1972 r. w sprawie ogólnych zasad rachunkowości jednostek gospodarki społecznej, M. P. 1972 r., nr 56, poz. 300.

⁷⁶ Zgodnie z par. 111 „(...) dokonywanie rozliczeń międzyokresowych kosztów (...) jest uzasadnione, jeżeli określony koszt odnosi się do szeregu okresów sprawozdawczych, bądź do innego okresu aniżeli okres, w którym ten koszt poniesiono, jego zarachowanie zaś na okres, w którym został poniesiony, spowodowałoby istotne zniekształcenie finansowego wyniku działalności jednostki za ten okres sprawozdawczy. (...) W sprawozdaniach finansowych za okresy sprawozdawcze niekończące roku można wykazywać rozliczenia międzyokresowe kosztów tak czynne (koszty przyszłych okresów), jak i biernie (rezerwa na wydatki przyszłych okresów) z wszelkich tytułów. (...) W rocznych sprawozdaniach finansowych mogą być ujęte jako rozliczenia międzyokresowe kosztów wyłącznie rozliczenia: (a) kosztów przygotowania nowej produkcji i jej wdrożenia oraz kosztów robót odkrywkowych i górniczych; (b) kosztów prac zakresu postępu technicznego i organizacyjnego oraz ich wdrożenia, w tym także koszty projektów racjonalizatorskich i wynalazczych; (c) kosztów utrzymania służb inwestycyjnych w nowo budowanych zakładach (wydziałach, oddziałach) czynnych jednostek produkcyjnych; (d) kosztów większych remontów środków trwałych, w tym także modernizacji i adaptacji pomieszczeń; (e) wszelkich innych kosztów, dotyczących przyszłych lat wskazanych w dowodach obcych (np. ubezpieczenia rzeczowe); (f) innych kosztów określonych w przepisach szczególnych, z tym jednak że rozliczenia te nie mogą być dokonywane przez okres dłuższy od 3 lat, a jeżeli

Kolejnymi rozwiązaniami regulującymi ewidencję i ustalanie wyniku finansowego były rozwiązania obowiązujące od 1976 r.⁷⁸ W tym okresie „(...) celem zaspokojenia potrzeb makroekonomicznych zobowiązano jednostki gospodarcze do ewidencjonowania kosztów w układzie rodzajowym. Jednolity sposób ewidencji kosztów rodzajowych w całej gospodarce narodowej umożliwił akumulację sprawozdań o nazwie «porównawczy rachunek wyników». Sprawozdanie to dostarczało niezbędnej informacji w zakresie ustalenia produktu globalnego i dochodu narodowego»⁷⁹. W tabeli 2.14 zaprezentowano wzór rachunku wyników z roku 1981 – w wersji porównawczej.

Tabela 2.14. Wzór rachunku wyników (wersja porównawcza)

Treść	Kwota	Treść	Kwota
1	2	3	4
I. Koszty według rodzajów		I. Dochody	
1. Amortyzacja		1. Sprzedaż krajowa produkcji przemysłowej	
2. Zużycie materiałów i energii		2. Sprzedaż produkcji przemysłowej na eksport	
3. Energia		3. Sprzedaż produkcji przemysłowej na własne potrzeby	
4. Usługi materialne		4. Sprzedaż usług niematerialnych	
5. Wynagrodzenia			
6. Narzuty na wynagrodzenia			
7. Narzuty na fundusze specjalne			
8. Usługi niematerialne i podatki			

uzasadniają to ich długotrwałe skutki ekonomiczne – 5 lat. Stawki odpisów przy rozliczeniach międzyokresowych zarówno czynnych, jak i biernych mogą być ustalone bądź jako stawki okresowe, bądź jako stawki jednostkowe odnoszące się do określonej podstawy rozliczeniowej (np. stawki na jednostkę produkcji)⁷⁷.

⁷⁷ „Jako straty lub zyski nadzwyczajne mogą być przy ustalaniu wyniku działalności (par. 110) traktowane: 1) straty w składnikach majątku spowodowane wypadkami losowymi, zmniejszone o otrzymane odszkodowania; 2) straty wynikające z przedawnienia i umorzenia należności oraz zyski z tytułu wpływów należności odpisanych na straty; 3) straty i zyski z tytułu opłaconych (otrzymanych) kar, grzywien itp. oraz kosztów postępowania spornego; 4) straty z tytułu spisania kosztów anulowanych zleceń i produkcji zaniechanej; 5) straty wynikające z utworzenia rezerw w ciężar strat oraz zyski wynikające ze zmniejszenia tych rezerw”. Rozporządzenie regulowało również kwestie dotyczące podziału wyniku. Zgodnie z par. 113 ust. 1 „elementy podziału wyniku finansowego (odpisy na fundusze, wpłaty z zysku na rzecz budżetu itp.) oraz finansowanie działalności jednostki (np. dotacje na pokrycie strat) mogą być, jeżeli przepisy szczególne nie stanowią inaczej, wykazywane w sprawozdaniach finansowych za okresy niekończące roku w wysokości dokonanych wpłat lub otrzymanych dotacji; w rocznych sprawozdaniach finansowych należy je wykazywać w wysokości przypadającej za dany rok”.

⁷⁸ K. Czubakowska podaje, że „(...) wprowadzono zasadę, że konto – wynik finansowy służyło do ustalenia wyniku bilansowego netto. Było ono kontem przeznaczonym wyłącznie do rocznego zamknięcia ksiąg rachunkowych. Nie dokonywało się więc na tym koncie żadnych bieżących zapisów księgowych”. Por. K. Czubakowska, *Kierunki przeobrażeń...*, s. 28.

⁷⁹ J. Doraczyński, *Ustalanie wyniku finansowego*, „Rachunkowość” 1975, nr 4, podaje za: K. Czubakowska, *Kierunki przeobrażeń...*, s. 27.

1	2	3	4
Razem I		Razem I	
II. Wyrównanie rentowności		II. Wyrównanie rentowności	
1. Wyrównanie rentowności sprzedaży produkcji materialnej		1. Wyrównanie rentowności sprzedaży produkcji materialnej	
2. Wyrównanie rentowności sprzedaży produkcji niematerialnej		2. Wyrównanie rentowności sprzedaży produkcji niematerialnej	
Razem II		Razem II	
III. Zmniejszenie stanu produktów (saldo Wn konta – Rozliczenie kosztów według rodzajów)		III. Zmniejszenie stanu produktów (saldo Wn konta – Rozliczenie kosztów według rodzajów)	
IV. Straty nadzwyczajne		IV. Straty nadzwyczajne	
1. Straty materialne		1. Straty materialne	
2. Straty niematerialne		2. Straty niematerialne	
Razem IV		Razem IV	
V. Zysk bilansowy		V. Zysk bilansowy	

Źródło: R. Stadtmüller, *Rachunkowość w przedsiębiorstwie przemysłowym*, PWN, Warszawa 1981, s. 325.

W tym czasie znana była także wersja kalkulacyjna rachunku wyników (por. tabela 2.15).

Tabela 2.15. Wzór rachunku wyników przedsiębiorstwa za okres od 1 stycznia do 31 grudnia 19.. r.

	Treść	Kwota
1	2	3
	I. Sprzedaż wyrobów	
01	Dochód ze sprzedaży wyrobów	
02	Koszt własny sprzedaży wyrobów	
03	Akumulacja – deficyt (01–02)	
04	Podatek obrotowy	
05	Różnice budżetowe dodatnie	
06	Różnice budżetowe ujemne	
07	Zysk – strata (03–04–05+06)	
	II. Sprzedaż usług	
08	Dochód ze sprzedaży usług	
09	Koszt własny sprzedanych usług	
10	Akumulacja – deficyt (08–09)	
11	Podatek obrotowy	
12	Zysk – strata (10–11)	
13	Razem zysk (strata) operacyjny (07+12)	
	III. Straty nadzwyczajne	
14	Niedobory i szkody	
15	Należności nieściągalne	
16	Kary i grzywny zapłacone	
17	Zaniechana produkcja	
18		
19	Razem III	

Tabela 2.15 (cd.)

1	2	3
	IV. Zyski nadzwyczajne	
20	Nadwyżki inwentaryzacyjne	
21	Kary i grzywny otrzymane	
22	Odsetki otrzymane	
23		
24	Razem IV	
25	Zysk (strata) bilansowy (13–19+24)	

Źródło: R. Stadtmüller, *Rachunkowość w przedsiębiorstwie przemysłowym*, PWN, Warszawa 1981, s. 322

Informacji o kształtowaniu się kosztów własnych poszczególnych wyrobów i usług dostarczały natomiast kalkulacje sprawozdawcze. Sprawozdania te zawierały nie tylko poszczególne pozycje kosztów planowanych i rzeczywistych w ujęciu wartościowym, ale również dane dotyczące ilości i cen zużytych materiałów czy liczby godzin przypadających na robotnika i stawek płac, umożliwiały zatem analizę odchyień od kosztów planowanych oraz stwarzały podstawę do obliczenia obniżki (podwyżki) kosztów własnych⁸⁰.

Kolejny wymieniony przez K. Czubakowską⁸¹ okres rozwoju rachunku wyników obejmował lata od 1982 do 1989. Kluczową regulacją dla rachunku wyników w tym okresie było rozporządzenie Ministra Finansów z 16 listopada 1983 r. w sprawie ogólnych zasad prowadzenia rachunkowości przez jednostki gospodarki uspołecznionej⁸². W dziale VI rozporządzenia zostały uregulowane podstawowe zasady sporządzania sprawozdania finansowego, w tym rachunku wyników⁸³. Szczegółowe natomiast zasady sporządzania bilansu i rachunku

⁸⁰ Dokładniejszych informacji w zakresie kształtowania się kosztów w powiązaniu z przedmiotem i wielkością produkcji dostarczały sprawozdania z kosztów w układzie kalkulacyjnym. Stopień szczegółowości tych sprawozdań był różny, zależnie od celów, którym miały służyć. Jedno z nich, np. sprawozdanie – Koszt własny produkcji towarowej w układzie kalkulacyjnym umożliwiało porównanie planowanych i wykonanych kosztów całej produkcji w przekroju pozycji kalkulacyjnych. Obejmując łącznie koszty całej produkcji, nie stwarzało jednak dostatecznych podstaw do analizy i wnioskowania w zakresie poziomu kosztów jednostkowych. Zob. R. Stadtmüller, *Rachunkowość...*, s. 327.

⁸¹ K. Czubakowska, *Kierunki przeobrażeń...*, s. 25.

⁸² Rozporządzenie Ministra Finansów z 16 listopada 1983 r. w sprawie ogólnych zasad prowadzenia rachunkowości przez jednostki gospodarki uspołecznionej, M. P. 1983, nr 40, poz. 233.

⁸³ Zgodnie z par. 106 przywołanego rozporządzenia: „1. Jednostki są obowiązane sporządzić na dzień zamknięcia ksiąg rachunkowych, o którym mowa w par. 26, w złotych i groszach bilans oraz rachunek wyniku finansowego (rachunek strat i zysków). 2. Podstawą sporządzenia bilansu i rachunku wyniku finansowego są dane ksiąg rachunkowych prowadzonych według zasad określonych przepisami działu II, zweryfikowane o wyniki inwentaryzacji przeprowadzonej według zasad określonych przepisami działu III.3. W bilansie wykazuje się aktywa i pasywa

wyników ustalały każdorazowo instrukcje w sprawie sprawozdawczości finansowej. K. Czubakowska⁸⁴ podaje, że informacje za rok sprawozdawczy o rodzaju (zysk lub strata i wielkości wyniku przed weryfikacją i po weryfikacji bilansu oraz o podziale wyniku) zawierało sprawozdanie finansowa F-r 6. Najbardziej charakterystycznym sprawozdaniem oceniającym działalność finansową przedsiębiorstwa były bilans i rachunek wyników – F-r 5.

Tabela 2.16. F-r 5 – Rachunek wyników

Dział 2. Rachunek wyników			
Wyszczególnienie		Wykonanie	
0		1	2
Dochody ze sprzedaży	1		
Koszty według rodzaju	2		
Wyrównania rentowności	3		
Zmiana stanu produktów	4		
Straty i zyski nadzwyczajne	5		
Zysk (rubr. 1) lub strata (rubr. 2)	6		
Razem (wiersze 1 do 6), w tym:	7		
– wynik na dochodach wewnętrznych	8		

Źródło: I. Olchowicz, *Rachunkowość przedsiębiorstw handlowych*, Szkoła Główna Planowania i Statystyki, Warszawa 1983, wkładka pomiędzy stronami 168–169.

Podsumowując okres socjalizmu i jego wpływ na rozwój rachunku wyników, należy stwierdzić, że:

1) ulegały zmianie zasady ewidencji, jak również korespondencja kont w poszczególnych etapach,

2) zysk bilansowy nie zawsze był miernikiem oceny działalności finansowej jednostek gospodarujących,

3) przedsiębiorstwa były zobligowane do ustalenia i podziału zysku według zasad opracowanych przez centrum, a kryterium oceny przedsiębiorstwa było wykonanie dyrektywnych zadań planu centralnego⁸⁵.

Do najważniejszych norm prawnych rachunkowości w okresie socjalizmu, regulujących sprawozdania finansowe, należały przepisy określające zasady

według ich stanu na dzień jego sporządzenia, wycenione według zasad określonych przepisami działu IV. 4. Wynik finansowy i elementy, z jakich się składa, wykazuje się w rachunku wyniku finansowego za czas od dnia otwarcia ksiąg rachunkowych, o którym mowa w par. 22, do dnia zamknięcia ksiąg rachunkowych, z zastosowaniem zasad określonych przepisami działu V”.

⁸⁴ K. Czubakowska, *Kierunki przeobrażeń...*, s. 32.

⁸⁵ *Ibidem*.

prowadzenia ksiąg rachunkowych, inwentaryzacji, wyceny aktywów i pasywów, sporządzania sprawozdań finansowych oraz przechowywania dowodów księgowych z lat 1954, 1959, 1983, a także przepisy dotyczące planów kont (1946, 1950, 1960, 1970, 1982)⁸⁶.

Regulacje te (ze zmianami) obowiązywały do roku 1991, kiedy to wprowadzono rozporządzenie Ministra Finansów regulujące polską rachunkowość w odmienny sposób, już wtedy oparty na zapisach IV dyrektywy EWG.

2.2. Ewolucja sprawozdawczej formuły rachunku wyników w polskiej gospodarce rynkowej

2.2.1. Rachunek wyników w latach 1991–1994

Procesy transformacji polskiej gospodarki⁸⁷ wywarły olbrzymi wpływ na rachunkowość. Przełom w polskiej rachunkowości dokonał się wraz z zapoczątkowaną w 1989 r. ostateczną likwidacją systemu centralnego zarządzania i pospiesznym zastępowaniem go zasadami wolnorynkowej gospodarki kapitalistycznej. W tym okresie rozpoczęto także procesy prywatyzacji, powołano do życia dynamicznie rozwijający się rynek papierów wartościowych, zliberalizowano obrót obcymi walutami.

W 1991 r. Minister Finansów wydał rozporządzenie w sprawie zasad prowadzenia rachunkowości, które dotyczyło wszystkich podmiotów gospodarczych oprócz banków i innych instytucji finansowych, w stosunku do których obowiązywały odrębne przepisy prawne⁸⁸. Również w 1991 r. Sejm uchwalił ustawę wprowadzającą obowiązek badania i ogłaszania rocznych sprawozdań

⁸⁶ A. Jaruga, P. Kabalski, *Znowelizowana ustawa o rachunkowości...*, s. 63–67. Szczegółowo rozwiązania w zakresie planu kont omówiła A. Szychta, *Zarys rozwoju planów kont w Polsce*, „Zeszyty Teoretyczne Rachunkowości”, t. 6 (62), SKwP, Warszawa 2001, s. 117.

⁸⁷ W początkowym okresie transformacji określono cele polityki gospodarczej, głównie memorandum w sprawie programu reformy gospodarczej w Polsce i roli zagranicznego wsparcia finansowego z 23 września 1989 r., które były przedstawione przez L. Balcerowicza na sesji Międzynarodowego Funduszu Walutowego w Waszyngtonie. Por. *Program gospodarczy rządu T. Mazowieckiego z października 1989; Memorandum w sprawie polityki gospodarczej* zaaprobowane przez rząd RP w grudniu 1989 r.

⁸⁸ Rozporządzenie regulowało jednolicie dla wszystkich osób prawnych oraz osób fizycznych prowadzących działalność gospodarczą na szerszą skalę w Polsce zasady prowadzenia ksiąg, inwentaryzacji oraz wyceny aktywów, pasywów i wyniku finansowego, sporządzania sprawozdań finansowych, przechowywania dowodów i sprawozdań. W rozporządzeniu ustalono także pozycje, jakie powinny zawierać podstawowe sprawozdania finansowe, tj. bilanse i rachunek zysków i strat. Zob. rozporządzenie Ministra Finansów z 15 stycznia 1991 r. w sprawie zasad prowadzenia rachunkowości.

finansowych spółek akcyjnych oraz prowadzących działalność na szerszą skalę spółek z ograniczoną odpowiedzialnością.

Nowe regulacje rachunkowości finansowej miały służyć wyeliminowaniu różnic między polską a zachodnią praktyką rachunkowości. W rozporządzeniu uwzględniono postanowienia czwartej dyrektywy EWG w sprawie rocznych zamknięć spółek. Generalnie koncepcje rachunkowości finansowej i zasady sporządzania sprawozdań finansowych zawarte w czwartej dyrektywie EWG (art. 31) zostały przeniesione w rozporządzeniu do polskiej rachunkowości (par. 3)⁸⁹.

W latach 1991–1994 obowiązywały następujące akty prawne dotyczące rachunkowości i sprawozdawczości finansowej:

- kodeks handlowy⁹⁰ z 1934 r.,
- rozporządzenie Ministra Finansów z 15 stycznia 1991 r. w sprawie zasad prowadzenia rachunkowości, Dz. U. 1991, nr 10, poz. 35, oraz zmiany z 23 grudnia 1991 r., Dz. U. 1991, nr 124, poz. 554; Dz. U. 1992, nr 96, poz. 476⁹¹,
- ustawa z 19 października 1991 r. o badaniu i ogłaszaniu sprawozdań finansowych oraz o biegłych rewidentach i ich samorządzie, Dz. U. 1991, nr 111, poz. 480, oraz Dz. U. 1992, nr 4, poz. 85,
- rozporządzenie Rady Ministrów z 29 lipca 1991 r. w sprawie szczegółowych warunków, jakim powinien odpowiadać prospekt papierów wartościowych wprowadzanych do publicznego obrotu, Dz. U. 1991, nr 71, poz. 308.

Kodeks handlowy określał pakiet sprawozdań finansowych dla spółek, który obejmował rachunek zysków i strat, bilans, sprawozdanie zarządu, opinię biegłych rewidentów (w przypadku spółek akcyjnych), sprawozdanie organów nadzorczych spółki oraz dodatek do sprawozdań finansowych. Kodeks handlowy jako jedyny akt prawny regulujący zasady rachunkowości i sprawozdawczości finansowej wyraźnie reprezentował interesy inwestora kapitału, uznając go za najważniejszego użytkownika informacji dostarczanych przez rachunkowość⁹².

Rozporządzenie Ministra Finansów w sprawie zasad prowadzenia rachunkowości – najistotniejsza regulacja z punktu widzenia praktyki sprawozdawczości finansowej – zawierało m.in. zasady prowadzenia ksiąg handlowych oraz wzory podstawowych sprawozdań finansowych. Do rozporządzenia (par. 41.1, par. 3.1) włączono takie podstawowe koncepcje rachunkowości, jak zasady: kosztu historycznego, kontynuacji działania, współmierności kosztów i dochodów, memoriałowa, ostrożności czy odrębnego ujawniania pozycji w sprawoz-

⁸⁹ Nie oznacza to, że wcześniej nie funkcjonowały one w polskiej rachunkowości, na ogół nie były jedynie skodyfikowane.

⁹⁰ M. Allerhand, *Kodeks handlowy*. Inter-Gret, Warszawa 1990.

⁹¹ Wydane rozporządzenie wyrażało dążenie do zbliżenia norm polskiej rachunkowości do reguł przyjętych w Unii Europejskiej i w MSR. Por. A. Jarugowa, J. Skowroński, *Rozwój polskiego prawa...*, s. 7–15.

⁹² E. Walińska, *Regulacja sprawozdawczości...*, s. 108.

daniach, a także koncepcję rzetelnego i jasnego obrazu stanu i sytuacji finansowej podmiotu (*true and fair view*). Rozporządzenie zawierało także wzory bilansu i rachunek wyników oraz noty wyjaśniające do tych sprawozdań⁹³.

Ustawa o badaniu i ogłaszaniu sprawozdań finansowych oraz o biegłych rewidentach była istotna w praktyce sprawozdawczości ze względu na fakt, że określała zasady badania i ogłaszania sprawozdań finansowych, dotyczyła zatem problemu, który przez długie lata był w Polsce nierozwiązany, a ponadto dała ona delegację dla Ministra Finansów w sprawie określenia publikacyjnej formy sprawozdań finansowych⁹⁴.

Rozporządzenie Rady Ministrów w sprawie prospektu dotyczyło obowiązków sprawozdawczych spółki akcyjnej, która składała publiczną ofertę papierów wartościowych. Zgodnie z uchwałą Komisji Papierów Wartościowych zawarte w niej wzory sprawozdań były obowiązujące dla spółek działających na Giełdzie Papierów Wartościowych w Warszawie. Rozporządzenie regulowało co prawda zasady sprawozdawczości finansowej spółek w momencie przeprowadzania publicznej oferty papierów wartościowych, ale wywarło ogromny wpływ na praktykę sprawozdawczości finansowej spółek giełdowych⁹⁵.

⁹³ W rozporządzeniu czytamy m.in., że „w sprawach nieuregulowanych przepisami rozporządzenia stosować należy zasady określone przez naukę rachunkowości oraz utrwalone przez powszechną praktykę i zwyczaj” (par. 3.6).

⁹⁴ Problem ogłaszania sprawozdań finansowych był bardzo ważny. Zasadniczym celem ujawnienia informacji o działalności spółki szerszej grupie odbiorców jest ochrona interesów inwestorów kapitału i dostarczycieli kapitału (sprawozdanie finansowe ma zapewnić bezpieczeństwo obrotu gospodarczego). Należy zaznaczyć, że obowiązek taki był wymagany już w kodeksie handlowym. Artykuł 22 wymagał ogłaszania w Monitorze Polskim wpisów do rejestru, obwieszczeń różnych, np. o upadłości, o wszczęciu postępowania upadłościowego; niezależnie od tego kodeks przewidywał inne publikowanie informacji (art. 396 k.h.). Po wojnie zniesiono obowiązek ogłaszania obwieszczeń w Monitorze Polskim (dekret z 12 maja 1954 r. o ogłaszaniu obwieszczeń, Dz. U. 1954, nr 23, poz. 83. Według zarządzenia Ministra Finansów z 30 listopada 1992 r. w sprawie zwolnienia niektórych podmiotów od obowiązku corocznego badania i ogłaszania sprawozdań finansowych oraz formy i zakresu informacji ujawnianych w tych sprawozdaniach, M. P. 1992, nr 39, poz. 288, do sprawozdań ogłaszanych przez spółki należało dołączyć (par. 3.1): dane dotyczące nazwy (firmy) oraz siedziby (w tym adresu) podmiotu sprawozdawczego, opinię biegłego rewidenta o prawidłowości i rzetelności badanego sprawozdania finansowego, z oznaczeniem imienia i nazwiska (firmy) oraz adresu (siedziby) podmiotu uprawnionego do badania sprawozdania finansowego, odpisu uchwały zatwierdzającej sprawozdanie finansowe wraz z danymi o zasadach podziału zysku netto lub o sposobie pokrycia straty netto za rok sprawozdawczy i lata ubiegłe w roku sprawozdawczym, dane osób sporządzających bilans, rachunek zysków i strat (rachunek wyników), a w spółce prawa handlowego – również sprawozdanie z działalności spółki. Por. E. Walińska, *Regulacje sprawozdawczości finansowej w Polsce – wymagania aktów prawnych promulgowanych przez Ministra Finansów*, „Zeszyty Teoretyczne Rady Naukowej”, t. XXV, SKwP, Warszawa 1993, s. 127–125.

⁹⁵ Początkowo był to wzorzec sprawozdawczości dla spółek, które oferowały papiery wartościowe do publicznego obrotu. Obecnie określa on również zakres, formę i treść sprawozdań finansowych wymaganych przez Komisję Papierów Wartościowych i Giełdę Papierów Wartościowych w Warszawie w bieżącej sprawozdawczości spółek giełdowych.

W jaki sposób powyższe regulacje traktowały sprawozdanie finansowe, w szczególności rachunek wyników?

Kodeks handlowy⁹⁶ z 1934 r. w rozdziale o rachunkowości stanowił, że zarząd jest zobowiązany w ciągu dwóch miesięcy po upływie roku obrotowego sporządzić i udostępnić wspólnikom oraz złożyć organom nadzorczym bilans na ostatni dzień roku obrotowego, rachunek zysków i strat za rok obrotowy oraz dokładne pisemne sprawozdanie z działalności spółki w tym okresie (art. 246 i 420–421). W przywołanych artykułach wyraźnie zostały określone podstawowe sprawozdania finansowe, za których sporządzenie jest odpowiedzialny zarząd; chodzi o rachunek zysków i strat, bilans oraz sprawozdanie zarządu z działalności spółki⁹⁷.

W rozporządzeniu Ministra Finansów w sprawie zasad prowadzenia rachunkowości⁹⁸ sprawozdania finansowe były definiowane jako „bilans i rachunek wyników, sporządzane na podstawie ksiąg rachunkowych jednostki” (par. 2.4)⁹⁹. W stosunku do sprawozdań finansowych rozporządzenie stanowiło, że spółki muszą sporządzać bilans na koniec każdego roku obrotowego, rachunek wyników za rok obrotowy i dodatkowo raport z działalności (który mógł być utożsamiany z raportem zarządu) za rok obrotowy. Ponadto sprawozdania finansowe powinny być sporządzane w sposób i ze szczegółowością nie mniejszą niż podane w załączniku do rozporządzenia (par. 43.1)¹⁰⁰.

Ustawa o badaniu i ogłaszaniu sprawozdań finansowych oraz biegłych rewidentach i ich samorządzie¹⁰¹ definiowała sprawozdanie finansowe jako „bilans i rachunek zysków i strat (rachunek wyników) i inne sprawozdania sporządzone na ich podstawie, a w przypadku spółek prawa handlowego również sprawozdania z działalności spółki” (art. 1.2). Takie podejście było zbliżone do sposobu definiowania sprawozdań w większości krajów o gospodarce rynkowej i pozwalało na rozumienie sprawozdań finansowych nie tylko jako bilansu i rachunku wyników, ale również jako innych raportów, takich jak sprawozdanie z przepływu funduszy itp.

⁹⁶ M. Allerhand, *Kodeks handlowy*.

⁹⁷ E. Walińska, *Regulacja sprawozdawczości...*, 112.

⁹⁸ Rozporządzenie Ministra Finansów z 15 stycznia 1991 r. w sprawie zasad prowadzenia rachunkowości, Dz. U. 1991, nr 10, poz. 35, oraz zmiany z 23 grudnia 1991 r., Dz. U. 1991 r. nr 124, poz. 554, oraz 10 grudnia 1992 r., Dz. U. 1992, nr 96, poz. 476.

⁹⁹ E. Walińska, *Regulacja sprawozdawczości...*, s. 111.

¹⁰⁰ *Ibidem*.

¹⁰¹ Ustawa z 19 października 1991 r. o badaniu i ogłaszaniu sprawozdań finansowych oraz o biegłych rewidentach i ich samorządzie (Dz. U. z 1991 r., nr 111, poz. 480, oraz z 1992 r. nr 4, poz. 85).

W przypadku regulacji promulgowanych przez Giełdę Papierów Wartościowych w Warszawie¹⁰² za sprawozdania finansowe uznawane były „bilans, rachunek wyników i rachunek przepływów finansowych”¹⁰³.

Jeśli chodzi o rachunek wyników, to w kodeksie handlowym nie precyzowano szczegółowych wymagań pod jego adresem. Nie zajmowano też stanowiska w odniesieniu do poszczególnych pozycji sprawozdawczych, ich szczególności czy porządku w sprawozdaniu. W zakresie rachunku zysków i strat pojawiało się pojęcie zysku bilansowego oraz czystego zysku, prawo akcjonariusza do czystego zysku oraz uprawnienia do jego podziału. Natomiast przez czysty zysk, do którego ma prawo akcjonariusz (art. 191), rozumiano zysk wynikający z rocznego bilansu, ale należy domniemywać, że dopiero po dokonaniu odpisów z tytułu podatków należnych państwu, ponieważ z dalszych postanowień wynika, że czysty zysk może być przeznaczony albo tylko dla akcjonariuszy, albo na inne cele, np. zwiększenie inwestycji, tworzenie odrębnych funduszy (ale nie na podatki)¹⁰⁴.

Rozporządzenie Ministra Finansów w sprawie zasad prowadzenia rachunkowości określało wzory rachunku wyników (por. tabela 2.17.). Jednostka, w zależności od rodzaju działalności, mogła wybrać jeden z nich¹⁰⁵. Rozporządzenie określało także konkretne wymogi dotyczące rachunku wyników (por. tabela 2.17).

¹⁰² Zob. *Regulamin Giełdy Papierów Wartościowych w Warszawie*, cz. I. *Papiery wartościowe na Giełdzie*.

¹⁰³ Aktem prawnym, który regulował sprawozdawczość finansową podmiotów, w tym także spółek, było także zarządzenie nr 50 Prezesa Głównego Urzędu Statystycznego z 17 grudnia 1991 r. w sprawie obowiązków w zakresie statystyki finansów, Dz. Urz. GUS, nr 20/210, poz. 128. Ustalało ono wzory i treść sprawozdań finansowych: F01 (miesięczne sprawozdanie o kosztach, przychodach i wyniku finansowego), F02 (statystyczne roczne sprawozdanie finansowe obejmujące bilans i rachunek wyników), F05 (sprawozdanie o ruchu środków trwałych). Wymagania zarządzenia nie są rozważne w niniejszej pracy ze względu na fakt, że dotyczyły one regulacji sprawozdawczości finansowej z punktu widzenia potrzeb informacyjnych specyficznego odbiorcy, jakim jest urząd statystyczny. Ponadto zagadnienie to zostało omówione szeroko w literaturze przedmiotu. Zob. T. Płoszajski, *Zasady sprawozdawczości finansowej*, Zarząd Główny SKWP, Warszawa 1992.

¹⁰⁴ M. Allerhand, *Kodeks handlowy*, s. 117.

¹⁰⁵ W rozporządzeniu, obok wzorów rachunku wyników, były podane dane uzupełniające do tego sprawozdania. Należy zauważyć, że były one bardzo ogólne – był podany ich zakres minimalny. Można stwierdzić, że stanowiły one uzupełnienie treści sprawozdań, a nie wyjaśnienie poszczególnych pozycji. W załączniku były zawarte ponadto objaśnienia; nie były to objaśnienia do pozycji sprawozdań, które mogłyby pomóc czytelnikom w interpretacji, ale formalne wymagania skierowane pod adresem sprawozdań.

Tabela 2.17. Wymagania dotyczące rachunku wyników według Rozporządzenia Ministra Finansów z 15 stycznia 1991 r. w sprawie zasad prowadzenia rachunkowości

1	2
Prezentacja sprawozdania	„Rachunek wyników może być sporządzony w sposób wybrany przez jednostkę. Dozwolone są dwa sposoby odpowiednio oznaczone w tekście rachunku wyników: sposób pierwszy oznaczony znakiem „*” i sposób drugi „**”. Przy rozwiązaniu oznaczonym znakiem „*” możliwe jest niesporządzenie kalkulacji kosztów”.
Termin sporządzania, zawartość informacyjna	„W rachunku wyników sporządzanym na koniec każdego roku obrotowego powinny być wykazywane w podanej kolejności następujące informacje * o wielkościach składających się na zysk lub stratę netto z podziałem na poniesione (uzyskane) odrębnie za rok ubiegły i bieżący” *koszty i straty, przychody i zyski
Przychody ze sprzedaży	§38 ust. 1, pkt.1 „za przychód uważa się należne kwoty za sprzedane produkty i towary (niezależnie od tego, czy zostały zapłacone), wynikające z przemnożenia ilości sprzedanej przez jednostkową cenę sprzedaży, skorygowane o należne dopłaty oraz udzielone rabaty, bonifikaty i temu podobne opusty, lub umowne kwoty należne z tytułu sprzedaży produktów i towarów”. Pozycje wykazywane w rachunku wyników: Przychody ze sprzedaży: produktów oraz przychody ze sprzedaży towarów
Koszt uzyskania przychodów / Koszty działalności operacyjnej (Koszty sprzedanych towarów i produktów)	§38 ust. 2, pkt.1, 2, 3, 4 „do kosztu uzyskania przychodu zalicza się: 1) techniczny koszt wytworzenia sprzedanych w okresie sprawozdawczym produktów gotowych – w jednostkach sporządzających ich kalkulację wynikową, 2) różnicę pomiędzy poniesionym w okresie sprawozdawczym technicznym kosztem wytworzenia całej produkcji, powiększonym o wartość stanu początkowego, a pomniejszonym o wartość stanu końcowego produktów gotowych i produkcji niezakończonych ..., 3) wartość w cenach zakupu sprzedanych towarów, 4) całość poniesionych w okresie sprawozdawczym kosztów handlowych i kosztów sprzedaży oraz kosztów ogólnego zarządu (koszty ogólnozakładowe)”.
Działalność operacyjna (pozostałe przychody / koszty operacyjne)	§38 ust. 1, pkt.3 „za przychód uważa się (...) pozostałe przychody, w tym także z tytułu sprzedaży <i>materialów</i> (w <i>UoR</i> pozycja <i>ta zalicza się do przychodów ze sprzedaży towarów materialów</i>), likwidacji i sprzedaży środków trwałych, inwestycji, itp. §38 ust. 2, pkt.6 „do kosztu uzyskania przychodu zalicza się (...) pozostałe koszty uzyskania przychodów, w tym także wartość w cenie nabycia <i>sprzedanych materialów</i> (w <i>UoR</i> pozycja <i>ta zalicza się do wartości sprzedanych towarów i materialów</i>), wartość początkowa środków trwałych, pomniejszoną o ich umorzenie itp.”

Tabela 2.17 (cd.)

1	2
<p>Wynik na operacjach finansowych (przychody/ koszty finansowe)</p>	<p>§38 ust. 1, pkt. 2 „za przychód uważa się (...) kwoty należne z tytułu operacji finansowych, jak np.:</p> <p>a) <i>przychody ze sprzedaży papierów wartościowych,</i></p> <p>b) <i>przychody z udziałów, dywidend i odsetki od kredytów i pożyczek,</i></p> <p>c) <i>dyskonto przy zakupie weksli, czeków obcych i papierów wartościowych,</i></p> <p>d) <i>dotądnie różnice kursowe</i>”.</p> <p>§38 ust. 2, pkt. 5 „do kosztu uzyskania przychodu zalicza się (...) koszty operacji finansowych, jak np.:</p> <p>a) <i>wartość nabycia sprzedanych papierów wartościowych,</i></p> <p>b) <i>odsetki od obligacji,</i></p> <p>c) <i>odsetki od kredytów i pożyczek,</i></p> <p>d) <i>dyskonto przy sprzedaży weksli, czeków obcych i papierów wartościowych,</i></p> <p>e) <i>ujemne różnice kursowe</i>”.</p> <p>Pozycje wykazywane w rachunku wyników: <u>Przychody z operacji finansowych:</u> z tytułu udziałów w innych jednostkach, odsetki od kredytów i pożyczek, pozostałe <u>Koszty z operacji finansowych:</u> odsetki od kredytów i pożyczek, pozostałe</p>
<p>Pozycja straty i zyski nadzwyczajne</p>	<p>§39 „Stratami i zyskami nadzwyczajnymi wpływającymi na wynik finansowy jednostki lub stanowiącymi zmiany stanu funduszy specjalnych, których dotyczą, są:</p> <p>1) <i>pieniężne skutki zdarzeń losowych po uwzględnieniu kosztów usuwania szkód oraz przyznanych odszkodowań,</i></p> <p>2) <i>wynikające z gospodarki jednostki:</i></p> <p>a) <i>koszty zaniechanej lub nie podjętej produkcji, remontów, inwestycji, robót itp.,</i></p> <p>b) <i>nie obciążające kosztów niezawinione niedobory i szkody oraz nadwyżki środków pieniężnych i rzeczowych składników majątku,</i></p> <p>c) <u>przedawnione, odpisane lub umorzone roszczenia, należności i zobowiązania</u> lub wpływy z tytułu roszczeń i należności uprzednio odpisanych,</p> <p>d) <u>wszelkie kary, grzywny i odszkodowania</u>, w tym także kary liczone w formie odsetek od kwoty określonej w przepisach lub umowie oraz związane z nimi koszty postępowania...</p> <p>e) <i>wyniki obniżenia wartości oraz przeszacowania rzeczowych składników majątku obrotowego, jeżeli stosownie do innych przepisów nie obciążają kosztów lub nie podlegają zaliczeniu do zmian kapitałów lub funduszy,</i></p> <p>f) <i>koszty inwestycji przekazanych nieodpłatnie – z wyjątkiem przypadków określonych w odrębnych przepisach – lub koszty inwestycji, które nie dały efektu gospodarczego,</i> <u>otrzymane lub przekazane</u>, ofiary oraz składki na rzecz organizacji społecznych,</p>

1	2
Pozycja straty i zyski nadzwyczajne	g) utworzenie i rozwiązanie rezerwy określonej w §40 (rezerwa na wierzytelności od dłużników postawionych w stan upadłości) oraz niewykorzystanie rezerwy określonej w §34 ust. 6, h) inne zmiany stanu aktywów lub pasywów spowodowane zdarzeniami odbiegającymi od normalnej działalności jednostki. Pozycje wykazywane w rachunku wyników – Zyski nadzwyczajne: zyski losowe oraz pozostałe zyski Straty nadzwyczajne: straty losowe oraz pozostałe straty
Podatek dochodowy	Obowiązkowe zmniejszenia zysku: Podatek dochodowy oraz inne obowiązkowe odpisy z zysku roku bieżącego

Źródło: opracowanie własne na podstawie rozporządzenia Ministra Finansów z 15 stycznia 1991 r. w sprawie zasad prowadzenia rachunkowości (Dz. U. 1991, nr 10, poz. 35).

Bez względu na przyjęty wariant rachunku zysków i strat, na wynik działalności składały się trzy części. Część pierwsza obejmowała przychody z działalności gospodarczej oraz koszt ich uzyskania. Szczegółowo były to:

- przychody ze sprzedaży produktów (wyrobów, robót i usług) oraz odpowiadający im techniczny koszt wytworzenia dotyczący sprzedanej ilości,
- przychody ze sprzedaży towarów oraz odpowiadająca im wartość sprzedanych towarów według cen,
- przychody finansowe, jak np. otrzymane odsetki, dywidendy, dodatnie różnice kursowe oraz koszty finansowe, np. odsetki od kredytów i pożyczek, dyskonto, ujemne różnice kursowe.

Odrębnie wykazywanym kosztem uzyskania przychodów były obciążenia przychodów ze sprzedaży: podatek obrotowy, podatek akcyzowy oraz inne obciążenia przychodów, a po stronie przychodów – dotacje przedmiotowe i inne zwiększenia przychodów ze sprzedaży.

Drugą część składową ostatecznego wyniku to działalność nadzwyczajna obejmująca zyski i straty nadzwyczajne.

Trzecią grupę stanowiły obowiązkowe zmniejszenia zysku (tj. podatek dochodowy oraz inne obowiązkowe odpisy z zysku roku bieżącego).

Wzór rachunku wyników przedstawia tabela 2.18.

Tabela 2.18. Rachunek wyników według rozporządzenia Ministra Finansów z 15 stycznia 1991 r. w sprawie zasad prowadzenia rachunkowości

RACHUNEK WYNIKÓW^a
KOSZTY I STRATY
1
A. Koszt uzyskania przychodów
I. Koszty według rodzajów*)
1) amortyzacja majątku trwałego
2) zużycie materiałów i energii

Tabela 2.18 (cd.)

I
3) usługi obce
4) wynagrodzenia
5) narzuty na wynagrodzenia
9) pozostałe
A. Koszt uzyskania przychodów
I. Koszt wytworzenia (techniczny) sprzedanych produktów**) <ul style="list-style-type: none"> 1)
II. Koszty ogólnego zarządu (ogólnozakładowe) oraz koszty sprzedaży**)
III. Koszty handlowe**)
IV. Wartość sprzedanych towarów w cenie zakupu (nabycia)
V. Koszty operacji finansowych <ul style="list-style-type: none"> 1) odsetki od kredytów i pożyczek 2) pozostałe
VI. Obciążenia przychodów ze sprzedaży <ul style="list-style-type: none"> 1. Podatek obrotowy 2. Podatek akcyzowy 3. Inne obciążenia przychodów
B. Zysk na działalności gospodarczej
C. Straty nadzwyczajne
I. Straty losowe
II. Pozostałe straty <ul style="list-style-type: none"> 1)
D. Zysk brutto
E. Obowiązkowe zmniejszenia zysku
I. Podatek dochodowy
II. Inne obowiązkowe odpisy z zysku roku bieżącego
F. Zysk netto
PRZYCHODY I ZYSKI
A. Przychody ze sprzedaży
I. Produktów <ul style="list-style-type: none"> 1)
II. Przychody ze sprzedaży towarów
III. Przychody z operacji finansowych <ul style="list-style-type: none"> 1) z tytułu udziałów w innych jednostkach 2) odsetki od kredytów i pożyczek 3) pozostałe

1
IV. Wynik na pozostałej sprzedaży
1) zysk (wielkość dodatnia)
2) strata (wielkość ujemna)
V. Dotacje przedmiotowe i inne zwiększenia przychodów ze sprzedaży
B. Strata na działalności gospodarczej
C. Zyski nadzwyczajne
I. Zyski losowe
II. Pozostałe zyski
D. Strata brutto
E. Obowiązkowe zwiększenia straty
I.
F. Strata netto

^a W rachunku wyników sporządzanym na koniec każdego roku obrotowego powinny być wykazane w podanej kolejności następujące informacje o wielkościach składających się na zysk lub stratę netto z podziałem na poniesione (uzyskane) odrębnie za rok ubiegły i bieżący.

Dozwolone są dwa sposoby odpowiednio oznaczone w tekście rachunku wyników: sposób pierwszy oznaczony znakiem „*” i sposób drugi – „**”. Przy rozwiązaniu oznaczonym znakiem „*” możliwe jest niesporządzanie kalkulacji kosztów.

Źródło: rozporządzenie Ministra Finansów z 15 stycznia 1991 r. w sprawie zasad prowadzenia rachunkowości (Dz. U. 1991, nr 10, poz. 35).

Do rachunku zysków i strat należało dołączyć dane uzupełniające (por. tabela 2.19).

Tabela 2.19. Dane uzupełniające do rachunku wyników oraz objaśnienia według rozporządzenia Ministra Finansów z 15 stycznia 1991 r. w sprawie zasad prowadzenia rachunkowości

DANE UZUPEŁNIAJĄCE DO RACHUNKU WYNIKÓW
1
Poniżej końcowych pozycji rachunku wyników, jako dane uzupełniające, należy zamieścić następujące informacje:
I. Koszty i straty nadzwyczajne nieuznawane przez przepisy podatkowe za koszty uzyskania przychodów
1)
2).....
3)
4).....
II. Przychody, które zgodnie z przepisami podatkowymi są zaliczone do lat niepodlegających wliczeniu do podstawy opodatkowania:
1)
2).....

Tabela 2.19 (cd.)

1
III. Inne zmiany podstawy opodatkowania przewidziane w przepisach podatkowych:
1)
2)
IV. Ogółem podstawa opodatkowania
V. Zmiany metod wyceny bilansowej w roku obrotowym, które spowodowały zmianę wyniku finansowego o kwotę (zwiększenie – liczba dodatnia, zmniejszenie – liczba ujemna)
1) rodzaj zmiany kwota
2) rodzaj zmiany kwota
OBJAŚNIENIA
1. Bilans i rachunek wyników powinny być:
(a) sumowane tak, aby wprost ze sporządzonego sprawozdania wynikały łączne kwoty pozycji oznaczonych literami oraz cyframi rzymskimi,
(b) podsumowane na tym samym poziomie, tak aby było widoczne, że są zbilansowane,
(c) opatrzone nazwą i numerem statystycznym jednostki, której dotyczą, i określeniem dnia, na który zostały sporządzone (bilans), lub roku obrotowego, którego dotyczą (rachunek wyników),
(d) podpisane przez kierownika jednostki, z określeniem daty podpisu.
2. Rachunek wyników może być sporządzony w sposób wybrany przez jednostkę. Dozwolone są dwa sposoby odpowiednio oznaczone w tekście rachunku wyników: sposób pierwszy oznaczony znakiem „*” i sposób drugi „**”. Przy rozwiązaniu oznaczonym znakiem „*” możliwe jest niesporządzanie kalkulacji kosztów.

Źródło: rozporządzenie Ministra Finansów z 15 stycznia 1991 r. w sprawie zasad prowadzenia rachunkowości, Dz. U. 1991, nr 10, poz. 35.

Odrębną regulacją rachunku wyników było rozporządzenie Rady Ministrów z 29 lipca 1991 r. w sprawie szczegółowych warunków, jakim powinien odpowiadać prospekt papierów wartościowych wprowadzanych do publicznego obrotu. Określało ono wzór rachunku wyników wymagany w prospekcie emisyjnym. Stanowił on jeden z elementów rozdziału prospektu – Dane finansowe (por. par. 11). Szczegółową strukturę rachunku wyników określał załącznik nr 3 do rozporządzenia. Wzór rachunku wyników był zróżnicowany w zależności od tego, czy dotyczył przedsiębiorstwa państwowego (pierwsza część załącznika – por. tabela 2.20) czy też spółki akcyjnej (część druga załącznika – por. tabela 2.21).

Rozporządzenie z 29 lipca 1991 r. wymagało – w przypadku gdy emitent uzyskuje przychody ze sprzedaży z wielu dziedzin działalności – przedstawienia przychodów dla każdej działalności oddzielnie. W pozycji – pozostałe przychody wolno było podać takie przychody, które nie przekraczają 5% przychodów ogółem. W przypadku działalności handlowej przychodem była zrealizowana marża, natomiast w rachunku wyników należało przedstawić także koszty handlowe.

Tabela 2.20. Rachunek wyników według rozporządzenia Rady Ministrów z 29 lipca 1991 r. w sprawie szczegółowych warunków, jakim powinien odpowiadać prospekt papierów wartościowych wprowadzanych do publicznego obrotu – dla emitenta posiadającego status przedsiębiorstwa państwowego lub prezentującego sprawozdania finansowe swego prawnego poprzednika, który posiadał status przedsiębiorstwa państwowego

I. Rachunek wyników
1. Przychody ze sprzedaży
2. Podatek obrotowy i inne obciążenia przychodów ze sprzedaży
3. Dotacje i inne dopłaty do przychodów ze sprzedaży
4. Przychody ze sprzedaży netto
5. Koszty wytworzenia produkcji sprzedanej
6. Koszty ogólnozakładowe
7. Koszty sprzedaży
8. Zysk operacyjny (strata)
9. Pozostałe przychody
10. Przychody finansowe
11. Koszty finansowe
12. Zysk na działalności gospodarczej (strata)
13. Zyski nadzwyczajne
14. Straty nadzwyczajne
15. Zysk przed opodatkowaniem (strata)
16. Podatek dochodowy
17. Inne podatki płacone z zysku
18. Zysk po opodatkowaniu (strata)
19. Dywidendy dla Skarbu Państwa
20. Dokonane w roku bieżącym odpisy na fundusz załogi
21. Dokonane w roku bieżącym darowizny na cele społecznie użyteczne
22. Zysk bilansowy (strata)

Źródło: rozporządzenie Rady Ministrów z 29 lipca 1991 r. w sprawie szczegółowych warunków, jakim powinien odpowiadać prospekt papierów wartościowych wprowadzanych do publicznego obrotu, Dz. U. 1991, nr 71, poz. 308.

Pozycję – przychody finansowe należało objaśnić w nocie przedstawiającej przychody finansowe co najmniej w podziale na: przychody z dywidend, otrzymane odsetki od pożyczek, różnice kursowe, pozostałe przychody finansowe. Jeśli emitent uzyskiwał przychody finansowe nie wymienione powyżej, przekraczające 5% przychodów finansowych ogółem, to należało je wyspecyfikować w oddzielnej pozycji. Pozycja – koszty finansowe obejmowała wszelkie płacone przez emitenta, a zaliczane do kosztów i ujęte oddzielnie odsetki od kredytów, pożyczek oraz własnych krótko- i długoterminowych papierów wartościowych. Jeśli koszty z wymienionych tytułów były ewidencjonowane dotychczas w ciężar kosztów ogólnych, to należało je z tej pozycji wyłączyć. Pozycję – inne podatki płacone z zysku należało objaśnić w załączonej nocie, wyszczególniając tytuły i kwoty ujętych tu zobowiązań podatkowych. Jeżeli

podstawa naliczenia wykazanego w rachunku wyników podatku dochodowego różniła się od ujętego w tym sprawozdaniu zysku przed opodatkowaniem, to należało różnicę tę objaśnić w załączonej nodcie.

Tabela 2.21. Rachunek wyników według rozporządzenia Rady Ministrów z 29 lipca 1991 r. w sprawie szczegółowych warunków, jakim powinien odpowiadać prospekt papierów wartościowych wprowadzanych do publicznego obrotu – dla emitenta posiadającego status spółki akcyjnej, spółki z ograniczoną odpowiedzialnością lub spółdzielni

I. Rachunek wyników
1. Przychody netto ze sprzedaży
2. Koszty wytworzenia produkcji sprzedanej (włącznie z korektami wartości)
3. Zysk (strata) brutto ze sprzedaży
4. Koszty sprzedaży (włącznie z korektami wartości)
5. Koszty zarządzania i administracji (włącznie z korektami wartości)
6. Wyniki z pozostałej działalności operacyjnej
7. Przychody z udziału w innych podmiotach, w tym otrzymane od podmiotów zależnych
8. Przychody z pozostałych aktywów finansowych i pożyczek zaliczanych do majątku trwałego
9. Pozostałe odsetki i przychody finansowe, w tym otrzymane od podmiotów zależnych
10. Korekta wartości aktywów finansowych oraz lokat zaliczanych do majątku obrotowego
11. Odsetki i inne koszty finansowe, w tym zapłacone podmiotom zależnym
12. Zysk (strata) z działalności gospodarczej
13. Zyski i dochody nadzwyczajne
14. Straty i koszty nadzwyczajne
15. Zysk (strata) ze zdarzeń nadzwyczajnych
16. Podatek dochodowy
17. Pozostałe podatki płacone z tytułu zysków (strat)
18. Zysk (strata) bilansowy

Źródło: rozporządzenie Rady Ministrów z 29 lipca 1991 r. w sprawie szczegółowych warunków, jakim powinien odpowiadać prospekt papierów wartościowych wprowadzanych do publicznego obrotu, Dz. U. 1991, nr 71, poz. 308.

Zgodnie z rozporządzeniem z 29 lipca 1991 r.: emitent mający status spółki akcyjnej musiał ujawniać zysk w przeliczeniu na jedną akcję, który należało ustalić jako relację zysku po opodatkowaniu pomniejszonego o dywidendy z akcji uprzywilejowanych, niezależnie od tego, czy faktycznie były, czy też będą one zadeklarowane do wypłaty, podzielonego przez średnią ważoną liczbę akcji zwykłych pozostających w posiadaniu akcjonariuszy w danym roku obrachunkowym.

Podsumowując opisywany okres, należy stwierdzić, że obowiązujące wówczas akty prawne przyjęły dopuszczalne w tym czasie przez czwartą dyrektywę

dwa różne wzory: z rozporządzenia Ministra Finansów z 15 stycznia 1991 r. strukturę polegającą na odrębnym ujęciu kosztów i odrębnym ujęciu przychodów, dopuszczając wariant porównawczy i kalkulacyjny, a z rozporządzenia Rady Ministrów z 29 lipca 1991 r. (tzw. rozporządzenia giełdowego) – tylko układ kalkulacyjny w układzie drabinkowym.

W rozporządzeniu Ministra Finansów przychody ze sprzedaży zostały ujęte bardzo analitycznie w porównaniu z rozporządzeniem giełdowym. Jednostka miała obowiązek odrębnie zaprezentować przychody ze sprzedaży produktów od przychodów ze sprzedaży towarów ze wskazaniem rodzajów przychodów i usług, podczas gdy regulacja giełdowa wymagała tylko prezentacji jednej pozycji przychody ze sprzedaży. W odniesieniu do kosztów wytworzenia w rozporządzeniu Ministra Finansów prezentowano go w czterech pozycjach, odrębnie przedstawiając techniczny koszt wytworzenia współmierny do poszczególnych produktów, koszty ogólnego zarządu, koszty handlowe oraz wartość sprzedanych towarów. W rozporządzeniu giełdowym istotna różnica w zakresie prezentowania kosztów to brak wyróżnienia kosztów handlowych oraz ujmowanie w każdej grupie kosztów korekt wartości.

Należy też podkreślić diametralnie różne podejście do przychodów / kosztów finansowych. W rozporządzeniu Ministra Finansów stanowiły one jedynie część składową zbiorczej pozycji przychody / koszty operacji finansowych. W rozporządzeniu giełdowym jednostki miały obowiązek odrębnej prezentacji przychodów finansowych w trzech odrębnych pozycjach, uwzględniając zależności kapitałowe, korzyści z aktywów finansowych trwałych oraz pozostałe odsetki i przychody finansowe. Przychody / koszty wynikające z krótkoterminowego majątku finansowego należało odrębnie zaprezentować w rachunku wyników. Osobną pozycją były także odsetki i inne koszty finansowe.

Oba akty prawne stworzyły takie samo podejście do prezentacji pozostałej działalności operacyjnej. Wymagana była jedynie prezentacja wyniku na tej działalności. Kolejnym tym samym rozwiązaniem były zasady prezentacji zysków i strat nadzwyczajnych oraz ujmowania podatku dochodowego.

Reasumując, rachunek wyników określony w rozporządzeniu Ministra Finansów z 15 stycznia 1991 r. stanowił „łagodne przejście” z systemu gospodarki centralnie sterowanej do gospodarki rynkowej. Uwzględnił on jeszcze pewne mechanizmy, które były charakterystyczne dla tamtego systemu (np. odrębne ujmowanie dotacji). Nowy rachunek wyników w rozporządzeniu giełdowym był nastawiony na rynek kapitałowy, co przejawiało się, po pierwsze, przyjętym kalkulacyjnym rachunkiem wyników pozwalającym na ustalenie cząstkowych zysków, po drugie, prezentacją pozycji istotnych z punktu widzenia gospodarki rynkowej (przychody / koszty związane z aktywami finansowymi).

2.2.2. Rachunek zysków i strat w pierwszym okresie obowiązywania ustawy o rachunkowości (1995–2001)

Zmiany dokonane w przepisach o rachunkowości w 1991 r. nie były jeszcze kompletne¹⁰⁶. Dzięki intensywnym pracom, w których uczestniczyli przedstawiciele administracji państwowej, naukowcy i praktycy, a także przedstawiciele Stowarzyszenia Księgowych w Polsce, w krótkim czasie przygotowano projekt ustawy, którą Sejm uchwalił w końcu września 1994 r.

Ustawa stanowiła nowoczesny kodeks polskiej rachunkowości, który zawierał kompletne zasady jej prowadzenia we wszystkich jednostkach gospodarczych, bankach i towarzystwach ubezpieczeniowych. Regulowała zasady dokumentowania operacji gospodarczych, prowadzenia ksiąg rachunkowych, sporządzania i konsolidacji sprawozdań finansowych. Przepisy ustawy w pełni uwzględniały rozwiązania obowiązujące w tym czasie w krajach Unii Europejskiej¹⁰⁷.

Ogromny wysiłek włożony w opracowanie po I wojnie światowej ustawy dotyczącej rachunkowości podsumowano słowami: „Możemy być dumni z tego, co dla rozwoju rachunkowości w Polsce zrobiono, a jako spadkobiercy naszych poprzedników, wśród których widnieją nazwiska Kapostasa, Budnego i Barcińskiego baczmy, byśmy także przekazali naszym następcom nowe, naszą już pracą zdobyte, wartości”¹⁰⁸.

Wejście w życie ustawy z 29 września 1994 o rachunkowości pozwoliło, jak pisze J. Gierusz, na osiągnięcie kilku ważnych celów:

1) dostosowanie polskich rozwiązań w zakresie rachunkowości do Międzynarodowych Standardów Rachunkowości oraz do zasad obowiązujących w krajach UE, w tym zwłaszcza do dyrektyw,

2) ujednoczenie w skali gospodarki narodowej i ustabilizowanie podstawowych warunków, jakim powinna odpowiadać rachunkowość,

¹⁰⁶ Przede wszystkim nowe przepisy nie regulowały rachunkowości banków, towarzystw ubezpieczeniowych oraz zasad konsolidacji bilansów. Postanowiono zwiększyć obligatoryjność przepisów, nadając im rangę ustawy, włączając do niej postanowienia dotyczące badania sprawozdań finansowych przez biegłych rewidentów i ich ogłaszania.

¹⁰⁷ Jednocześnie Sejm uchwalił nową ustawę o biegłych rewidentach i ich samorządzie. Wprowadzenie w życie obu wymienionych ustaw stanowiło końcowy etap synchronizacji zasad polskiej rachunkowości z praktyką międzynarodową, a zwłaszcza z rozwiązaniami występującymi w krajach Unii Europejskiej. Równoległe są rozwijane szeroko różne formy kształcenia zawodowego zmierzającego do wzrostu kwalifikacji zawodowych i aktualizacji wiedzy księgowych. Zob. W. Bień, Z. Messner, Z. Paryziński, *1907–1997...*, s. 30.

¹⁰⁸ C. Łagieski, *Dzieje rachunkowości w Polsce*, Warszawa 1934, s. 20. A. Kapostas był przewodniczącym Dyrekcji Biletowej i w 1794 r. zorganizował w niej księgowość. S. Budny (1797–1853) oraz A. Barciński (zm. w 1878 r.) byli autorami podręczników z rachunkowości. Podaję za: W. Bień, Z. Messner, Z. Paryziński, *1907–1997...*, s. 31.

3) nadanie rachunkowości właściwej rangi, współmiernej do roli, jaką odgrywa ona we społecznej gospodarce rynkowej,

4) zwiększenie bezpieczeństwa obrotu towarowego i funkcjonowania rynku kapitałowego poprzez prezentację w sprawozdaniach finansowych jasnego i rzetelnego obrazu jednostek gospodarczych¹⁰⁹.

Bardzo ważnym wymaganiami z punktu widzenia ujawnienia informacji finansowych o działalności spółki był obowiązek publikacji sprawozdań finansowych¹¹⁰.

Ustawa o rachunkowości zdefiniowała sprawozdanie finansowe (art. 45) jako:

- bilans,
- rachunek zysków i strat,
- informację dodatkową,

oraz dla określonych jednostek dodatkowo:

- sprawozdanie z przepływów środków pieniężnych,
- sprawozdanie z działalności jednostki.

Ustawa przyniosła również zmiany w zasadach pomiaru wyniku finansowego (por. tabela 2.22) oraz prezentacji przychodów i kosztów. Zmiany w zasadach pomiaru wynikały ze zmian w wycenie bilansowej, a ponadto ze zmian w klasyfikacji kosztów i przychodów pozostałej działalności operacyjnej oraz zysków i strat nadzwyczajnych. Jeśli chodzi o zasady prezentacji przychodów / kosztów w rachunku wyników, rozszerzył się zakres wymaganych pozycji.

Przychody i koszty operacyjne objęły, obok tradycyjnych pozycji dotyczących produktów, usług i towarów, również materiały (poprzednio ujmowane w wyniku na pozostałej sprzedaży). Pozostała działalność operacyjna była ujawniana osobno w przychodach i kosztach. Ponadto zwiększył się zakres tej działalności. Objęła ona wszystkie dotychczasowe (poza losowym) pozycje nadzwyczajne. Ustawa wymagała odrębnego ujawniania przychodów i kosztów dotyczących sprzedaży majątku trwałego, dotacji oraz pozostałych przychodów i kosztów tej działalności. Zwiększyła się szczegółowość ujawnianych danych w pozycji – koszty finansowe, w których należało pokazać oddzielnie odpisy aktualizujące wartość finansowanego majątku trwałego oraz krótkoterminowych papierów wartościowych. W przychodach i kosztach finansowych pojawiły się także pozycje wynikające z zależności kapitałowych spółek (dywidendy od

¹⁰⁹ J. Gierusz, *Zmiany w ustawie o rachunkowości 2001/2002*, ODDK, Gdańsk 2001, s. 5. Zob. także: T. Orzeszko, *Reforma polskiej rachunkowości jako przejaw globalizacji*, [w:] J. Gierusz, M. Jerzemska, T. Martyniuk (red.), *Rachunkowość wobec procesów globalizacji*, Uniwersytet Gdański, Gdańsk 2002, s. 405.

¹¹⁰ Do roku 1991 informacje były niedostępne szerszemu gronu odbiorców. Ustawa o rachunkowości zmieniła ten stan rzeczy, ale tylko w odniesieniu do podstawowych sprawozdań finansowych, tzn. bilansu i rachunku wyników. Było to posunięcie bardzo pożądane z punktu widzenia bezpieczeństwa inwestowania, a zwłaszcza obrotu papierami wartościowymi. Jak już wspomniano, celem ujawnienia informacji o działalności spółki szerszej grupie odbiorców była ochrona interesów inwestorów kapitału i dostarcycieli kapitału. Nie był to nowy aspekt sprawozdawczości finansowej. Obowiązek taki pojawił się już w kodeksie handlowym.

i odsetki dla jednostek stowarzyszonych i zależnych). Zmieniły się zasady ustalania wyniku netto przez wprowadzenie instytucji podatków odroczonych (tzw. *deferred taxes*).

Tabela 2.22. Zasady pomiaru wyniku finansowego według ustawy o rachunkowości z 1994 r.

Pozycja	Zasada pomiaru pozycji i jej zakres
Przychody ze sprzedaży 1) operacyjnej 2) finansowej 3) pozostałej operacyjnej	1) sprzedaż produktów, towarów i materiałów pomniejszona o bonifikaty i upusty (bez VAT) 2) sprzedaż papierów wartościowych <ul style="list-style-type: none"> • przychody z dywidend • przychody z odsetek, prowizje od pożyczek i środków na rachunku bankowych • dyskonto przy zakupie weksli, czeków i papierów wartościowych • dodatnie różnice kursowe 3) sprzedaż inwestycji, środków trwałych, wyposażenia, dotacje, pozostałe ^a
Koszty 1) operacyjne 2) finansowe 3) pozostałe koszty operacyjne	1) wytworzenie sprzedanej produkcji ^b , wartość towarów i materiałów w cenach zakupu, koszty handlowe, sprzedaży, koszty ogólne 2) wartość nabycia sprzedanych papierów wartościowych <ul style="list-style-type: none"> • odsetki od obligacji • koszty odsetek i prowizje • dyskonto przy sprzedaży weksli • ujemne różnice kursowe • odpisy aktualizujące wartość finansowego majątku trwałego oraz krótkoterminowych papierów wartościowych 3) wartość początkowa sprzedanych inwestycji <ul style="list-style-type: none"> • wartość netto środków trwałych sprzedanych lub likwidowanych • koszty z tytułu tworzenia zabezpieczeń na należności od dłużników, koszty z tytułu kar i postępowania spornego itp.
Straty nadzwyczajne i zyski nadzwyczajne	Brak szczegółowych pozycji, zdefiniowane jako skutki finansowe zdarzeń powstających niepowtarzalnie, poza zwykłą działalnością, a w szczególności spowodowanych zdarzeniami losowymi, postępowaniem układowym czy naprawczym oraz niekontynuowaniem pewnego rodzaju działalności

^a Wszystkie elementy dotychczasowych pozycji nadzwyczajnych, poza losowymi kosztami działalności niekontynuowanych.

^b W nowych regulacjach nie występowało sformułowanie „techniczny koszt wytworzenia”, ale koszty bezpośrednie oraz uzasadniona część kosztów pośrednich, produkcyjnych (np. bez kosztów stałych niewykorzystanego potencjału produkcji, które obniżają pozostałe koszty operacyjne oraz bez kosztów ogólnego zarządu i kosztów sprzedaży). Zob. art. 28.2a ustawy o rachunkowości.

Źródło: A. Jarugowa, E. Walińska, *Zasady sporządzania sprawozdania finansowego w świetle ustawy o rachunkowości*, ODDK Gdańsk, 1995, s. 62.

Przepisy ustawy o rachunkowości stwarzały jednostkom możliwość wyboru sporządzania rachunku zysków i strat według dwóch wariantów: porównawczego i kalkulacyjnego. Każdy z wymienionych wariantów mógł być sporządzany w wersji dwustronnej (lewa strona – koszty i straty, prawa strona – przychody i zyski) lub jednostronnej (kolejno przychody lub zyski i koszty lub straty poszczególnych elementów struktury wyniku finansowego).

W rachunku zysków i strat były prezentowane następujące rodzaje wyników:

- 1) wynik działalności operacyjnej (w tym na operacjach finansowych),
- 2) wynik na operacjach nadzwyczajnych,
- 3) obowiązkowe obciążenia wyniku finansowego z tytułu podatku dochodowego od osób prawnych lub osób fizycznych i płatności z nimi zrównanych na podstawie odrębnych przepisów.

Według ustawy o rachunkowości z 1994 r. rachunek zysków i strat mógł być przedstawiony w postaci porównawczej (wersja 1 lub 2 – zob. tabela 2.23) lub kalkulacyjnej (wersja 1 lub 2 – zob. tabela 2.24), zależnie od wyboru dokonanego przez jednostkę.

Tabela 2.23. Wzór rachunku zysków i strat w postaci porównawczej według ustawy o rachunkowości z 1994 r.

WARIANT PORÓWNAWCZY	
Wersja 1	Wersja 2
1	2
<p>Koszty i straty</p> <p>A. Koszty działalności operacyjnej</p> <p>I. Wartość sprzedanych towarów i materiałów</p> <p>II. Zużycie materiałów i energii</p> <p>III. Usługi obce</p> <p>IV. Podatki i opłaty</p> <p>V. Wynagrodzenia</p> <p>VI. Świadczenia na rzecz pracowników</p> <p>VII. Amortyzacja</p> <p>VIII. Pozostałe</p> <p>B. Zysk ze sprzedaży</p> <p>C. Pozostałe koszty operacyjne</p> <p>I. Wartość sprzedanych składników majątku trwałego</p> <p>II. Pozostałe koszty operacyjne</p> <p>D. Zysk na działalności operacyjnej</p> <p>E. Koszty finansowe</p> <p>I. Odpisy aktualizujące wartość finansowego majątku trwałego oraz krótkoterminowych papierów wartościowych</p> <p>II. Odsetki do zapłacenia – w tym dla jednostek zależnych i stowarzyszonych</p> <p>III. Pozostałe</p>	<p>A. Przychody ze sprzedaży i zrównane z nimi</p> <p>I. Przychód ze sprzedaży produktów</p> <p>II. Zmiana stanu produktów (zwiększenie – wartość dodatnia, zmniejszenie – wartość ujemna)</p> <p>III. Przychód ze sprzedaży towarów i materiałów</p> <p>IV. Koszt wytworzenia świadczeń na własne potrzeby jednostki</p> <p>B. Koszty działalności operacyjnej</p> <p>I. Wartość sprzedanych towarów i materiałów</p> <p>II. Zużycie materiałów i energii</p> <p>III. Usługi obce</p> <p>IV. Podatki i opłaty</p> <p>V. Wynagrodzenia</p> <p>VI. Świadczenia na rzecz pracowników</p> <p>VII. Amortyzacja</p> <p>VIII. Pozostałe</p> <p>C. Zysk/Strata ze sprzedaży (A – B)</p> <p>D. Pozostałe przychody operacyjne</p> <p>I. Przychody ze sprzedaży składników majątku trwałego</p> <p>II. Dotacje</p> <p>III. Pozostałe przychody operacyjne</p>

Tabela 2.23 (cd.)

1	2
<p>F. Zysk brutto na działalności gospodarczej</p> <p>G. Straty nadzwyczajne</p> <p>H. Zysk brutto</p> <p>I. Obowiązkowe obciążenia wyniku finansowego</p> <p>I. Podatek dochodowy od osób prawnych lub osób fizycznych</p> <p>II. Pozostałe obowiązkowe obciążenia</p> <p>J. Zysk netto</p> <p>Przychody i zyski</p> <p>A. Przychody ze sprzedaży i zrównane z nimi</p> <p>I. Przychód ze sprzedaży produktów</p> <p>II. Zmiana stanu produktów (zwiększenie – wartość dodatnia, zmniejszenie – wartość ujemna)</p> <p>III. Przychód ze sprzedaży towarów i materiałów</p> <p>IV. Koszt wytworzenia świadczeń na własne potrzeby jednostki</p> <p>B. Strata ze sprzedaży</p> <p>C. Pozostałe przychody operacyjne</p> <p>I. Przychody ze sprzedaży składników majątku trwałego</p> <p>II. Dotacje</p> <p>III. Pozostałe przychody operacyjne</p> <p>D. Strata na działalności operacyjnej</p> <p>E. Przychody finansowe</p> <p>I. Dywidendy z tytułu udziałów – w tym od jednostek zależnych i stowarzyszonych</p> <p>II. Odsetki uzyskane</p> <p>III. Pozostałe</p> <p>F. Strata brutto na działalności gospodarczej</p> <p>G. Zyski nadzwyczajne</p> <p>H. Strata brutto</p> <p>I. Strata netto</p>	<p>E. Pozostałe koszty operacyjne</p> <p>I. Wartość sprzedanych składników majątku trwałego</p> <p>II. Pozostałe koszty operacyjne</p> <p>F. Zysk/Strata na działalności operacyjnej (C + D – E)</p> <p>G. Przychody finansowe</p> <p>I. Dywidendy z tytułu udziałów – w tym od jednostek zależnych i stowarzyszonych</p> <p>II. Odsetki uzyskane</p> <p>III. Pozostałe</p> <p>H. Koszty finansowe</p> <p>I. Odpisy aktualizujące wartość finansowego majątku trwałego oraz krótkoterminowych papierów wartościowych</p> <p>II. Odsetki do zapłacenia – w tym dla jednostek zależnych i stowarzyszonych</p> <p>III. Pozostałe</p> <p>I. Zysk/Strata brutto na działalności gospodarczej (F + G – H)</p> <p>J. Zyski nadzwyczajne</p> <p>K. Straty nadzwyczajne</p> <p>L. Zysk/Strata brutto (I + J – K)</p> <p>M. Obowiązkowe obciążenia wyniku finansowego</p> <p>I. Podatek dochodowy od osób prawnych lub osób fizycznych</p> <p>II. Pozostałe obowiązkowe obciążenia</p> <p>N. Zysk/Strata netto (L – M)</p>

Źródło: ustawa z 29 września 1994 r. o rachunkowości, Dz. U. 1994, nr 121, poz. 591.

Tabela 2.24. Wzór rachunku zysków i strat w postaci kalkulacyjnej według ustawy o rachunkowości z 1994 r.

WARIANT KALKULACYJNY	
Wersja 1	Wersja 2
1	2
<p>Koszty i straty</p> <p>A. Koszty sprzedanych towarów i produktów</p> <p>I. Wartość sprzedanych towarów i materiałów</p> <p>II. Koszt wytworzenia sprzedanych produktów</p> <p>III. Koszty sprzedaży</p> <p>IV. Koszty ogólnego zarządu</p> <p>B. Zysk ze sprzedaży</p> <p>C. Pozostałe koszty operacyjne</p> <p>I. Wartość sprzedanych składników majątku trwałego</p> <p>II. Pozostałe koszty operacyjne</p> <p>D. Zysk na działalności operacyjnej</p> <p>E. Koszty finansowe</p> <p>I. Odpisy aktualizujące wartość finansowego majątku trwałego oraz krótkoterminowych papierów wartościowych</p> <p>II. Odsetki do zapłacenia – w tym dla jednostek zależnych i stowarzyszonych</p> <p>III. Pozostałe</p> <p>F. Zysk brutto na działalności gospodarczej</p> <p>G. Straty nadzwyczajne</p> <p>H. Zysk brutto</p> <p>I. Obowiązkowe obciążenia wyniku finansowego</p> <p>I. Podatek dochodowy od osób prawnych lub osób fizycznych</p> <p>II. Pozostałe obowiązkowe obciążenia</p> <p>J. Zysk netto</p> <p>Przychody i zyski</p> <p>A. Przychody ze sprzedaży i zrównane z nimi</p> <p>I. Przychody ze sprzedaży produktów</p> <p>II. Przychody ze sprzedaży towarów i materiałów</p> <p>B. Strata ze sprzedaży</p> <p>C. Pozostałe przychody operacyjne</p> <p>I. Przychody ze sprzedaży składników majątku trwałego</p> <p>II. Dotacje</p> <p>III. Pozostałe przychody operacyjne</p>	<p>A. Przychody ze sprzedaży towarów i produktów</p> <p>I. Przychody ze sprzedaży towarów i materiałów</p> <p>II. Przychody ze sprzedaży produktów</p> <p>B. Koszty sprzedanych towarów i produktów</p> <p>I. Wartość sprzedanych towarów i materiałów</p> <p>II. Koszt wytworzenia sprzedanych produktów</p> <p>C. Zysk/Strata brutto na sprzedaży (A – B)</p> <p>D. Koszty sprzedaży</p> <p>E. Koszty ogólnego zarządu</p> <p>F. Zysk/Strata na sprzedaży (C – D – E)</p> <p>G. Pozostałe przychody operacyjne</p> <p>I. Przychody ze sprzedaży składników majątku trwałego</p> <p>II. Dotacje</p> <p>III. Pozostałe przychody operacyjne</p> <p>H. Pozostałe koszty operacyjne</p> <p>I. Wartość sprzedanych składników majątku trwałego</p> <p>II. Pozostałe koszty operacyjne</p> <p>I. Zysk/Strata na działalności operacyjnej (F + G – H)</p> <p>J. Przychody finansowe</p> <p>I. Dywidendy z tytułu udziałów – w tym od jednostek zależnych i stowarzyszonych</p> <p>II. Odsetki uzyskane</p> <p>III. Pozostałe</p> <p>K. Koszty finansowe</p> <p>I. Odpisy aktualizujące wartość finansowego majątku trwałego oraz krótkoterminowych papierów wartościowych</p> <p>II. Odsetki do zapłacenia – w tym dla jednostek zależnych i stowarzyszonych</p> <p>III. Pozostałe</p> <p>A. Przychody ze sprzedaży towarów i produktów</p> <p>I. Przychody ze sprzedaży towarów i materiałów</p> <p>II. Przychody ze sprzedaży produktów</p>

Tabela 2.24 (cd.)

1	2
D. Strata na działalności operacyjnej	B. Koszty sprzedanych towarów i produktów
E. Przychody finansowe	I. Wartość sprzedanych towarów i materiałów
I. Dywidendy z tytułu udziałów – w tym od jednostek zależnych i stowarzyszonych	II. Koszt wytworzenia sprzedanych produktów
II. Odsetki uzyskane	C. Zysk/Strata brutto na sprzedaży (A – B)
III. Pozostałe	D. Koszty sprzedaży
F. Strata brutto na działalności gospodarczej	E. Koszty ogólnego zarządu
G. Zyski nadzwyczajne	F. Zysk/Strata na sprzedaży (C – D – E)
H. Strata brutto	G. Pozostałe przychody operacyjne
I. Strata netto	I. Przychody ze sprzedaży składników majątku trwałego
	II. Dotacje
	III. Pozostałe przychody operacyjne
	H. Pozostałe koszty operacyjne
	I. Wartość sprzedanych składników majątku trwałego
	II. Pozostałe koszty operacyjne
	I. Zysk/Strata na działalności operacyjnej (F + G – H)
	J. Przychody finansowe
	I. Dywidendy z tytułu udziałów – w tym od jednostek zależnych i stowarzyszonych
	II. Odsetki uzyskane
	III. Pozostałe
	K. Koszty finansowe
	I. Odpisy aktualizujące wartość finansowego majątku trwałego oraz krótkoterminowych papierów wartościowych
	II. Odsetki do zapłacenia – w tym dla jednostek zależnych i stowarzyszonych
	III. Pozostałe
	L. Zysk/Strata brutto na działalności gospodarczej (I + J – K)
	M. Zyski nadzwyczajne
	N. Straty nadzwyczajne
	O. Zysk/Strata brutto (L + M – N)
	P. Obowiązkowe obciążenia wyniku finansowego
	I. Podatek dochodowy od osób prawnych lub osób fizycznych
	II. Pozostałe obowiązkowe obciążenia
	R. Zysk/Strata netto (O – P)

Źródło: ustawa z 29 września 1994 r. o rachunkowości, Dz. U. 1994, nr 121, poz. 591.

Rozwój rachunku wyników w tym czasie widoczny był głównie w spółkach publicznych. Dwukrotnie zmieniano wówczas regulacje dotyczące sprawozdań finansowych spółek (w roku 1994 oraz w roku 1998). W 1994 r. zmianie uległy zasady prezentacji oraz ujawniania informacji o przychodach i kosztach. Nadal utrzymano jedynie kalkulacyjny wzór rachunku wyników. Wzór rachunku wyników został rozbudowany w zakresie odrębnej prezentacji przychodów ze sprzedaży produktów, usług oraz towarów / materiałów. Identyfikacyjnie rozszerzono informacje dotyczące pozostałej działalności operacyjnej (odrębnie przychody / koszty, a nie jak poprzednio wynik). Wzrosły wymagania w stosunku do przychodów / kosztów finansowych z tytułu transakcji z podmiotami nie tylko zależnymi, ale także stowarzyszonymi. Zachowano odrębną prezentację różnych tytułów przychodów / kosztów finansowych oraz wprowadzono obowiązek ujawniania zysków / strat udziałowców mniejszościowych, zysku netto na jedną akcję, zysku netto grupy kapitałowej na akcję (dotyczyło grup kapitałowych). Kluczowe zmiany nastąpiły w zasadach ujawniania informacji o przychodach / kosztach – wprowadzono noty objaśniające do rachunku wyników, odnosząc je do konkretnych pozycji w nim prezentowanych (por. tabela 2.25).

Rok 1988 przyniósł zmianę jeśli chodzi o prezentację rachunku wyników – wprowadzono nowe pozycje sprawozdawcze wynikające z metod konsolidacji, tj. odpisy dodatniej / ujemnej wartości firmy z tytułu konsolidacji oraz rezerwy kapitałowe z konsolidacji, a dodatkowo obowiązek przedstawiania udziałów w zyskach / stratach jednostek objętych konsolidacją metodą praw własności i rozwodnionego zysku na jedną akcję.

Rozporządzenie zmieniało również zasady ujmowania informacji w notach – rozszerzono zakres not objaśniających do rachunku wyników, a przede wszystkim uporządkowano noty do całego raportu rocznego, nadając im kolejne numery, poczynając od not bilansowych. Zakres poszczególnych not nie uległ zasadniczym zmianom. Rozszerzono informacje dotyczące pozostałych przychodów operacyjnych / pozostałych kosztów operacyjnych o nieplanowe odpisy amortyzacyjne oraz utworzone rezerwy. Niewielkim zmianom uległy noty do przychodów / kosztów finansowych – chodzi głównie o informacje dotyczące odpisów i rezerw. Znacznie rozszerzono noty o transakcjach w grupie kapitałowej. Bardzo istotnie rozbudowano notę dotyczącą podatku dochodowego, zarówno bieżącego, jak i odroczonego (por. tabela 2.25).

Tabela 2.25. Rachunek zysków i strat w świetle rozporządzenia Rady Ministrów z 11 października 1994 r. w sprawie szczegółowych warunków, jakim powinien odpowiadać prospekt emisyjny i memorandum informacyjne oraz rozporządzenia Rady Ministrów z 22 grudnia 1998 r. w sprawie szczegółowych warunków, jakim powinien odpowiadać prospekt emisyjny, skrót prospektu emisyjnego oraz memorandum informacyjne i skrót memorandum informacyjnego

	Rozporządzenie Rady Ministrów z 11 października 1994 r. w sprawie szczegółowych warunków, jakim powinien odpowiadać prospekt emisyjny i memorandum informacyjne, Dz. U. 1994, nr 128, poz. 631	Rozporządzenie Rady Ministrów z 22 grudnia 1998 r. w sprawie szczegółowych warunków, jakim powinien odpowiadać prospekt emisyjny, skrót prospektu emisyjnego oraz memorandum informacyjne i skrót memorandum informacyjnego, Dz. U. 1998, nr 163, poz. 1162
1	2	3
Wariant kalkulacyjny	<p>RACHUNEK ZYSKÓW I STRAT</p> <p>I. Przychody netto ze sprzedaży towarów i produktów</p> <p>1. Przychody netto ze sprzedaży towarów i materiałów</p> <p>2. Przychody netto ze sprzedaży produktów</p> <p>II. Koszty sprzedanych towarów i produktów</p> <p>1. Wartość sprzedanych towarów i materiałów</p> <p>2. Koszt wytworzenia sprzedanych produktów</p> <p>III. Zysk (strata) brutto ze sprzedaży</p> <p>IV. Koszty sprzedaży</p> <p>V. Koszty ogólnego zarządu</p> <p>VI. Pozostałe przychody operacyjne</p> <p>VII. Pozostałe koszty operacyjne</p> <p>VIII. Zysk (strata) na działalności operacyjnej</p> <p>IX. Przychody z udziałów w innych podmiotach, w tym:</p> <p>1. Od podmiotów zależnych</p> <p>2. Od podmiotów stowarzyszonych</p> <p>X. Przychody z pozostałego finansowego majątku trwałego, w tym:</p> <p>1. Od podmiotów zależnych</p> <p>2. Od podmiotów stowarzyszonych</p> <p>XI. Pozostałe przychody finansowe</p> <p>XII. Koszty finansowe</p> <p>XIII. Zysk (strata) na działalności gospodarczej</p>	<p>RACHUNEK ZYSKÓW I STRAT / SKONSOLIDOWANY RACHUNEK ZYSKÓW I STRAT (wariant kalkulacyjny)</p> <p>I. Przychody netto ze sprzedaży produktów, towarów i materiałów</p> <p>1. Przychody netto ze sprzedaży produktów</p> <p>2. Przychody netto ze sprzedaży towarów i materiałów</p> <p>II. Koszty sprzedanych produktów, towarów i materiałów</p> <p>1. Koszt wytworzenia sprzedanych produktów</p> <p>2. Wartość sprzedanych towarów i materiałów</p> <p>III. Zysk (strata) brutto na sprzedaży (I–II)</p> <p>IV. Koszty sprzedaży</p> <p>V. Koszty ogólnego zarządu</p> <p>VI. Zysk (strata) na sprzedaży (III–IV–V)</p> <p>VII. Pozostałe przychody operacyjne</p> <p>VIII. Pozostałe koszty operacyjne</p> <p>IX. Zysk (strata) na działalności operacyjnej (VI+VII–VIII)</p> <p>X. Przychody z akcji i udziałów w innych jednostkach</p> <p>XI. Przychody z pozostałego finansowego majątku trwałego</p> <p>XII. Pozostałe przychody finansowe</p> <p>XIII. Koszty finansowe</p>

1	2	3
Wariant kalkulacyjny	<p>XIV. Wynik zdarzeń nadzwyczajnych</p> <p>1. Zyski nadzwyczajne</p> <p>2. Straty nadzwyczajne</p> <p>XV. Zysk (strata) brutto</p> <p>XVI. Podatek dochodowy</p> <p>XVII. Pozostałe obowiązkowe zmniejszenia zysku (zwiększenia straty)</p> <p>XVIII. Zysk (strata) netto</p> <p>XIX. Zysk (strata) udziałowców (akcjonariuszy) mniejszościowych*</p> <p>XX. Zysk (strata) netto grupy kapitałowej*</p> <p>XXI. Zysk netto na jedną akcję</p> <p>XXII. Zysk netto grupy kapitałowej na jedną akcję*</p> <p>*Pozycja wykazywana w skonsolidowanym rachunku zysków i strat</p>	<p>XIV. Zysk (strata) na działalności gospodarczej (IX+X+XI+XII-XIII)</p> <p>XV. Wynik zdarzeń nadzwyczajnych (XV.1 – XV.2)</p> <p>1. Zyski nadzwyczajne</p> <p>2. Straty nadzwyczajne</p> <p>XVI. Odpis wartości firmy z konsolidacji^{*)}</p> <p>XVII. Odpis rezerwy kapitałowej z konsolidacji^{*)}</p> <p>XVIII. Zysk (strata) brutto</p> <p>XIX. Podatek dochodowy</p> <p>XX. Pozostałe obowiązkowe zmniejszenia zysku (zwiększenia straty)</p> <p>XXI. Udział w zyskach (stratach) jednostek objętych konsolidacją metodą praw własności^{*)}</p> <p>XXII. (Zysk) strata akcjonariuszy (udziałowców) mniejszościowych^{*)}</p> <p>XXIII. Zysk (strata) netto</p> <p>Zysk (strata) netto (za 12 miesięcy)</p> <p>średnia ważona liczba akcji zwykłych zysk (strata) na jedną akcję zwykłą (w zł)³⁾</p> <p>Średnia ważona przewidywana liczba akcji zwykłych</p> <p>Rozwodniony zysk (strata) na jedną akcję zwykłą⁴⁾ (w zł)</p> <p>³⁾ Zysk (stratę) na jedną akcję zwykłą należy ustalić jako relację zysku (straty) netto za ostatnich 12 miesięcy przed dniem bilansowym, pomniejszonego (powiększonego) o dywidendy z akcji uprzywilejowanych, niezależnie od tego, czy były, czy też będą zadeklarowane do wypłaty, podzielonego (podzielonej) przez średnią ważoną liczbę akcji zwykłych pozostających w posiadaniu akcjonariuszy w danym okresie. Wagę stanowi tu długość okresu, ustalonego jako całość lub część roku obrotowego, w którym akcje zwykłe danej emisji miały prawo do uczestnictwa w dywidendzie.</p> <p>⁴⁾ Wskaźnik obliczony z uwzględnieniem nowych emisji akcji, wyemitowanych obligacji zamiennych na akcje, opcji, warunków i innych zdarzeń zwiększających przewidywaną liczbę akcji.</p> <p>^{*)} Pozycja wykazywana wyłącznie w skonsolidowanym sprawozdaniu finansowym.</p>

Tabela 2.25 (cd.)

1	2	3
<p>Noty objaśniające do rachunku zysków i strat</p>	<p>Noty objaśniające do rachunku zysków i strat</p> <p><i>Do poz. I:</i> Podział przychodów netto ze sprzedaży towarów i produktów ze względu na strukturę: 1. Rzeczową (rodzaje działalności) 2. Terytorialną (kraj, eksport)</p> <p><i>Do poz. II:</i> Następujące dane o kosztach: 1. Główne pozycje kosztów według rodzaju: (a) zużycie materiałów i energii (b) usługi obce (c) wynagrodzenia (d) świadczenia na rzecz pracowników (e) amortyzacja 2. Wartość i wyjaśnienie przyczyn nieplanowanych odpisów amortyzacyjnych</p> <p><i>Do poz. VI:</i> Należy wyszczególnić pozostałe przychody operacyjne w układzie: 1. Przychody ze sprzedaży składników majątku trwałego 2. Dotacje 3. Pozostałe przychody operacyjne</p> <p><i>Do poz. VII:</i> Należy wyszczególnić pozostałe koszty operacyjne w układzie: 1. Wartość sprzedanych składników majątku trwałego 2. Korekty wartości zapasów 3. Pozostałe koszty operacyjne</p> <p><i>Do poz. XI:</i> Należy wyszczególnić pozostałe przychody finansowe w układzie: 1. Odsetki, w tym: (a) od podmiotów zależnych (b) od podmiotów stowarzyszonych 2. Przychody ze sprzedaży papierów wartościowych</p>	<p>Noty objaśniające do rachunku zysków i strat / skonsolidowanego rachunku dysków i strat</p> <p>Nota 23 – do poz. I.1 23. 1. Przychody netto ze sprzedaży produktów (struktura rzeczowa - rodzaje działalności) ... Przychody netto ze sprzedaży produktów, razem 23.2. Przychody netto ze sprzedaży produktów (struktura terytorialna) (a) kraj (b) eksport Przychody netto ze sprzedaży produktów, razem</p> <p>Nota 24 – do poz. I.2 24. 1. Przychody netto ze sprzedaży towarów i materiałów (struktura rzeczowa – rodzaje działalności) ... Przychody netto ze sprzedaży towarów i materiałów, razem 24.2. Przychody netto ze sprzedaży towarów i materiałów (struktura terytorialna) (a) kraj (b) eksport Przychody netto ze sprzedaży towarów i materiałów, razem Należy przedstawić podział wykazanych w skonsolidowanym rachunku zysków i strat przychodów ze sprzedaży według segmentów, tj. rodzajów działalności oraz określonych geograficznie rynków, jeżeli przy uwzględnieniu organizacji sprzedaży towarów i produktów typowych dla normalnej działalności gospodarczej grupy, dziedziny działalności lub określone geograficzne rynki różnią się znacznie.</p> <p>Nota 25 – do poz. II.1, poz. IV i poz. V Koszty według rodzaju (a) zużycie materiałów i energii (b) usługi obce (c) podatki i opłaty (d) wynagrodzenia</p>

1	2	3
<p>Noty objaśniające do rachunku zysków i strat</p>	<p>3. Dodatkowo różnice kursowe <i>Do poz. XII:</i> Należy wyszczególnić koszty finansowe w układzie: 1. Korekty wartości finansowego majątku trwałego oraz krótkoterminowych papierów wartościowych 2. Odsetki, w tym: (a) dla podmiotów zależnych (b) dla podmiotów stowarzyszonych 3. Wartość sprzedanych papierów wartościowych 4. Ujemne różnice kursowe, w tym: (a) zrealizowane (b) niezrealizowane 5. Pozostałe koszty finansowe <i>Do poz. XIV 1 i 2:</i> Należy przedstawić zyski oraz straty nadzwyczajne w podziale na: (a) losowe (b) pozostałe <i>Do poz. XVII 1 i 2:</i> Należy wyszczególnić pozostałe obowiązkowe zmniejszenia zysku (zwiększenia straty) z podziałem na tytuły <i>Do poz. XX*1:</i> Należy przedstawić zysk (stratę) netto grupy kapitałowej z podziałem na: (a) zysk (stratę) netto podmiotu dominującego (b) zysk (stratę) netto podmiotów zależnych (c) zysk (stratę) netto podmiotów stowarzyszonych Zysk przypadający na jedną akcję zwykłą należy ustalić jako relację zysku netto za ostatnie 12 miesięcy przed dniem bilansowym, pomniejszonego o dywidendy z akcji uprzywilejowanych, będą zadeklarowane do wypłaty, podzielonego przez średnią ważoną liczbę akcji zwykłych pozostających w posiadaniu niezależnie od tego, czy były, czy też akcjonariuszy w danym okresie.</p>	<p>(e) świadczenia na rzecz pracowników (f) amortyzacja (g) pozostałe Koszty według rodzaju, razem Zmiana stanu zapasów i rozliczeń międzyokresowych Koszty sprzedaży (wielkość ujemna) Koszty ogólnego zarządu (wielkość ujemna) Koszt wytworzenia sprzedanych produktów Nota 26 – do poz. VII Pozostałe przychody operacyjne (a) Przychody ze sprzedaży składników majątku trwałego (b) dotacje (c) rozwiązane rezerwy (z tytułu) ... (d) pozostałe, w tym: ... Pozostałe przychody operacyjne, razem Nota 27 – do poz. VIII Pozostałe koszty operacyjne (a) wartość sprzedanych składników majątku trwałego (b) korekty wartości zapasów (c) nieplanowe odpisy amortyzacyjne (d) utworzone rezerwy (z tytułu) ... (e) pozostałe, w tym: ... Pozostałe koszty operacyjne, razem w odniesieniu do nieplanowych odpisów amortyzacyjnych należy wskazać ich wysokość w podziale wg tytułów oraz wyjaśnić przyczyny ich utworzenia Nota 28 – do poz. X Przychody z akcji i udziałów w innych jednostkach, w tym: 1) od jednostek zależnych 2) od jednostek stowarzyszonych 3) od jednostki dominującej Przychody z akcji i udziałów w innych jednostkach Nota 29 – do poz. XI Przychody z pozostałego finansowego majątku trwałego, w tym:</p>

Tabela 2.25 (cd.)

1	2	3
<p>Noty objaśniające do rachunku zysków i strat</p>	<p>Wagę stanowi tu długość okresu – ustalonego jako całość lub część roku obrotowego – w którym akcje zwykłe danej emisji miały prawo do uczestnictwa w dywidendzie.</p> <p>Należy również przedstawić podział zysku za prezentowane lata obrotowe, a w przypadku niezakończonych roku obrotowego – propozycję podziału zysku lub pokrycia straty.</p> <p>Ponadto, w przypadku gdy podstawa naliczenia wykazanego w rachunku zysków i strat podatku dochodowego różni się od wykazanego w tym sprawozdaniu zysku brutto, wówczas różnicę tę należy objaśnić w dodatkowej notcie do sprawozdania.</p>	<p>1) od jednostek zależnych 2) od jednostek stowarzyszonych 3) od jednostki dominującej</p> <p>Przychody z pozostałego finansowego majątku trwałego, razem</p> <p>Nota 30 – do poz. XII</p> <p>Pozostałe Przychody finansowe</p> <p>(a) odsetki z tytułu udzielonych pożyczek, w tym: od jednostek zależnych – od jednostek stowarzyszonych – od jednostki dominującej</p> <p>(b) pozostałe odsetki, w tym: – od jednostek zależnych – od jednostek stowarzyszonych – od jednostki dominującej</p> <p>(c) rynek ze zbycia papierów wartościowych, udziałów i innych praw majątkowych</p> <p>(d) odpisy aktualizujące wartość papierów wartościowych, udziałów i innych praw majątkowych</p> <p>(e) dodatnie różnice kursowe</p> <p>(f) rozwiązane rezerwy (z tytułu)</p> <p>...</p> <p>(g) pozostałe, w tym:</p> <p>...</p> <p>Pozostałe przychody finansowe, razem</p> <p>Nota 31 – do poz. XIII</p> <p>Koszty finansowe</p> <p>(a) odsetki od kredytów i pożyczek, w tym: – dla jednostek zależnych – dla jednostek stowarzyszonych – dla jednostki dominującej</p> <p>(b) pozostałe odsetki, w tym: – dla jednostek zależnych – dla jednostek stowarzyszonych – dla jednostki dominującej</p> <p>(c) strata ze zbycia papierów wartościowych, udziałów i innych praw majątkowych</p> <p>(d) odpisy aktualizujące wartość papierów wartościowych, udziałów i innych praw majątkowych</p> <p>(e) ujemne różnice kursowe, w tym: – zrealizowane – niezrealizowane</p>

1	2	3
<p>Noty objaśniające do rachunku zysków i strat</p>		<p>f) utworzone rezerwy (z tytułu) ... (g) pozostałe koszty finansowe, w tym: ... Koszty finansowe, razem Nota 32 – do poz. XV.1 Zyski nadzwyczajne (a) losowe (b) zyski ze sprzedaży akcji i udziałów w jednostkach zależnych*) (c) zyski ze sprzedaży akcji i udziałów w jednostkach stowarzyszonych*) (d) pozostałe, w tym: ... Zyski nadzwyczajne, razem Nota 33 – do poz. XV.2 Straty nadzwyczajne (a) losowe (b) ze sprzedaży akcji i udziałów w jednostkach zależnych (c) ze sprzedaży akcji i udziałów w jednostkach stowarzyszonych (d) pozostałe, w tym: ... Straty nadzwyczajne, razem należy przedstawić informacje o wyniku na sprzedaży całości lub części akcji (udziałów) w poszczególnych jednostkach zależnych i stowarzyszonych, sposobie rozliczeń pomiędzy jednostką sprzedającą a kupującą akcje (udziały) oraz wartości księgowej każdej sprzedanej jednostki Nota 34 – do poz. XIX Podatek dochodowy 1. Zysk brutto 2. Trwałe różnice pomiędzy zyskiem (straty brutto a dochodem do opodatkowania podatkiem dochodowym 3. Przejściowe różnice pomiędzy zyskiem brutto a dochodem do opodatkowania podatkiem dochodowym 4. Inne różnice pomiędzy zyskiem brutto a dochodem do opodatkowania podatkiem dochodowym, w tym: – straty z lat ubiegłych 5. Podstawa opodatkowania podatkiem dochodowym 6. Podatek dochodowy według stawki ...%</p>

Tabela 2.25 (cd.)

1	2	3
<p>Noty objaśniające do rachunku zysków i strat</p>		<p>7. Zaniechania, zwolnienia, odliczenia i obniżki podatku</p> <p>8. Podatek dochodowy należny</p> <p>9. Rezerwa na podatek dochodowy</p> <ul style="list-style-type: none"> – stan na początek okresu – zwiększenie zmniejszenie – stan na koniec okresu <p>10. Rozliczenia międzyokresowe z tytułu odroczonego podatku dochodowego</p> <ul style="list-style-type: none"> – stan na początek okresu – zwiększenie – zmniejszenie – stan na koniec okresu <p>11. Podatek dochodowy współmierny do zysku (straty) brutto, wykazany w rachunku zysków i strat</p> <p>Ponadto należy podać informacje o głównych różnicach pomiędzy podatkiem dochodowym wykazanym w rachunku zysków i strat, a podatkiem ustalonym od podstawy opodatkowania z rozliczeniem głównych pozycji tych różnic, w szczególności;</p> <p>(a) wysokość odliczenia osobno z tytułu ulgi inwestycyjnej i premii inwestycyjnej</p> <p>(b) wysokość darowizn podlegających odliczeniu od dochodu</p> <p>(c) przyczyny i wartość zaniechania, zwolnienia, odliczenia i obniżki podatku dochodowego</p> <p>(d) wysokość przyszłego zobowiązania z tytułu podatku dochodowego według stanu na koniec okresu z podziałem na tytuły, ze wskazaniem stawki podatku</p> <p>(e) wysokość przyszłej należności z tytułu podatku dochodowego według stanu na koniec okresu, z podziałem na tytuły</p> <p>(f) zmiany z tytułu zmiany stawek podatkowych</p> <p>(g) spisanie rozliczeń międzyokresowych z tytułu odroczonego podatku dochodowego spowodowane brakiem prawdopodobieństwa odzyskania należności podatkowej</p> <p>(h) informacje o podatku dochodowym od wyniku na operacjach nadzwyczajnych</p>

1	2	3
<p>Noty objaśniające do rachunku zysków i strat</p>		<p>W odniesieniu do skonsolidowanego rachunku zysków i strat, należy podać informacje o podatku dochodowym w przekroju jednostek objętych konsolidacją z uwzględnieniem różnic pomiędzy podatkiem naliczonym do skonsolidowanego rachunku zysków i strat w danym okresie a tymi, które naliczono w okresach poprzednich, oraz o wysokości podatku naliczonego w tych okresach, pod warunkiem, że różnica ta jest znacząca z punktu widzenia przyszłego opodatkowania</p> <p>Nota 35 – do poz. XX Pozostałe obowiązkowe zmniejszenia zysku (zwiększenia straty), z tytułu:</p> <p>...</p> <p>Pozostałe obowiązkowe zmniejszenia zysku (zwiększenia straty), razem</p> <p>Nota 36 – do poz. XXIII Należy przedstawić dodatkowe dane objaśniające sposób obliczenia zysku (straty) na jedną akcję zwykłą oraz rozwodnionego zysku (straty) na jedną akcję zwykłą Zysk (strata netto)*)</p> <p>(a) zysk (strata) netto jednostki dominującej (po korektach konsolidacyjnych) (b) zyski (straty) netto jednostek zależnych (po korektach konsolidacyjnych) (c) zyski (straty) netto jednostek stowarzyszonych (po korektach konsolidacyjnych) Zysk (strata; netto)</p> <p>Należy wskazać udział poszczególnych segmentów działalności grupy kapitałowej w wypracowanym skonsolidowanym wyniku finansowym netto</p> <p>Należy również przedstawić sposób podziału zysku lub pokrycia straty za prezentowane lata obrotowe, a w przypadku niezakończonego roku obrotowego – propozycję podziału zysku lub pokrycia straty, ujawniając, odpowiednie dla ustalenia wielkości zysku lub straty, dane liczbowe w zł i groszach</p> <p>*) Pozycja wykazywana wyłącznie w skonsolidowanym sprawozdaniu finansowym</p>

Źródło: rozporządzenie Rady Ministrów z 11 października 1994 r. w sprawie szczegółowych warunków, jakim powinien odpowiadać prospekt emisyjny i memorandum informacyjne, Dz. U. 1994, nr 128, poz. 631; rozporządzenie Rady Ministrów z 22 grudnia 1998 r. w sprawie szczegółowych warunków, jakim powinien odpowiadać prospekt emisyjny, skrót prospektu emisyjnego oraz memorandum informacyjne i skrót memorandum informacyjnego, Dz. U. 1998, nr 163, poz. 1162.

Porównując ostatnie regulacje giełdowe obowiązujące w tym okresie z przepisami ustawy o rachunkowości z 1994 r., można dostrzec zarówno różnice, jak i podobieństwa. Analizując kalkulacyjny rachunek wyników w wersji jednostronnej, można stwierdzić, że w ustawie o rachunkowości wykaz pozycji w rachunku zysków i strat był szerszy głównie w odniesieniu do działalności finansowej i pozostałej operacyjnej. Odmiennie w stosunku do regulacji giełdowych były prezentowane zwłaszcza przychody finansowe. W ustawie o rachunkowości wymagano dwóch pozycji uszczegóławiających ogólną kategorię przychodów finansowych (dywidendy, odsetki pozostałe), natomiast regulacje giełdowe wymagały prezentacji trzech kategorii syntetycznych: przychodów z udziałami w innych podmiotach, przychodów z posiadania majątku trwałego oraz pozostałych przychodów finansowych.

Ustawa o rachunkowości z 1994 r. nakazywała ponadto wykazywanie w kosztach finansowych trzech kategorii: odpisów aktualizujących wartość finansowego majątku, odsetek do zapłacenia i pozostałych kosztów finansowych. Natomiast regulacje giełdowe wymagały jedynie prezentacji jednej kwoty – kosztów finansowych.

Przedstawione różnice wynikały z faktu, że informacja dodatkowa do rachunku wyników w ustawie o rachunkowości była bardzo ograniczona, podczas gdy przepisy giełdowe wprowadziły już wtedy bardzo rozbudowane noty.

2.2.3. Rachunek wyników a nowelizacja ustawy o rachunkowości z 2000 roku

Ustawa o rachunkowości podlegała ewolucji, zmierzając w kierunku wyznaczonym przede wszystkim przez Międzynarodowe Standardy Sprawozdawczości Finansowej. Rezultatem tych zmian była nowelizacja ustawy o rachunkowości z 9 listopada 2000 r. (Dz. U. 2000, nr 113, poz. 1186). Długi okres jej przygotowywania wynikał przede wszystkim z liczby i charakteru zmian, jakich dokonano (wcześniej w ciągu pięciu lat ustawa o rachunkowości była nowelizowana 17 razy, ale w mniejszym zakresie). W rezultacie konieczny okazał się równie długi okres *vacatio legis*, który umożliwił jednostkom gospodarczym zapoznanie się z wprowadzonymi zmianami. Znowelizowana ustawa o rachunkowości zaczęła obowiązywać od 1 stycznia 2002 r.

Zmiany w ustawie o rachunkowości w związku z nowelizacją przedstawiono w tabeli 2.26.

Zmiany dotyczyły także rachunku zysków i strat. Można było go sporządzać, jak dotychczas, w wariantcie kalkulacyjnym albo w wariantcie porównawczym, w zależności od wyboru dokonanego przez kierownika jednostki. W obu jednak wariantach rachunku zysków i strat sporządzano go w układzie pionowym, czyli tzw. metodą drabinkową, tzn. odejmowania od przychodów netto ze sprzedaży kosztów tej sprzedaży oraz dalej wykazanych brutto (obrotami) lub

odpowiednio netto (skompensowanych) różnic między pozostałymi przychodami i kosztami operacyjnymi, przychodami i kosztami finansowymi, zyskami i stratami nadzwyczajnymi, z uwzględnieniem obowiązkowych obciążeń wyniku finansowego. Zrezygnowano z wersji dwustronnej¹¹¹.

Tabela 2.26. Zmiany w ustawie z 29 września 1994 r. o rachunkowości wprowadzone nowelizacją z 9 listopada 2000 r.

Wykaz zmian
• Rozszerzenie „słowniczka pojęć” aż o 25 pozycji (z 22 do 47) poprzez zdefiniowanie nowych, wcześniej niewystępujących w nim terminów (np. aktywa, instrumenty finansowe, instrumenty kapitałowe, zobowiązania, rezerwy, przychody i zyski, koszty i straty)
• Wprowadzenie zupełnie nowych lub zmodyfikowanych definicji dla pojęć wcześniej interpretowanych inaczej (np. inwestycje, wartości niematerialne i prawne, środki trwałe)
• Rozszerzenie zakresu merytorycznego ustawy o nienormowane wcześniej zagadnienia (łącznie spółek, leasing, instrumenty finansowe, ustalanie wyniku finansowego podczas trwania długoterminowego kontaktu na usługi)
• Rozszerzenie i doprecyzowanie (uściślenie) niektórych przepisów (np. w odniesieniu do konsolidacji sprawozdań)
• Ograniczenie liczby podmiotów uprawnionych do wydawania aktów wykonawczych do ustawy wyłącznie do jednego – Ministra Finansów
• Wprowadzenie możliwości stosowania przez jednostki, w sytuacjach nienormowanych w ustawie, krajowych standardów rachunkowości stanowionych przez Komitet Standardów Rachunkowości, a w razie ich braku MSR
• Wprowadzenie licznych udogodnień dla jednostek prowadzących księgi rachunkowe (np. indywidualne określanie długości okresu sprawozdawczego, możliwość przetwarzania danych za granicą, możliwość zmiany zasad rachunkowości w dowolnym momencie, ograniczenie obowiązku badania sprawozdań finansowych wyłącznie do dużych podmiotów, zwiększenie zakresu zwolnień od obowiązku konsolidacji sprawozdań finansowych)
• Wprowadzenie pewnych uproszczeń w odniesieniu do sposobu prowadzenia ksiąg rachunkowych (np. ułatwienia rozliczania i ewidencji różnic kursowych), inwentaryzacji (w przypadku niektórych składników zastąpienie spisu z natury przez inne formy) i sporządzania sprawozdań finansowych (możliwość sporządzania sprawozdań finansowych w tysiącach złotych, uproszczenie rachunku przepływów pieniężnych)
• Uzupelnienie podstawowych zasad rachunkowości o zasadę wyższości treści nad formą
• Uściślenie i zmiana zasad wyceny niektórych składników bilansu i ustalania wyniku finansowego (np. nieruchomości, podatek odroczony)
• Wprowadzenie nowego elementu sprawozdania finansowego w postaci zestawienia zmian w kapitale (funduszu) własnym, obligatoryjnego dla podmiotów mających obowiązek jego badania
• Zmodyfikowanie wzorów i treści sprawozdań finansowych oraz zasad prezentacji w nich informacji
• Zwolnienie biegłych rewidentów z wymogu ustosunkowania się w raporcie do wszystkich pozycji sprawozdania finansowego, niezależnie od tego, czy wymagają one wyjaśnień, czy też nie

Źródło: T. Orzeszko, *Reforma polskiej rachunkowości jako przejaw globalizacji*, [w:] J. Gierusz, M. Jerzemowska, T. Martyniuk (red.), *Rachunkowość wobec procesów globalizacji*, Uniwersytet Gdański, Gdańsk 2002, s. 405.

¹¹¹ Por. B. Lisiecka-Zajac, E. Walińska, J. Hryniuk (red.), *Komentarz do znowelizowanej ustawy o rachunkowości*, FRRwP, Warszawa 2002, s. 516.

Ważną zmianą jak na polską praktykę w nowym układzie rachunku zysków i strat był sposób ujmowania skutków powstałych ze zbycia niefinansowych aktywów trwałych (wartości niematerialnych i prawnych, środków trwałych, środków trwałych w budowie) wynikowo, a nie w szyku rozwartym. Po zmianie należało wykazywać kwotę netto – zysk lub stratę ze zbycia tych aktywów – odpowiednio w pozostałych przychodach albo kosztach operacyjnych. Podobnie w kwocie netto wykazywano skutki zbycia inwestycji (zarówno długoterminowych i krótkoterminowych aktywów finansowych, np. papierów wartościowych, jak i zaliczonych do inwestycji długoterminowych nieruchomości oraz wartości niematerialnych i prawnych) odpowiednio jako zysk ze zbycia inwestycji w przychodach finansowych albo stratę ze zbycia inwestycji w kosztach finansowych.

Bardzo istotne zmiany nastąpiły w zasadach ustalania wyniku na różnicach kursowych. Z jednej strony odstąpiono od zasady ostrożności i zaprzestano ujmowania przychodów z tytułu niezrealizowanych dodatnich różnic kursowych w przychodach przyszłych okresów. Z drugiej strony narzucono obowiązek prezentowania jedynie ostatecznego wyniku na dodatnich / ujemnych zrealizowanych / niezrealizowanych różnicach kursowych¹¹².

Odpisy aktualizujące wartość niefinansowych aktywów trwałych (wartości niematerialnych i prawnych, środków trwałych, środków trwałych w budowie) z tytułu trwałej utraty ich wartości oraz niefinansowych aktywów obrotowych (zapasów, należności) z tytułu utraty ich wartości wykazywano w odrębnej pozycji pozostałych kosztów operacyjnych – aktualizacja wartości aktywów niefinansowych¹¹³.

Kolejne zmiany rachunku wyników były skutkiem zmian w wycenie inwestycji – ze względu na możliwość stosowania zgodnie ze zmienioną ustawą o rachunkowości – różnych jej metod, skutki aktualizacji wartości inwestycji, przy uwzględnieniu ich charakteru – krótko-/+długoterminowe, wykazywano odpowiednio w rachunku zysków i strat jako przychody finansowe albo koszty finansowe bądź odpowiednio odnoszono na kapitał (fundusz) z aktualizacji wyceny. Jako przychody albo koszty finansowe należało ujmować zmian cen rynkowych krótkoterminowych aktywów finansowych (np. papierów wartościowych), jeżeli wyceniano je po tych cenach, jak również skutki utraty wartości długoterminowych i krótkoterminowych aktywów finansowych, jeżeli wyceniano je po cenach nabycia, a w przypadku inwestycji długoterminowych

¹¹² *Per saldo* wykazywano w rachunku zysków i strat nadwyżkę dodatnich różnic kursowych nad ujemnymi lub odwrotnie, przy czym niezrealizowane dodatnie różnice kursowe zaliczano do przychodów finansowych, a nie jak dotychczas – do przychodów przyszłych okresów. Zmiana podejścia oznaczała ujęcie w wyniku finansowym różnic kursowych bez względu na to, czy są one zrealizowane, czy też nie.

¹¹³ Por. B. Lisiecka-Zajac, E. Walińska, J. Hryniuk (red.), *Komentarz...*, s. 516–517.

– po cenach rynkowych, z tym, że zyski z tego tytułu, do czasu sprzedaży tych aktywów, zwiększały kapitał (fundusz) z aktualizacji wyceny.

Nowa definicja zysków i strat nadzwyczajnych (art. 3 ust. 1 pkt 33) ograniczała dotychczasowy jej zakres i wymagała rozważenia kwestii charakteru danego zdarzenia (nawet losowego), które w myśl nowych przepisów miało mieć charakter zdarzenia trudnego do przewidzenia, występującego poza działalnością operacyjną jednostki i niezwiązanego z ogólnym ryzykiem jej prowadzenia. W przeciwnym wypadku skutki takiego zdarzenia (np. kradzieży, wypadku samochodowego – inaczej niż np. pożaru) należało zaliczyć do pozostałych kosztów operacyjnych, a nie do strat nadzwyczajnych.

Według zmienionej ustawy o rachunkowości w przypadku jednostek zobowiązanych do tworzenia rezerw lub aktywów z tytułu odroczonego podatku dochodowego, pozycja – podatek dochodowy wykazywana w rachunku zysków i strat powinna zawierać kwotę podatku dochodowego wynikającą z deklaracji podatkowej, skorygowaną o podatki odroczone (art. 37 ust. 8), dotyczące operacji rozliczanych z wynikiem finansowym (por. art. 37 ust. 9). Stąd wpływający na wynik finansowy podatek dochodowy za dany okres sprawozdawczy obejmował część bieżącą i część odroczoną.

Z ustawy o rachunkowości usunięto traktowanie wyniku na operacjach finansowych jako wyniku na działalności operacyjnej oraz budzące wątpliwości zapisy odnośnie do podatku dochodowego od osób fizycznych.

Obowiązujący od roku 2002 wzór rachunku wyników przedstawia tabela 2.27.

Tabela 2.27. Wzór rachunku zysków i strat według nowelizacji ustawy o rachunkowości z 9 listopada 2000 r. – wariant kalkulacyjny i wariant porównawczy

Rachunek zysków i strat	
Wariant kalkulacyjny	Wariant porównawczy
1	2
A. Przychody netto ze sprzedaży produktów, towarów i materiałów, w tym:	A. Przychody netto ze sprzedaży i zrównane z nimi, w tym:
– od jednostek powiązanych	– od jednostek powiązanych
I. Przychody netto ze sprzedaży produktów	I. Przychody netto ze sprzedaży produktów
II. Przychody netto ze sprzedaży towarów i materiałów	II. Zmiana stanu produktów (zwiększenie – wartość dodatnia, zmniejszenie – wartość ujemna)
B. Koszty sprzedanych produktów, towarów i materiałów, w tym:	III. Koszt wytworzenia produktów na własne potrzeby jednostki
– jednostkom powiązanim	IV. Przychody netto ze sprzedaży towarów i materiałów
I. Koszt wytworzenia sprzedanych produktów	B. Koszty działalności operacyjnej
II. Wartość sprzedanych towarów i materiałów	I. Amortyzacja
C. Zysk (strata) brutto ze sprzedaży (A–B)	II. Zużycie materiałów i energii
D. Koszty sprzedaży	III. Usługi obce
E. Koszty ogólnego zarządu	
F. Zysk (strata) ze sprzedaży (C–D–E)	

Tabela 2.27 (cd.)

1	2
<p>G. Pozostałe przychody operacyjne I. Zysk ze zbycia niefinansowych aktywów trwałych II. Dotacje III. Inne przychody operacyjne</p> <p>H. Pozostałe koszty operacyjne I. Strata ze zbycia niefinansowych aktywów trwałych II. Aktualizacja wartości aktywów niefinansowych III. Inne koszty operacyjne</p> <p>I. Zysk (strata) z działalności operacyjnej (F+G–H)</p> <p>J. Przychody finansowe I. Dywidendy i udziały w zyskach, w tym: – od jednostek powiązanych II. Odsetki, w tym: – od jednostek powiązanych III. Zysk ze zbycia inwestycji IV. Aktualizacja wartości inwestycji V. Inne</p> <p>K. Koszty finansowe I. Odsetki, w tym: – dla jednostek powiązanych II. Strata ze zbycia inwestycji III. Aktualizacja wartości inwestycji IV. Inne</p> <p>L. Zysk (strata) z działalności gospodarczej (I+J–K)</p> <p>M. Wynik zdarzeń nadzwyczajnych (M.I.–M.II.) I. Zyski nadzwyczajne II. Straty nadzwyczajne</p> <p>N. Zysk (strata) brutto (L±M)</p> <p>O. Podatek dochodowy</p> <p>P. Pozostałe obowiązkowe zmniejszenia zysku (zwiększenia straty)</p> <p>R. Zysk (strata) netto (N–O–P)</p>	<p>IV. Podatki i opłaty, w tym: – podatek akcyzowy V. Wynagrodzenia VI. Ubezpieczenia społeczne i inne świadczenia VII. Pozostałe koszty rodzajowe VIII. Wartość sprzedanych towarów i materiałów</p> <p>C. Zysk (strata) ze sprzedaży (A–B)</p> <p>D. Pozostałe przychody operacyjne I. Zysk ze zbycia niefinansowych aktywów trwałych II. Dotacje III. Inne przychody operacyjne</p> <p>E. Pozostałe koszty operacyjne I. Strata ze zbycia niefinansowych aktywów trwałych II. Aktualizacja wartości aktywów niefinansowych III. Inne koszty operacyjne</p> <p>F. Zysk (strata) z działalności operacyjnej (C+D–E)</p> <p>G. Przychody finansowe I. Dywidendy i udziały w zyskach, w tym: – od jednostek powiązanych II. Odsetki, w tym: – od jednostek powiązanych III. Zysk ze zbycia inwestycji IV. Aktualizacja wartości inwestycji V. Inne</p> <p>H. Koszty finansowe I. Odsetki, w tym: – dla jednostek powiązanych II. Strata ze zbycia inwestycji III. Aktualizacja wartości inwestycji IV. Inne</p> <p>I. Zysk (strata) z działalności gospodarczej (F+G–H)</p> <p>J. Wynik zdarzeń nadzwyczajnych (J.I.–J.II.) I. Zyski nadzwyczajne II. Straty nadzwyczajne</p> <p>K. Zysk (strata) brutto (I±J)</p> <p>L. Podatek dochodowy</p> <p>M. Pozostałe obowiązkowe zmniejszenia zysku (zwiększenia straty)</p> <p>N. Zysk (strata) netto (K–L–M)</p>

W informacji dodatkowej w stosunku do 1994 r. dodano obowiązek ujawnienia informacji o kwocie i przyczynach odpisów aktualizujących środki trwałe (zamiast nieplanowej amortyzacji) oraz rozszerzono katalog kosztów rodzajowych, które należało ujawnić w przypadku sporządzania rachunku wyników w wariantcie kalkulacyjnym. Dodano też wymóg ujawniania poniesionych i planowanych na następny rok nakładów na niefinansowe aktywa trwałe. Dodatkowo zaczęto wymagać informacji o poniesionych i planowanych nakładach na ochronę środowiska (por. tabela 2.28).

Tabela 2.28. Wzór informacji dodatkowej do rachunku zysków i strat według nowelizacji ustawy o rachunkowości z 9 listopada 2000 r.

Dodatkowe informacje i objaśnienia obejmują w szczególności:
1) strukturę rzeczową (rodzaje działalności) i terytorialną (kraj, eksport) przychodów netto ze sprzedaży produktów, towarów i materiałów,
2) wysokość i wyjaśnienie przyczyn odpisów aktualizujących środki trwałe,
3) wysokość odpisów aktualizujących wartość zapasów,
4) informacje o przychodach, kosztach i wynikach działalności zaniechanej w roku obrotowym lub przewidzianej do zaniechania w roku następnym,
5) rozliczenie głównych pozycji różniących podstawę opodatkowania podatkiem dochodowym od wyniku finansowego (zysku, straty) brutto,
6) w przypadku jednostek, które sporządzają rachunek zysków i strat w wariantcie kalkulacyjnym, dane o kosztach wytworzenia produktów na własne potrzeby oraz o kosztach rodzajowych:
(a) amortyzacji,
(b) zużycia materiałów i energii,
(c) usług obcych,
(d) podatków i opłat,
(e) wynagrodzeń,
(f) ubezpieczeń i innych świadczeń,
(g) pozostałych kosztach rodzajowych,
7) koszt wytworzenia środków trwałych w budowie, środków trwałych na własne potrzeby,
8) poniesione w ostatnim roku i planowane na następny rok nakłady na niefinansowe aktywa trwałe; odrębnie należy wykazać poniesione i planowane nakłady na ochronę środowiska,
9) informacje o zyskach i stratach nadzwyczajnych, z podziałem na losowe i pozostałe,
10) podatek dochodowy od wyniku na operacjach nadzwyczajnych.

Źródło: ustawa z 9 listopada 2000 r. o zmianie ustawy o rachunkowości, Dz. U. 2000, nr 113, poz. 1186.

W analizowanym okresie obowiązywały również regulacje giełdowe – rozporządzenie Rady Ministrów z 16 października 2001 r. w sprawie szczególnych warunków, jakim powinien odpowiadać prospekt emisyjny oraz skrót prospektu, według którego rachunek zysków i strat musiał być sporządzany w wersji kalkulacyjnej i obejmować syntetyczne pozycje przychodów i kosztów (por. tabela 2.29). Struktura i zakres prezentowanych pozycji nie zmieniła się w stosunku do poprzednich rozwiązań. Natomiast istotnie rozszerzono informację o podatku dochodowym w związku z wprowadzeniem metody bilansowej do

jego rozliczenia. Wymagano także ujawnienia korekt konsolidacyjnych oraz informacji o segmentach działalności grupy kapitałowej (por. tabela 2.30).

Tabela 2.29. Rachunek zysków i strat / skonsolidowany rachunek zysków i strat według rozporządzenia Rady Ministrów z 16 października 2001 r. w sprawie szczegółowych warunków, jakim powinien odpowiadać prospekt emisyjny oraz skrót prospektu

	Rozporządzenie Rady Ministrów z 16 października 2001 r. w sprawie szczegółowych warunków, jakim powinien odpowiadać prospekt emisyjny oraz skrót prospektu
Wariant kalkulacyjny	<p>RACHUNEK ZYSKÓW I STRAT / SKONSOLIDOWANY RACHUNEK ZYSKÓW I STRAT (wariant kalkulacyjny)</p> <p>I. Przychody netto ze sprzedaży produktów, towarów i materiałów 1. Przychody netto ze sprzedaży produktów 2. Przychody netto ze sprzedaży towarów i materiałów</p> <p>II. Koszty sprzedanych produktów, towarów i materiałów 1. Koszt wytworzenia sprzedanych produktów 2. Wartość sprzedanych towarów i materiałów</p> <p>III. Zysk (strata) brutto na sprzedaży (I–II)</p> <p>IV. Koszty sprzedaży</p> <p>V. Koszty ogólnego zarządu</p> <p>VI. Zysk (strata) na sprzedaży (III–IV–V)</p> <p>VII. Pozostałe przychody operacyjne</p> <p>VIII. Pozostałe koszty operacyjne</p> <p>IX. Zysk (strata) na działalności operacyjnej (VI+VII–VIII)</p> <p>X. Przychody z akcji i udziałów w innych jednostkach</p> <p>XI. Przychody z pozostałego finansowego majątku trwałego</p> <p>XII. Pozostałe przychody finansowe</p> <p>XIII. Koszty finansowe</p> <p>XIV. Zysk (strata) na działalności gospodarczej (IX+X+XI+XII–XIII)</p> <p>XV. Wynik zdarzeń nadzwyczajnych (XV.1–XV.2) 1. Zyski nadzwyczajne 2. Straty nadzwyczajne</p> <p>XVI. Odpis wartości firmy z konsolidacji^{*)}</p> <p>XVII. Odpis rezerwy kapitałowej z konsolidacji^{*)}</p> <p>XVIII. Zysk (strata) brutto</p> <p>XIX. Podatek dochodowy</p> <p>XX. Pozostałe obowiązkowe zmniejszenia zysku (zwiększenia straty)</p> <p>XXI. Udział w zyskach (stratach) jednostek objętych konsolidacją metodą praw własności^{*)}</p> <p>XXII. (Zysk) strata akcjonariuszy (udziałowców) mniejszościowych^{*)}</p> <p>XXIII. Zysk (strata) netto Zysk (strata) netto (za 12 miesięcy) Średnia ważona liczba akcji zwykłych Zysk (strata) na jedną akcję zwykłą (w zł)³⁾ Średnia ważona przewidywana liczba akcji zwykłych Rozwodniony zysk (strata) na jedną akcję zwykłą⁴⁾ (w zł)</p> <p>^{3, 4)} Wskaźniki wyliczone zgodnie z MSR ^{*)} Pozycja wykazywana wyłącznie w skonsolidowanym sprawozdaniu finansowym</p>

Źródło: rozporządzenie Rady Ministrów z 16 października 2001 r. w sprawie szczegółowych warunków, jakim powinien odpowiadać prospekt emisyjny oraz skrót prospektu.

W przypadku przepisów regulujących giełdę informacja dodatkowa do rachunku wyników była o wiele bardziej rozbudowana (noty obejmowały bardzo wiele pozycji). Zgodnie z rozporządzeniem Rady Ministrów w sprawie szczegółowych warunków, jakim powinien odpowiadać prospekt emisyjny oraz skrót prospektu¹¹⁴, w notach objaśniających do rachunku zysków i strat / skonsolidowanego rachunku zysków i strat należało ujawnić informacje analogiczne do poprzednio wymaganych, ale w niektórych pozycjach zmienione (por. tabela 2.30).

Tabela 2.30. Noty objaśniające do rachunku zysków i strat / skonsolidowanego rachunku zysków i strat

ROZPORZĄDZENIE RADY MINISTRÓW z 16 października 2001 r. w sprawie szczegółowych warunków, jakim powinien odpowiadać prospekt emisyjny oraz skrót prospektu
1
<p>Noty 24–34 (analogicznie jak poprzednie Noty 23–33)</p> <p>Nota 35 – do poz. XX (zmieniona) – Podatek dochodowy</p> <p>1. Zysk (strata) brutto (skonsolidowany^{*)})</p> <p>2. Korekty konsolidacyjne^{*)}</p> <p>3. Trwałe różnice pomiędzy zyskiem (stratą) brutto a podstawą opodatkowania podatkiem dochodowym</p> <p>4. Przejściowe różnice pomiędzy zyskiem brutto a podstawą opodatkowania podatkiem dochodowym</p> <p>5. Inne różnice pomiędzy zyskiem brutto a podstawą opodatkowania podatkiem dochodowym, w tym:</p> <ul style="list-style-type: none"> – straty z lat ubiegłych <p>6. Podstawa opodatkowania podatkiem dochodowym</p> <p>7. Podatek dochodowy według stawki ...%</p> <p>8. Zwiększenia, zaniechania, zwolnienia, odliczenia i obniżki podatku</p> <p>9. Podatek dochodowy należny</p> <p>10. Rezerwa na podatek dochodowy</p> <ul style="list-style-type: none"> – stan na początek okresu – zwiększenie – zmniejszenie – stan na koniec okresu <p>11. Rozliczenia międzyokresowe z tytułu odroczonego podatku dochodowego</p> <ul style="list-style-type: none"> – stan na początek okresu – zwiększenie – zmniejszenie – stan na koniec okresu

¹¹⁴ Rozporządzenie Rady Ministrów z 11 sierpnia 2004 r. w sprawie szczegółowych warunków, jakim powinien odpowiadać prospekt emisyjny oraz skrót prospektu, Dz. U. 2004, nr 186, poz. 1921.

Tabela 2.30 (cd.)

1
<p>12. Podatek dochodowy współmierny do zysku (straty) brutto, wykazany w rachunku zysków i strat</p> <p>Ponadto należy podać informacje o głównych różnicach pomiędzy podatkiem dochodowym wykazanym w rachunku zysków i strat a podatkiem ustalonym od podstawy opodatkowania z rozliczeniem głównych pozycji tych różnic, w szczególności:</p> <p>(a) wysokość odliczenia osobno z tytułu ulgi inwestycyjnej i premii inwestycyjnej</p> <p>(b) wysokość darowizn podlegających odliczeniu od dochodu</p> <p>(c) przyczyny i wartość zaniechania, zwolnienia, odliczenia i obniżki podatku dochodowego</p> <p>(d) wysokość przyszłego zobowiązania z tytułu podatku dochodowego według stanu na koniec okresu z podziałem na tytuły, ze wskazaniem stawki</p> <p>(e) wysokość przyszłej należności z tytułu podatku dochodowego według stanu na koniec okresu, z podziałem na tytuły</p> <p>(f) zmiany z tytułu zmiany stawek podatkowych</p> <p>(g) spisanie rozliczeń międzyokresowych z tytułu odroczonego podatku dochodowego spowodowane brakiem prawdopodobieństwa odzyskania należności podatkowej</p> <p>(h) informacje o podatku dochodowym od wyniku na operacjach nadzwyczajnych</p> <p>W odniesieniu do skonsolidowanego rachunku zysków i strat należy podać informacje o podatku dochodowym w przekroju jednostek objętych konsolidacją, z uwzględnieniem różnic pomiędzy podatkiem naliczonym do skonsolidowanego rachunku zysków i strat w danym okresie a tymi, które naliczono w okresach poprzednich, oraz o wysokości podatku naliczonego w tych okresach, pod warunkiem, że różnica ta jest znacząca z punktu widzenia przyszłego opodatkowania</p> <p>Nota 36 – do poz. XX (analogicznie jak poprzednia Nota 35)</p> <p>Nota 37 – do poz. XXIII (nowa nota w stosunku do poprzednich regulacji)</p> <p>Należy również przedstawić sposób podziału zysku lub pokrycia straty za prezentowane lata obrotowe, a w przypadku niezakończonego roku obrotowego – propozycję podziału zysku lub pokrycia straty, ujawniając, odpowiednie dla ustalenia wielkości zysku lub straty, dane liczbowe w zł i groszach</p> <p>Zysk (strata) netto</p> <p>(a) zysk (strata) netto jednostki dominującej</p> <p>(b) zyski (straty) netto jednostek zależnych</p> <p>(c) zyski (straty) netto jednostek stowarzyszonych</p> <p>(d) korekty konsolidacyjne</p> <p>(e) zysk (strata) netto</p> <p>Należy wskazać udział poszczególnych segmentów działalności grupy kapitałowej w wypracowanym skonsolidowanym wyniku finansowym netto</p> <p>Nota 38 (nowa nota w stosunku do poprzednich regulacji)</p> <p>Należy przedstawić dodatkowe dane objaśniające sposób obliczenia zysku (straty) oraz rozwodnionego zysku (straty) na jedną akcję zwykłą</p>

Źródło: rozporządzenie Rady Ministrów z dnia 16 października 2001 r. w sprawie szczegółowych warunków, jakim powinien odpowiadać prospekt emisyjny oraz skrót prospektu.

Reasumując, w pierwszym okresie obowiązywania ustawa o rachunkowości dostosowała formę rachunku zysków i strat do rozwiązań przyjętych w Międzynarodowych Standardach Rachunkowości, ponadto informacje o przychodach

i kosztach stały się przedmiotem ujawnień w informacji dodatkowej. Równoległe obowiązujące regulacje giełdowe wymagały skróconej wersji rachunku wyników (w porównaniu z ustawą o rachunkowości), natomiast wprowadziły bardzo rozbudowane szczegółowe noty do jego poszczególnych pozycji (noty od 24 do 38 wymagane w raporcie rocznym spółek giełdowych).

2.3. Obecna formuła rachunku wyników według polskiego prawa bilansowego

2.3.1. Zasady pomiaru i prezentacji pozycji w rachunku zysków i strat

Aktualnie w Polsce zasady pomiaru i prezentacji pozycji rachunku zysków i strat reguluje ustawa z 29 września 1994 r. o rachunkowości po nowelizacji w roku 2000, zmieniona następnie poprzez kolejną istotną nowelizację uchwaloną 18 marca 2008 r.¹¹⁵ i obowiązującą od 1 listopada 2009 r.¹¹⁶

Zmiany w ustawie o rachunkowości z 2008 r. przybrały, jak zauważyła E. Walińska¹¹⁷, dwie orientacje – uzasadnioną orientację na rozwiązania światowe (głównie MSR / MSSF) oraz kontrowersyjną – w świetle harmonizacji rachunkowości – orientację na rozwiązania krajowe, głównie podatkowe.

¹¹⁵ Podstawową przyczyną nowelizacji ustawy o rachunkowości była konieczność jej dostosowania do dyrektywy Unii Europejskiej z 14 czerwca 2006 r. (dyrektywa 2006/46/WE) zmieniającej dyrektywę EWG dotyczące rachunkowości i sprawozdawczości finansowej. Por. E. Walińska, „*Kroki milowe*” w *rozwoju polskiej regulacji rachunkowości w warunkach gospodarki rynkowej*, [w:] I. Sobańska, P. Kabalski (red.), *Współczesne nurty badawcze w rachunkowości*, Wydawnictwo Uniwersytetu Łódzkiego, Łódź 2012, s. 238.

¹¹⁶ Przepisy przejściowe do znowelizowanej ustawy o rachunkowości wprowadziły wiele istotnych zmian w odniesieniu do certyfikatu księgowego oraz przepisów wykonawczych do samej ustawy o rachunkowości. Na mocy obwieszczenia Marszałka Sejmu RP z 2 września 2009 r. został ogłoszony tekst jednolity ustawy o rachunkowości, Dz. U. 2009, nr 152, poz. 1223. Po ogłoszeniu tekstu jednolitego ustawy o rachunkowości w 2009 r. została ona znowelizowana przez następujące akty prawne: 1) ustawę z 27 sierpnia 2009 r. – przepisy wprowadzające ustawę o finansach publicznych, Dz. U. 2009, nr 157, poz. 1241; 2) ustawę z 4 września 2008 r. o zmianie ustawy o obrocie instrumentami finansowymi oraz niektórych innych ustaw, Dz. U. 2009, nr 165, poz. 1316; 3) ustawę z 4 marca 2010 r. o świadczeniu usług na terytorium RP, Dz. U. 2010, nr 47, poz. 278; 4) ustawę z 15 kwietnia 2011 r. o zmianie ustawy o rachunkowości oraz niektórych innych ustaw, Dz. U. 2011, nr 102, poz. 585; 5) ustawę z 19 sierpnia 2011 r. o usługach płatniczych, Dz. U. 2011, nr 199, poz. 1175; 6) ustawę z 16 września 2011 r. o redukcji niektórych obowiązków obywateli i przedsiębiorców, Dz. U. 2011, nr 232, poz. 1378; 7) ustawę z 5 listopada 2009 r. o spółdzielczych kasach oszczędnościowo-kredytowych, Dz. U. 2012, nr 0, poz. 855; 8) ustawę z 16 listopada 2012 r. o redukcji niektórych obciążeń administracyjnych w gospodarce, Dz. U. 2012, nr 0, poz. 1342. Zob. E. Walińska (red.), *Meritum. Rachunkowość...*, s. 136.

¹¹⁷ Por. E. Walińska, „*Kroki milowe*”..., s. 238–241.

Zmiany przepisów ustawy o rachunkowości wynikające z regulacji UE dotyczyły:

- doprecyzowania pojęcia organów jednostki i jej członków, a także ich odpowiedzialności,
- rozszerzenia zakresu ujawnień informacji w sprawozdaniu finansowym, dotyczących w szczególności ładu korporacyjnego, umów nieuwzględnianych w bilansie, transakcji zawartych ze stronami powiązаныmi oraz wynagrodzeń biegłych rewidentów.

Wśród pozostałych przyczyn przywołana autorka wymienia przepisy polskiego prawa gospodarczego, doświadczenia polskiej praktyki rachunkowości, a także poszczególne MSR / MSSF, których zmiany musiały przełożyć się na określone zapisy ustawy o rachunkowości (obszar konsolidacji, łączenia się spółek)¹¹⁸.

Zmiany, jakie spowodowała nowelizacja w modelu sprawozdawczości finansowej, dotyczyły następujących obszarów:

- „uporządkowania definicji,
- klasyfikacji pozycji sprawozdawczych,
- wprowadzenia na większą skalę nietradycyjnych parametrów wyceny: wartości godziwej i skorygowanej ceny nabycia,
- zasad wyceny na dzień bilansowy i ich konsekwencji dla ustalania wyniku finansowego”¹¹⁹.

Istotne zmiany dotyczyły inwestycji i rozliczeń międzyokresowych biernych. W przypadku inwestycji nastąpiła zmiana definicji i zróżnicowanie sposobu ujmowania skutków aktualizacji wyceny inwestycji w zależności od rodzaju aktywów stanowiących jej przedmiot.

Jeśli chodzi o rozliczenia międzyokresowe kosztów, to nastąpiło rozszerzenie zakresu rozliczeń międzyokresowych kosztów biernych o tytuł świadczeń na rzecz pracowników i jednocześnie wskazanie zasad ich prezentacji w bilansie jako rezerw na zobowiązania¹²⁰.

W jak sposób obecnie obowiązująca ustawa o rachunkowości reguluje zasady pomiaru przychodów i kosztów oraz ich prezentację w rachunku zysków i strat?

Zasadom ustalania wyniku finansowego polskie prawo bilansowe poświęca niewiele miejsca, w porównaniu z zasadami wyceny aktywów i pasywów¹²¹.

¹¹⁸ *Ibidem*, s. 239.

¹¹⁹ *Ibidem*.

¹²⁰ „Zmiany ustawy o rachunkowości, w których wyraźnie widać wpływy regulacji podatku dochodowego, dotyczyły zasady ustalania kosztu wytworzenia, ujęcia odpisów aktualizujących wartość produktów oraz zasady wyceny pozycji wyrażonych w walutach obcych. Warto podkreślić, że poza pierwszą z nich dotyczyły one także »dużych« jednostek”. *Ibidem*, s. 240.

¹²¹ Wynik finansowy stanowi różnicę pomiędzy przychodami a kosztami poniesionymi w celu ich uzyskania. Tak ustalony wynik stanowi zysk lub stratę brutto, która jest skorygowana

W art. 3 ust. 1 pkt. 30 i 31 ustawy o rachunkowości zdefiniowano podstawowe kategorie jego pomiaru – przychody i koszty, wskazując tym samym, że najważniejszą kwestią jest określenie momentu osiągnięcia przychodu i poniesienia kosztu.

Przez przychody i zyski rozumie się powstanie w okresie sprawozdawczym korzyści ekonomicznych, o wiarygodnie określonej wartości, w formie zwiększenia wartości aktywów, albo zmniejszenia wartości zobowiązań, które doprowadzą do wzrostu kapitału własnego lub zmniejszenia jego niedoboru w inny sposób niż wniesienie środków przez udziałowców lub właścicieli¹²². Z kolei pod pojęciem kosztów i strat rozumie się uprawdopodobnione zmniejszenia w okresie sprawozdawczym korzyści ekonomicznych, o wiarygodnie określonej wartości, w formie zmniejszenia wartości aktywów, albo zwiększenia wartości zobowiązań i rezerw, które doprowadzą do zmniejszenia kapitału własnego lub zwiększenia jego niedoboru w inny sposób niż wycofanie środków przez udziałowców lub właścicieli.

Przychody oraz koszty w okresie sprawozdawczym ustala się zgodnie z zasadą memoriałową. Podstawą obliczenia przychodu jest wartość godziwa, przyjmująca najczęściej postać ceny sprzedaży netto (np. jeśli przychód dotyczy tradycyjnej transakcji sprzedaży).

W wyniku finansowym danego okresu, zgodnie z zasadą memoriałową (po uwzględnieniu zasady współmierności), powinny być ujmowane przychody osiągnięte w danym okresie oraz koszty współmierne do nich, będące skutkiem zdarzeń danego okresu¹²².

W odniesieniu do przychodów z działalności operacyjnej stosuje się następujące zasady pomiaru:

- przychody ze sprzedaży produktów i usług oraz przychody ze sprzedaży towarów i materiałów – według cen sprzedaży netto,
- przychody z pozostałej działalności operacyjnej (np. ze sprzedaży majątku operacyjnego innego niż produkty, towary i materiały) – ustala się je również według cen sprzedaży netto,
- pozostałe przychody operacyjne – korzyści z pozostałych tytułów (np. kary umowne, odszkodowania) są ustalane w wartości nominalnej wymaganej zapłaty.

Natomiast w odniesieniu do pozostałych przychodów operacyjnych stosuje się następujące zasady:

o podatek dochodowy – w efekcie otrzymujemy zysk netto. Zysk netto jest podstawą podziału dokonywanego przez właścicieli jednostki.

¹²² „Przychody i koszty wynikające ze zdarzeń lat poprzednich i przyszłych okresów sprawozdawczych, jeśli są istotne, nie powinny być ujmowane w wyniku danego roku, w którym stwierdzono ich powstanie. Powinny być odnoszone bezpośrednio na kapitał własny lub ujmowane jako kategorie bilansowe rozliczane w czasie”. Zob. E. Walińska (red.), *Meritum. Rachunkowość...*, s. 281.

- przychody z tytułu zdarzeń bieżącego okresu (np. sprzedaż środków trwałych, środków trwałych w budowie, wartości niematerialnych i prawnych) – pomiar według cen sprzedaży netto,

- przychody z tytułu rozwiązania / aktualizacji rezerw innych niż związane z działalnością finansową (np. aktualizacja lub rozwiązanie rezerw związanych z działalnością operacyjną) – pomiar w wiarygodnie oszacowanej kwocie,

- przychody z tytułu zmiany oszacowania wartości aktywów i zobowiązań niefinansowych – pomiar w wiarygodnie oszacowanej kwocie.

Kolejną grupą przychodów są przychody z działalności finansowej, które obejmują skutki finansowe zdarzeń dokonanych w bieżącym okresie (np. otrzymane dywidendy, zysk ze sprzedaży aktywów finansowych) oraz skutki finansowe wyceny bilansowej aktywów i zobowiązań finansowych. Można tu wyróżnić:

- przychody z tytułu odsetek, dywidend i innych korzyści z utrzymywania aktywów finansowych,

- przychody z tytułu odsetek od należności z tytułu dostaw, usług i pozostałych należności innych niż zaliczane do aktywów finansowych,

- przychody z tytułu różnic kursowych,

- przychody z tytułu dokonania szacunków przy wycenie aktywów finansowych i zobowiązań finansowych oraz z tytułu zmian tych szacunków,

- przychody ze zbycia inwestycji w aktywa finansowe.

Pomiar przychodów finansowych wymaga różnych parametrów i jest dokonywany według zróżnicowanych zasad, w zależności od ich rodzaju.

Odrębną grupę przychodów – w szerokim znaczeniu tego pojęcia – są:

- przychody z tytułu zdarzeń nadzwyczajnych – określane jako zyski nadzwyczajne (trudne do przewidzenia, sporadyczne)¹²³,

- przychody z tytułu podatku dochodowego¹²⁴.

Jak widać, ustawa o rachunkowości nie podaje szczegółowej definicji przychodów, dokonuje jedynie ich klasyfikacji według rodzaju. Ponadto nie są ustalone szczegółowe zasady pomiaru przychodów, zatem należy stosować

¹²³ Przychody z tytułu strat nadzwyczajnych obejmują przychody związane ze zdarzeniami losowymi, np. otrzymane odszkodowania od firm ubezpieczeniowych za utratę lub zniszczenie aktywów trwałych i obrotowych w wyniku zdarzeń losowych, uzyskane przychody ze sprzedaży składników majątkowych, które uległy uszkodzeniu wskutek zdarzeń losowych, wartość składników majątkowych uszkodzonych wskutek zdarzeń losowych, ale nadających się jeszcze do dalszego wykorzystania, rozwiązanie rezerw utworzonych na pewne lub bardzo prawdopodobne przyszłe zobowiązania spowodowane zdarzeniami niezwiązanymi z ogólnym ryzykiem prowadzenia działalności.

¹²⁴ Szczególnym rodzajem przychodów są przychody z tytułu podatku dochodowego, które obejmują: otrzymane w danym okresie zwroty podatku dochodowego od fiskusa, wynikające ze zdarzeń bieżącego okresu (podatek dochodowy bieżący); naliczony w danym okresie podatek dochodowy, ale otrzymany w przyszłych okresach, wynikający ze zdarzeń bieżącego okresu (podatek dochodowy odroczony).

ogólne zasady¹²⁵ (zasadę memoriałową, współmierności, ostrożności) i określone szczegółowo w ustawie o rachunkowości kategorie pomiaru (cenę sprzedaży netto, wartość godziwą, wartość nominalną, cenę rynkową itp.).

W odniesieniu do kosztów problem pomiaru wygląda bardzo podobnie, jak w przypadku przychodów. Należy stosować ogólną definicję kosztów, która określa źródło ich powstania – zmniejszenie wartości aktywów lub wzrost zobowiązań. W pierwszym przypadku poziom kosztów określa wartość zużycia zasobów i w zależności od rodzaju zasobu będzie to amortyzacja, zużycie materiałów, odpisy itp. W drugim przypadku poziom kosztów wyznacza kwota zużytych świadczeń, np. zużycie siły roboczej czy usługi obce.

Koszty operacyjne obejmują koszty podstawowe operacyjne i koszty pozostałe operacyjne. Koszty podstawowe operacyjne mogą być prezentowane w różnych przekrojach jako koszty rodzajowe lub koszty w układzie kalkulacyjnym (koszt wytworzenia, koszty zarządu, koszty sprzedaży).

Kluczową kategorią kosztów podstawowej działalności operacyjnej jest koszt wytworzenia, co znalazło odzwierciedlenie w jego definicji określonej w ustawie o rachunkowości. Zgodnie z jej przepisami koszt wytworzenia produktu obejmuje koszty pozostające w bezpośrednim związku z danym produktem oraz uzasadnioną część kosztów pośrednio związanych z wytworzeniem tego produktu. Koszty bezpośrednie obejmują wartość zużytych materiałów bezpośrednich, koszty pozyskania i przetworzenia związane bezpośrednio z produkcją i inne koszty poniesione w związku z doprowadzeniem produktu do postaci i miejsca, w jakich znajduje się on w dniu wyceny. Do uzasadnionej, odpowiedniej do okresu wytwarzania produktu, części kosztów pośrednich zalicza się zmienne, pośrednie koszty produkcji oraz tę część stałych, pośrednich kosztów produkcji, które odpowiadają poziomowi tych kosztów przy normalnym wykorzystaniu zdolności produkcyjnych¹²⁶.

Pozostałe koszty operacyjne dzielą się na koszty:

- z tytułu zdarzeń bieżącego okresu,
- z tytułu rozwiązania / utworzenia rezerw (innych niż związane z działalnością finansową),

¹²⁵ Zgodnie z art. 6 ust. 1 ustawy o rachunkowości w wyniku jednostki należy ująć: wszystkie osiągnięte przychody, przypadające na jej rzecz przychody, dotyczące danego roku obrotowego, niezależnie od terminu ich zapłaty.

¹²⁶ Za normalny poziom wykorzystania zdolności produkcyjnych uznaje się przeciętną, zgodną z oczekiwaniami w typowych warunkach, wielkość produkcji za daną liczbę okresów lub sezonów, przy uwzględnieniu planowych remontów. Do kosztów wytworzenia produktu nie zalicza się kosztów będących konsekwencją niewykorzystanych zdolności produkcyjnych i strat produkcyjnych, ogólnego zarządu, które nie są związane z doprowadzaniem produktu do postaci i miejsca, w jakich się znajduje na dzień wyceny, magazynowania wyrobów gotowych i półproduktów, chyba że poniesienie tych kosztów jest niezbędne w procesie produkcji, kosztów sprzedaży produktów (art. 28 ust. 3 ustawy o rachunkowości).

- z tytułu zmiany oszacowania wartości aktywów i zobowiązań niefinansowych,

- z tytułu rozliczenia przychodów / kosztów lat poprzednich¹²⁷.

Kolejną grupą kosztów wykazywaną w rachunku wyników są koszty finansowe. Można je podzielić na: koszty z tytułu odsetek od zobowiązań z tytułu dostaw i usług oraz pozostałych zobowiązań niezaliczanych do zobowiązań finansowych, koszty z tytułu dyskonta i odsetek od zobowiązań finansowych, koszty z tytułu różnic kursowych, koszty z tytułu dokonania szacunków oraz ich zmian w wycenie aktywów i zobowiązań finansowych, koszty ze zbycia aktywów finansowych, koszty z tytułu bieżących transakcji związanych z operacjami finansowymi, koszty z tytułu tworzonych rezerw na zobowiązania wynikające z operacji finansowych.

Odrębną częścią kosztów są straty nadzwyczajne. Są one związane ze zdarzeniami losowymi (np. wartość netto aktywów trwałych i obrotowych utraczonych wskutek zdarzeń losowych nienadających się do dalszego wykorzystania), utworzeniem rezerw na pewne lub bardzo prawdopodobne przyszłe zobowiązania spowodowane zdarzeniami niezwiązanymi z ogólnym ryzykiem prowadzenia działalności.

Specyficzną grupą kosztów są także koszty (obciążenia) z tytułu podatku dochodowego¹²⁸.

Reasumując, pomiar kosztów wymaga różnych parametrów i jest dokonywany według zróżnicowanych zasad, w zależności od ich rodzaju. W ustawie o rachunkowości nie określono szczegółowych zasad ustalania kosztów, zatem należy stosować ogólne zasady (memoriałową, współmierności, ostrożności), definicje i określone kategorie pomiaru (wartość godziwą, wartość nominalną, cenę rynkową itp.).

Ustawa o rachunkowości określa zasady prezentacji w rachunku wyników. Jednostki mogą go sporządzać w wariantcie kalkulacyjnym i wariantcie porównawczym. Zakres informacyjny obu wariantów rachunku zysków i strat przedstawiono w tabeli 2.31.

¹²⁷ W szczególności są to koszty związane z działalnością socjalną, ze zbyciem środków trwałych, środków trwałych w budowie, wartości niematerialnych i prawnych, inwestycji w aktywa niefinansowe, z odpisem należności i zobowiązań o charakterze nieściągalnym, z utworzenia i rozwiązania rezerw (z wyjątkiem rezerw związanych z działalnością finansową), z odpisami aktualizującymi wartość aktywów (innych niż finansowe), z karami, grzywnami, odszkodowaniami, przekazaniem lub otrzymaniem nieodpłatnie aktywów (innych niż finansowe).

¹²⁸ „Koszty z tytułu podatku dochodowego to odpływ korzyści wynikający z prawa podatkowego, obliczany na bazie memoriałowej. Mogą one wystąpić jako: zapłacony w bieżącym okresie podatek dochodowy (bieżący podatek dochodowy) lub naliczony w danym okresie podatek dochodowy, ale wymagany do zapłaty dopiero w przyszłych okresach (podatek dochodowy odroczony). Pierwsza sytuacja oznacza obowiązek zapłaty podatku i jest w praktyce znana jako podatek należny. Druga sytuacja może wystąpić w przypadku różnego rodzaju ulg podatkowych pozwalających na późniejszą zapłatę podatku (często nie wynika to z ujęcia zdarzenia w rachunkowości)”. E. Walińska (red.), *Meritum. Rachunkowość...*, s. 283–284.

Tabela 2.31. Ogólna struktura rachunku zysków i strat w wariantcie kalkulacyjnym i wariantcie porównawczym

Rachunek zysków i strat (wariant kalkulacyjny)	Rachunek zysków i strat (wariant porównawczy)
A. Przychody netto ze sprzedaży produktów, towarów i materiałów B. Koszty sprzedanych produktów, towarów i materiałów, w tym: I. Koszt wytworzenia sprzedanych produktów II. Wartość sprzedanych towarów i materiałów C. Zysk (strata) brutto ze sprzedaży D. Koszty sprzedaży E. Koszty ogólnego zarządu F. Zysk (strata) ze sprzedaży G. Pozostałe przychody operacyjne H. Pozostałe koszty operacyjne I. Zysk (strata) z działalności operacyjnej J. Przychody finansowe K. Koszty finansowe L. Zysk (strata) z działalności gospodarczej M. Wynik zdarzeń nadzwyczajnych N. Zysk (strata) brutto O. Podatek dochodowy P. Pozostałe obowiązkowe zmniejszenia zysku (zwiększenia straty) Q. Zysk (strata) netto	A. Przychody netto ze sprzedaży i zrównane z nimi, w tym: I. Przychody netto ze sprzedaży produktów II. Zmiana stanu produktów (zwiększenie – wartość dodatnia, zmniejszenie – wartość ujemna) III. Koszt wytworzenia produktów na własne potrzeby jednostki IV. Przychody netto ze sprzedaży towarów i materiałów B. Koszty sprzedanych produktów, towarów i materiałów, w tym: I. Amortyzacja II. Zużycie materiałów i energii III. Usługi obce IV. Podatki i opłaty, w tym: podatek akcyzowy V. Wynagrodzenia VI. Ubezpieczenia społeczne i inne świadczenia VII. Pozostałe koszty rodzajowe VIII. Wartość sprzedanych towarów i materiałów C. Zysk (strata) ze sprzedaży D. Pozostałe przychody operacyjne E. Pozostałe koszty operacyjne F. Zysk (strata) z działalności operacyjnej G. Przychody finansowe H. Koszty finansowe I. Zysk (strata) z działalności gospodarczej J. Wynik zdarzeń nadzwyczajnych K. Zysk (strata) brutto L. Podatek dochodowy M. Pozostałe obowiązkowe zmniejszenia zysku (zwiększenia straty) N. Zysk (strata) netto

Źródło: E. Walińska (red.), *Meritum. Rachunkowość i sprawozdawczość finansowa*, ABC a Wolters Kluwer business, Warszawa 2012, s. 177.

Struktura wyniku finansowego jest następująca:

- 1) wynik działalności operacyjnej, w tym z tytułu pozostałych przychodów i kosztów operacyjnych,
- 2) wynik operacji finansowych,

- 3) wynik operacji nadzwyczajnych,
 4) obowiązkowe obciążenia wyniku finansowego z tytułu podatku dochodowego, którego podatnikiem jest jednostka, i płatności z nim zrównanych, na podstawie odrębnych przepisów.

Tabela 2.32. Rodzaje wyników w świetle ustawy o rachunkowości – definicje

Rodzaje wyników	Definicja ustawowa	Artykuł
Wynik działalności operacyjnej	„Wynik działalności operacyjnej stanowi różnicę między przychodami netto ze sprzedaży produktów, towarów i materiałów, z uwzględnieniem dotacji, opustów, rabatów i innych zwiększeń lub zmniejszeń, bez podatku od towarów i usług, oraz pozostałymi przychodami operacyjnymi a wartością sprzedanych produktów, towarów i materiałów wycenionych w kosztach wytworzenia albo cenach nabycia, albo zakupu, powiększoną o całość poniesionych od początku roku obrotowego kosztów ogólnych zarządu, sprzedaży produktów, towarów i materiałów oraz pozostałych kosztów operacyjnych”.	Art. 42 ust. 2
Wynik operacji finansowych	„Wynik operacji finansowych stanowi różnicę między przychodami finansowymi, w szczególności z tytułu dywidend (udziałów w zyskach), odsetek, zysków ze zbycia oraz aktualizacji wartości inwestycji innych niż wymienione w art. 28 ust. 1 pkt 1a, nadwyżki dodatnich różnic kursowych nad ujemnymi, a kosztami finansowymi, w szczególności z tytułu odsetek, strat ze zbycia oraz aktualizacji wartości inwestycji innych niż wymienione w art. 28 ust. 1 pkt 1a, nadwyżki ujemnych różnic kursowych nad dodatnimi, z wyjątkiem odsetek, prowizji, dodatnich i ujemnych różnic kursowych, o których mowa w art. 28 ust. 4 i ust. 8 pkt 2”.	Art. 42 ust. 3
Wynik operacji nadzwyczajnych	„Wynik zdarzeń nadzwyczajnych stanowi różnicę między zyskami nadzwyczajnymi a stratami nadzwyczajnymi”.	Art42 ust. 4

Źródło: ustawa z 29 września 1994 r. o rachunkowości, tekst jednolity: Dz. U. 2009, nr 152, poz. 1223, z późn. zm. (art. 42 ust. 2–4).

Pierwszym prezentowanym wynikiem w rachunku zysków i strat jest wynik z działalności operacyjnej, w którym szczególnie istotny jest wynik z podstawowej działalności operacyjnej zwany wynikiem ze sprzedaży. Pokazuje on efekty podstawowej działalności operacyjnej, a dodatkowo jest korygowany o wynik na pozostałej działalności operacyjnej. Kolejnym wynikiem jest wynik z działalności finansowej, który stanowi różnicę między przychodami finansowymi a kosztami finansowymi. Odrębnym elementem wyniku finansowego jest wynik nadzwyczajny, czyli różnica między zyskami i stratami nadzwyczajnymi.

W ostatniej części rachunku zysków i strat wykazywany jest:

- zysk (strata) brutto,
- podatek dochodowy bieżący i odroczony,
- pozostałe obowiązkowe zmniejszenia zysku,
- zysk (strata) netto.

Odrębną kwestią prezentacji pozycji w rachunku wyników jest wynik z działalności kontynuowanej i niekontynuowanej. Dotyczy to jednostek, które zamierzają zaniechać prowadzenia określonej działalności. Mają one obowiązek wyodrębnić przychody i koszty zaniechanej działalności¹²⁹. Ustawa o rachunkowości nie sprecyzowała sposobu prezentacji informacji o zaniechaniu działalności, ale jednostka ma obowiązek przedstawienia ich nie w informacji dodatkowej, ale w rachunku zysków i strat¹³⁰.

Jeśli chodzi o obecnie obowiązujące regulacje giełdowe odnośnie do zasad prezentacji pozycji w rachunku wyników, to ich źródłem jest rozporządzenie z 19 marca 2002 r. Rozporządzenie wprowadziło strukturę rachunku wyników bardziej dostosowaną do ustawy o rachunkowości. Spowodowało to również zmiany struktury not. Kolejne nowelizacje rozporządzenia miały miejsce w latach 2005, 2009 i 2012¹³¹. Regulacje giełdowe po nowelizacji ustawy

¹²⁹ Artykuł 47 ust. 3 ustawy o rachunkowości stanowi, że „w przypadku, gdy jednostka przewiduje zaprzestanie określonego zakresu działalności mającego wpływ na przychody i koszty przyszłych okresów, przy zachowaniu zasady kontynuacji – odpowiednie przychody i koszty z tym związane należy wykazać odrębnie od przychodów i kosztów działalności kontynuowanej”.

¹³⁰ Wymaga to w firmie, w której ma miejsce zaniechanie działalności, opracowania indywidualnej formy rachunku wyników.

¹³¹ Były to następujące nowelizacje regulacji dla spółek giełdowych: 1) rozporządzenie Ministra Finansów z 3 kwietnia 2012 r. zmieniające rozporządzenie w sprawie zakresu informacji wykazywanych w sprawozdaniach finansowych i skonsolidowanych sprawozdaniach finansowych, wymaganych w prospekcie emisyjnym dla emitentów z siedzibą na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej, dla których właściwe są polskie zasady rachunkowości, Dz. U. 2012, nr 0, poz. 469; 2) rozporządzenie Ministra Finansów z 19 lutego 2009 r. w sprawie informacji bieżących i okresowych przekazywanych przez emitentów papierów wartościowych oraz warunków uznawania za równoważne informacji wymaganych przepisami prawa państwa niebędącego państwem członkowskim, Dz. U. 2009, nr 33, poz. 259; 3) rozporządzenie Ministra Finansów z 19 lutego 2009 r. zmieniające rozporządzenie w sprawie zakresu informacji wykazywanych w sprawozdaniach finansowych i skonsolidowanych sprawozdaniach finansowych, wymaganych w prospekcie emisyjnym dla emitentów z siedzibą na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej, dla których właściwe są polskie zasady rachunkowości (Dz. U. z 2009 r. nr 33 poz. 260; 4) rozporządzenie Ministra Finansów z 18 października 2005 r. w sprawie zakresu informacji wykazywanych w sprawozdaniach finansowych i skonsolidowanych sprawozdaniach finansowych, wymaganych w prospekcie emisyjnym dla emitentów z siedzibą na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej, dla których właściwe są polskie zasady rachunkowości, Dz. U. 2005, nr 209, poz. 1743; 5) rozporządzenie Rady Ministrów z 21 marca 2005 r. w sprawie informacji bieżących i okresowych przekazywanych przez emitentów papierów wartościowych, Dz. U. 2005, nr 49, poz. 463; 6) rozporządzenie Rady Ministrów z 11 sierpnia 2004 r. w sprawie szczegółowych warunków, jakim powinien odpowiadać prospekt emisyjny oraz skrót prospektu, Dz. U. 2004, nr

o rachunkowości w roku 2000 zmieniały się wielokrotnie, ale w odniesieniu do formuły rachunku zysków i strat nie przyniosły zmian (por. tabela 2.33).

Tabela 2.33. Wzór rachunku wyników dla spółek giełdowych – 2005 rok

Dz. U. 2005, nr 209, poz. 1743
Rozporządzenie Ministra Finansów z 18 października 2005 r. w sprawie zakresu informacji wykazywanych w sprawozdaniach finansowych i skonsolidowanych sprawozdaniach finansowych, wymaganych w prospekcie emisyjnym dla emitentów z siedzibą na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej, dla których właściwe są polskie zasady rachunkowości
1
<p>RACHUNEK ZYSKÓW I STRAT / SKONSOLIDOWANY RACHUNEK ZYSKÓW I STRAT (wariant kalkulacyjny)</p> <p>I. Przychody netto ze sprzedaży produktów, towarów i materiałów, w tym: – od jednostek powiązanych 1. Przychody netto ze sprzedaży produktów 2. Przychody netto ze sprzedaży towarów i materiałów</p> <p>II. Koszty sprzedanych produktów, towarów i materiałów, w tym: – jednostkom powiązanim 1. Koszt wytworzenia sprzedanych produktów 2. Wartość sprzedanych towarów i materiałów</p> <p>III. Zysk (strata) brutto ze sprzedaży (I–II) IV. Koszty sprzedaży V. Koszty ogólnego zarządu</p> <p>VI. Zysk (strata) ze sprzedaży (III–IV–V) VII. Pozostałe przychody operacyjne 1. Zysk ze zbycia niefinansowych aktywów trwałych 2. Dotacje 3. Inne przychody operacyjne</p> <p>VIII. Pozostałe koszty operacyjne 1. Strata ze zbycia niefinansowych aktywów trwałych 2. Aktualizacja wartości aktywów niefinansowych 3. Inne koszty operacyjne</p> <p>IX. Zysk (strata) z działalności operacyjnej (VI+VII–VIII) X. Przychody finansowe 1. Dywidendy i udziały w zyskach, w tym: – od jednostek powiązanych 2. Odsetki, w tym: – od jednostek powiązanych 3. Zysk ze zbycia inwestycji</p>

186, poz. 1921; 7) rozporządzenie Rady Ministrów z 19 marca 2002 r. zmieniające rozporządzenie w sprawie szczegółowych warunków, jakim powinien odpowiadać prospekt emisyjny oraz skrót prospektu, Dz. U. 2002, nr 36, poz. 328; 8) rozporządzenie Rady Ministrów z 16 października 2001 r. w sprawie szczegółowych warunków, jakim powinien odpowiadać prospekt emisyjny oraz skrót prospektu, Dz. U. 2001, nr 139, poz. 1568; 9) rozporządzenie Rady Ministrów z 16 października 2001 r. w sprawie informacji bieżących i okresowych przekazywanych przez emitentów papierów wartościowych, Dz. U. 2001, 139, poz. 1569.

1
4. Aktualizacja wartości inwestycji
5. Inne
XI. Koszty finansowe
1. Odsetki, w tym:
— dla jednostek powiązanych
2. Strata ze zbycia inwestycji
3. Aktualizacja wartości inwestycji
4. Inne
XII. Zysk (strata) na sprzedaży całości lub części udziałów jednostek podporządkowanych ^{*)}
XIII. Zysk (strata) z działalności gospodarczej (IX+X–XI+/-XII)
XIV. Wynik zdarzeń nadzwyczajnych (XIV.1.–XIV.2.)
1. Zyski nadzwyczajne
2. Straty nadzwyczajne
XV. Odpis wartości firmy jednostek podporządkowanych ^{*)}
XVI. Odpis ujemnej wartości firmy jednostek podporządkowanych ^{*)}
XVII. Zysk (strata) brutto (XIII+/-XIV-XV+XVI)
XVIII. Podatek dochodowy
(a) część bieżąca
(b) część odroczone
XIX. Pozostałe obowiązkowe zmniejszenia zysku (zwiększenia straty)
XX. Udział w zyskach (stratach) netto jednostek podporządkowanych wycenianych metodą praw własności ^{4)/} Udział w zyskach (stratach) netto jednostek podporządkowanych wycenianych metodą praw własności ^{*)}
XXI. (Zyski) straty mniejszości ^{*)}
XXII. Zysk (strata) netto (XVII–XVIII–XIX+/-XX+/-XXI)
Zysk (strata) netto (zaktualizowany)
Średnia ważona liczba akcji zwykłych
Zysk (strata) na jedną akcję zwykłą (w zł) ⁵⁾
Średnia ważona rozwodniona liczba akcji zwykłych
Rozwodniony zysk (strata) na jedną akcję zwykłą (w zł) ⁶⁾

⁴⁾ Pozycję wykazuje się, jeżeli w sprawozdaniu finansowym do wyceny udziałów lub akcji w jednostkach podporządkowanych stosowana jest metoda praw własności.
^{5), 6)} Wskaźniki obliczone zgodnie z MSR.
^{*)} Pozycja wykazywana wyłącznie w skonsolidowanym sprawozdaniu finansowym.

Źródło: rozporządzenie Ministra Finansów z 18 października 2005 r. w sprawie zakresu informacji wykazywanych w sprawozdaniach finansowych i skonsolidowanych sprawozdaniach finansowych, wymaganych w prospekcie emisyjnym dla emitentów z siedzibą na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej, dla których właściwe są polskie zasady rachunkowości, Dz. U. 2005, nr 209, poz. 1743.

2.3.2. Ujawnienia dotyczące rachunku wyników (informacja dodatkowa)

Według ustawy o rachunkowości ujawnienia dotyczące rachunku wyników stanowią integralny element każdego rocznego sprawozdania finansowego (art. 48 ustawy o rachunkowości). Kluczową ich częścią są „dodatkowe informacje i objaśnienia”, składnik informacji dodatkowej. Do jej sporządzenia

zobligowane są zarówno jednostki, których sprawozdania finansowe podlegają badaniu, jak i te, których sprawozdania finansowe nie podlegają badaniu przez biegłego rewidenta¹³².

Tabela 2.34. Układ dodatkowych objaśnień w informacji dodatkowej

Ustęp załącznika nr1	Obejmuje	Sporządzają jednostki
1	Objaśnienia do bilansu	Wszystkie
2	Objaśnienia do rachunku zysków i strat	Wszystkie
2a	Objaśnienia kursów przyjętych do wyceny	Wszystkie
2b	Objaśnienia do instrumentów finansowych	Wszystkie
3	Objaśnienia do rachunku przepływów pieniężnych	Zestawiające ten rachunek
4	Objaśnienia do zawartych przez jednostkę umów, istotnych transakcji i niektórych zagadnień osobowych	pkt 1 – wszystkie pkt 2, 3 – spółki handlowe
5	Zdarzenia po dniu bilansowym, rodzaj i skutki zmian zasad (polityki) rachunkowości	Wszystkie
6	Dodatkowe informacje dotyczące połączenia spółek	Spółka przejmująca lub nowo zawiązana
7	Informacje o istotnych zagrożeniach dla kontynuowania działalności	Wszystkie, w których takie zagrożenie występuje
8	Inne, istotne informacje wpływające na ocenę sytuacji jednostki	Wszystkie w miarę potrzeby

Źródło: *Rachunkowość – zamknięcie roku 2010*, Wydawnictwo Rachunkowość, Warszawa 2011, s. 186.

Ustawa o rachunkowości stanowi, że w dodatkowych informacjach i objaśnieniach jednostka powinna zamieszczać istotne dane i objaśnienia, które są niezbędne do tego, aby sporządzone sprawozdanie finansowe w sposób rzetelny i jasny przedstawiało sytuację majątkową, finansową oraz wynik finansowy, a w szczególności¹³³:

- wyjaśnienia do poszczególnych pozycji bilansu, rachunku zysków i strat, zestawienia zmian w kapitale (funduszu) własnym oraz rachunku przepływów pieniężnych za okres sprawozdawczy ujęty w rocznym sprawozdaniu finansowym,
- propozycje w aspekcie podziału zysku bądź sposobu pokrycia straty,
- ogólne informacje o pracownikach i organach jednostki,

¹³² *Dodatkowe informacje i objaśnienia*, [w:] *Rachunkowość – zamknięcie roku 2010*, Wydawnictwo Rachunkowość, Warszawa 2011, s. 185.

¹³³ *Ibidem*.

• inne informacje niezbędne do zrozumienia rocznego sprawozdania finansowego¹³⁴.

W praktyce dodatkowe objaśnienia są sporządzane w formie mieszanej (tabelaryczno-opisowej). W tabeli 2.34 został przedstawiony układ dodatkowych informacji i objaśnień wymagany przez obecnie obowiązującą ustawę o rachunkowości.

Informacja dodatkowa w przypadku rachunku wyników stanowi zatem uzupełnienie danych ujętych we wzorze prezentacyjnym rachunku wyników. Większość informacji dotyczy kosztów, w stosunku do przychodów wymagane jest tylko jedno ujawnienie dotyczące struktury rzeczowej i terytorialnej przychodów. W szczególności informacje ujawniane w zakresie rachunku wyniku dotyczą¹³⁵:

1) struktury rzeczowej (rodzaje działalności) i terytorialnej (kraj, eksport) przychodów netto ze sprzedaży produktów, towarów i materiałów,

2) wysokości i wyjaśnienia przyczyn odpisów aktualizujących środki trwałe,

3) wysokości odpisów aktualizujących wartość zapasów,

4) przychodów, kosztów i wyników działalności zaniechanej w roku obrotowym lub przewidzianej do zaniechania w roku następnym,

5) rozliczenia głównych pozycji różniących podstawę opodatkowania podatkiem dochodowym od wyniku finansowego (zysku, straty) brutto,

6) w przypadku jednostek, które sporządzają rachunek zysków i strat w wariantcie kalkulacyjnym, kosztów wytworzenia produktów na własne potrzeby oraz kosztów rodzajowych: amortyzacji, zużycia materiałów i energii, usług obcych, podatków i opłat, wynagrodzeń, ubezpieczeń i innych świadczeń, pozostałych kosztów rodzajowych,

7) kosztów wytworzenia środków trwałych w budowie,

8) poniesionych w ostatnim roku i planowanych na następny rok nakładów na niefinansowe aktywa trwałe; odrębnie należy wykazać poniesione i planowane nakłady na ochronę środowiska,

9) informacji o zyskach i stratach nadzwyczajnych, z podziałem na losowe i pozostałe,

10) podatku dochodowego od wyniku na operacjach nadzwyczajnych.

¹³⁴ Rola informacji dodatkowej w sprawozdaniu finansowym jest bardzo znacząca. „Pozwala na zachowanie cech jakościowych sprawozdania finansowego. Dzięki niej uzyskujemy pewność, że zostały zachowane zasady rachunkowości gwarantujące porównywalność i istotność”. Zob. szerzej E. Walińska (red.), *Rachunkowość finansowa. Ujęcie sprawozdawcze i ewidencyjne. Podręcznik*, Oficyna a Wolters Kluwer business, Warszawa 2010, s. 106.

¹³⁵ Zob. ustawa z 29 września 1994 r. o rachunkowości, Dz. U. 2009, nr 152, poz. 1223, załącznik nr 1. Zakres informacji wykazywanych w sprawozdaniu finansowym, o którym mowa w art. 45 ustawy o rachunkowości, dla innych jednostek niż banki, zakłady ubezpieczeń i zakłady reasekuracji, dodatkowe informacje i objaśnienia, pkt. 2.

Odrębnym źródłem wymaganych ujawnień w stosunku do rachunku wyników są regulacje giełdowe. Obecnie obowiązujące przepisy określiły obowiązek opracowania not objaśniających do każdej pozycji rachunku zysków i strat¹³⁶.

Noty obejmują informacje dotyczące:

- (a) przychodów podstawowych operacyjnych (noty 27–28),
- (b) kosztów podstawowych operacyjnych (nota 29),
- (c) przychodów pozostałych operacyjnych (nota 30),
- (d) kosztów pozostałych operacyjnych (nota 31),
- (e) przychodów finansowych (noty 32 i 34),
- (f) kosztów finansowych (noty 33 i 34),
- (g) zysków / strat nadzwyczajnych (nota 35 i 36),
- (h) podatku dochodowego (nota 37 i 38),
- (i) innych kategorii (noty 38–41)¹³⁷.

Podsumowując rozważania zawarte w niniejszym podrozdziale, należy stwierdzić, że aktualnie obowiązująca formuła sprawozdawcza rachunku zysków i strat pozostaje stabilna od kilkunastu lat. Taką tendencję można zaobserwować zarówno w odniesieniu do przepisów ustawy o rachunkowości, jak i regulacji giełdowych. Z upływem lat zmieniały się natomiast zasady pomiaru przychodów / kosztów, regulowane jedynie w ustawie o rachunkowości. Ponadto zmienił się zakres prezentowanych w rachunku wyników pozycji przychodów / kosztów (głównie pozostałej działalności operacyjnej i działalności finansowej).

Rozwój rachunku wyników nastąpił w obszarze ujawnień informacji o przychodach / kosztach, w szczególności dla spółek giełdowych. Można zatem wyraźnie wskazać kierunek zmian formuły sprawozdawczej rachunku wyników w ostatnich latach – ukształtowanie jego formy prezentacyjnej, bardzo dynamiczny rozwój ujawnień, a ponadto niewielkie zmiany zasad ustalania wyniku finansowego, w szczególności zmiany dotyczą przychodów / kosztów działalności finansowej.

Obowiązująca formuła rachunku wyników od kilku lat podlega krytyce środowiska teoretyków i praktyków, którzy twierdzą, że jest niedostosowana do zmieniającego się w bardzo szybkim tempie otoczenia. Podstawowe zarzuty są kierowane pod adresem zasad jego prezentacji i dotyczą braku informacji o przychodach / kosztach charakterystycznych dla rzeczywistości gospodarczej (np. wynikających z wyceny bilansowej, niepowtarzalnych itp.). Kwestie te są omawiane w kolejnym podrozdziale pracy.

¹³⁶ Opierają się one na wymogach rozporządzenia Ministra Finansów z 18 października 2005 r. w sprawie zakresu informacji wykazywanych w sprawozdaniach finansowych i skonsolidowanych sprawozdaniach finansowych, wymaganych w prospekcie emisyjnym dla emitentów z siedzibą na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej, dla których właściwe są polskie zasady rachunkowości. Było ono nowelizowane w 2009 i 2012 r., a istotną zmianę w roku 2009 stanowiło wprowadzenie obowiązku ujawnienia przychodów i kosztów finansowych od wspólnika jednostki współzależnej.

¹³⁷ Por. załącznik nr 1 do niniejszej rozprawy.

2.3.3. Krytyka obecnie obowiązującej formuły rachunku wyników w polskiej literaturze przedmiotu

Aktualnie obowiązująca formuła sprawozdawcza rachunku wyników budzi wiele wątpliwości. W Polsce problematyką rachunku wyników zajmowało się w ostatnich latach niewielu autorów¹³⁸. Kompleksową jego analizę i krytykę przeprowadził J. Gierusz, który opracował koncepcję rachunku wyników opartą na potrzebach polskich użytkowników sprawozdania finansowego.

J. Gierusz¹³⁹ wymienia bardzo wiele niedoskonałości obowiązującej formuły rachunku zysków i strat. Stwierdza, że nie można ustalić wyniku finansowego osiąganego na operacjach powtarzalnych, charakteryzujących się ciągłością, przewidywalnością i stabilnością. Ponadto uważa, że obecny zysk / strata ze sprzedaży nie uwzględnia między innymi kosztów obsługi zobowiązań oraz zrealizowanych różnic kursowych, które to pozycje – zwłaszcza przy wysokim zadłużeniu przedsiębiorstwa – mogą być znaczące.

Kolejnym mankamentem wskazanym przez tego autora jest ujęcie w jednej, zbiorczej pozycji zrealizowanych różnic kursowych wraz z różnicami naliczonymi jedynie memoriałowo na moment bilansowy oraz rzeczywiście naliczone przez (lub dla) kontrahentów odsetki wraz z odsetkami urealnijającymi tylko bilansową wartość rozrachunków. Jak twierdzi, kategorie te prezentują diametralnie różne grupy kosztów i przychodów, zwłaszcza z punktu widzenia pewności ich poniesienia lub osiągnięcia¹⁴⁰.

J. Gierusz uważa, że wyniki pośrednie ustalone w tradycyjnej formule rachunku wyników mają, w relacji do rachunku przepływów pieniężnych, nie-

¹³⁸ Byli to m.in. J. Gierusz, *Koszty i przychody w świetle nadrzędnych zasad rachunkowości*, ODDK, Gdańsk 2005; E. Walińska, *Koncepcja zysku całościowego a wartość bilansowa przedsiębiorstw*, [w:] T. Kiziukiewicz (red.), *Zasoby i procesy w rachunkowości jednostek gospodarczych*, Difin, Warszawa 2009, s. 335–338; A. Górski, A. Parkitna, *Propozycja modyfikacji wariantu porównawczego rachunku zysków i strat w zakresie pozycji zrównanych z przychodami*, „Zeszyty Teoretyczne Rachunkowości”, t. 57 (113), SKwP, Warszawa 2010, s. 29–40; H. Buk, *Sprawozdanie z całkowitych dochodów w świetle koncepcji zachowania kapitału*, [w:] B. Micherda (red.), *Sprawozdawczość i rewizja finansowa – kierunki zmian*, Wydawnictwo Uniwersytetu Ekonomicznego w Krakowie, Kraków 2011, s. 100–107; K. Zasiewska, *Koncepcja podatkowego rachunku zysków i strat. Artykuł dyskusyjny*, „Zeszyty Teoretyczne Rachunkowości”, t. 64 (120), SKwP, Warszawa 2011; K. Czubakowska, *Kierunki przeobrażeń...*, s. 23–24; K. Winiarska, *Rachunek kosztów i wyników w zarządzaniu jednostkami gospodarczymi*, Uniwersytet Szczeciński, „Rozprawy i Studia” T. (CCXXXIX) 165, Szczecin 1994, s. 126–128; P. Wójtowicz, *Czy wynik całościowy jest potrzebny rynkowi kapitałowemu?*, [w:] I. Sobańska, T. Wnuk-Pel (red.), *Rachunkowość w procesie tworzenia wartości przedsiębiorstwa*, Wydawnictwo Uniwersytetu Łódzkiego, Łódź 2009, s. 155–165.

¹³⁹ J. Gierusz, *Koszty i przychody...*, s. 234–236.

¹⁴⁰ Podobnie równorzędnie traktowane są aktywa i rezerwy z tytułu odroczonego podatku dochodowego i realne zobowiązania podatkowe.

wielką wartość poznawczą i analityczną, zwłaszcza brak im waloru porównywalności czasie i w przestrzeni.

Jak wiadomo, funkcjonujący obecnie układ rachunku zysków i strat całkowicie pomija koszty i przychody odnoszone wprost na kapitał, jak również koszt kapitału własnego, co według autora w kontekście coraz powszechniej stosowanych mierników oceny dokonań podmiotów gospodarczych opartych na pomiarze wartości dla akcjonariuszy jest nie do przyjęcia.

Autor wymienia również wiele mankamentów stosowanego w rachunku zysków i strat układu rodzajowego kosztów. Są to w szczególności braki w gromadzeniu informacji o kosztach prostych¹⁴¹ oraz niekompletność tego układu¹⁴².

J. Gierusz twierdzi również, że za wielce zróżnicowane należy uznać pozostałe przychody i koszty operacyjne; podkreśla, że wskazać kryterium, według którego kompletowano te konglomeraty. Do jednej grupy zakwalifikowano bowiem:

- zyski (straty) ze zbycia niefinansowych aktywów trwałych, w tym inwestycji w nieruchomości,
- przychody (koszty) domniemane, o kwotach szacowanych i subiektywnie wybranym momencie zarachowania (odpisy aktualizujące aktywa niefinansowe i ich odwrócenie, tworzone i rozwiązywane rezerwy),
- przychody (koszty) pierwotne (związane z działalnością socjalną, utrzymaniem obiektów przekazanych w dzierżawę i inwestycji w nieruchomości, amortyzacją obiektów otrzymanych nieodpłatnie), w tym przychody niemające odpowiednika w kosztach oraz koszty pozbawione przeciwwagi w przychodach (otrzymane, zapłacone kary, grzywny i odszkodowania oraz otrzymane i przekazane darowizny),
- przychody publicznoprawne (otrzymywane dotacje, umorzone zobowiązania publicznoprawne).

Podobnie niejednorodną strukturą charakteryzują się przychody i koszty finansowe, obejmujące m.in.:

- zyski (straty) ze zbycia inwestycji (z wyjątkiem inwestycji w nieruchomości),

¹⁴¹ Układ rodzajowy powinien gromadzić koszty proste, tj. tytuły niedające się rozłożyć na elementy składowe, jednorodne w swej treści, u podstaw których leży zużycie poszczególnych czynników produkcji. Warunków tych nie spełnia wiele pozycji, m.in.: składki na ubezpieczenia społeczne, odpis na Zakładowy Fundusz Świadczeń Socjalnych, zużycie materiałów, usługi obce. Pozostałe koszty rodzajowe to konglomerat zużycia materiałów (upominki i gadżety reklamowe), usług obcych (udział w targach, wystawach, produkcja reklam itp.) oraz wyjazdów służbowych.

¹⁴² Poza nim znajdują się bowiem na przykład: koszty utrzymania inwestycji w nieruchomości, w tym majątku przekazanego w dzierżawę (obejmujące m.in. amortyzację oraz usługi ochrony i konserwacji tych obiektów), opłaty sądowe dotyczące spraw spornych, amortyzacja środków trwałych otrzymanych nieodpłatnie.

- przychody (koszty) pierwotne (zrealizowane różnice kursowe, odsetki i prowizje od kredytów i innych zobowiązań, otrzymane dywidendy),
- przychody (koszty) księgowane na podstawie przepisów ustawy o rachunkowości (różnice kursowe oraz odsetki naliczone memoriałowo na moment bilansowy).

W świetle krytycznych uwag kierowanych pod adresem obecnie obowiązującej formuły sprawozdawczej rachunku wyników, pojawiła się propozycja jej zmian, którą opracował J. Gierusz w 2005 r. Autor zaprezentował w niej wynik całościowy jako efekt czterech podstawowych typów transakcji / operacji¹⁴³:

- transakcje ciągłe, realizowane regularnie i powtarzalnie w ramach podstawowej działalności operacyjnej przedsiębiorstwa; transakcje te obejmują zatem koszty i przychody procesów, dla realizacji których jednostka została powołana do życia;

- transakcje jednorazowe, pojawiające się nieregularnie, sporadycznie; jest to przede wszystkim sprzedaż aktywów przedsiębiorstwa niebędących produktami pracy – inwestycji, środków trwałych, wartości niematerialnych i prawnych, zbędnych zapasów materiałowych itp.; do grupy tej zaliczamy także skutki zdarzeń nadzwyczajnych, otrzymane / przekazane darowizny, kary, umorzone, przedawnione, nieściągalne należności / zobowiązania, grzywny, odszkodowania, wyniki realizowane na działalności zaniechanej);

- zdarzenia (operacje z mocy prawa bilansowego) zachodzące w otoczeniu przedsiębiorstwa lub w jego obrębie, wpływające na bilansowe wyceny aktywów i zobowiązań; autor stwierdza, że „wyodrębnienie trzeciego z wyników finansowych (z operacji naliczonych na mocy prawa bilansowego) ma na celu wyeksponowanie tytułów najbardziej miękkich, gdzie sam fakt ich naliczenia może budzić wątpliwości, nie mówiąc już o kwocie i dacie zarachowania”¹⁴⁴;

- operacje kapitałowe, czyli skutki operacji rozliczanych bezpośrednio z kapitałem własnym (np. przeszacowanie instrumentów finansowych).

Proponowaną przez J. Gierusza formułę rachunku zysków i strat przedstawiono na rysunku 2.1.

¹⁴³ *Ibidem*, s. 241–242.

¹⁴⁴ Są to np. odpisy aktualizujące wartość aktywów, tworzenie lub rozwiązywanie rezerw, różnice kursowe ujawniane w związku z bilansową wyceną aktywów i zobowiązań w walutach obcych, skutki zmian cen rynkowych (lub innych parametrów przyjętych do wyceny) aktywów finansowych, środków trwałych oraz wartości niematerialnych i prawnych, nieruchomości inwestycyjnych i innych aktywów wyrażanych w wartości godziwej. *Ibidem*.

A. Transakcje ciągłe A.1. Przychody z transakcji ciągłych A.2. Koszty transakcji ciągłych A.3. Zysk / strata z transakcji ciągłych (A.1–A.2)
B. Transakcje jednorazowe B.1. Przychody z transakcji jednorazowych B.2. Koszty transakcji jednorazowych B.3. Zysk / strata z transakcji jednorazowych (B.1.–B.2.)
C. Wynik na transakcjach ciągłych i jednorazowych (A.3 +/- B.3)
D. Operacje z mocy prawa bilansowego D.1. Przychody naliczone z mocy prawa bilansowego D.2. Koszty naliczone z mocy prawa bilansowego D.3. Zysk / strata na operacjach naliczonych z mocy prawa bilansowego (D.1.–D.2.)
E. Wynik netto na poziomie operacyjnym (C +/- D.3)
F. Operacje kapitałowe F.1. Przychody odnoszone wprost na kapitał F.2. Koszty odnoszone wprost na kapitał F.3. Zysk / strata na operacjach kapitałowych (F.1.–F.2.)
G. Wynik całościowy (E +/- F.3)
H. Koszt kapitału
I. Dodatnia/ujemna FVA (G-H)

Rysunek 2.1. Formuła rachunku wyników według J. Gierusza

Źródło: J. Gierusz, *Koszty i przychody w świetle nadrzędnych zasad rachunkowości*, ODDK, Gdańsk 2005, s. 236.

Autor wprowadził nie tylko koncepcję wyniku całościowego, ale dodatkowo zaproponował ujawnienie w rachunku wyników ekonomicznej wartości dodanej, podkreślając, że ujawnienie tej kategorii wprost w rachunku zysków i strat jest wyrazem przejścia od modelu księgowego do modelu ekonomicznego. Zaproponował dwa wzory rachunku – porównawczy i kalkulacyjny (por. tabela 2.35).

Tabela 2.35. Układ sprawozdawczy rachunku zysków i strat w wariantcie porównawczym

Koszty i straty	Przychody i zyski
1	2
A. Transakcje ciągłe	
I. Zużycie materiałów	I. Przychody ze sprzedaży produktów
II. Zużycie energii	II. Przychody ze sprzedaży towarów
III. Usługi obce i opłaty	III. Dywidendy i udziały w zyskach

1	2
IV. Wynagrodzenia V. Amortyzacja VI. Pozostałe koszty proste VII. Towary sprzedane w cenie nabycia (zakupu)	
VIII. Odsetki rzeczywiste	IV. Odsetki rzeczywiste
IX. Zrealizowane ujemne różnice kursowe	V. Zrealizowane dodatnie różnice kursowe
X. Koszty publicznoprawne:	VI. Zmiana stanu produktów
– podatek dochodowy z transakcji ciągłych – podatek akcyzowy – obciążenia płac (w tym: ZFSS i PFRON) – pozostałe koszty publicznoprawne	VII. Koszt wytworzenia świadczeń na własne potrzeby
XI. Zysk na transakcjach ciągłych	VIII. Strata na transakcjach ciągłych
B. Transakcje jednorazowe	
I. Strata ze zbycia aktywów: – środków trwałych oraz wartości niematerialnych i prawnych – inwestycji – pozostałych aktywów II. Niedobory, kary, grzywny i odszkodowania III. Darowizny przekazane IV. Umorzone, przedawnione, nieściągalne należności V. Straty nadzwyczajne VI. Podatek dochodowy z transakcji jednorazowych VII. Zysk na transakcjach jednorazowych	I. Zysk ze zbycia aktywów: – środków trwałych oraz wartości niematerialnych i prawnych – inwestycji – pozostałych aktywów II. Nadwyżki, kary, grzywny i odszkodowania III. Darowizny otrzymane IV. Przychody publicznoprawne: – dotacje – umorzenie zobowiązań publicznoprawnych – pozostałe przychody publicznoprawne V. Umorzone, przedawnione zobowiązania VI. Zyski nadzwyczajne VII. Strata na transakcjach jednorazowych
F. Operacje kapitałowe	
I. Strata z przeszacowania inwestycji długoterminowych II. Strata z przeszacowania instrumentów finansowych III. Skutki błędu podstawowego IV. Zmiany zasad rachunkowości V. Strata ze zbycia (umorzenia) udziałów (akcji) własnych VI. Strata z aktualizacji wyceny środków trwałych VII. Koszty emisji akcji VIII. Pozostałe koszty kapitałowe IX. Rezerwa na podatek dochodowy od operacji rozliczanych z kapitałem własnym X. Zysk na operacjach kapitałowych	I. Zysk z przeszacowania inwestycji długoterminowych II. Zysk z przeszacowania instrumentów finansowych III. Skutki błędu podstawowego IV. Zmiany zasad rachunkowości V. Zysk ze zbycia (umorzenia) udziałów (akcji) własnych VI. Zysk z aktualizacji wyceny środków trwałych VII. Pozostałe przychody kapitałowe VIII. Aktywa podatkowe od operacji rozliczanych z kapitałem własnym IX. Strata na operacjach kapitałowych

Tabela 2.32 (cd.)

1	2
G. Wynik całościowy	
I. Zysk całościowy	I. Strata całościowa
H. Koszt kapitału	
I. Korekta wyniku całościowego	I. Korekta wyniku całościowego
II. Średni ważony koszt kapitału x kapitał zainwestowany	
J. Ekonomiczna wartość dodana (EVA)	
I. Dodatnia wartość EVA	I. Ujemna wartość EVA

Źródło: J. Gierusz, *Koszty i przychody w świetle nadrzędnych zasad rachunkowości*, ODDK, Gdańsk 2005, s. 238–240.

Jak widać w tabeli 2.35, autor odrzucił wyodrębnienie rodzajów działalności, zastępując je grupami transakcji ciągłych (odpowiednik działalności operacyjnej podstawowej) i transakcji jednorazowych (odpowiednik działalności pozostałej operacyjnej, finansowej i inwestycyjnej).

Reasumując, propozycję J. Gierusza należy traktować jako kompleksową i bardzo odważną koncepcję przebudowy rachunku wyników. Dzisiaj, z perspektywy lat można stwierdzić, że postulat wprowadzenia wyniku całościowego jest bardzo możliwy do zrealizowania. Jeśli chodzi o odstępianie od prezentowania w rachunku wyników rodzajów działalności, to proponowane przez IASB / FASB zmiany idą w przeciwnym kierunku – pogłębiają ten przekrój informacyjny. Niewątpliwie koncepcja zmian rachunku wyników autorstwa J. Gierusza może stanowić inspirację do dalszych prac nad formułą tego ważnego elementu sprawozdawczości finansowej.

Rozdział 3

Rachunek wyników według koncepcji wyniku całościowego w regulacjach i praktyce rachunkowości

3.1. Formuła sprawozdawcza sprawozdania z całkowitych dochodów według międzynarodowych i amerykańskich standardów rachunkowości

3.1.1. Istota ekonomiczna wyniku całościowego

Wynik całościowy w praktyce sprawozdawczości finansowej stanowi nową miarę rentowności jednostki. Ma on swoje uzasadnienie w obecnie toczącym się procesie przebudowy systemu rachunkowości, będącym następstwem stosowania w tym systemie kategorii wartości jako instrumentu wyceny aktywów i zobowiązań. Aby odpowiedzieć na pytania, w jaki sposób koncepcja wyniku całościowego wpisuje się w aktualny system pomiaru przychodów i kosztów oraz jaka jest istota ekonomiczna wyniku całościowego, należy odwołać się przede wszystkim do teorii rachunkowości.

W teorii rachunkowości znane są dwie koncepcje ekonomiczne stanowiące punkt wyjścia do definiowania i pomiaru zysku jako wyniku działalności podmiotu gospodarczego w danym okresie¹:

- koncepcja zysku jako przyrostu dobrobytu (bogactwa, wartości) właścicieli,
- koncepcja maksymalizacji zysku w określonych warunkach dotyczących struktury rynku, popytu na produkt oraz kosztów, wiążąca się z traktowaniem zysku jako miary dokonań przedsiębiorstwa i jego zarządu².

W pierwszej z wymienionych koncepcji przyjmuje się, że kapitał stanowi zasób bogactwa (*wealth*) w danym okresie, a zysk stanowi korzyść, jaką jednostka uzyskuje z użycia tego kapitału. Według innej teorii zysk jest postrze-

¹ Por. A. Szychta, *Pomiar i prezentowanie wyniku całościowego spółki kapitałowej w sprawozdaniu finansowym*, „Zeszyty Teoretyczne Rachunkowości”, t. 8 (115), SKWP, Warszawa 2010, s. 119.

² E. Hendriksen, M. van Breda, *Teoria rachunkowości*, Wydawnictwo Naukowe PWN, Warszawa 2002, s. 294–295, 353; S. Newberry, *Reporting performance: comprehensive income and its components*, „Abacus” 2003, vol. 39, no. 3, s. 327.

gany jako miernik efektywności przedsiębiorstwa i pracy jego zarządu. Jak zauważa A. Szychta³, w tej koncepcji wynik finansowy ustalony w rachunkowości za dany okres działalności podmiotu gospodarczego powinien wyrażać rezultat podejmowanych decyzji przez kierownictwo i realizowanych procesów.

Wymienionym powyżej koncepcjom zysku odpowiadają dwie kategorie wyniku działalności podmiotów gospodarczych, które są ustalane w systemach rachunkowości i prezentowane w sprawozdaniach finansowych:

- dochód całkowity ogółem (*comprehensive income*)⁴,
- bieżący wynik operacyjny (wynik finansowy okresu).

Dochód całkowity jest konsekwencją zastosowania koncepcji zwanej rachunkiem czystej nadwyżki (*clean surplus*), w myśl której wszystkie zmiany kapitału własnego, nie pochodzące z transakcji podmiotu gospodarczego z jego właścicielami, należy ujmować jako wynik jego działalności w okresie sprawozdawczym. Przeciwna koncepcja, nazywana rachunkiem zaciemnionej nadwyżki (*dirty surplus accounting*), dopuszcza rozwiązanie, w którym określone zmiany wartości aktywów netto, inne niż zmiany spowodowane transakcjami z właścicielami, nie są uznawane w rachunku zysków i strat, ale bezpośrednio w kapitale własnym w bilansie⁵.

Tabela 3.1. Charakterystyka tradycyjnego i współczesnego podejścia do definiowania i pomiaru wyniku finansowego

Lp.	Wyszczególnienie	Pomiar	
		tradycyjny	współczesny
1	Zakres wyniku finansowego	wynik na poziomie operacyjnym	wynik całościowy
2	Aspekt semantyczny wyniku finansowego	wynik jako miara efektywności	koncepcja dobrobytu (bogactwa)
3	Aspekt strukturalny wyniku finansowego	podejście transakcyjne	podejście oparte na działalności przedsiębiorstwa
4	Podstawa wyceny aktywów i zobowiązań	koszt historyczny	wartość godziwa
5	Dominujące zasady rachunkowości	zasady realizacji, ostrożności	zasada współmierności
6	Dominujące cechy informacji	wiarygodność	przydatność
7	Wpływ polityki rachunkowości na wynik finansowy	niewielki	znaczny

Źródło: J. Gierusz, J. Gawrońska, *Ewolucja pojęcia wyniku finansowego a pomiar jego jakości*, „Zeszyty Teoretyczne Rachunkowości”, t. 66 (122), SKwP, Warszawa 2012, s. 30.

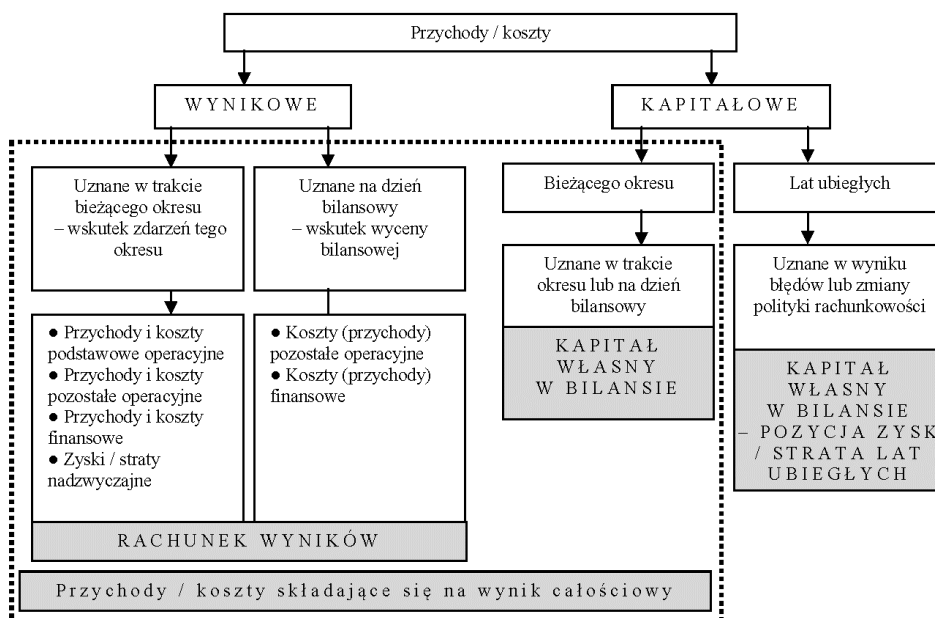
³ Por. A. Szychta, *Pomiar i prezentowanie wyniku całościowego...*, s. 119.

⁴ A. Szychta, *Dochody całkowite w sprawozdaniach finansowych największych spółek notowanych na GPW w Warszawie*, „Acta Universitatis Lodzianensis. Folia Oeconomica” 2012, nr 263, s. 66.

⁵ *Ibidem*, s. 67

Charakterystykę tradycyjnego i współczesnego podejścia do definiowania i pomiaru wyniku finansowego przedstawili J. Gierusz i J. Gawrońska⁶, pisząc, że zasady pomiaru wyniku są ściśle związane z przyjętą definicją transakcji / zdarzenia gospodarczego, metodami ustalania wartości aktywów i zobowiązań oraz koncepcjami zachowania kapitału. Autorzy rozróżniają tzw. tradycyjne i współczesne podejście do wyniku (por. tabela 3.1).

Jak wynika z tabeli 3.1, wynik całościowy różni się koncepcyjnie od tradycyjnego wyniku finansowego w wielu aspektach. Różnice te są skutkiem odmiennej istoty ekonomicznej wyniku finansowego i wyniku całościowego. W celu wyjaśnienia tych różnic należy rozważyć istotę i klasyfikację kosztów i przychodów.



Rysunek 3.1. Przychody / koszty – klasyfikacja i miejsce uznania w sprawozdaniu finansowym

Źródło: E. Walińska, *Wynik całościowy w sprawozdaniu finansowym. Jak go zrozumieć?*, „Przegląd Organizacji” 2012, nr 12, s. 39.

Podstawowe kryteria klasyfikacji kosztów i przychodów to okres, którego dotyczą oraz przyczyna ich uznania. W pierwszym przypadku przychody / koszty dzielą się na przychody / koszty bieżącego okresu oraz przychody / koszty lat ubiegłych. W związku z przyczyną ich uznania wyróżnia się przychody

⁶ J. Gierusz, J. Gawrońska, *Ewolucja pojęcia wyniku finansowego a pomiar jego jakości*, „Zeszyty Teoretyczne Rachunkowości”, t. 66 (122), SKwP, Warszawa 2012, s. 30.

/ koszty bieżącego roku, będące skutkiem zdarzeń tego okresu, a ponadto będące skutkiem wyceny aktywów / zobowiązań na dzień bilansowy kończący ten okres. Przychody i koszty bieżącego okresu są następnie klasyfikowane do różnych rodzajów działalności (operacyjnej, finansowej, nadzwyczajnej). Przychody / koszty lat ubiegłych są efektem zmian polityki rachunkowości lub błędów lat poprzednich i nie podlegają dalszej klasyfikacji (por. rysunek 3.1).

Wynik całościowy jest z jednej strony nową koncepcją pomiaru dokonań, z drugiej można potraktować go jako miarę stosowaną w rachunkowości już w początkowej fazie jej funkcjonowania, kiedy to przychody i koszty były ujmowane tylko w kapitale własnym. W tamtym czasie miały one charakter kapitałowy: koszty zmniejszały kapitał własny, a przychody go zwiększały. Wynik finansowy miał wymiar ewidencyjny – funkcjonował jako konto kapitału własnego, na którym rejestrowano przychody / koszty okresu sprawozdawczego.

Dopiero od połowy XIX wieku rachunek wyników zaczął być wyodrębniany w różnych krajach jako samodzielna kategoria⁷, a wszystkie przychody / koszty były ujmowane w rachunku zysków i strat (rachunku wyników), który kończył się wynikiem finansowym netto. Przez kolejne stulecie utrzymywała się forma takiego sprawozdania, które dziś jest często określane mianem tradycyjnego rachunku wyników. Takie podejście przetrwało do końca XX wieku, kiedy to dynamicznie rozwijający się rynek finansowy i jego instrumenty wywołały problemy związane ze stosowaniem tradycyjnych koncepcji pomiaru do ich wyceny (koszt historyczny, zasada ostrożności) i doprowadziły do wprowadzenia nowego parametru wyceny – wartości godziwej.

Wartość godziwa skutkowała wirtualnymi zyskami / stratami, a rachunkowość zaczęła poszukiwać odpowiedzi na pytanie, jak zminimalizować ich wpływ na wynik finansowy netto okresu, który podlega realnemu, a nie wirtualnemu podziałowi na dywidendę i część zatrzymaną w przedsiębiorstwie. Zastosowano kapitałowe ujęcie przychodów / kosztów, tj. takie, które pozwoliło „ominąć” wynik finansowy netto, ale pokazać uznane w danym okresie przychody / koszty. W ten oto sposób w kapitale własnym pojawił się drugi „wynik finansowy” – przychody i koszty kapitałowe – będący przyczynkiem wprowadzenia do praktyki wyniku całościowego⁸.

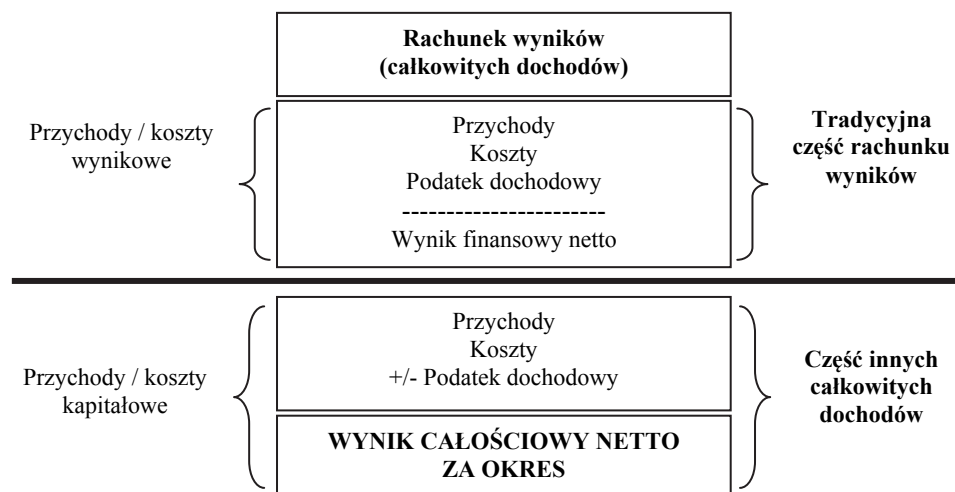
Wynik całościowy to miara dokonań przedsiębiorstwa za okres sprawozdawczy, zatem jego miejsce jest w sprawozdaniu z dokonań działalności jednostki, co oznacza, że powinien stanowić on pozycję rachunku wyników. Jego wymiar sprawozdawczy jest jednak o wiele szerszy. Wynik całościowy to nie tylko składnik rachunku zysków i strat, ale także bilansu i zestawienia zmian w kapitale własnym. Obecnie obowiązujące regulacje rachunkowości nie

⁷ Najwcześniej miało to miejsce w Wielkiej Brytanii, gdzie rachunek wyników pojawił się w rachunkowości kolei. Por. T.A. Lee, *Company Financial Reporting*, 2nd edition, Chapman and Hall, London 1982, s. 79–89.

⁸ Zob. szerzej: E. Walińska, *Wynik całościowy w sprawozdaniu finansowym. Jak go zrozumieć?*, „Przegląd Organizacji” 2012, nr 12, s. 38–42.

zajmują się skutkami bilansowymi wyniku całościowego, koncentrując się jedynie na jego prezentacji w rachunku wyników (por. rysunek 3.2).

W jaki sposób wyjaśnić i prezentować wynik całościowy w kontekście kapitału własnego? Jak wiadomo, wszystkie elementy kapitału własnego (z wyjątkiem kapitału podstawowego i innych kapitałów pozostających do wyłącznej dyspozycji właściciela) stanowią miejsce ujmowania przychodów i kosztów uznanych w okresie sprawozdawczym. Koszty i przychody odnośzone do wyniku finansowego bieżącego okresu są ujmowane w pozycji kapitału własnego – wynik finansowy netto. Przychody / koszty odnoszone bezpośrednio na kapitał własny są ujmowane w takich pozycjach kapitału własnego, jak kapitał z aktualizacji wyceny czy zysk / strata lat ubiegłych. Wynik całościowy za dany okres nie może obejmować przychodów / kosztów lat ubiegłych, występuje zatem w pozycjach kapitału własnego, takich jak wynik finansowy netto bieżącego okresu i kapitał z aktualizacji wyceny.



Rysunek 3.2. Wynik całościowy netto za okres jako element sprawozdania z całkowitych dochodów

Źródło: opracowanie własne na podstawie: E. Walińska, *Wynik całościowy w sprawozdaniu finansowym. Jak go zrozumieć?*, „Przegląd Organizacji” 2012, nr 12, s. 41.

Analizując relacje rachunku wyników i bilansu, należy zastanowić się, czy istnieje możliwość zaprezentowania w bilansie wyniku całościowego za dany okres jako pozycji wspólnej dla obu sprawozdań w analogiczny sposób, jak ma to miejsce obecnie w przypadku wyniku finansowego netto. Należy też rozważyć, w jaki sposób prezentować zestawienie zmian w kapitale własnym, jeśli w bilansie w kategorii – kapitał własny nie występuje pozycja – wynik całościowy. Wynik całościowy w kapitale własnym, jak również w jego zestawieniu, nie występuje jako

jedna kategoria, stanowi on sumę różnych pozycji kapitału. W bilansie wynik całościowy można ustalić jedynie jako wynik finansowy netto +/- zmiana stanu innych składników kapitału własnego obejmujących przychody / koszty kapitałowe za bieżący okres.

Reasumując, przyjęcie koncepcji wyniku całościowego jako miary dokonań jednostki w okresie sprawozdawczym zburzyło kilkusetletni porządek w systemie rachunkowości, spowodowało, że nie istnieje już wspólna część bilansu oraz rachunku zysków i strat, jaką od zawsze był wynik finansowy netto. Wydaje się, że ten aspekt wyniku całościowego może stać się ważnym obszarem badawczym w kolejnych latach i skutkować rewolucyjnymi zmianami w zasadach sporządzania sprawozdań finansowych. Obecnie regulacje odnośnie do bilansowych skutków wprowadzenia koncepcji wyniku całościowego (zasad wyceny bilansowej i prezentacji wyniku całościowego w bilansie) nie zostały zmodyfikowane, zmiany skoncentrowały się bowiem na formule rachunku wyników – zasadach ustalania oraz prezentacji przychodów i kosztów.

3.1.2. Rachunek wyników całościowych według MSR 1 – *Prezentacja sprawozdań finansowych*

Rewolucyjne zmiany w strukturze rachunku wyników sporządzanego zgodnie z MSR / MSSF zostały wprowadzone we wrześniu 2007 r. wraz ze zmianą MSR 1⁹. Rachunek wyników został zastąpiony sprawozdaniem z całościowego wyniku finansowego (sprawozdaniem z całkowitych dochodów)¹⁰. Sprawozda-

⁹ MSR 1 – *Prezentacja sprawozdań finansowych*, [w:] Rozporządzenie Komisji (WE) nr 1274/2008 z 17 grudnia 2008 r. zmieniające rozporządzenie (WE) nr 1126/2008 przyjmujące określone międzynarodowe standardy rachunkowości (WE) nr 1606/2002 Parlamentu Europejskiego i Rady w odniesieniu do Międzynarodowego Standardu Rachunkowości (MSR), „Dziennik Urzędowy Unii Europejskiej” L 339/3, z 18 grudnia 2008 r. Kolejna zmiana została wprowadzona przez Rozporządzenie Komisji (UE) nr 475/2012 z 5 czerwca 2012 r. zmieniające rozporządzenie (WE) nr 1126/2008 przyjmujące określone międzynarodowe standardy rachunkowości zgodnie z rozporządzeniem (WE) nr 1606/2002 Parlamentu Europejskiego i Rady w odniesieniu do Międzynarodowego Standardu Rachunkowości (MSR) 1 oraz Międzynarodowego Standardu Rachunkowości (MSR) 19.

¹⁰ W lipcu 1996 r. IASC wydał projekt standardu *Prezentacja sprawozdań finansowych*, który zawierał propozycje wymogów odnośnie do prezentowania nowego podstawowego sprawozdania finansowego – sprawozdania z ruchów w kapitale niezwiązanych z właścicielami. Celem tego sprawozdania miało być znaczące podkreślenie zysków i strat, takich jak te, które powstają z wyceny i odroczonej różnicy wyceny, które nie są raportowane w rachunku wyników zgodnie z istniejącymi standardami IASC. Wymogi zaproponowane przez IASC były podobne do wymagań w koncepcji standardu raportowania całkowitych dochodów oraz wymogów ASB dla sprawozdania z łącznych uznanych zysków i strat. Ponadto dla użytkowników zaniepokojonych koniecznością raportowania pozycji całkowitych dochodów w kapitałach i wymagających harmonizacji w skali międzynarodowej projekt raportowania całkowitych dochodów stał się bardzo palącym problemem, ponieważ zwiększył się zakres użytkowania wydzielonych kompo-

nie z całkowitych dochodów przedstawia dokonania finansowe jednostki w danym okresie. Całościowy wynik finansowy (całkowity dochód) obejmuje wynik finansowy okresu (zysk lub stratę okresu – netto) oraz zyski i straty ujmowane nie w wyniku finansowym okresie, lecz wykazywane bezpośrednio w kapitale własnym (np. kapitale z aktualizacji wyceny). Według MSR 1 całkowite dochody ogółem to „zmiana w kapitale własnym, która nastąpiła w ciągu okresu na skutek transakcji oraz innych zdarzeń, inna niż zmiany wynikające z transakcji dokonywanych z właścicielami występującymi w charakterze udziałowców”¹¹.

Całkowity dochód (*total comprehensive income*) przedstawia zmiany w kapitale własnym w danym okresie wynikające z transakcji i innych zdarzeń, inne niż zmiany wynikające z transakcji dokonywanych z właścicielami kapitału własnego działającymi w ramach uprawnień przysługujących właścicielom kapitału własnego. Zysk lub strata (*profit or loss*) to różnica między całkowitymi przychodami a całkowitymi kosztami z wyjątkiem elementów pozostałego wyniku całkowitego.

Pozostałe składniki całkowitego dochodu obejmują pozycje przychodów i kosztów (w tym korekty wynikające z przeklasyfikowania), które nie zostały ujęte jako zyski lub straty zgodnie z tym, czego wymagają lub na co zezwalają inne MSSF; w szczególności są to:

- zmiany w nadwyżce z przeszacowania środków trwałych i wartości niematerialnych i prawnych (zgodnie z MSR 16 – *Rzeczowe aktywa trwałe* oraz MSR 38 – *Wartości niematerialne*),
- zyski i straty aktuarialne z tytułu programu określonych świadczeń ujmowanych zgodnie MSR 19 – *Świadczenia pracownicze*,
- zyski lub straty wynikające z przeliczenia pozycji sprawozdania finansowego jednostki działającej za granicą (MSR 21 – *Efekty zmian kursów walut*),
- zyski i straty z inwestycji w instrumenty kapitałowe wyceniane w wartości godziwej przez pozostałe całkowite dochody (zgodnie z par. 5.7.5 MSSF 9 – *Instrumenty finansowe*),
- efektywna część zysków lub strat instrumentów zabezpieczających w ramach zabezpieczania przepływów pieniężnych (MSR 39 – *Instrumenty finansowe: ujmowanie i wycena*),
- w przypadku określonych zobowiązań, dla których wybrano metodę wyceny przez wynik, zmiana wartości godziwej, którą można przypisać do zmian ryzyka kredytowego zobowiązania (par. 5.7.7 MSSF 9)¹².

mentów kapitału na potrzeby raportowania określonych pozycji całkowitych dochodów. W tym aspekcie ostatnim czynnikiem motywującym do włączenia projektu dotyczącego całkowitych dochodów do technicznego planu pracy Rady był projekt o instrumentach finansowych, który miał przynieść rezultaty właśnie w zakresie pozycji całkowitych dochodów.

¹¹ MSR 1 – *Prezentacja sprawozdań finansowych*.

¹² MSR 1, par. 7, [w:] *Międzynarodowe Standardy Sprawozdawczości Finansowej 2011*, IFRS Foundation, SKwP, Warszawa 2011.

Tabela 3.2. Przykład struktury innych całkowitych dochodów po zmianie MSR 1 w 2011 r.

SEKCJA A	SEKCJA B
Pozycje pozostałych całkowitych dochodów, które nie zostaną przeniesione na wynik w późniejszych okresach	Pozycje pozostałych całkowitych dochodów, które zostaną przeniesione na wynik w późniejszych okresach
Zyski / straty z tytułu przeszacowania środków trwałych i wartości niematerialnych i prawnych	Zyski / straty z tytułu zabezpieczenia przepływów pieniężnych
Zyski i straty aktuarialne z tytułu programu określonych świadczeń	Zyski lub straty wynikające z przeliczenia pozycji sprawozdania finansowego jednostki działającej za granicą
Inne pozycje	Przeszacowanie aktywów finansowych dostępnych do sprzedaży
	Inne pozycje
Podatek dochodowy od ww. pozycji	Podatek dochodowy od ww. pozycji

Źródło: opracowanie własne na podstawie *Presentation of Items of Other Comprehensive Income, Amendments to IAS 1*, IFRS, June 2011.

MSR 1 (po zmianie w 2011 r.)¹³ nakłada również obowiązek ujawniania korekt wynikających z przeklasyfikowania, które odnoszą się do składników innych całkowitych dochodów, polegający na obligatoryjnej prezentacji innych całkowitych dochodów w dwóch sekcjach (por. tabela 3.2):

1) pozycje pozostałych całkowitych dochodów, które nie zostaną przeniesione na wynik w późniejszych okresach,

2) pozycje pozostałych całkowitych dochodów, które zostaną przeniesione na wynik w późniejszych okresach.

Na tej samej zasadzie alokuje się podatek dochodowy od pozostałych całkowitych dochodów¹⁴.

Jeżeli jednostka wykazuje pozostałe całkowite dochody przed odnośnymi skutkami podatkowymi, będzie zmuszona alokować podatek dochodowy między

¹³ 16 czerwca 2011 r. IASB opublikował dokument *Prezentacja składników innych całkowitych dochodów* (zmiany do MSR 1). Zmiany te zostały opracowane we współpracy z FASB (FASB) i miały dostarczyć wytycznych odnośnie do prezentacji i klasyfikacji pozycji pozostałych całkowitych dochodów. Na tej podstawie wydano rozporządzenie Komisji (UE) nr 475/2012 z 5 czerwca 2012 r. zmieniające rozporządzenie (WE) nr 1126/2008 przyjmujące określone międzynarodowe standardy rachunkowości zgodnie z rozporządzeniem (WE) nr 1606/2002 Parlamentu Europejskiego i Rady w odniesieniu do Międzynarodowego Standardu Rachunkowości (MSR) 1 oraz Międzynarodowego Standardu Rachunkowości (MSR) 19. Zgodnie z przywołaną regulacją przedsiębiorstwa stosują zmiany standardów, o których mowa w art. 1 pkt 3 i pkt 4, najpóźniej wraz z rozpoczęciem swojego pierwszego roku obrotowego rozpoczynającego się 1 stycznia 2013 r. lub później.

¹⁴ Wprowadzone w 2011 r. zmiany w MSR 1 nie mają wpływu na wycenę i ujmowanie wyniku oraz pozostałych całkowitych dochodów. Dotyczą jedynie sposobu ich prezentacji i obowiązują w odniesieniu do okresów sprawozdawczych rozpoczynających się 1 lipca 2012 r. lub później, z możliwością wcześniejszego zastosowania. Zob. A. Szychta, *Dochody całkowite...*, s. 83–84.

elementami, które mogą zostać przeniesione do wyniku oraz tymi, które nie zostaną przeniesione do wyniku¹⁵.

Jednostka zgodnie z zaleceniami MSR 1 może wybrać jedną z dwóch form prezentacji sprawozdania z całościowego wyniku finansowego. Pierwszy dopuszczalny sposób prezentacji przewiduje zastąpienie dotychczasowego rachunku zysków i strat sprawozdaniem uwzględniającym obok pozycji dotychczas wykazywanych w rachunku zysków i strat również pozostałe składniki całościowego wyniku finansowego, czyli inne całkowite dochody.

Drugi dopuszczalny wariant to możliwość zaprezentowania przez jednostkę gospodarczą oddzielnego rachunku zysków i strat, a następnie przedstawienia sprawozdania z innych całkowitych dochodów rozpoczynającego się od wykazania zysku bądź straty okresu – netto. W takim przypadku sprawozdanie z innych całkowitych dochodów jest prezentowane odrębnie bezpośrednio po tradycyjnym wyniku netto przedstawianym w dotychczasowym rachunku zysków i strat.

Kolejny wybór jednostki gospodarczej dotyczy sposobu prezentacji pozostałych składników całościowego wyniku finansowego (składników innych całkowitych dochodów) w tym sprawozdaniu. Jednostka może prezentować pozycje innych całkowitych dochodów albo *per saldo* po uwzględnieniu skutków podatkowych, albo przed ujęciem skutków podatkowych, wykazując jednocześnie jedną kwotę w sprawozdaniu z całkowitych dochodów, będącą sumą podatku dochodowego dla pozycji innych całkowitych dochodów.

Standard określa również minimalny zakres ujawnień w sprawozdaniu z całkowitych dochodów. Aktualnie po najnowszej zmianie w MSR 1 są to¹⁶:

- (a) przychody,
- (b) koszty finansowe,
- (c) udział w zyskach lub stratach jednostek stowarzyszonych i wspólnych przedsięwzięć rozliczanych zgodnie z metodą praw własności,
- (d) obciążenia z tytułu podatków,
- (e) łączna kwota obejmująca skutki działalności zaniechanych (zob. MSSF 5)¹⁷.

¹⁵ *Naprzeciw standardom*, „Biuletyn MSSF”, Deloitte, wydanie 06/2011.

¹⁶ Rozporządzenie Komisji (UE) nr 475/2012 z 5 czerwca 2012 r. ...

¹⁷ Według regulacji dotychczas obowiązującego MSR 1 były to: przychody, koszty finansowe, udział w zyskach i stratach jednostek stowarzyszonych i wspólnych przedsięwzięć wycenianych zgodnie z metodą praw własności, obciążenia z tytułu podatków, łączna kwota obejmująca sumy: zysku lub straty po opodatkowaniu na działalności zaniechanej, oraz zysku lub straty po opodatkowaniu ujętej w momencie przeszacowania do wartości godziwej pomniejszonej o koszty zbycia lub w momencie zbycia aktywów, lub grupy (grup) do zbycia stanowiących działalność zaniechaną, zysk lub strata netto, każdy składnik innych całkowitych dochodów sklasyfikowanych według rodzaju, udział w zyskach i stratach jednostek stowarzyszonych i wspólnych przedsięwzięć rozliczanych zgodnie z metodą praw własności oraz całkowite dochody ogółem. Zob. MSR 1 – *Prezentacja sprawozdań finansowych*.

Tabela 3.3. Rachunek wyników całościowych według MSR 1

Międzynarodowe Standardy Sprawozdawczości Finansowej MSSF	
Informacje, które należy przedstawić w rachunku zysków i strat	
1	2
<p>Wszystkie pozycje dochodów i kosztów ujętych w danym okresie jednostka prezentuje:</p> <p>(a) w pojedynczym sprawozdaniu z całkowitych dochodów, lub</p> <p>(b) w dwóch sprawozdaniach: sprawozdaniu przedstawiającym składniki wyniku (odrębne sprawozdanie z dochodów) oraz w sprawozdaniu, które rozpoczyna się od wyniku i przedstawia składniki pozostałych całkowitych dochodów (sprawozdanie z całkowitych dochodów).</p>	par. 81
<p>W sprawozdaniu z całkowitych dochodów wykazuje się co najmniej następujące pozycje za dany okres sprawozdawczy:</p> <p>(a) przychody,</p> <p>(aa) zyski i straty wynikające z zaprzestania ujmowania aktywów finansowych wycenianych w zamortyzowanym koszcie,</p> <p>(b) koszty finansowe,</p> <p>(c) udział w wyniku jednostek stowarzyszonych i wspólnych przedsięwzięć ujmowanych metodą praw własności,</p> <p>(ca) wszelkie zyski lub straty wynikające z różnicy między poprzednią wartością bilansową a wartością godziwą składnika aktywów finansowych na dzień jego przeklasyfikowania (zdefiniowany w MSSF 9), jeżeli składnik aktywów podlega przeklasyfikowaniu, którego skutkiem jest jego wycena w wartości godziwej,</p> <p>(d) obciążenia z tytułu podatku dochodowego,</p> <p>(e) łączną kwotę obejmującą sumy:</p> <p>(i) wyniku po opodatkowaniu z działalności zaniechanej, oraz</p> <p>(ii) wyniku po opodatkowaniu ujętego w momencie przeszacowania aktywów lub grupy (grup) przeznaczonych do zbycia, stanowiących działalność zaniechaną, do wartości godziwej pomniejszonej o koszty sprzedaży lub wyniku osiągniętego wskutek zbycia takich aktywów lub grupy (grup),</p> <p>(f) wynik,</p> <p>(g) każdy składnik pozostałych całkowitych dochodów pogrupowanych według rodzaju (z wyłączeniem kwot z punktu h),</p> <p>(h) udział w pozostałych całkowitych dochodach jednostek stowarzyszonych i wspólnych przedsięwzięć ujmowanych metodą praw własności,</p> <p>(i) sumę całkowitych dochodów.</p>	par. 82
<p>Jednostka ujawnia w sprawozdaniu z całkowitych dochodów poniższe pozycje, alokując tym samym:</p> <p>(a) wynik za dany okres, który można przypisać do:</p> <p>(i) udziałów niedających kontroli, oraz</p> <p>(ii) udziałowców jednostki dominującej,</p> <p>(b) sumę całkowitych dochodów za dany okres, którą można przypisać do:</p> <p>(iii) udziałów niedających kontroli, oraz</p> <p>(iv) udziałowców jednostki dominującej.</p>	par. 83

1	2
Jednostka może prezentować w odrębnym sprawozdaniu z dochodów (par. 81) pozycje wymienione w par. 82 (a)–(f) oraz informacje ujawniane zgodnie z par. 83 (a).	par. 84
W sprawozdaniu z całkowitych dochodów oraz w odrębnym sprawozdaniu z dochodów (jeśli jest prezentowane) jednostka przedstawia dodatkowe pozycje, grupy pozycji i sumy cząstkowe, jeżeli taki sposób prezentacji jest przydatny w zrozumieniu finansowych wyników działalności jednostki.	par. 85
Jednostka nie prezentuje żadnych pozycji dochodów lub kosztów jako pozycji nadzwyczajnych ani w sprawozdaniu z całkowitych dochodów czy też w odrębnym sprawozdaniu z dochodów (jeśli jest prezentowane), ani w informacjach dodatkowych.	par. 87
Wszystkie pozycje dochodów i kosztów osiągnięte w danym okresie jednostka ujmuje w wyniku, chyba że MSSF wymaga lub zezwala na inne podejście sprawozdawcze.	par. 88
Jednostka ujawnia kwotę podatku dochodowego odnoszącego się do każdego składnika pozostałych całkowitych dochodów, w tym do korekt wynikających z przeklasyfikowania, albo w sprawozdaniu z całkowitych dochodów, albo w informacjach dodatkowych.	par. 90
Jednostka ujawnia korekty wynikające z przeklasyfikowania odnoszące się do składników pozostałych całkowitych dochodów.	par. 92
Informacje, które należy przedstawić w rachunku zysków i strat lub w informacji dodatkowej	
Gdy pozycje dochodów i kosztów są istotne, jednostka ujawnia osobno ich rodzaj i kwotę.	par. 97
Okoliczności, które mogą wpłynąć na oddzielne ujawnianie pozycji dochodów i kosztów, obejmują: (a) odpis aktualizujący wartość zapasów do wartości netto możliwej do uzyskania lub wartość rzeczowych aktywów trwałych do wartości odzyskiwalnej, jak również odwrócenie takiego odpisu, (b) restrukturyzację działalności jednostki, jak również odwrócenie rezerw na koszty restrukturyzacji, (c) zbycie składników rzeczowych aktywów trwałych, (d) zbycie inwestycji, (e) działalność zaniechaną, (f) rozliczenia z tytułu spraw sądowych, oraz (g) inne przypadki odwrócenia rezerw.	par. 98
Jednostka prezentuje podział kosztów ujętych w wyniku w układzie porównawczym (rodzajowym) albo kalkulacyjnym (funkcjonalnym), biorąc za podstawę ich rodzaj lub funkcję w jednostce, w zależności od tego, która forma prezentacji dostarcza informacji, które są wiarygodne i bardziej przydatne.	par. 99
Pozycje kosztów dzieli się na podkategorie w celu wyodrębnienia elementów składających się na wyniki finansowe jednostki, różniących się pod względem częstotliwości występowania, możliwości generowania zysków lub strat oraz przewidywalności. Informacje te przekazuje się na jeden z dwóch możliwych sposobów.	par. 101
Wybór pomiędzy prezentacją kosztów w układzie funkcjonalnym a prezentacją kosztów w układzie porównawczym zależy od czynników historycznych, uwarunkowań danego sektora, jak i rodzaju działalności jednostki.	par. 105

Źródło: opracowanie własne na podstawie MSR 1.

Okoliczności, które mogą wpłynąć na decyzję o oddzielnym ujawnianiu pozycji przychodów i kosztów pozostają bez zmian w stosunku do poprzedniej wersji MSR 1. Jednostka prezentuje podział kosztów ujętych w wyniku w układzie porównawczym (rodzajowym) albo kalkulacyjnym (funkcyjnym), biorąc za podstawę ich rodzaj lub funkcję w jednostce, w zależności od tego, która forma prezentacji dostarcza informacji wiarygodnych i bardziej przydatnych¹⁸. Wybór pomiędzy prezentacją kosztów w układzie funkcyjnym a ich prezentacją w układzie porównawczym zależy od czynników historycznych, uwarunkowań panujących w danym sektorze, jak i rodzaju działalności jednostki. Zasady prezentacji pozycji sprawozdawczych w rachunku całkowitych dochodów zawiera tabela 3.3.

Jak już wspomniano, jednostka może przedstawić koszty w układzie porównawczym (rodzajowym) bądź w układzie kalkulacyjnym (funkcyjnym). W przypadku zastosowania układu rodzajowego do prezentacji kosztów MSR 1 wymaga prezentacji takich pozycji, jak: amortyzacja, koszty zakupów materiałów, koszty transportu, świadczenia pracownicze i koszty reklamy.

Przy zastosowaniu drugiego sposobu prezentacji kosztów – w układzie funkcyjnym (kalkulacyjnym) – jednostka ujawnia co najmniej koszt własny sprzedaży, a resztę kosztów klasyfikuje zgodnie z ich funkcją (np. koszty sprzedaży lub ogólnego zarządu). MSR 1 nakłada obowiązek ujawniania dodatkowych informacji o kosztach w układzie porównawczym (rodzajowym), w tym kwoty kosztów amortyzacji i kosztów świadczeń pracowniczych w informacjach dodatkowych (por. tabela 3.4).

Tabela 3.4. Metody prezentacji kosztów w sprawozdaniu z całkowitych dochodów według MSR 1

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

Źródło: MSR 1, par. 102–103, [w:] *Międzynarodowe Standardy Sprawozdawczości Finansowej 2011*, IFRS Foundation, SKwP, Warszawa 2011.

¹⁸ MSR 1, par. 99, [w:] *Międzynarodowe Standardy Sprawozdawczości Finansowej 2011*.

Reasumując, w MSR 1 nie określono szczegółowych zasad wykazywania przychodów i kosztów w sprawozdaniu z całkowitych dochodów, zatem jednostka może ograniczyć się do prezentacji minimum pozycji sprawozdawczych, a wszystkie dodatkowe pozycje może przedstawić w informacji dodatkowej.

Analiza regulacji MSR 1 w odniesieniu do sprawozdania z całkowitych dochodów wyraźnie wskazuje, że jednostki mogą wybierać różne rozwiązania, co niewątpliwie może z kolei prowadzić do braku porównywalności sprawozdania z całkowitych dochodów¹⁹.

3.1.3. Rachunek wyników całościowych według SFAS 130 – *Sprawozdanie z całkowitych dochodów*

Standard amerykański SFAS 130, wydany w 1997 r., ustanowił wymogi odnośnie do raportowania oraz ujawniania całkowitych dochodów i ich komponentów (przychodów, kosztów, zysków i strat) w pełnym sprawozdaniu finansowym ogólnego zastosowania. Historycznie rzecz ujmując, kwestie dochodu i jego raportowania były rozważane według dwóch zasadniczo kontrastujących ze sobą koncepcji: koncepcji tzw. bieżących operacyjnych wyników działalności (*current operating performance / dirty surplus*) oraz koncepcji wyniku całościowego (*all-inclusive / clean surplus*) zawierającego wszystkie składniki dochodów. Koncepcja wyniku całościowego po raz pierwszy znalazła zastosowanie w regulacjach rachunkowości w Stanach Zjednoczonych²⁰ w roku 1980²¹.

¹⁹ Szerzej na ten temat zob. E. Walińska, B. Bek-Gaik, *Sprawozdanie z całkowitych dochodów w praktyce polskich spółek giełdowych*, „Zeszyty Teoretyczne Rachunkowości”, t. 62 (118), SKWP, Warszawa 2011, s. 325–341.

²⁰ W 1992 r. Rada Standardów Rachunkowości Wielkiej Brytanii (The United Kingdom Accounting Standards Board – ASB) wydała standard nr 3 dotyczący raportowania wyników finansowych. Wprowadził on do praktyki gospodarczej „sprawozdanie wszystkich uznanych zysków i strat” jako suplement (rozwińcie) rachunku zysków i strat; sprawozdanie to uznano za równoznaczne z amerykańskim sprawozdaniem z dochodów. Kwota „uznanych (rozpoznanych) zysków i strat związanych z danym rokiem” w sprawozdaniu ze wszystkich uznanych zysków i strat jest analogiczna do całkowitego dochodu. Inne instytucje ustanawiające międzynarodowe standardy rachunkowości w odpowiedzi na te precedensowe rozwiązania sprawozdawcze w większości przypadków skupiły swoją uwagę na raportowaniu wyników finansowych. Dyskusje nad kwestią raportowania całkowitych dochodów, prowadzone w środowisku organizacji stanowiących standardy rachunkowości, tj. Komitetu Międzynarodowych Standardów Rachunkowości (International Accounting Standards Committee – IASC), amerykańskiej Rady Standardów Rachunkowości Finansowej (Financial Accounting Standards Board – FASB), Rady Standardów Rachunkowości Wielkiej Brytanii (The United Kingdom Accounting Standards Board – ASB), Kanadyjskiego Instytutu Kwalifikowanych Księgowych (The Canadian Institute of Chartered Accountants), Australijskiej Fundacji Badań Rachunkowości (The Australian Accounting Research Foundation) oraz Nowozelandzkiego Stowarzyszenia Księgowych (New Zealand Society of Accountants), należy traktować jako znaczącą część wysiłków podejmowanych na rzecz promocji międzynarodowej harmonizacji rachunkowości.

W praktyce amerykańskiej sprawozdawczości finansowej jest ona stosowana od roku 1997²².

Kluczowym celem raportowania całkowitych dochodów było zachęcanie użytkowników sprawozdań finansowych do skoncentrowania się na komponentach składających się na całkowity dochód, a nie na ograniczaniu analizy wyłącznie do kwot raportowanych w ramach zysku netto i zysku na akcję²³. Uznano, że raportowanie wyniku całościowego wraz z jego komponentami jest konieczne dla użytkowników sprawozdań finansowych w celu pełnego zrozumienia i poprawnej analizy ekonomicznych i finansowych wyników przedsiębiorstwa. Stwierdzono, że informacje zawarte w sprawozdaniu z całkowitych dochodów powinny być pomocne inwestorom, kredytodawcom i innym odbiorcom w ocenie działań przedsiębiorstwa, zwłaszcza terminowości i wielkości jego przyszłych przepływów pieniężnych.

SFAS 130 ma zastosowanie do wszystkich przedsiębiorstw, które sporządzają pełen zestaw sprawozdań finansowych, co oznacza obowiązek raportowania sytuacji finansowej, wyników (rezultatów) działalności i przepływów pieniężnych. Standard wymaga, by wszystkie pozycje, które powinny być rozpoznawane zgodnie ze standardami rachunkowości jako składniki całkowitych dochodów, były raportowane w sprawozdaniu finansowym z całkowitych dochodów z taką samą starannością, z jaką są sporządzane pozostałe sprawozdania finansowe. Standard nie wymaga ściśle określonego formatu (schematu / układu) raportowania, wymaga natomiast, by przedsiębiorstwo ujawniało w nim wszystkie istotne kwoty składające się na całkowity dochód danego okresu.

W SFAS 130 wymaga się, by klasyfikacja w sprawozdaniu finansowym elementów innych całkowitych dochodów była zgodna z ich naturą (istotą ekonomiczną) oraz by ujawniano skumulowane salda innych całkowitych dochodów odrębnie od zysków zatrzymanych i oddzielnie od wpłaconego

²¹ Termin całkowitych dochodów został wprowadzony po raz pierwszy w SFAC nr 3 wydanym w grudniu 1980 r. Termin całkowitych dochodów pojawił się jednak już w SFAC nr 1 – *Cele raportowania finansowego*, wydanym przez FASB w listopadzie 1978 r. Por. Statement of Financial Accounting Standards (SFAS) No. 130 – *Reporting Comprehensive Income*, FASB 1997, Appendix A, par. 36.

²² Standard jest stosowany do sprawozdań finansowych sporządzonych za rok obrotowy rozpoczynający się po 15 grudnia 1997 r. Obecnie FASB wydał zmienione wytyczne odnośnie do raportowania dochodów całkowitych – *Comprehensive Income (Topic 220). Reporting of Amounts Reclassified Out of Accumulated Other Comprehensive Income, Accounting Standards Update*, FASB, February 2013. Według FASB przyczynią się one do poprawienia jakości sprawozdawczości finansowej i zwiększenia zbieżności z rozwiązaniami zastosowanymi w MSSF. W odniesieniu do podmiotów publicznych nowy standard obowiązuje dla lat rozpoczynających się po 15 grudnia 2011 r. (oraz powiązanych okresów przejściowych w danych latach), podczas gdy dla podmiotów niepublicznych obowiązuje on od pełnego roku zakończonego po 15 grudnia 2012. Aktualizacja standardów rachunkowości (ASR) nr 2011-05 została wydana w czerwcu 2011 r.

²³ Por. SFAS 130, par. 14.

kapitału w sekcji kapitałów w sprawozdaniu z sytuacji finansowej. W standardzie podkreśla się, że pozycje innych całkowitych dochodów mogą być znaczące dla pomiaru ekonomicznych i finansowych wyników przedsiębiorstwa tak samo jak pozycje całkowitych dochodów, które są zawarte w pomiarze zysku netto. Oznacza to, że jeżeli niektóre pozycje całkowitych dochodów zostaną pominięte w raportowaniu ekonomicznych i finansowych wyników, może to niekorzystnie wpłynąć na porównywalność oraz neutralność raportowanych informacji finansowych²⁴.

Całkowity dochód jest definiowany w koncepcji SFAC 6 jako „zmiana w kapitale (aktywach netto) przedsiębiorstwa podczas danego okresu obrachunkowego, wynikająca z transakcji i innych zdarzeń i okoliczności związanych ze źródłami innymi niż właściciele (ze źródłami niewłaścicielskimi). Zawiera on wszystkie zmiany w kapitale podczas danego okresu obrachunkowego z wyjątkiem tych, które są rezultatem inwestycji (wpłat) właścicieli oraz wypłat dla właścicieli”²⁵.

W SFAS 130 wyraźnie podkreśla się, że chociaż łączny dochód całkowity jest użyteczną miarą, to jednak informacje o komponentach składających się na dochód całkowity są również potrzebne. Prezentowanie i skupienie się tylko na łącznym dochodzie całkowitym mogą skutkować ograniczonymi możliwościami zrozumienia działań przedsiębiorstwa (np. wprowadzeniem w błąd użytkowników informacji sprawozdawczych i błędnej interpretacji dokonań jednostki).

Wszystkie komponenty całkowitych dochodów powinny być raportowane w sprawozdaniu finansowym okresu, w którym są uznane. Według regulacji standardu całkowite dochody dzieli się na zysk (wynik) netto oraz inne dochody całkowite²⁶. Wymaga się w nim ponadto ujawniania korekt rekasyfikacyjnych,

²⁴ *Ibidem*, par. 13.

²⁵ W standardzie nr 5 FASB stwierdził, że „pełne sprawozdanie finansowe dla danego okresu powinno pokazywać: sytuację finansową na koniec okresu, dochody (zysk netto) osiągnięte w okresie, całkowite dochody (wszystkie zmiany kapitału niezwiązane z właścicielami) osiągnięte w okresie, przepływy pieniężne podczas danego okresu oraz inwestycje (wpłaty) i wypłaty związane z właścicielami podczas okresu obrachunkowego”. Por. SFAS no. 130, par. 13. Przed wydaniem tego standardu FASB nigdy nie wymagał, by przedsiębiorstwo raportowało dochód całkowity, ani nie rekomendował formatu (schematu) przedstawiania całkowitych dochodów. Standard używa terminu całkowitych dochodów, aby opisać łącznie wszystkie komponenty całkowitych dochodów, w tym także zysk netto, oraz terminu innych całkowitych dochodów w odniesieniu do przychodów, kosztów, zysków i strat, które zgodnie z Amerykańskimi Standardami Rachunkowości (US GAAP) są wprawdzie włączone do całkowitych dochodów, ale wyłączone z zysku netto (nie są włączone do zysku netto).

²⁶ Na przykład zgodnie z aktualnymi standardami pozostałe dochody całkowite powinny być klasyfikowane oddzielnie na pozycje w walutach obcych, korektę minimalnych zobowiązań pracowniczych z tytułu emerytur, niezrealizowane zyski i straty na inwestycjach w papiery dłużne i instrumenty kapitałowe. Dodatkowe kategorie czy dodatkowe pozycje sprawozdawcze w ramach bieżących klasyfikacji mogą pojawić się w następstwie wydania w przyszłości kolejnych standardów rachunkowości.

jeśli są one konieczne, tak aby uniknąć podwójnego ujęcia w dochodzie całkowitym pozycji, które zostały już pokazane jako część wyniku netto dla danego okresu i wykazane także w innych całkowitych dochodach danego okresu lub okresów wcześniejszych²⁷. Przedsiębiorstwo może ujmować korekty reklasyfikacyjne bezpośrednio w sprawozdaniu finansowym dotyczącym całkowitego dochodu lub w notach do sprawozdania finansowego.

Tabela 3.5. Sprawozdanie z dochodów i całkowitych dochodów – format A (jedno sprawozdanie)

Przychody
Koszty i inne zyski i straty
Zysk na sprzedaży papierów wartościowych
Zysk operacyjny przed opodatkowaniem
Podatek dochodowy
Zysk przed pozycjami nadzwyczajnymi i skumulowanym efektem zmian rachunkowości
Pozycje nadzwyczajne, po podatku ^a
Dochód przed skumulowanym efektem zmian rachunkowości
Skumulowany efekt zmian rachunkowości, po podatku
Zysk netto
Inne całkowite dochody, po podatku
Korekty dotyczące wyceny transakcji w walutach obcych
Niezrealizowane zyski na papierach wartościowych
Niezrealizowane zyski zatrzymane podczas okresu
<i>Minus</i> : korekty reklasyfikacyjne dla zysków włączonych w zysk netto
Korekty z tytułu emerytur
Inne całkowite dochody
Całkowity dochód

^a SFAS 130 oparty jest na koncepcji dochodu *all-inclusive*, zgodnie z którą wszystkie przychody, koszty, zyski i straty rozpoznane w danym okresie obrachunkowym są zawarte w dochodzie, bez względu na to, czy są one wynikiem operacji danego okresu czy lat poprzednich.

Źródło: Statement of Financial Accounting Standards no. 130 – *Reporting Comprehensive Income* 1997, FASB 1997, Appendix B.

SFAS 130 reguluje również kwestie związane z raportowaniem pozostałych dochodów w sekcji kapitałów w sprawozdaniu z sytuacji finansowej²⁸. Łączny

²⁷ Na przykład zyski z inwestycji w papiery wartościowe, które zostały zrealizowane i włączone w zysk netto bieżącego okresu, były włączone też w inne całkowite dochody jako niezrealizowane zyski zatrzymane w okresie, kiedy ich wartość wzrosła. W takim przypadku należy odjąć tę wartość od pozostałych całkowitych dochodów w okresie, w którym zostały włączone do zysku netto w celu uniknięcia podwójnego liczenia całkowitych dochodów. Przedsiębiorstwo powinno określić korekty reklasyfikacyjne dla każdej klasy pozostałych dochodów, z wyjątkiem korekty minimalnych zobowiązań pracowniczych z tytułu emerytur.

²⁸ Por. SFAS 130, par. 26.

inny dochód całkowity dla okresu powinien być przeniesiony do składników kapitału, które są przedstawiane oddzielnie od zysków zatrzymanych i wpłaconego kapitału w sprawozdaniu z sytuacji finansowej na koniec okresu obrotowego. Określenie „skumulowany inny dochód całkowity” powinno być używane jako składnik (komponent) kapitałów²⁹.

Omawiany standard prezentuje dwie formy sprawozdania z całkowitych dochodów: jako jedno sprawozdanie i jako dwa oddzielne sprawozdania.

Komponenty innych całkowitych dochodów mogą być przedstawiane alternatywnie – przed podatkiem z jedną kwotą wykazaną dla zagregowanego kosztu lub korzyści z tytułu podatku dochodowego (zob. tabela 3.6).

Tabela 3.6. Komponenty innych całkowitych dochodów

Inne całkowite dochody przez podatkiem
Korekty dotyczące wyceny transakcji w walutach obcych
Niezrealizowane zyski na papierach wartościowych
Niezrealizowane zyski zatrzymane podczas okresu
<i>Minus:</i> korekty reklasifikacyjne dla zysków włączonych w zysk netto
Korekty z tytułu emerytur
Inne całkowite dochody przed podatkiem
Podatek dochodowy związany z pozycjami innych całkowitych dochodów
Inny całkowity dochód po podatku

Źródło: Statement of Financial Accounting Standards No. 130 – *Reporting Comprehensive Income*, FASB 1997, Appendix B.

Analiza regulacji SFAS 130 i MSR 1 pozwala uznać, że są one podobne zarówno na płaszczyźnie koncepcyjnej, jak i prezentacyjnej. W obu standardach sprawozdanie z całkowitych dochodów jest integralną częścią pełnego sprawozdania finansowego. Wszystkie komponenty całkowitych dochodów powinny być raportowane w sprawozdaniu finansowym okresu, w którym są uznane. Całkowite dochody są podzielone na zysk (wynik) netto i inne całkowite dochody.

Zarówno SFAS 130, jak i MSR 1 dopuszczają dwa warianty prezentacji sprawozdania z dochodów całkowitych: pojedyncze sprawozdanie z całkowitych dochodów lub dwa sprawozdania – sprawozdanie przedstawiające składniki zysków i strat oraz sprawozdanie, które rozpoczyna się od zysku lub straty netto i prezentuje składniki innych całkowitych dochodów. Regulacje MSR 1 określają także minimalne wymagania dotyczące pozycji, które powinny znaleźć się w sprawozdaniu z całkowitych dochodów, zarówno w odniesieniu do tradycyj-

²⁹ Przedsiębiorstwo powinno przedstawiać skumulowane saldo dla każdej kategorii wydzielonej w kapitale w sprawozdaniu z sytuacji finansowej, w sprawozdaniu zmian w kapitale lub w notach do sprawozdania finansowego. Kategorie powinny odpowiadać klasyfikacji używanej w innych częściach sprawozdania finansowego dla przedstawianych składników innych całkowitych dochodów. Por. SFAS 130, par. 26.

nego rachunku wyników, jak i innych całkowitych dochodów. Rozwiązania przyjęte w SFAS 130 nie ingerują natomiast, w odróżnieniu od MSR 1, w tradycyjny rachunek wyników, odnosząc je tylko do innych całkowitych dochodów³⁰. Ponadto SFAS 130 prezentuje w załączniku wzory sprawozdania z dochodów całkowitych, a MSR 1 określa jedynie minimalny zakres pozycji prezentowanych w tym sprawozdaniu³¹.

Zarówno MSR 1, jak i SFAS 130 wymagają ujawniania korekt reklasyfikacyjnych. W obu standardach w podobny sposób są rozwiązane kwestie związane z ujmowaniem kwot podatku dochodowego od innych całkowitych dochodów. Jednostka może przedstawiać te dochody w kwocie netto lub brutto z ujawnieniem na końcu sprawozdania całkowitej wartości podatku dochodowego, który koryguje wykazane kwoty brutto.

Reasumując, analiza porównawcza obu standardów potwierdza, że SFAS 130 (obowiązujący od roku 1997) stał się bazą dla regulacji MSR 1 *Prezentacja sprawozdań finansowych* wprowadzonego w życie w roku 2009.

3.2. Sprawozdanie z całkowitych dochodów w praktyce – wnioski z badań

3.2.1. Wyniki badań zagranicznych*

Problematyka wyniku całościowego była przedmiotem badań wielu autorów zagranicznych³². Poszukiwali oni głównie odpowiedzi na pytanie, która miara dokonań jednostki jest lepsza – tradycyjny wynik (zysk netto) czy całkowite dochody. Stawiali również pytanie, która z wymienionych miar dokonań jest bardziej powiązana ze zwrotem z akcji badanych spółek. Kolejnym podejmowa-

* Fragmenty niniejszego podrozdziału pracy zostały opublikowane w: B. Bek-Gaik, *Sprawozdanie z całkowitych dochodów jako nowy element sprawozdania finansowego – wybrane aspekty teoretyczne i praktyczne*, „Zeszyty Naukowe Uniwersytetu Szczecińskiego”, Szczecin 2013, s. 1–17.

³⁰ W SFAS 130 stwierdza się jedynie, że „pozycje włączone do wyniku (zysku) netto są przedstawiane w różnych kategoriach. Te kategorie mogą zawierać dochody z działalności kontynuowanych, działalności zaniechanych (niekontynuowanych), pozycji nadzwyczajnych i skumulowany efekt zmian zasad rachunkowości”.

³¹ MSR 1 określa pozycje innych całkowitych dochodów w treści standardu, SFAS 130 wymienia pozycje innych całkowitych dochodów w załączniku A do standardu (por. SFAS 130, par. 39). Oba standardy nie określają formatu sprawozdania z dochodów całkowitych. W SFAS 130 są zaprezentowane przykłady wzorów sprawozdań w załączniku B, natomiast MSR 1 nie podaje żadnego przykładu wzoru tego sprawozdania.

³² Por. D. Dhaliwal, K.R. Subramanyam, R. Trezevant, *Is comprehensive income superior to net income as a measure of firm performance?*, „Journal of Accounting and Economics” 1999, vol. 26 (January), s. 43–67; O. Ferraro, *Comprehensive income in Italy: reporting preferences and its effects on performance indicators*, „Journal of Modern Accounting & Auditing” 2011, vol. 7, issue 12, s. 1315–1328; G. Biddle, J.H. Choi, *Is comprehensive income useful?*, „Journal of Contemporary Accounting & Economics” 2006, vol. 2, no. 1, s. 1–32.

nym problemem badawczym był i jest sposób prezentacji wyników całkowitych oraz jego wpływ na przejrzystość informacji sprawozdawczej.

Jedno z pierwszych badań zostało przeprowadzone przez D. Dhaliwala *et al.*³³ Wykazało ono, że suma całkowitych dochodów jest bardziej związana ze stopą zwrotu niż tradycyjny wynik finansowy jednostki. Autorzy badania zidentyfikowali szczególnie istotną pozycję w ramach innych całkowitych dochodów – niezrealizowane zyski / straty z wyceny krótkoterminowych papierów wartościowych (korekta wyniku o tę pozycję jest jeszcze bardziej skorelowana ze stopą zwrotu z akcji badanych spółek)³⁴.

Inni autorzy, G. Biddle i J.H. Choi³⁵, wyrazili pogląd, że różne składniki całkowitych dochodów są przydatne użytkownikom sprawozdania finansowego w różny sposób³⁶. Badając sprawozdania finansowe spółek amerykańskich za lata 1994–1998, wykazali oni, że zysk całkowity jest bardziej powiązany ze zwrotem z akcji badanych spółek niż zysk netto. Zysk netto natomiast okazał się istotniejszą miarą z punktu widzenia zawierania kontraktów menedżerskich³⁷.

Podobne badania zostały przeprowadzone przez K. Kanagaretnama *et al.*³⁸ Dotyczyły one oceny użyteczności wyniku całościowego w Kanadzie na podstawie sprawozdań finansowych 75 spółek kanadyjskich za lata 1998–2003. Autorzy próbowali znaleźć odpowiedź na pytanie, czy nowe wymagania odnośnie do raportowania całkowitych dochodów i ich komponentów dostarczają rynkowi papierów wartościowych więcej informacji bardziej istotnych dla kształtowania wartości niż tradycyjny zysk netto reprezentujący podejście kosztu historycznego.

Wyniki badań wykazały, że dochód całkowity jest mocniej związany z ceną akcji badanych spółek oraz ich stopą zwrotu niż zysk netto. Stwierdzono jednak, że zysk netto jest lepszą zapowiedzią przyszłości niż całkowite dochody. W rezultacie badań zidentyfikowano również szczególnie istotną pozycję w ramach innych dochodów całkowitych – zabezpieczenia przepływów pieniężnych (*cash flow hedges*). Okazało się, że ta pozycja jest znacząco powiązana z ceną i zwrotem rynkowym akcji.

Kolejne badania³⁹ dotyczyły sposobów prezentacji informacji o dochodzie całkowitym (w jednym sprawozdaniu, czy w dwóch). O. Ferraro⁴⁰ wykazała na

³³ D. Dhaliwal, K.R. Subramanyam, R. Trezevant, *Is comprehensive income...*, s. 47.

³⁴ *Ibidem*, s. 43–67.

³⁵ G. Biddle, J.H. Choi, *Is comprehensive income...*, s. 10.

³⁶ *Ibidem*.

³⁷ Por. K. Grabiński, *Sprawozdanie z zysku całkowitego a bieżący zysk operacyjny – użyteczność decyzyjna w świetle badań naukowych*, „Zeszyty Teoretyczne Rachunkowości”, t. 66 (122), SKwP, Warszawa 2012, s. 53.

³⁸ K. Kanagaretman, R. Mathieu, M. Shehata, *Usefulness of comprehensive income reporting in Canada*, „Journal of Accounting and Public Policy” 2009, vol. 28, s. 352.

³⁹ O. Ferraro, *Comprehensive income...*, s. 1315–1328.

przykładzie sprawozdań finansowych za rok 2009, sporządzonych przez włoskie spółki notowane na rynku kapitałowym, że większość z nich wybrała opcję zakładającą sporządzanie dwóch sprawozdań⁴¹.

Wyniki badań D.E. Hirsta i P.E. Hopkinsa⁴² pokazały z kolei, że raportowanie innych komponentów dochodów całkowitych w oddzielnym sprawozdaniu pomaga analitykom w wykrywaniu sposobu zarządzania zyskami. Zaprzeczają temu Chamberts *et al.*⁴³, którzy w swoich badaniach udowodnili, że jest niewiele dowodów na to, by występował przyrost informacji związany z komponentami dochodów całkowitych, jeśli są one raportowane osobno. Uważają oni, że komponenty dochodów całkowitych mają większą wartość informacyjną, gdy są raportowane osobno jako zmiany w kapitale własnym.

Kompleksowe badania dotyczące raportowania wyniku całościowego zostały przeprowadzone przez I. Goncharova i A. Hodgsona⁴⁴. Autorzy przeanalizowali zyski netto i komponenty dochodów całkowitych w 16 krajach Europy, rozważając kilka ważnych zagadnień związanych z całkowitymi dochodami⁴⁵.

⁴⁰ *Ibidem*.

⁴¹ Badanie autorki miało podwójny cel: z jednej strony określić kryteria całkowitych dochodów stosowanych do prezentacji, a z drugiej – ocenić wpływ całkowitych dochodów na niektóre wskaźniki najczęściej stosowane do pomiaru wartości firmy, takie jak zwrot z kapitału (ROE) i zysk na akcję (EPS). Na potrzeby realizacji pierwszego celu zostały sformułowane następujące hipotezy badawcze: 1. H1: Istnieje pozytywny związek między formatem prezentacji stosowanym w odniesieniu do innych całkowitych dochodów (*other comprehensive income* – OCI) a kierunkiem kształtowania się wartości poszczególnych składników OCI. 2. H2: Istnieje dodatnia korelacja pomiędzy formatem prezentacji danych stosowanym dla innych całkowitych dochodów i wielkością ich poszczególnych elementów. Na potrzeby realizacji drugiego celu sformułowano hipotezy: 3. H3: Istnieje pozytywny związek między EPS (CI) i wynikami spółek. 4. H4: Występuje pozytywny związek między ROE (CI) i wynikami spółek. Autorka dokonała analizy treści skonsolidowanego sprawozdania finansowego 160 grup spółek notowanych na giełdzie w Mediolanie 31 grudnia 2009 r. Spośród wszystkich 160 spółek 100 miało pozytywną relację pomiędzy ROE (CI) a wynikiem przedsiębiorstwa. Wykazywanie innych całkowitych dochodów w oddzielnym sprawozdaniu (a nie łącznie) pozwala na utrzymanie rozdzielności (odrębności) pomiędzy dochodem zrealizowanym a niezrealizowanym oraz pozwala uniknąć zaciemnienia tradycyjnego rachunku wyników. Przedstawienie innych całkowitych dochodów w odrębnym sprawozdaniu z jednej strony podnosi ich rangę, z drugiej strony jednak istnieje ryzyko przypisania innym całkowitym dochodom nadmiernego znaczenia. Autorka twierdzi, że problem pozostaje jeszcze otwarty, we Włoszech użytkownicy sprawozdań są bowiem przyzwyczajeni do tradycyjnego kosztu historycznego. *Ibidem*.

⁴² D.E. Hirst, P.E. Hopkins, *Comprehensive income reporting and analysts' valuation judgments*, „Journal of Accounting Research” 1998, vol. 36, issue 3, s. 47–75.

⁴³ D. Chambers, T.J. Linsmeier, C. Shakespeare, T. Sougiannis, *An evaluation of SFAS No. 130 comprehensive income disclosures*, „Review of Accounting Studies” 2007, vol. 12, s. 557–593.

⁴⁴ I. Goncharov, A. Hodgson, *Measuring and reporting income in Europe*, „Journal of International Accounting Research” 2011, vol. 10, no. 1, s. 27–59.

⁴⁵ Po pierwsze, czy dochody całkowite powinny być prezentowane jako jedno zagregowane sprawozdanie z całkowitych dochodów, po drugie, czy dochody całkowite powinny zawierać

Wyniki badań jednoznacznie pokazały, że zysk netto zdominował całkowite dochody i pozostał ważnym czynnikiem w podejmowaniu decyzji przez inwestora. Potencjalny inwestor używał nadal zysku netto do celów informacyjnych, wyceny i przewidywania. Według autorów badania przyczyną takiego stanu rzeczy jest fakt, że niezrealizowane komponenty wprowadzają zamieszanie i niepewność ich realizacji: są przejściowe i zmienne (łącznie całkowity dochód jest o 20–60% bardziej zmienny niż zysk netto). W konkluzji autorzy twierdzą, że zysk netto powinien być raportowany oddzielnie, a nie łącznie z innymi całkowitymi dochodami.

Tabela 3.7. Problematyka badań zagranicznych dotycząca wyniku całościowego

Temat	Pytania badawcze	Badania
1	2	3
Definicja zysku	Jak powinny być zdefiniowane zyski i co odróżnia ich komponenty od komponentów innych całkowitych dochodów (np. trwałość, funkcje, natura, niepewność)?	Barker (2004), Linsmeier <i>et al.</i> (1997), Jones, Smith (2011)
Przydatność / użyteczność składników innych całkowitych dochodów (<i>other comprehensive income</i> – OCI)	Zysk czy całkowite dochody są lepszą podsumowującą (sumaryczną) miarą wyników firmy?	Dhaliwal <i>et al.</i> (1999), Barton <i>et al.</i> (2010), Pronobis, Zulch (2010)
	Czy pozycje OCI dostarczają użytkownikom sprawozdań finansowych informacji przydatnych przy podejmowaniu decyzji finansowych?	Dotyczące wszystkich składników (<i>all components</i>) OCI Dhaliwal <i>et al.</i> (1999), O’Hanlon, Pope (1999), Chambers <i>et al.</i> (2007), Kanagaretnam <i>et al.</i> (2009) Dotyczące poszczególnych składników (<i>individual component</i>) OCI Soo, Soo (1994), Bartov (1997), Barth <i>et al.</i> (1996), Louis (2003), Campbell (2010)
	Czy sposób prezentacji (miejsce OCI w sprawozdaniu finansowym – rachunek wyników, w zestawieniu zmian w kapitale własnym lub ujawnienie w notach) może mieć wpływ na wykorzystywanie informacji przez inwestorów?	Hirst, Hopkins (1998), Maines, McDaniel (2000), Cahan <i>et al.</i> (2000), Chambers <i>et al.</i> (2007)
	Czy przejrzystość sprawozdań z dochodów całkowitych ma wpływ na ich wykorzystanie w decyzjach finansowych?	Hunton <i>et al.</i> (2006), Lee <i>et al.</i> (2006), Bamber <i>et al.</i> (2010)

wszystkie zdarzenia z danego okresu. Trzecim problemem badawczym poruszonym przez autorów był sposób realokacji komponentów całkowitych dochodów w taki sposób, aby wzmacniały one możliwość przewidywania przyszłych przepływów pieniężnych.

Tabela 3.7 (cd.)

1	2	3
Przydatność / użyteczność składników innych całkowitych dochodów (<i>other comprehensive income</i> – OCI)	Czy dla inwestorów ma znaczenie miejsce prezentacji innych dochodów całkowitych (jako części jednego sprawozdania z wyników czy w formie następujących po sobie dwóch sprawozdań)?	
	Czy całkowite dochody na akcję powinny być ujawniane; jeżeli tak, to czy powinny mieć taką samą ważność jak EPS (zysk na akcję)?	
	Jeśli metoda prezentacji OCI wpływa na sposób ich interpretacji przez inwestorów, to która z nich jest najbardziej przejrzysta?	Hirst, Hopkins (1998)
Reklasyfikacja przez zysk	Czy należy wymusić, by inne całkowite dochody przechodziły przez zysk netto (tzn. były odzyskiwane), czy też powinno się wyeliminować taką praktykę (odzyskiwania)?	Tarca <i>et al.</i> (2008), Dong <i>et al.</i> (2011), Badertscher <i>et al.</i> (2011)
	Czy są jakieś okoliczności (warunki) określające, kiedy i czy odzyskiwanie innych całkowitych dochodów powinno się pojawić?	

Źródło: L.L. Rees, P.B. Shane, *Academic research and standard-setting: the case of other comprehensive income*, „Accounting Horizons” 2012, vol. 26, no. 4, s. 796.

W badaniu zidentyfikowano również komponenty innych całkowitych dochodów, które mają istotne znaczenie w analizie finansowej – niezrealizowane zyski i straty na papierach wartościowych przeznaczonych do sprzedaży oraz wycenę transakcji w walutach obcych. Odwołując się do różnic kulturowych wpływających na systemy rachunkowości w różnych krajach, przywołani autorzy postulują we wnioskach z przeprowadzonego badania, aby w Europie zysk netto był nadal uznawany za podstawową miarę dokonań i podstawowy czynnik podejmowania decyzji, a pozostałe dochody (inne dochody całkowite) powinny być raportowane jako oddzielne komponenty.

Zestawienie wyników przeprowadzonych badań zagranicznych wraz z najczęściej stawianymi pytaniami badawczymi zaprezentowano w tabeli 3.7.

W badaniach zagranicznych autorów podnoszono często problem recyklingu (reklasyfikacji) komponentów innych dochodów całkowitych. Część badaczy uważa, że natychmiastowe rozpoznanie (uznanie) i bezpośrednie raportowanie tych komponentów w dochodzie całkowitym mogłoby przejrzystość przedstawić wszystkie przepływy dochodów w jednym sprawozdaniu (w określonym czasie) i zapobiec możliwości dwukrotnego liczenia tych samych dochodów.

W przeprowadzonych badaniach zajmowano się również określeniem cech (atrybutów) innych dochodów całkowitych. W celu dokonania rozróżnienia między zyskami a innymi całkowitymi dochodami ustanawiający standardy sprawozdawczości mogą rozważyć następujące kwestie:

1. Czy pozycje sprawozdawcze charakteryzują się określonym stopniem stałości?

2. Czy pozycje są wynikiem operacji podstawowych firmy (działalności podstawowej)?

3. Czy pozycje reprezentują zmianę aktywów netto, która jest w pewnym stopniu pod kontrolą kierownictwa?

4. Czy pozycje są wynikiem zmiany (ponownej) wyceny aktywów i zobowiązań (por. tabela 3.8)?

Tabela 3.8. Charakterystyka pozycji obecnie raportowanych w innych całkowitych dochodach

Pozycja innych całkowitych dochodów	Standard (data wejścia w życie)	Stopień stałości	Część podstawowych operacji	Pod kontrolą kierownictwa*	Skutek ponownej wyceny (remeasurement)
1	2	3	4	5	6
Korekty dotyczące wyceny w walutach obcych	SFAS 52 (1983)	Niski	Nie	Nie	Tak
Zyski / straty na wycenie transakcji w walutach obcych, które są efektywne jako zabezpieczenia inwestycji netto w zagraniczne przedsiębiorstwo	SFAS 52 (1983)	Niski	Nie	Nie	Tak
Zyski / straty na transakcjach w walutach obcych w ramach przedsiębiorstwa (wewnątrz przedsiębiorstwa); jednostki zawierające transakcje są konsolidowane, łączone czy liczone metodą praw własności (<i>equity method</i>)	SFAS 52 (1983)	Niski	Nie	Nie	Tak
Zyski / straty związane ze świadczeniami emerytalnymi i innymi świadczeniami poemerytalnymi	SFAS 87 i 106 (1987, 1993)	Niski	Nie	Nie	Tak
Koszty wcześniejszych usług związanych ze świadczeniami emerytalnymi czy innymi świadczeniami poemerytalnymi	SFAS 87 i 106 (1987, 1993)	Niski	Nie	Tak	Nie
Przekształcone aktywa / zobowiązania związane ze świadczeniami emerytalnymi czy świadczeniami poemerytalnymi	SFAS 87 i 106 (1987, 1993)	Niski	Nie	Tak	Nie

Tabela 3.8 (cd.)

1	2	3	4	5	6
Niezrealizowane zatrzymane zyski /straty na papierach wartościowych dostępnych do sprzedaży	SFAS 115 (1994)	Niski	?	Nie	Tak
Niezrealizowane zatrzymane zyski /straty z papierów dłużnych przenoszonych do kategorii – dostępne do sprzedaży z kategorii – utrzymywane do okresu wymagalności	SFAS 115 (1994)	Niski	?	Nie ^c	Tak
Inne niż okresowa utrata wartości (<i>impairments</i>), które są związane ze wszystkimi czynnikami innymi niż uznane straty na dłużnych papierach wartościowych, które nie będą sprzedawane	SFAS 115 (1994)	Niski	?	Nie	Tak
Kolejne (późniejsze) zmiany w wartości godziwej papierów wartościowych dostępnych do sprzedaży, poprzednio odpisanych w związku z utratą wartości	SFAS 115 (1994)	Niski	?	Nie	Tak
Zyski / straty na instrumentach pochodnych, które są kwalifikowane jako zabezpieczenia przepływów pieniężnych	SFAS 133 (2000)	Niski	Nie	Nie	Tak

* Pozycje nie znajdują się pod kontrolą kierownictwa w sytuacji, gdy oparte są na wahaniach (fluktuacjach) cen czy kursów wymiany walut, które są przede wszystkim losowe (przypadkowe) w ramach efektywnych rynków.

Źródło: L.L. Rees, P.B. Shane, *Academic research and standard-setting: the case of other comprehensive income*, „Accounting Horizons” 2012, vol. 26, no. 4, s. 794.

W badaniach np. Friedmana (1957), Kormendiego i Lipe’a (1987); Collinsa i Kothariego (1989) oraz Ohlsona (1995, 1999) wykazano, że pierwsza analizowana cecha – stopień stałości (trwałości) różnych składników całkowitych dochodów – ma znaczący wpływ na wartość firmy.

Analizując tabelę 3.8, można jednoznacznie stwierdzić, że wszystkie pozycje obecnie rozpoznane jako inne całkowite dochody mają niski stopień stałości. Warto też zwrócić uwagę, że inne pozycje o niskim stopniu stałości nie są wykazywane w innych całkowitych dochodach, np. zyski i straty ze sprzedaży środków trwałych, utrata wartości aktywów, opłaty restrukturyzacyjne czy zyski i straty z tytułu spraw sądowych. Używanie stopnia stałości, by odróżnić inne całkowite dochody od zysków, stwarza zatem wiele problemów.

Kolejną wymienioną cechą jest związek innych dochodów całkowitych z operacjami podstawowymi realizowanymi w jednostkach gospodarczych. Jest

to kryterium powiązane ze stałością dochodów, ponieważ oczekuje się, że dochody z operacji podstawowych są bardziej stabilne od pozycji nienależących do tej kategorii⁴⁶.

Charakteryzując inne dochody całkowite, zwrócono uwagę również na to, czy znajdują się one pod kontrolą kierownictwa. Biorąc pod uwagę fakt, że podstawową rolą sprawozdania finansowego jest pomoc w ocenie działania kierownictwa, autorzy badań stwierdzają, że racjonalne wydaje się wyłączenie niektórych pozycji z dochodów, ponieważ nie dostarczają one dobrej miary do oceny działania kierownictwa⁴⁷.

Badania pokazują, że wśród pozycji, które nie są pod kontrolą kierownictwa, występują głównie pozycje sprawozdawcze oparte na wahaniami cen rynkowych czy wahaniami kursów walut; wahania takie mają charakter przypadkowy (losowy) w ramach efektywnego (sprawnego) rynku. Używając takiego modelu klasyfikacji, większość pozycji innych całkowitych dochodów wymienionych w tabeli 3.8 jest sklasyfikowana jako pozycje poza kontrolą kierownictwa. Pod kontrolą kierownictwa znajduje się np. pozycja dotycząca świadczeń emerytalnych, ponieważ to kierownictwo podejmuje decyzje o korygowaniu planu emerytalnego. Kierownictwo sprawuje również kontrolę nad zyskami i stratami na papierach wartościowych dostępnych do sprzedaży poprzez decyzję o ich sprzedaży, nie ma natomiast kontroli nad cenami rynkowymi. Uwzględniając powyższe kwestie, należały zastanowić się, co ma być miarą osiągnięć zarządu firmy – wynik całkowity czy może nadal tradycyjny zysk netto⁴⁸.

W badaniach zagranicznych autorów zwrócono też uwagę na pozostałe cechy charakterystyczne innych dochodów całkowitych. J.E. Ketz⁴⁹ sugeruje używanie stopnia niepewności pomiaru (wyceny). Inną potencjalną cechą może być horyzont czasowy, poza którym niezrealizowane zyski i straty stają się ostatecznie zrealizowane. Jeżeli nie zostaną one zrealizowane przez wiele lat, to mogą być ujawnione w pozycji innych całkowitych dochodów, natomiast niezrealizowane zyski / straty z papierów wartościowych dostępnych do sprzedaży powinny być wykazywane jako część tradycyjnego rachunku zysków i strat.

⁴⁶ Należy zaznaczyć, że klasyfikacja dochodów na podstawie kryterium przynależności do działalności podstawowej ma długą historię w rachunkowości. Nie ma ogólnie akceptowanej definicji operacji podstawowych.

⁴⁷ Oczywiście określenie, co jest, a co nie jest pod kontrolą kierownictwa jest subiektywne i różni się między branżami, a także pomiędzy firmami w ramach branży.

⁴⁸ G. Biddle i J.H. Choi w swojej pracy ustalili, że ujawnienie składników całkowitych dochodów jest użyteczne, ale nie powinno służyć do oceny pracy zarządu. Przywołani tu autorzy zauważyli, że menedżerowie konsekwentnie uważają, że nie powinni ponosić odpowiedzialności za elementy zysku, nad którymi nie mają kontroli. Por. G. Biddle, J.H. Choi, *Is comprehensive income...*

⁴⁹ J.E. Ketz, *Comprehensive income: what do the numbers disclose?*, „Journal of Corporate Accounting and Finance” 1999, vol. 10, no. 4, s. 79–96.

Odrębnym obszarem badań jest prezentacja informacji w sprawozdaniu z całkowitych dochodów. Na przykład R. Barker (2004) wyjaśnia, jak wycena i prezentacja całkowitych dochodów mogą zależeć od ponownej wyceny⁵⁰. W tabeli 3.9 pokazano, jak można przedstawiać sprawozdania, używając formatu macierzy (matrycy), jeśli ustanawiający standardy wdrożą podejście do ujawniania ponownej wyceny w raportowaniu całkowitych dochodów⁵¹.

Tabela 3.9. Ilustracja macierzowej formuły rachunku całkowitych dochodów

Przychody	Razem	Przed ponowną wyceną		Po ponownej wycenie	
	1200	Przychody	1200		
Zużycie materiałów	(380)	Materiały w cenie nabycia	(330)	Odpis aktualizujący	(50)
Koszty pracy	(200)	Wynagrodzenia, premie itp.	(200)		
Środki trwałe	(80)	Amortyzacja	(60)	Utrata wartości	(25)
				Przecena	–
				Zyski / straty ze sprzedaży / likwidacji	5
<i>Goodwill</i>	(240)	Amortyzacja	–	Utrata wartości	(240)
Rezerwy	(20)	Zwiększenie dyskonta	(110)	Efekt zmiany dyskonta	90
Instrumenty finansowe	(150)	Odsetki	(190)	Zmiany wartości godziwej	40
Podatek	(30)				
Operacje niekontynuowane	(10)	Operacje niekontynuowane netto	135	Operacje niekontynuowane netto	(145)
Całkowite dochody	90				

Źródło: L.L. Rees, P.B. Shane, *Academic research and standard-setting: the case of other comprehensive income*, „Accounting Horizons” 2012, vol. 26, no. 4, s. 801.

⁵⁰ R. Barker, *Reporting financial performance*, „Accounting Horizons” 2004, vol. 18, s. 157–172. FASB w szkicu prezentacji sprawozdań finansowych definiuje ponowną wycenę w następujący sposób: „Ponowna wycena jest wartością rozpoznaną (uznaną) w całkowitych dochodach i zwiększa lub zmniejsza wartość netto aktywów lub zobowiązań do przeniesienia [na następny okres – przypis autorki pracy] i jest rezultatem: (a) zmiany w cenie bieżącej (lub realizacji) lub wartości, (b) zmiany szacunkowej w bieżącej cenie lub wartości, (c) zmiany w szacunkach lub metodach używanych do pomiaru wartości aktywów lub pasywów do przeniesienia. Zob. FASB, *Proposed Accounting Standards Update: Comprehensive Income, Topic 220, Exposure Draft*, Norwalk 2010, par. 234.

⁵¹ Włączając ponowną wycenę do sprawozdania w celu rozróżnienia między dochodami i innymi całkowitymi dochodami, w większości przypadków stosuje się też kryterium stałości dochodów. Generalnie ponownie wycena jest rezultatem zmian ceny, bieżąca zmiana nie ma wcale lub ma bardzo niewielkie powiązania ze zmianami w przyszłości i dlatego te komponenty dochodu są przejściowe (nietrwale). Komponenty całkowitych dochodów przed ponowną wyceną reprezentują pozycje, które są dużo bardziej trwałe.

S. Bhamornsiri i C. Wiggins⁵² przeanalizowali sposób prezentacji innych dochodów całkowitych (*other comprehensive income* – OCI), dokonując przeglądu sprawozdań finansowych 100 firm amerykańskich w latach 1997–1999. Większość z nich przedstawiała całkowity dochód jako część zestawienia zmian w kapitale własnym. Drugą z najczęściej wybieranych opcji (15 firm) było prezentowanie oddzielnego dokumentu z całkowitego dochodu. Tylko trzy firmy ujawniły dochód całkowity w rachunku zysków i strat. Ze 100 badanych firm pięć nie ujawniło informacji o innych dochodach całkowitych. Nie zaobserwowano również oddzielnych ujawnień innych dochodów całkowitych w notach do sprawozdania finansowego⁵³.

Konkluzja autorów badania sprowadzała się do tego, że nie ma wystarczających dowodów na potwierdzenie, by użytkownicy sprawozdań finansowych rozważali OCI w swoich decyzjach inwestycyjnych czy kredytowych. FASB stoi jednak na stanowisku, że dochód w szerszym pojęciu, tj. dochód całkowity, powinien odgrywać coraz większą rolę w decyzjach finansowych w przyszłości.

Inne ciekawe badania dotyczące prezentacji, autorstwa P.A. Smitha i Ch.L. Reithera⁵⁴, wykonano po wydaniu przez FASB w czerwcu 1996 r. roboczego dokumentu na temat raportowania całkowitych dochodów (*Exposure Draft Reporting Comprehensive Income*). FASB proponował w nim ujawnianie innych dochodów całkowitych wyłącznie w rachunku wyników, aby wyeliminować rozproszenie informacji. W celu zbadania efektów rozwiązania proponowanego w tej wersji dokumentu przekształcono informacje finansowe 10 najlepszych firm z siedmiu gałęzi przemysłu wybranych z listy „Fortune 1000”. Wyboru dokonano na podstawie oszacowania prawdopodobieństwa, czy firmy reprezentujące daną branżę będą wykazywać jedną czy więcej pozycji w innych dochodach całkowitych. Wszystkie informacje finansowe były pozyskane ze sprawozdań finansowych firm za rok 1995. Informacje o dochodzie netto zostały pozyskane z rachunku zysków i strat, a o pozycjach innych całkowitych dochodów – z zestawienia zmian w kapitale własnym lub z informacji dodatkowej do sprawozdania finansowego.

Zasadniczym celem analizy było podkreślenie przejrzystości, która jest bardzo ważna w zrozumieniu przez użytkowników kategorii dochodu całkowitego. Przekształcone informacje finansowe pokazały, że zdecydowanie łatwiej porównywać firmy – wewnątrz branż i między nimi – w sytuacji, gdy składniki innego całkowitego dochodu są ukazywane w logicznym i przyjaznym użyt-

⁵² S. Bhamornsiri, C. Wiggins, *Comprehensive income disclosures*, „Accounting – CPA Journal” 2001, October, s. 54–56.

⁵³ Autorzy próbowali znaleźć także odpowiedź na pytanie, czy wartość OCI (dodatnia / ujemna) wpływa na wybór prezentacji tych dochodów w poszczególnych spółkach. Nie znaleziono dowodu na manipulacje w zakresie ujawniania całkowitego dochodu w zależności od jego charakteru (ujemny / dodatni).

⁵⁴ P.A. Smith, Ch.L. Reither, *Comprehensive income and the effect of reporting it*, „Financial Analysts Journal” 1996, November / December, s. 14–19.

kownikowi sprawozdania formacie. Mimo że informacje o składnikach innych całkowitych dochodów znajdują się aktualnie w sprawozdaniach finansowych, nie są one pokazywane w sposób spójny i są często agregowane w taki sposób, że kwoty poszczególnych komponentów innego dochodu całkowitego są trudne do określenia.

Reasumując, kategoria wyniku całościowego budzi wiele kontrowersji i ma swoich zwolenników i przeciwników. Zwolennicy twierdzą, że dochód całkowity jest lepszym miernikiem osiągnięć firmy ze względu na to, że zawiera on wszystkie zmiany w jej aktywach netto w danym okresie, co oznacza, że obejmuje wszystkie źródła kreowania wartości i zmusza menedżerów do rozważania wpływu czynników zewnętrznych na funkcjonowanie firmy, a nie tylko czynników wewnętrznych. Przeciwnicy tej kategorii twierdzą natomiast, że z uwagi na fakt, że całkowity dochód zawiera określoną liczbę przejściowych komponentów warunkowanych przez przyszłe zdarzenia, wprowadza on zamieszanie i niepewność oraz spowalnia podejmowanie decyzji, ponieważ użytkownicy mogą poświęcać wiele czasu na wyeliminowanie przejściowych i nieistotnych komponentów⁵⁵. Niektórzy autorzy, np. J. O’Hanlon i P. Pope⁵⁶ uznają, że całkowity dochód zawiera zewnętrzne i nieprzejrzyste komponenty, które zmniejszają możliwość przewidywania wyników długoterminowych⁵⁷.

Omówione wyniki badań pokazują, że tradycyjne zyski netto są lepszym wskaźnikiem przyszłych przepływów pieniężnych; całkowity wynik zawiera elementy o niskiej trwałości przy niewielkiej implikacji dla przyszłych przepływów pieniężnych. Uwzględniając założenie, że ocena zarządzania przez kierownictwo jest podstawową rolą sprawozdania finansowego, badania wykazały, że zysk netto jest właściwszą miarą oceny działań kierownictwa.

3.2.2. Problematyka i wnioski z badań polskich autorów

W polskiej literaturze przedmiotu wyniki badań praktycznych, dotyczących istoty, struktury i użyteczności informacyjnej sprawozdania z dochodów całkowitych, w ostatnich latach prezentowało niewielu autorów⁵⁸. Jednym

⁵⁵ L.L. Rees, P.B. Shane, *Academic research and standard-setting: the Case of other comprehensive income*, „Accounting Horizons” 2012, vol. 26, no. 4, s. 789–815.

⁵⁶ J.F. O’Hanlon, P.F. Pope, *The value relevance of U.K. Dirty surplus accounting flows*, „British Accounting Review” 1999, vol. 31, s. 459–482.

⁵⁷ Podają za: L.L. Rees, P.B. Shane, *Academic research...*

⁵⁸ Por. E. Walińska, B. Bek-Gaik, *Sprawozdanie z całkowitych dochodów...*; B. Bek-Gaik, *Prezentacja informacji o dokonaniach spółki w sprawozdaniu finansowym – podejście standardowe czy indywidualne?*, [w:] S. Sojak (red.), *Rachunkowość – dylematy praktyki gospodarczej*, Wydawnictwo Naukowe Mikołaja Kopernika, Toruń 2012, s. 85–102; A. Szychta, *Wynik całościowy w sprawozdaniach finansowych spółek publicznych*, [w:] I. Sobańska, M. Turzyński (red.), *Rachunkowość, audyt i kontrola w zarządzaniu*, Wydawnictwo Uniwersytetu Łódzkiego, Łódź 2011, s. 81–108; A. Szychta, *Dochody całkowite...*; por. także M. Marcinkowska, *Istota*

z pierwszych badań dotyczących prezentacji informacji w tym sprawozdaniu było badanie (pilotażowe) E. Walińskiej i B. Bek-Gaik⁵⁹, w którym przeanalizowano informacje publikowane w sprawozdaniu finansowym spółek wchodzących w skład indeksu WIG-20 w 2009 r. oraz spółek wchodzących w skład tego indeksu w ostatnich pięciu latach⁶⁰.

Badanie wykazało, że struktura sprawozdania z całkowitych dochodów była bardzo zróżnicowana – zarówno w odniesieniu do liczby pozycji, jak i ich nazwy. Prawie wszystkie spółki zaprezentowały różnice kursowe z przeliczenia jednostek zależnych (80,95%). Kolejną najczęściej wyodrębnianą pozycją był podatek dochodowy odroczony w odniesieniu do pozostałych dochodów całkowitych (71,43%) oraz przychody / koszty z tytułu zabezpieczeń przepływów pieniężnych (66,7%). Na czwartym miejscu uplasowała się pozycja – zysk / strata netto z tytułu aktywów finansowych dostępnych do sprzedaży (42,86%).

W badaniu przeanalizowano pozycje kapitału własnego zaprezentowane w bilansie, korespondujące bezpośrednio z poszczególnymi elementami wyniku całościowego. Generalnie można stwierdzić, że znacząca część spółek zaprezentowała minimalną liczbę pozycji kapitału własnego, wykazując tylko jedną lub dwie pozycje kapitału własnego korespondujące z elementami wyniku całościowego.

W przypadku spółek, w których inne dochody całkowite były istotne, zbadano relacje między nimi a elementami kapitału własnego ujawnianymi w bilansie. Większość spółek nie zaprezentowała w sposób konsekwentny i przejrzysty relacji między kategoriami sprawozdania z całkowitych dochodów a pozycjami wykazanymi w bilansie w grupie – kapitał własny.

Wyniki przeprowadzonego badania pilotażowego pozwoliły na stwierdzenie, że większość spółek wybrała wariant prezentowania dwóch sprawozdań: osobno tradycyjnego rachunku zysków i strat oraz sprawozdania z innych całkowitych dochodów (80,95%); spółki przedstawiły różne pozycje innych

wyniku całościowego i jego ujmowanie w sprawozdawczości finansowej, „Zeszyty Teoretyczne Rachunkowości”, t. 17(73), SKwP, Warszawa 2003, s. 89–109.

⁵⁹ E. Walińska, B. Bek-Gaik, *Sprawozdanie z całkowitych dochodów...*

⁶⁰ Autorki uznały, że te właśnie spółki stanowią odpowiednią próbę badawczą dla omawianego zagadnienia, zarówno ze względu na swoją wielkość, jak i na fakt, że prawdopodobieństwo występowania przychodów / kosztów uznawanych bezpośrednio w kapitale własnym w ich sprawozdaniach jest większe niż w innych spółkach. Przeprowadzone badanie zostało podzielone na dwa etapy. W pierwszym etapie przeanalizowano sprawozdania z całkowitych dochodów w celu określenia formy prezentacji wyniku całościowego oraz jego wewnętrznej struktury. Z uwagi na bezpośrednie powiązanie pozycji innych całkowitych dochodów z pozycjami kapitału własnego przeanalizowano również strukturę tej części kapitału własnego wybranych spółek, w której są ujmowane inne całkowite dochody. W drugim etapie do dalszej analizy przyjęto tylko sprawozdania tych spółek, w których udział innych całkowitych dochodów w zysku netto przekroczył 5%. Celem tego etapu było stwierdzenie, czy takie spółki w sposób przejrzysty wykazały zarówno pozycje sprawozdania wyniku całościowego, jak i ich relacje z odpowiednimi pozycjami kapitału własnego w bilansie.

całkowitych dochodów i zastosowały również różne nazewnictwo do określenia tej samej kategorii przychodów / kosztów kapitałowych⁶¹, co spowodowało brak możliwości porównywania sprawozdania i brak ich przejrzystości. Na uwagę zasługuje również fakt, że spółki w bardzo różny sposób zaprezentowały w sprawozdaniu z całkowitych dochodów informacje dotyczące podatku dochodowego. Dominującym sposobem prezentacji było ujawnienie kosztu / przychodu brutto, a następnie odrębnej pozycji podatek dochodowy – analogicznie, jak w przypadku rachunku zysków i strat.

Reasumując, badanie pilotażowe pozwoliło stwierdzić, że sprawozdanie z całkowitych dochodów jest nieprzejrzyste i cechuje się brakiem porównywalności. Jego pozycje prezentowane są „luźno” – bez wzajemnego powiązania i bez jasnego odniesienia do prezentowanych pozycji kapitału własnego.

Kontynuacją wyżej omówionych prac badawczych było badanie B. Bek-Gaik⁶² dotyczące formy sprawozdania z całkowitych dochodów oraz zasad prezentacji w nim przychodów i kosztów⁶³. Badanie obejmowało dwa etapy:

1) w etapie pierwszym przeanalizowano sprawozdania z całkowitych dochodów spółek w celu określenia formy prezentacji wyniku całościowego oraz jego wewnętrznej struktury,

2) w etapie drugim przeanalizowano sposoby prezentacji przychodów i kosztów w sprawozdaniu z całkowitych dochodów.

Badanie pokazało, że prawie wszystkie spółki przyjęły formę tradycyjną sprawozdania – odrębnie sporządziły rachunek zysków i strat oraz sprawozdanie z całkowitych dochodów. Struktura sprawozdania z całkowitych dochodów była bardzo zróżnicowana zarówno w odniesieniu do liczby pozycji, jak i ich nazwy⁶⁴.

⁶¹ Na przykład koszty / przychody z tytułu wyceny instrumentów zabezpieczających określano jako wycenę instrumentów zabezpieczających / zabezpieczenie przepływów pieniężnych / zmianę wartości godziwej instrumentów finansowych zabezpieczających przepływy pieniężne itp.

⁶² B. Bek-Gaik, *Prezentacja informacji...*

⁶³ Autorka przeanalizowała informacje publikowane w sprawozdaniu finansowym spółek wchodzących w skład indeksu WIG-20 w 2009 i 2010 r. Obowiązek sporządzania sprawozdania z całkowitych dochodów wprowadzono od 1 stycznia 2009 r. Uznano, że lata 2009–2010 pozwolą zorientować się, czy i w jaki sposób spółki wykorzystywały elastyczne podejście w MSR 1 do sporządzania sprawozdania z całkowitych dochodów.

⁶⁴ Analizując strukturę sprawozdania z całkowitych dochodów, można stwierdzić, że w polskiej praktyce sprawozdawczej przyjęto następujący standard prezentacji jego pozycji (niezależnie od wybranej formy tego sprawozdania): (a) przychody, w tym: przychody ze sprzedaży / przychody operacyjne, przychody ze sprzedaży produktów, towarów i materiałów / przychody ze sprzedaży usług, produktów, towarów i materiałów, pozostałe przychody operacyjne, przychody finansowe; (b) koszty, w tym: koszt własny sprzedaży / koszty operacyjne, koszt sprzedanych produktów, towarów i materiałów / koszt sprzedanych usług, produktów, towarów i materiałów, pozostałe koszty operacyjne, koszty finansowe; (c) wyniki, w tym: zysk / strata brutto ze

W sprawozdaniu z całkowitych dochodów prawie wszystkie spółki zaprezentowały różnice kursowe z przeliczenia jednostek zależnych (w 2009 r. – 84,62%, w 2010 r. – 76,92% badanych spółek). Kolejną najczęściej wyodrębnianą pozycję stanowił podatek dochodowy odroczony w odniesieniu do pozostałych dochodów całkowitych (w 2009 r. – 61,54%, w 2010 r. – 69,23% badanych podmiotów) oraz przychody / koszty z tytułu zabezpieczeń przepływów pieniężnych (69,23%). Na czwartym miejscu znalazła się pozycja – zysk / strata netto z tytułu aktywów finansowych dostępnych do sprzedaży (wykazała ją w 2009 r. – 30,77%, w 2010 roku – 46,15% badanych spółek). W związku z tym należy stwierdzić, że spółki zastosowały minimalistyczne podejście do prezentacji przychodów i kosztów w sprawozdaniu z całkowitych dochodów, a pozostałe pozycje wymagane przez MSR 1 ujawniły w notach do sprawozdania z całkowitych dochodów.

Analiza rozwiązań praktycznych wykorzystanych przez spółki wchodzące w skład indeksu w WIG-20 w latach 2009–2010 w zakresie formy prezentacji sprawozdania z całkowitych dochodów wskazuje, że wykorzystywały one możliwość elastycznego kształtowania jego struktury. W zasadzie nie można określić jego standardowej formy, można natomiast zbudować wzór tego sprawozdania obejmujący minimalną liczbę prezentowanych w nim pozycji. Oznacza to, że w praktyce mamy do czynienia z indywidualnym podejściem do zasad przedstawiania informacji w sprawozdaniu z całkowitych dochodów, co zdaniem autorki ma zarówno wady, jak i zalety. Niewątpliwą wadą jest brak możliwości porównywania poszczególnych kategorii sprawozdań między spółkami – analiza porównawcza jest pracochłonna i wymaga poszukiwania danych w wielu notach. Zaletą takiego rozwiązania jest natomiast możliwość odzwierciedlenia w sprawozdaniu specyfiki działalności spółki, głównie operacyjnej, gdyż w sprawozdaniu (a nie w notach) zostały zaprezentowane pozycje szczegółowe dotyczące branży, w której funkcjonuje spółka.

Przeprowadzone badanie potwierdziło jednocześnie, że sprawozdanie z całkowitych dochodów nie jest w pełni przejrzyste i nie dostarcza pełnej informacji na temat określonych zagadnień związanych z całkowitym dochodem.

Kolejne badania przeprowadziła A. Szychta⁶⁵, która przeanalizowała relacje innych całkowitych dochodów do zysku (straty) netto oraz poziom zmienności całkowitych dochodów ogółem wykazanych w skonsolidowanych sprawozdaniach finansowych za 2009 r. 20 spółek wchodzących w skład WIG-20. Bardziej szczegółowe badania autorki⁶⁶ były przeglądem skonsolidowanych sprawozdań

sprzedaży, zysk / strata z działalności operacyjnej / zysk operacyjny, zysk / strata brutto / zysk (strata) przed opodatkowaniem, zysk / strata netto / zysk netto za okres sprawozdawczy / zysk / strata) za rok / zysk netto z działalności kontynuowanej.

⁶⁵ A. Szychta, *Wynik całościowy...*

⁶⁶ A. Szychta, *Dochody całkowite...*

finansowych spółek z indeksu WIG-20 w 2009 i 2010 r. i dotyczyły sposobu prezentacji i ujawniania oraz poziomu wartości dochodu całkowitego i innych całkowitych dochodów w największych 24 spółkach rynku podstawowego na Giełdzie Papierów Wartościowych (GPW) w Warszawie. Podstawowe wnioski z tego badania są następujące:

1. Badane spółki w większości prezentują dochody całkowite i ich część składową – inne całkowite dochody – w dwóch oddzielnych sprawozdaniach.
2. Struktura prezentacji innych całkowitych dochodów jest niejednolita, co utrudnia porównywalność.
3. Spółki stosują różne i nieprecyzyjne określenia dla składników innych całkowitych dochodów.
4. Tylko niektóre spółki (w badaniu autorki 50%) zamieszczają noty dotyczące składników innych całkowitych dochodów.

Autorka przywołanego badania stwierdza, że forma prezentacji składników innych całkowitych dochodów i ujawniania w notach informacji z nimi związanych jest nieprzejrzysta, co nie sprzyja wzrostowi użyteczności informacyjnej sprawozdania. Potwierdza to opinię E. Walińskiej i B. Bek-Gaik, że żadna ze spółek nie dostarczyła wzorca sprawozdania z całkowitych dochodów. Sprawozdanie jest nieprzejrzyste i cechuje się brakiem porównywalności. Wymienione mankamenty przedstawiania całkowitych dochodów sugerują, że należałoby wypracować określony standard sprawozdawczości, który w jasny i wyraźny sposób prezentowałby całkowite dochody, a jednocześnie umożliwiłby weryfikację informacji zaprezentowanych w poszczególnych elementach sprawozdania finansowego.

Analizując wyniki badań zagranicznych i polskich autorów, dotyczących sprawozdania z całkowitych dochodów, powstaje pytanie, czy sprawozdanie to rzeczywiście zwiększa zakres informacji o dokonaniach jednostki. Z uwagi na to, że MSR 1 pozostawia jednostkom wiele swobody, zarówno co do formy samego sprawozdania, jak i jego wewnętrznej struktury, nie wypracowano w praktyce jego jednolitego standardu sprawozdawczego.

Wyniki badań zagranicznych autorów wskazują na wiele problemów, jakie niesie ze sobą wprowadzenie do praktyki sprawozdawczości kategorii wyniku całościowego. Dotyczą one przede wszystkim prezentowania dwóch miar wyników finansowych, a tym samym trudności analizowania wyników firmy. Badacze zastanawiają się również nad tym, czy pozycje OCI dostarczają użytkownikom sprawozdań finansowych informacji przydatnych w podejmowaniu decyzji finansowych.

Z kolei wyniki badań polskich autorów skupiają się głównie na formie prezentacji dochodów całkowitych. Wskazują one, że w polskiej praktyce gospodarczej mamy do czynienia z indywidualnym podejściem do zasad przedstawiania informacji o innych całkowitych dochodach. Niewątpliwą wadą takiego sposobu prezentacji jest brak możliwości porównywania poszczególnych

kategorii sprawozdań między spółkami – analiza porównawcza jest pracochłonna i wymaga poszukiwania informacji w wielu notach. Należy ponownie podkreślić konieczność wypracowania określonego standardu sprawozdawczości odnośnie do całkowitych dochodów, który w przejrzysty sposób prezentowałby tę kategorię i jednocześnie umożliwiłby weryfikację informacji zaprezentowanych w wymienionych sprawozdaniach, a także właściwą analizę dokonań jednostki.

Podsumowując, wynik całościowy jest kategorią testowaną obecnie w praktyce gospodarczej, mającą zarówno swoich zwolenników, jak i przeciwników. Oczywiście wydaje się zapotrzebowanie na badania praktyczne (szczególnie w polskiej praktyce gospodarczej) dotyczące sposobu raportowania i użyteczności decyzyjnej wyniku całościowego. Tylko praktyka zweryfikuje bowiem zasadność jego wprowadzenia i pozwoli ocenić, czy podniosło ono jakość informacji w sprawozdaniu finansowym o dokonaniach jednostki.

3.3. Biznesowa koncepcja rachunku wyników – wspólna propozycja Rady Międzynarodowych Standardów Rachunkowości (IASB) i amerykańskiej Rady Standardów Rachunkowości Finansowej (FASB)

3.3.1. Model sprawozdawczości IASB / FASB – elementy, definicje i ogólna struktura

Forma sprawozdania finansowego w warunkach globalnej gospodarki stała się przedmiotem dyskusji prowadzonej w gremiach międzynarodowych i doprowadziła do opracowania przez Radę Międzynarodowych Standardów Rachunkowości (IASB) i amerykańską Radę Standardów Rachunkowości Finansowej (FASB) projektu *Staff Draft of Exposure Draft, IFRS X, Financial Statement Presentation*⁶⁷ (zwanego dalej projektem). Zaproponowano w nim daleko idące zmiany w strukturze i zawartości informacyjnej sprawozdań

⁶⁷ Projekt IASB i FASB podzielono na trzy fazy: fazę A – określenie zakresu sprawozdania finansowego oraz wymagań w zakresie prezentacji danych porównawczych; fazę B – ustalenie podstawowych elementów każdego składnika sprawozdania finansowego; fazę C – określenie zakresu śródrocznej sprawozdawczości finansowej. Faza A projektu została już zakończona, a jej efektem było opublikowanie 16 marca 2006 r. projektu aktualizacji MSR 1. Obecnie jest realizowana faza B, która wymagała rozważenia fundamentalnych zagadnień związanych z prezentacją sprawozdania finansowego. Prace nad projektem są kontynuowane. Por. J. Gierusz, *Ocena przygotowanego przez IASB i FASB projektu sprawozdania finansowego*, „Zeszyty Teoretyczne Rachunkowości”, t. 56 (112), SKwP, Warszawa 2010, s. 53–55. Zob. szerzej <http://www.ifrs.org/Current-Projects/IASB-Projects/Financial-Statement-Presentation/Pages/Financial-Statement-Presentation.aspx>.

finansowych, czyli modyfikację obecnie obowiązującego modelu sprawozdawczego (struktury sprawozdań wraz z modyfikacją not do tego sprawozdania)⁶⁸. Należy podkreślić, że projekt standardu dotyczącego prezentacji sprawozdań finansowych, opublikowany w lipcu 2010 r., będący wynikiem wspólnych prac IASB i FASB⁶⁹, stanowi niewątpliwie propozycję modelu sprawozdawczego na miarę XXI wieku. Koncentruje się on na zwiększeniu przejrzystości i transparentności informacji finansowych⁷⁰, co powinno wpłynąć na poprawienie jakości informacji o dokonaniach jednostki dostarczanych użytkownikom sprawozdań finansowych.

Główne założenia projektu IASB i FASB odnoszą się do poprawy komunikowania informacji finansowej użytkownikom sprawozdań finansowych oraz ułatwienia wyliczania wskaźników finansowych. W projekcie zaproponowano nową strukturę sprawozdań finansowych, spójną na poziomie sekcji lub kategorii dla trzech jego elementów: sprawozdania z sytuacji finansowej, sprawozdania z całkowitych dochodów oraz sprawozdania z przepływów pieniężnych, nie rozpatruje się natomiast w nim kwestii dotyczących zasad ujmowania i wyceny poszczególnych aktywów, zobowiązań lub transakcji.

W projekcie określono także podstawowe zasady prezentacji informacji w sprawozdaniu finansowym⁷¹. Jako główne zasady leżące u podstaw prezentacji sprawozdań finansowych wymienia się spójność⁷² i dezagregację⁷³. Spójność

⁶⁸ W polskiej literaturze przedmiotu problematyką nowej formuły sprawozdawczej zajmowali się m.in. J. Gierusz, *Przebudowa sprawozdawczości finansowej – propozycje IASB i FASB*, „Rachunkowość” 2009, nr 7, Warszawa, s. 43–52; *idem*, *Ocena przygotowanego przez IASB i FASB...*, s. 49–58; E. Walińska, *Koncepcja zysku całościowego a wartość bilansowa przedsiębiorstw*, [w:] T. Kiziukiewicz (red.), *Zasoby i procesy w rachunkowości jednostek gospodarczych*, Difin, Warszawa 2009, s. 335–338). Przywołani autorzy koncentrowali się głównie na nowej strukturze sprawozdania finansowego, podziale na kategorie, sekcje i podkategorie oraz na przyjętych zasadach sporządzania sprawozdania.

⁶⁹ Przed wprowadzeniem w życie postanowień projektu standardu (ED) IASB i FASB (w Stanach Zjednoczonych) będą prowadzić dalsze działania informacyjne i sondażowe w celu zebrania opinii na temat propozycji zawartych w projekcie (*Staff Draft of Exposure Draft, IFRS X, Financial Statement Presentation*, 1 July 2010, IASB, http://www.iasb.org/NR/rdonlyres/1CCDE163-47FF-4563-A6DD-5A7EFA80E08/0/FSP_standard_BC_and_guidance.pdf).

⁷⁰ Jak wiadomo, dotychczasowy model sprawozdawczy został skrytykowany głównie z powodu braku transparentności i przejrzystości. Za jego kluczowe wady IASB / FASB uznały fakt, że informacje finansowe w sprawozdaniu finansowym mogą być prezentowane zbyt różnorodnie. Pozycje poszczególnych składników sprawozdania finansowego (tj. sprawozdania z sytuacji finansowej, sprawozdania z całościowych wyników, sprawozdania z przepływów pieniężnych) nie są między sobą powiązane; ponadto można agregować informacje finansowe, których treść ekonomiczna nie jest tożsama. Zob. E. Walińska (red.), A. Wencel, A. Jurewicz, J. Gad, *Sprawozdanie finansowe według MSSF. Zasady prezentacji i ujawniania informacji*, Wolters Kluwer, Warszawa 2011, s. 355–356.

⁷¹ *Staff Draft of Exposure Draft...*, par. 44–61.

⁷² Spójność oznacza, że w każdym składniku sprawozdania należy posługiwać się takimi samymi kategoriami ekonomicznymi.

⁷³ Por. *Staff Draft of Exposure Draft...*, par. 44. Dana jednostka powinna prezentować informacje w sprawozdaniu finansowym w sposób, który: (a) dezagreguje dane i wyjaśnia składowe

według projektodawców podniesie stopień zrozumiałości informacji zawarty w sprawozdaniu finansowym podmiotu oraz zapewni skuteczne komunikowanie informacji podmiotom zewnętrznym. Zasady dezagregacji oraz spójności mają być stosowane łącznie, tak aby zwiększyć zrozumienie informacji prezentowanych w sprawozdaniach finansowych.

Zasada dezagregacji skutkuje tym, że jednostka prezentuje informacje w swoim sprawozdaniu finansowym w taki sposób, aby:

- działalność jednostki była przedstawiona przejrzysto,
- przepływy finansowe jednostki były przedstawione przejrzysto,
- relacje pomiędzy zobowiązaniami a pasywami oraz skutki zmian aktywów lub zobowiązań były przedstawione rzetelnie we wszystkich elementach, tj. w sprawozdaniu z sytuacji finansowej, sprawozdaniu z całkowitych dochodów oraz sprawozdaniu z przepływów pieniężnych.

Z kolei zasada spójności obliguje jednostki do prezentowania informacji w taki sposób, aby powiązania pomiędzy poszczególnymi elementami wszystkich sprawozdań składających się na sprawozdanie finansowe były wyraźne. W celu zaprezentowania spójnego zestawu sprawozdań jednostka przedstawia zdezagregowane informacje w podziale na sekcje, kategorie oraz podkategorie w sprawozdaniu z sytuacji finansowej, sprawozdaniu z całkowitych dochodów oraz w sprawozdaniu z przepływów pieniężnych w sposób, który jest jednolity na poziomie tych trzech sprawozdań.

Według projektu IASB i FASB⁷⁴ sprawozdania finansowe powinny zawierać informacje na temat⁷⁵:

- (a) aktywów, zobowiązań i kapitału własnego,
- (b) przychodów, kosztów oraz zysków i strat,
- (c) wkładów i wypłat na rzecz właścicieli,
- (d) przepływów pieniężnych.

W propozycji IASB / FASB określono następujące składniki sprawozdania finansowego⁷⁶:

- sprawozdanie z sytuacji finansowej na koniec okresu,
- sprawozdanie z całkowitych dochodów za okres,
- sprawozdanie z przepływów pieniężnych za okres,
- zestawienie zmian w kapitale własnym za okres,

sytuacji finansowej i wyników finansowych, (b) prezentuje spójny obraz działań jednostki. Ponadto jednostka powinna uwzględniać następujące czynniki w określaniu pozycji sprawozdawczej do dezagregacji i prezentacji w sprawozdaniu finansowym: a) funkcję pozycji, b) naturę pozycji, c) zasadę wyceny pozycji.

⁷⁴ *Staff Draft of Exposure Draft...*

⁷⁵ *Ibidem*, par. 8.

⁷⁶ *Ibidem*, par. 9.

- sprawozdanie z sytuacji finansowej na początek wymaganego porównywalnego okresu, jeśli jest to potrzebne,
- noty, obejmujące podsumowanie najważniejszych zasad rachunkowości i pozostałe dane objaśniające,
- dane porównywalne (zgodnie z par. 33–36 projektu).

We wszystkich wymienionych składnikach sprawozdania finansowego, z wyjątkiem not i danych porównywalnych, wyróżniono:

- (a) sekcję – działalność gospodarcza obejmującą kategorię – działalność operacyjna, a w niej podkategorię – finansowanie działalności operacyjnej oraz kategorię – działalność inwestycyjna,
- (b) sekcję finansującą, w której wyodrębniono kategorię – dług i kategorię – kapitał własny,
- (c) sekcję – podatek dochodowy,
- (d) sekcję – działalność zaniechana,
- (e) sekcję – transakcje wpływające na wiele kategorii (*multi-category transaction section*)⁷⁷.

Pierwszą wydzieloną sekcją jest sekcja gospodarcza (biznes). W jej ramach jednostka powinna podzielić swoje transakcje biznesowe na te transakcje, które generują przychód w procesie polegającym na powiązonym wykorzystaniu różnych zasobów jednostki (kategoria – działalność operacyjna) oraz na te, które generują zwrot (zysk) na indywidualnych składnikach aktywów (kategoria – działalność inwestycyjna). W ramach tej sekcji wydzielono zatem dwie kategorie – operacyjną i inwestycyjną, które powinny być prezentowane osobno⁷⁸.

Kategoria działalność operacyjna obejmuje aktywa i zobowiązania dotyczące bieżącej codziennej działalności biznesowej jednostki. Działalność operacyjna generuje przychody ze sprzedaży, które powstają w efekcie procesu wymagającego wspólnego wykorzystania zasobów jednostki⁷⁹. W ramach kategorii – działalność operacyjna projekt wyróżnia podkategorię – finansowanie działalności operacyjnej (podkategoria finansów operacyjnych) – dotyczy ona tej

⁷⁷ Szczegółowo poszczególne sekcje omawiają m.in. J. Gierusz i E. Walińska. Zob. szerzej: J. Gierusz, *Przebudowa sprawozdawczości finansowej...*; *idem*, *Ocena przygotowanego przez IASB i FASB...*; E. Walińska (red.), *Meritum. Rachunkowość i sprawozdawczość finansowa*, ABC Wolters Kluwer business, Warszawa 2012, s. 1412–1417.

⁷⁸ *Staff Draft of Exposure Draft...*, par. 71.

⁷⁹ „Przykładami działań operacyjnych i odpowiednich pozycji, które mogą być zaklasyfikowane w kategorii operacyjnej, są: sprzedaż usług przez firmę konsultingową, badania, produkcja i sprzedaż leków przez firmę farmaceutyczną, działalność depozytowa i kredytowa banku, gotówka od klientów, koszty związane z produkcją dóbr i świadczeniem usług, zapłata za materiały, należności i zobowiązania handlowe, rzeczowe aktywa trwale, wartości niematerialne i inne długoterminowe aktywa wykorzystywane w ramach codziennej działalności, amortyzacja, kontrakty terminowe na dobra (*forward*, opcje, *swap*), dotyczące aktywów i zobowiązań operacyjnych”. *Ibidem*, par. 73.

działalności operacyjnej, która równocześnie dostarcza długoterminowego źródła finansowania jednostce⁸⁰.

Kolejną kategorią składników sprawozdania finansowego jest kategoria – działalność inwestycyjna obejmująca aktywa i zobowiązania wykorzystywane przez jednostkę do generowania zwrotu z inwestycji (w postaci np. odsetek, dywidend) oraz wszelkie zmiany wartości tych aktywów czy zobowiązań (np. wzrost ich ceny rynkowej). Projekt wymienia również przykłady działań, które należy zaliczyć do kategorii inwestycyjnej⁸¹.

Następna wymieniona w projekcie sekcja to sekcja finansująca. Obejmuje ona wszystkie pozycje, które są częścią działalności jednostki związanej z pozyskiwaniem i zwrotem kapitału (zmierzającej do pozyskania lub spłaty kapitału). Sekcja ta ma przedstawiać przejrzystą informację o strukturze kapitałowej jednostki oraz działalności finansującej (działaniach finansowych), w którą jednostka jest zaangażowana.

Kategoria – dług obejmuje zobowiązania, które są umowami pożyczki zaciąganej w celu pozyskania (lub spłaty) kapitału, natomiast kategoria – kapitał własny – wszystkie składniki kapitału własnego⁸².

Sekcja – podatek dochodowy zawiera informacje o wszystkich aktywach i zobowiązaniach związanych zarówno z podatkiem bieżącym, jak i odroczonym. Jednostka powinna alokować swoje korzyści i obciążenia podatkowe w sprawozdaniu z całkowitych dochodów zgodnie z obecnie obowiązującymi w MSSF wymaganiami⁸³.

⁸⁰ „Działalność w ramach finansów operacyjnych jednostki dotyczy codziennych operacji, które jednakże w tym samym czasie stanowią źródło długookresowego finansowania jednostki”. *Ibidem*, par. 74.

⁸¹ Przykładami działań inwestycyjnych i odpowiednich pozycji, które mogą być zaklasyfikowane do kategorii inwestycyjnej, są: zakup i sprzedaż instrumentu, jeśli taka transakcja nie jest częścią podstawowej działalności jednostki (np. jednostki świadczącej usługi finansowe), dywidenda uzyskana z inwestycji w instrumenty kapitałowe innego podmiotu, odsetki zarobione na instrumencie dłużnym, zakup i sprzedaż aktywów niefinansowych, takich jak inwestycje w nieruchomości, zwrot z inwestycji niefinansowych, takich jak: renty, tantiemy, opłaty i prowizje, inwestycje w jednostki stowarzyszone i jednostki współkontrolowane, inwestycje w instrumenty o stałej stopie zwrotu i instrumenty kapitałowe. *Ibidem*, par. 82.

⁸² W przypadku kategorii kapitałów własnych jednostka powinna prezentować wszystkie elementy kapitałów własnych ustalone na podstawie MSSF w kategorii kapitałów własnych w ramach sprawozdania z sytuacji finansowej, wszystkie zmiany w kapitałach własnych w sprawozdaniu ze zmian w kapitałach własnych, wszystkie przepływy dotyczące transakcji właścicielskich w sekcji finansującej w sprawozdaniu z przepływów pieniężnych. „Przykładami działań lub pozycji, które mogą zostać zaklasyfikowane w kategorii kapitałów własnych sprawozdania z sytuacji finansowej lub sekcji finansującej w sprawozdaniu z przepływów pieniężnych, są: emisja akcji lub innych instrumentów kapitałowych, zwykle, uprzywilejowane lub własne akcje, zapłata na rzecz właścicieli w celu nabycia lub umorzenia akcji jednostki, wypłaty dla właścicieli”. *Ibidem*, par. 95–96.

⁸³ W rezultacie jednostka może być zobowiązana do prezentowania w sprawozdaniu z całkowitych dochodów części obciążeń lub korzyści podatkowych w sekcji – działalność zaniechana oraz części w innych całkowitych dochodach zamiast w sekcji – podatek dochodowy. *Ibidem*, par. 98.

Sekcja działalność zaniechana obejmuje aktywa i zobowiązania dotyczące działalności zaniechanej według definicji tego pojęcia zawartej w MSSF⁸⁴.

Z kolei sekcja – transakcje wpływające na wiele kategorii (*multi-category transaction section*) obejmuje skutki netto transakcji nabycia / zbycia innej jednostki, powodujące ujęcie / usunięcie aktywów i zobowiązań w więcej niż jednej sekcji lub kategorii w sprawozdaniu z sytuacji finansowej.

W projekcie nie wskazano konkretnej kolejności sekcji lub kategorii, w jakiej jednostki powinny prezentować informacje w sprawozdaniu finansowym, jednakże wybór rozwiązania w tym zakresie, takiego, który w najbardziej zrozumiałym i przejrzystym sposobie prezentowałby działalność jednostki, powinien być dokonany jednolicie w odniesieniu do wszystkich składników sprawozdania. Jednostka klasyfikuje elementy w sprawozdaniu finansowym (aktywa, zobowiązania, kapitał własny, przychody, koszty i przepływy finansowe) w sposób spójny z funkcją, jaką pełnią w jej działalności⁸⁵. Ewentualne zmiany w tej klasyfikacji, tj. reklasyfikacja z powodu zmiany funkcji danego składnika, powodują konieczność retrospektywnej korekty informacji porównawczej oraz będą wymagać ujawnienia przyczyn zmiany sposobu wykorzystania danego składnika.

Kolejność sekcji i kategorii oraz klasyfikacja aktywów i zobowiązań w sprawozdaniu z sytuacji finansowej będzie determinować strukturę i klasyfikację przychodów / kosztów w sprawozdaniu z całkowitych dochodów oraz wpływów / wydatków w sprawozdaniu z przepływów pieniężnych. W projekcie nie rozpatruje się natomiast kwestii dotyczących zasad ujmowania i wyceny poszczególnych aktywów, zobowiązań lub transakcji.

Klasyfikację elementów sprawozdania finansowego według rodzajów działalności przedstawia rysunek 3.3.

Reasumując, nowa formuła sprawozdawczości IASB i FASB zakłada, że⁸⁶:

1) sprawozdanie finansowe powinno przedstawiać spójny obraz działalności przedsiębiorstwa, co jest równoznaczne z założeniem, że w każdym jego składniku należy posługiwać się takimi samymi rodzajami działalności (por. rysunek 3.3),

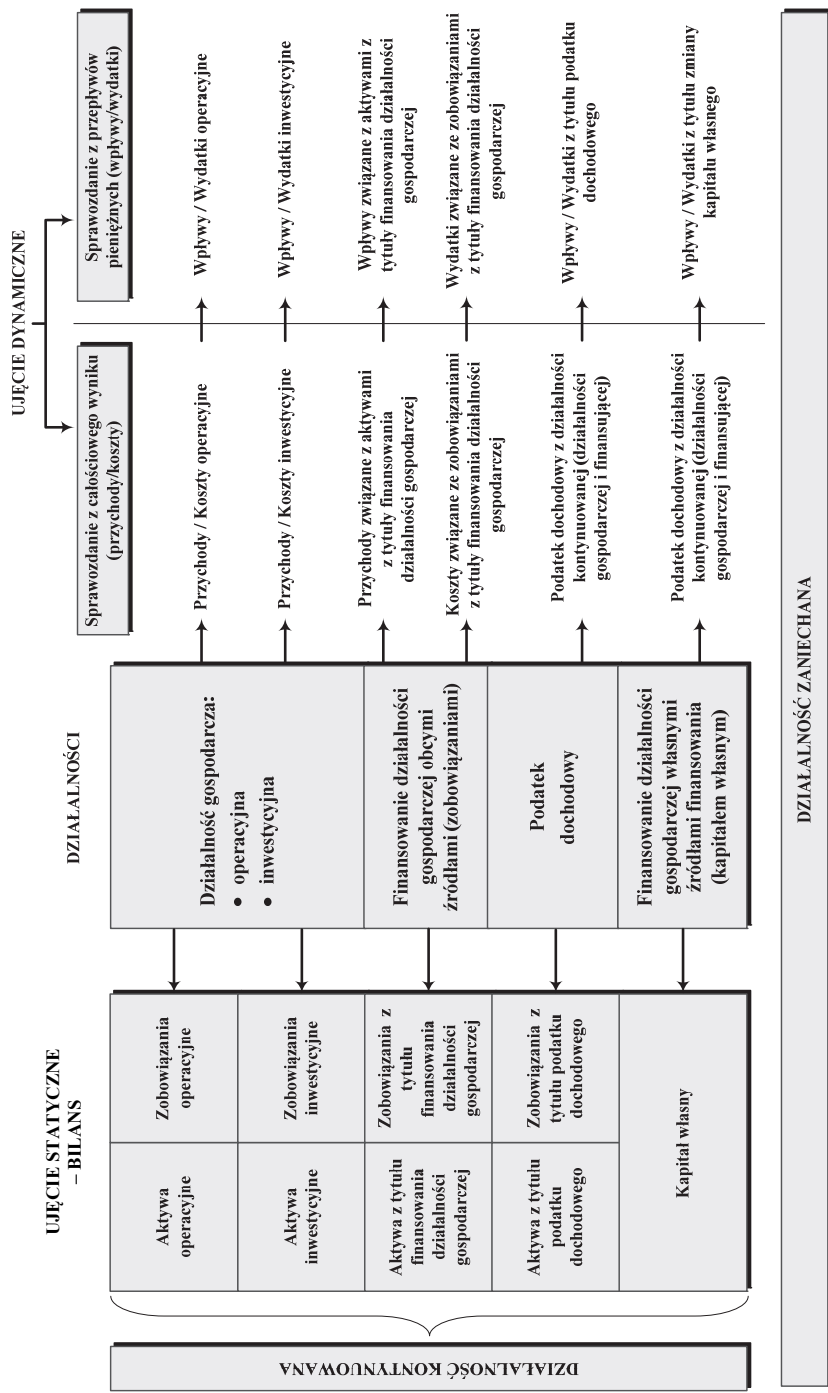
2) informacje prezentowane w sprawozdaniu finansowym powinny być w odpowiedni sposób zdezagregowane, co umożliwi prognozowanie przyszłych przepływów pieniężnych,

3) sprawozdanie finansowe powinno być użyteczne w ocenie płynności i bezpieczeństwa finansowania oraz odpowiadać na zasadnicze problemy decyzyjne dotyczące inwestycji oraz sposobu finansowania (por. rysunek 3.3).

⁸⁴ Wszystkie zmiany aktywów i zobowiązań związanych z działalnością zaniechaną powinny być prezentowane w tej samej sekcji, tj. sekcji działalności zaniechanej w ramach sprawozdania z całkowitych dochodów i przepływów pieniężnych. *Ibidem*, par. 99.

⁸⁵ Jednostka ma obowiązek ujawnić w informacji dodatkowej podstawę klasyfikacji składników do poszczególnych sekcji, kategorii i podkategorii, w szczególności będzie ujawniać relację pomiędzy prezentacją informacji w sprawozdaniu finansowym a swoją działalnością.

⁸⁶ E. Walińska, *Bilans – propozycje nowej formuły sprawozdawczej*, „Zeszyty Teoretyczne Rachunkowości”, t. 56 (112), SKwP, Warszawa 2010, s. 268.



Rysunek 3.3. Klasyfikacja elementów sprawozdania finansowego według rodzajów działalności

Źródło: E. Walińska, *Bilans – propozycje nowej formuły sprawozdawczej*, „Zeszyty Teoretyczne Rachunkowości”, t. 56 (112), SKWP, Warszawa 2010, s. 270.

W literaturze przedmiotu podkreśla się wiele niewątpliwych zalet wspólnej koncepcji IASB i FASB. Poniżej zostaną wymienione najważniejsze z nich⁸⁷.

1. Analizowana koncepcja odgrywa znaczącą rolę, a skutki, które niesie ze sobą są, dostrzegalne w wielu obszarach. Nowa formuła sprawozdania finansowego wyznacza bowiem:

(a) nowe kierunki badań w rachunkowości, jak również w analizie finansowej i zarządzaniu finansami,

(b) formy komunikacji pomiędzy przedsiębiorstwem a ich właścicielami,

(c) zakres informacji o dokonaniach podmiotu przekazywanej interesariuszom, przede wszystkim kapitałodawcom, kontrahentom, pracownikom, agendom rządowym, społecznościom lokalnym.

2. Przyjęte w koncepcji rozwiązania sprzyjają przede wszystkim efektywnemu zarządzaniu środkami pieniężnymi, dzięki temu tryb przygotowania sprawozdania finansowego z przepływów pieniężnych jest ograniczony jedynie do metody bezpośredniej, która powszechnie jest uznawana za metodę lepszą z uwagi na identyfikację głównych kierunków wydatków, jak również źródeł pozyskiwania środków pieniężnych.

3. Następuje znacząca modyfikacja rachunku zysków i strat, który przekształca się w sprawozdanie z całkowitych dochodów; w wyniku tego jest ujawniany tzw. wynik całościowy.

Prace w dziedzinie harmonizacji rachunkowości prowadzone przez IASB i FASB zostały podsumowane w polskiej literaturze przedmiotu następująco⁸⁸: „wydaje się, że nowa formuła sprawozdania finansowego będzie ukoronowaniem ogromnych zmian w regulacjach międzynarodowych, które zaszły w ostatnich kilkunastu latach”.

3.3.2. Zasady sporządzania rachunku wyników w koncepcji IASB / FASB

Rachunek wyników⁸⁹, czyli sprawozdanie z całkowitych dochodów, w propozycji IASB / FASB pozostaje wciąż jednym z podstawowych elementów sprawozdania finansowego. W tekście projektu wyraźnie podkreślono, że powinien on prezentować informacje o rozpoznanych zmianach w aktywach netto jednostki w okresie sprawozdawczym, które są skutkiem transakcji innych niż wkłady i wypłaty na rzecz właścicieli.

Ogólna struktura rachunku wyników w projekcie jest zdeterminowana przyjętymi założeniami dotyczącymi działalności biznesowej. Nadal zatem zawiera on przychody i koszty, ale ujęte w odmienny sposób niż obecnie; według

⁸⁷ J. Gierusz, *Ocena przygotowanego przez IASB i FASB...*

⁸⁸ E. Walińska (red.), A. Wencel, A. Jurewicz, J. Gad, *Sprawozdanie finansowe...*, s. 363.

⁸⁹ Inne dopuszczalne przez MSR 1 określenie dla sprawozdania z dochodów całkowitych to „sprawozdanie z całkowitych dochodów” zamiast „sprawozdanie z zysków lub strat i innych całkowitych dochodów”.

projektu IASB / FASB jednostka ma je tak ujmować, aby oddzielić zysk lub stratę od innych całkowitych dochodów⁹⁰.

Jednostka powinna dezagregować i prezentować przychody i koszty zgodnie z ich funkcją w ramach każdej sekcji i kategorii w sprawozdaniu z całkowitych dochodów, tak aby informacje te były przydatne w zrozumieniu działalności jednostki i szacowaniu kwot, terminów oraz niepewności związanej z przyszłymi przepływami pieniężnymi⁹¹. Pozycja przychodów lub kosztów, która nie jest powiązana ze składnikiem aktywów lub zobowiązaniem ze sprawozdania z sytuacji finansowej, powinna zostać zaklasyfikowana zgodnie z działalnością generującą przychody, koszty lub przepływy⁹². Projekt wymaga, aby w ramach danej funkcji przychody i koszty były dezagregowane według kryterium rodzajowego (natury pozycji), jeśli taka informacja jest istotna. Pozycje te powinny być prezentowane w sprawozdaniu z całkowitych dochodów lub ujawnione w notach⁹³.

W projekcie IASB / FASB podkreślono użyteczność informacyjną prezentacji przychodów i kosztów w ujęciu funkcjonalnym, w szczególności w zrozumieniu różnych działań jednostki niezbędnych do przekształcenia zasobów w gotówkę. Dezagregacja przychodów i kosztów według funkcji w układzie funkcjonalnym) dostarczy użytkownikom wglądu w działalność przedsiębiorstwa i jego dążenie do osiągnięcia zysku. Powstaje jednak pytanie, czy dezagregację według kryterium funkcjonalnego i kryterium rodzajowego stosować łącznie w jednym sprawozdaniu, czy też dezagregację według natury prezentować w notach?

⁹⁰ Jednostka powinna prezentować wszystkie pozycje przychodów i kosztów rozpoznanych w bieżącym okresie w sprawozdaniu z całkowitych dochodów, posegregowanych w taki sposób, żeby móc rozróżnić zysk lub stratę netto od innych całkowitych dochodów, zgodnie ze zmianą do MSR 1 par. 81 proponowaną w opublikowanym w maju 2010 r. dokumencie *Exposure Draft Presentation of Items of Other Comprehensive Income (Proposed Amendments to IAS 1)*, ED/2010/5, IASCF, London 2010.

⁹¹ Dezagregacja na podstawie funkcji może oznaczać dezagregowanie przychodów i kosztów na wygenerowane w związku ze sprzedażą produktów, prace rozwojowe i badawcze, produkcję, marketing, rozwój jednostki i administrację. W przypadku jednostki zaangażowanej zarówno w produkcję, jak i działalność usługową dezagregacja na podstawie funkcji może oznaczać także dezagregację przychodów i kosztów na związane z działalnością produkcyjną i usługową. Por. *Staff Draft of Exposure Draft...*, par. 141.

⁹² Należy podkreślić, że kluczowa dla całej koncepcji jest klasyfikacja aktywów i zobowiązań, która determinuje strukturę i klasyfikację przychodów i kosztów w sprawozdaniu z całkowitych dochodów oraz wpływów i wydatków w sprawozdaniu z przepływów pieniężnych. *Ibidem*, par. 140.

⁹³ Dezagregacja na podstawie rodzaju (natury pozycji) w ramach podziału funkcjonalnego może oznaczać np. dezagregację kosztu własnego sprzedaży na materiały, robociznę, transport i koszty energii. Dezagregacja w układzie rodzajowym w ramach podziału funkcjonalnego może także oznaczać dezagregację przychodów ze sprzedaży produktów na dwa elementy: hurtowy i detaliczny.

Obie organizacje rozważały⁹⁴ dezagregację przychodów i kosztów (w ramach każdej funkcji, a dodatkowo według ich natury) w jednym sprawozdaniu. Zastosowanie dezagregacji zarówno według funkcji, jak i według natury może skutkować dużą szczegółowością i przedstawianiem wielu pozycji w wielu wierszach w sprawozdaniu z całkowitych dochodów, co może z kolei spowodować efekt przeciwny do zamierzonego i użyteczność sprawozdania obniży się⁹⁵.

Rezultaty eksperymentalnych badań wykazały, że dzielenie informacji według funkcji i według natury jest najbardziej użyteczne wtedy, gdy są one prezentowane razem w jednym miejscu, obojętnie, czy to bezpośrednio w sprawozdaniu finansowym czy w notach do sprawozdania finansowego⁹⁶. Ponadto, kiedy bezpośrednio w sprawozdaniu finansowym są przedstawiane informacje sklasyfikowane w sekcje i kategorie według funkcji i według natury, analitycy oceniają takie sprawozdanie finansowe jako bardziej przejrzyste niż takie, w którym niektóre (albo wszystkie) informacje są przedstawiane w notach.

Istotną zmianą proponowaną w projekcie IASB / FASB jest odejście od modelu dwóch sprawozdań i włączenie tzw. innych całkowitych dochodów do nowego formatu sprawozdania z całkowitych dochodów. Należy domniemywać, że nowy format sprawozdania z całkowitych dochodów będzie bardziej rozbudowany, gdyż wynika on z układu sprawozdania z sytuacji finansowej (zgodnie z zasadą spójności)⁹⁷.

Projekt IASB / FASB zawiera również wytyczne odnośnie do ujęcia i prezentacji poszczególnych pozycji w sprawozdaniu z całkowitych dochodów⁹⁸. W szczególności omówiono w nim zagadnienia dotyczące:

⁹⁴ IASB, *Basic for Conclusions on the Exposure Draft Financial Statement Presentation*, BC 148.

⁹⁵ Ponadto prezentowanie zdezagregowanych informacji w sprawozdaniu skonsolidowanym z całkowitych dochodów może nie odzwierciedlać prawdziwych różnic w naturze przychodów i kosztów, ponieważ często reagują one na zmiany warunków rynkowych czy ekonomicznych odmiennie, w zależności od lokalizacji geograficznej czy raportowanego segmentu, w którym występują.

⁹⁶ IASB zaproponował, że jeżeli dezagregacja według funkcji, poza klasyfikacją do sekcji, kategorii i subkategorii, nie jest użyteczna, to przedsiębiorstwo może jej nie stosować. *Ibidem*, BC 152.

⁹⁷ W projekcie przedstawionym do publicznej dyskusji zaproponowano wyeliminowanie alternatywnych formatów prezentacji w sprawozdaniu z całkowitych dochodów dopuszczonym przez MSSF i US GAAP i wykazywanie wszystkich komponentów całkowitych dochodów w sprawozdaniu z całkowitych dochodów. Taki sposób prezentacji powinien skutkować większą przejrzystością, spójnością i porównywalnością sprawozdania, a ponadto ułatwić przeprowadzenie analizy finansowej, w szczególności obliczanie wskaźników finansowych. Według opinii projektodawców oddzielna prezentacja może prowadzić do dezorientacji użytkowników sprawozdania. Uczestnicy prowadzonych dyskusji sugerowali także, że sprawozdanie z całkowitych dochodów w postaci jednego modelu będzie podważać znaczenie zysków lub strat (lub zysku netto) poprzez pokazywanie tych kwot jako podsum i prezentowanie łącznego całkowitego dochodu jako ostatniej kwoty w sprawozdaniu, co będzie prowadzić do dezorientacji użytkowników.

⁹⁸ IASB, *Basic for Conclusions...*, BC162–BC169.

- alokowania podatków dochodowych,
- zysków i strat z wyceny pozycji w walutach obcych,
- pozycji nadzwyczajnych,
- pozycji nietypowych i pojawiających się nieregularnie.

Odnośnie do alokacji podatku dochodowego w projekcie zaproponowano utrzymanie obecnych przepisów MSSF i US GAAP, które wymagają, aby przedsiębiorstwo prezentowało komponenty innych całkowitych dochodów netto po podatku lub przed podatkiem z ujawnieniem podatku dochodowego alokowanego do każdego komponentu⁹⁹.

W projekcie zaproponowano również, aby przedsiębiorstwo przedstawiało zyski i straty z tytułu wyceny pozycji w walutach obcych, włączając w to zyski i straty netto powstałe wskutek ponownej ich wyceny w walucie funkcjonalnej, w tych samych sekcjach, kategoriach i podkategoriach, w których aktywa i zobowiązania będą podstawą powstania tych zysków i strat¹⁰⁰. Taki sposób prezentacji może dostarczyć użytecznych informacji o wrażliwości przedsiębiorstwa na ryzyko ekonomiczne. W opinii projektodawców niezwykle użyteczna będzie informacja o tym, czy przedsiębiorstwo może efektywnie równoważyć ryzyko różnic kursowych.

W odniesieniu do pozycji nadzwyczajnych jednostka nie powinna określać żadnego przychodu lub kosztu mianem zysku / straty nadzwyczajnej ani w sprawozdaniu z całkowitych dochodów, ani w notach¹⁰¹. Jest to decyzja spójna z MSR 1, w którym zabrania się prezentowania pozycji dochodów i kosztów jako pozycji nadzwyczajnych w sprawozdaniu finansowym.

IASB i FASB zdecydowały, że pozycja – zysk / strata związana z nietypowymi i nieregularnie pojawiającymi się transakcjami i wydarzeniami będzie prezentowana w sprawozdaniu z całkowitych dochodów w odpowiedniej sekcji, kategorii i podkategorii. Opis takich transakcji i ich finansowych efektów (np. zmniejszenie sprzedaży czy efekty związane z materiałami lub zapasami) powinien zostać ujawniony w notach. Takie odrębne przedstawienie nietypowych i nieregularnie pojawiających się pozycji przyciągnie uwagę do pozycji

⁹⁹ Alokowanie podatku do każdego komponentu innych całkowitych dochodów będzie pomocne w doskonaleniu przejrzystości i zrozumiałości informacji związanych z tymi komponentami, szczególnie wtedy, gdy są one opodatkowane według innej stopy podatkowej niż stopa zastosowana w rachunku wyników. Z podobnych przyczyn obie Rady proponują również utrzymanie bieżących wymagań co do alokowania podatku do działalności zaniechanej i przedstawiania rezultatów działalności zaniechanej netto po podatku w sprawozdaniu z całkowitych dochodów.

¹⁰⁰ *Ibidem*, BC 165.

¹⁰¹ FASB proponuje, aby efekty transakcji, które są zarówno nietypowe, jak i nieregularne, nie były prezentowane jako pozycje nadzwyczajne w sprawozdaniu z całkowitych dochodów, jak to jest obecnie wymagane. Rada uważa, że oddzielne klasyfikowanie pozycji nadzwyczajnych niekoniecznie dostarcza użytecznych informacji użytkownikom sprawozdań finansowych, ponieważ ujawnienia i dyskusje dotyczące danego wydarzenia nadają mu często zbyt dużą wagę. Por. *Staff Draft of Exposure Draft...*, par. 156.

nietypowych, które powinny być oddzielnie albo dodatkowo rozważone przez użytkowników sprawozdania w ocenie wyników przedsiębiorstwa i jego przepływów pieniężnych.

Analiza zapisów projektu IASB / FASB pozwala sformułować ogólne wnioski dotyczące sprawozdania z całkowitych dochodów.

1. Jako podstawę jego sporządzania należy przyjąć zasady spójności i dezagregacji, co umożliwi użytkownikom sprawozdania ocenę przyszłych przepływów pieniężnych.

2. Jednostka ma obowiązek prezentowania pozycji w sprawozdaniu z całkowitych dochodów w taki sposób, aby oddzielić zysk lub stratę od innych całkowitych dochodów. Ponadto jest ona zobowiązana do klasyfikowania każdego przychodu / kosztu ujmowanego w zysku / stracie netto do sekcji, kategorii i podkategorii w sposób, który jest spójny z klasyfikacją odpowiednich aktywów i zobowiązań w sprawozdaniu z sytuacji finansowej oraz z odpowiednimi przepływami finansowymi w sprawozdaniu z przepływów pieniężnych.

3. Istotną zmianą w projekcie IASB / FASB jest odejście od modelu dwóch sprawozdań i włączenie tzw. innych całkowitych dochodów do nowego formatu sprawozdania z całkowitych dochodów.

4. Projekt obliguje jednostkę do prezentowania oddzielnie – w odpowiedniej sekcji, kategorii lub podkategorii sprawozdania z całkowitych dochodów – istotnej transakcji lub zdarzenia, które jest nietypowe i występuje nieregularnie, przy czym jednostka nie może stosować terminu „zysk / strata nadzwyczajna”.

5. Inne całkowite dochody mają być prezentowane w dwóch grupach: w grupie, której pozycje zostaną przeklasyfikowane w kolejnych okresach sprawozdawczych do zysku / straty netto oraz w grupie, której pozycje nie zostaną przeklasyfikowane do zysku / straty netto¹⁰².

3.3.3. Zasady prezentacji i ujawniania informacji o przychodach i kosztach *

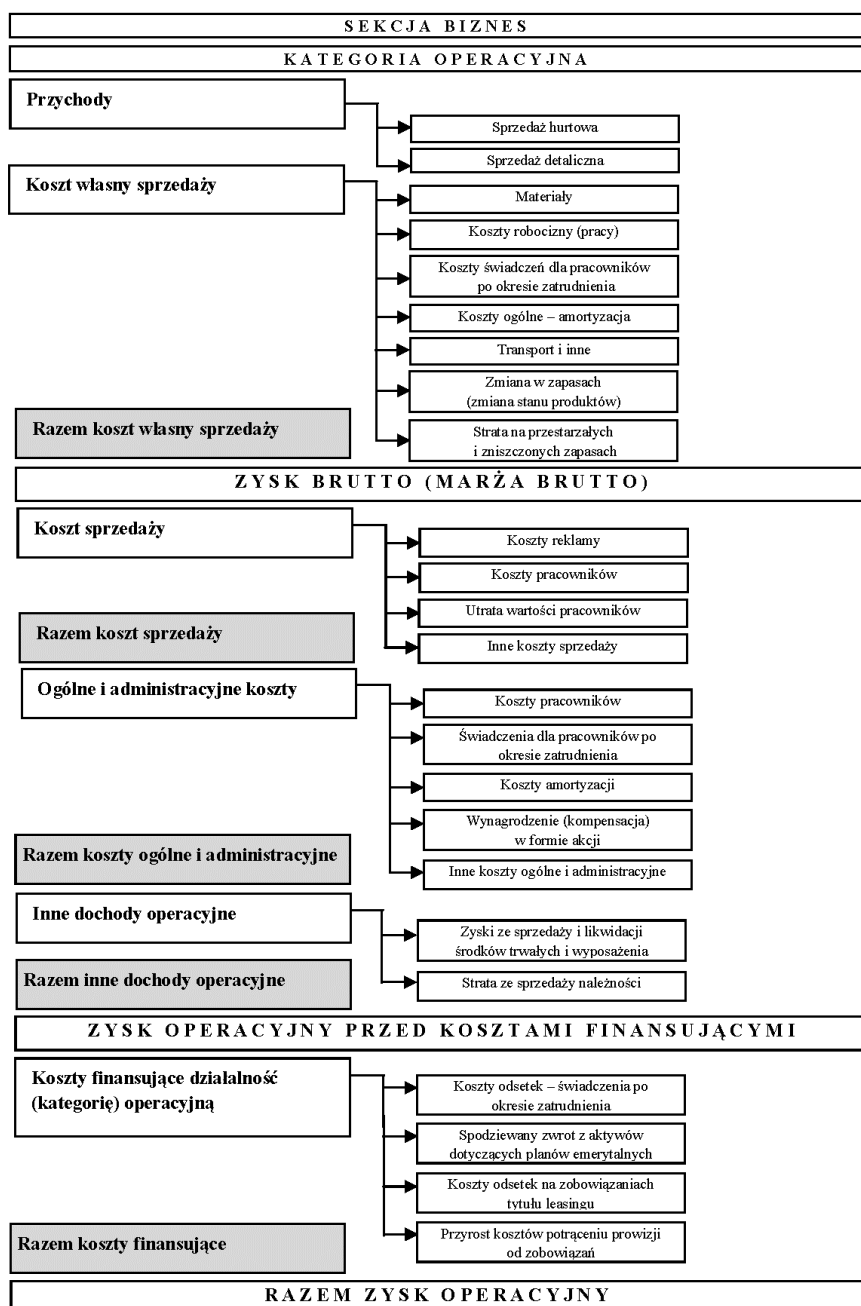
Prezentacja informacji w sprawozdaniu z całkowitych dochodów w nowej formule może być bardzo zróżnicowana. W tym obszarze IASB i FASB nadal utrzymują elastyczne podejście. W proponowanej w projekcie strukturze sprawozdania wskazuje się kilka jego części:

I. Przychody / koszty / wyniki na działalności kontynuowanej wpływające na wynik netto.

II. Przychody / koszty / wyniki na działalności niekontynuowanej wpływające na wynik netto.

* Fragmenty niniejszego podrozdziału pracy zostały opublikowane po raz pierwszy w: B. Bek-Gaik, *Sprawozdanie z całkowitych dochodów w biznesowej koncepcji sprawozdawczości finansowej*, „Zeszyty Teoretyczne Rachunkowości”, t. 69 (125), SKwP, Warszawa 2012, s. 121–141.

¹⁰² Ponadto wszystkie składniki innych całkowitych dochodów, które będą podlegać reklasyfikacji do zysku lub straty, powinny być ujęte w tej samej kategorii co aktywa lub zobowiązania, które przyczyniły się do powstania poszczególnych pozycji innych całkowitych dochodów.



Rysunek 3.4. Ujęcie przychodów i kosztów w sprawozdaniu z całkowitych dochodów według projektu IASB / FASB (w sekcji gospodarczej, w kategorii operacyjnej)

Źródło: *Staff Draft of Exposure Draft, IFRS X, Financial Statement Presentation*, 1 July 2010, IASB, *Guidance on Implementing, Example 3*.

III. Inne całkowite dochody (i ich skutek podatkowy).

IV. Informacje o wynikach przypadających właścicielom (globalnie i w przeliczeniu na akcję)¹⁰³.

Każda część sprawozdania z całkowitych dochodów ma określony w projekcie minimalny zakres przedstawiania informacji. Jednostka ma obowiązek zaprezentować w części I obejmującej zysk netto następujące kategorie:

- (a) przychody ze sprzedaży,
- (b) zysk lub stratę na działalności operacyjnej (przed działalnością w ramach finansów operacyjnych),
- (c) zysk lub stratę,
- (d) zysk lub stratę przypadające na udziały nie dające kontroli oraz właścicieli spółki dominującej¹⁰⁴.

W części I sprawozdania z całkowitych dochodów, w jego sekcji gospodarczej i kategorii – działalność operacyjna, projekt proponuje połączenie dwóch przekrojów kosztów: funkcjonalnego i rodzajowego (por. rysunek 3.4).

W części II sprawozdania z całkowitych dochodów należy zaprezentować przychody / koszty i wyniki na działalności niekontynuowanej wpływające na wynik netto. Projekt w tej części nie wymienia szczegółowych pozycji z uwagi na to, że informacje te mogą być ujawniane w notach.

W części III dotyczącej innych całkowitych dochodów sprawozdania z całkowitych dochodów jako minimum należy zaprezentować za dany okres:

(a) pozycje innych całkowitych dochodów pogrupowane na te, które zgodnie z MSSF zostaną przeklasyfikowane w kolejnych okresach sprawozdawczych do zysku / straty netto po spełnieniu określonych warunków, oraz te, które nie zostaną przeklasyfikowane do zysku / straty netto;

(b) łączną kwotę innych całkowitych dochodów, zgodnie z par. 82A proponowanych zmian do MSR 1¹⁰⁵.

Zgodnie z projektem IASB / FASB elementy innych całkowitych dochodów obejmują, ale nie ograniczają się do:

(a) zmian kapitału z aktualizacji wyceny (zob. MSR 16 – *Rzeczowe aktywa trwale* oraz MSR 38 – *Wartości niematerialne*),

(b) zysków lub strat aktuarialnych, planów emerytalnych o określonych świadczeniach ujmowanych zgodnie z par. 93A w ramach MSR 19 – *Świadczenia pracownicze*,

¹⁰³ Projekt przewiduje również bardzo rozbudowane noty, w szczególności na temat przychodów i kosztów z tytułu instrumentów finansowych, podatku dochodowego i działalności zaniechanej.

¹⁰⁴ *Staff Draft of Exposure Draft...*, par. 150.

¹⁰⁵ *Exposure Draft Presentation of Items of Other Comprehensive...*

(c) zysków lub strat wynikających z przeliczenia sprawozdania finansowego jednostki o innej walucie (zob. MSR 21 – *Efekty zmian kursów walut*),

(d) zysków lub strat z inwestycji w instrumenty kapitałowe wyceniane w wartości godziwej przez inne całkowite dochody (zgodnie z par. 5.4.4 MSSF 9 – *Instrumenty finansowe*),

(e) efektywnej części zysków lub strat instrumentów zabezpieczających w ramach zabezpieczania przepływów pieniężnych (zob. MSR 39 – *Instrumenty finansowe: ujmowanie i wycena* – MSR 1 par. 7 po zmianach).

Obie Rady proponują rozgraniczenie między tymi komponentami innych całkowitych dochodów, które nigdy nie będą przeklasyfikowane do zysków i strat, oraz tymi, które mogą być przedmiotem takiej reklasyfikacji (recykling). Proponowane rozwiązanie ma na celu ułatwienie zrozumienia pozycji prezentowanych w innych całkowitych dochodach i pozwoli użytkownikom sprawozdań finansowych na porównywanie sprawozdań finansowych przygotowanych zgodnie z MSSF ze sprawozdaniami finansowymi przygotowanymi według US GAAP¹⁰⁶. Takie informacje pomogą użytkownikom sprawozdań finansowych zrozumieć sekcje, kategorie i podkategorie, w których potencjalne przyszłe korekty reklasyfikacyjne będą prezentowane w rachunku wyników: albo w zysku netto, albo w przyszłym sprawozdaniu z całkowitych dochodów. Ponadto pomogą one użytkownikom sprawozdań finansowych lepiej zrozumieć powiązania między kwotami w sprawozdaniu z całkowitych dochodów i sprawozdaniu z sytuacji finansowej.

Bardzo ważnym zagadnieniem rozważanym w projekcie IASB / FASB jest podatek dochodowy. Projekt obliguje jednostki do ujawnienia kwoty podatku dochodowego dotyczącego każdej pozycji innych całkowitych dochodów, włącznie z korektami reklasyfikacyjnymi, albo w sprawozdaniu z całkowitych dochodów, albo w notach. Jednostka może prezentować pozycje innych całkowitych dochodów dwoma sposobami:

(a) *per saldo* po uwzględnieniu skutków podatkowych,

(b) przed ujęciem skutków podatkowych, wykazując jednocześnie jedną kwotę w sprawozdaniu z całkowitych dochodów, będącą sumą podatku dochodowego dla pozycji innych całkowitych dochodów¹⁰⁷.

¹⁰⁶ Zmiana ta weszła w życie w 2012 r. w ostatniej modyfikacji MSR 1. Wprowadzone w 2011 r. zmiany w MSR 1 nie mają wpływu na wycenę i ujmowanie wyniku oraz pozostałych całkowitych dochodów. Dotyczą one jedynie sposobu ich prezentacji i obowiązują w odniesieniu do okresów sprawozdawczych rozpoczynających się 1 lipca 2012 r. lub później, z możliwością wcześniejszego zastosowania. Zob. rozporządzenie Komisji (UE) nr 475/2012 z 5 czerwca 2012 r.

¹⁰⁷ Jeśli jednostka zdecyduje się prezentować pozycje innych całkowitych dochodów przed ujęciem skutków podatkowych, wtedy musi alokować podatek pomiędzy pozycje, które mogą być reklasyfikowane w kolejnych okresach sprawozdawczych do zysku / straty i tymi, które nie będą reklasyfikowane do zysku / straty.

Jednostka powinna także prezentować w ostatniej części sprawozdania z całkowitych dochodów następujące pozycje:

(a) łączną wielkość całkowitych dochodów (suma zysku / straty i innych całkowitych dochodów),

(b) łączną wielkość całkowitych dochodów przypadających na udziały nie-dające kontroli i udziały właścicieli spółki dominującej¹⁰⁸.

Przykład struktury sprawozdania z całkowitych dochodów zaproponowanej w załączniku do projektu zaprezentowano w tabeli 3.10.

Tabela 3.10. Przykład struktury sprawozdania z całkowitych dochodów

Część	Pozycje sprawozdania z całkowitych dochodów
1	2
Część I	Przychody i koszty
	Przychody
	Zyski / (straty) powstałe z cofnięcia uznania aktywów finansowych wycenianych w koszcie zamortyzowanym
	Zyski / straty na pozycjach pieniężnych netto
	Różnica między kwotą przeniesioną aktywów dystrybuowanych do właścicieli spółki macierzystej i kwotą przenoszona zobowiązania tytułu dywidendy
	Dochód z dotacji rządowych
	Udział w zysku (stracie) jednostek stowarzyszonych i <i>joint venture</i> księgowanych zgodnie z metodą kapitałową
	Zyski (straty) powstałe z różnicy między wcześniej przeniesioną kwotą i wartością godziwą aktywów finansowych przeklasyfikowanych jako wyceniane w wartości godziwej
	Koszty finansowe
	Dywidendy klasyfikowane jako koszty
	Podatek
	Zysk (strata) przed podatkiem (projekt MSSFX) 3
	Podatek dochodowy – koszt
Zysk (strata) z operacji kontynuowanych	

¹⁰⁸ MSR 1 par. 83 po zmianach. Por. *Staff Draft of Exposure Draft...*, par. 152.

1	2
Część II	Działalność zaniechana (operacje niekontynuowane) Zysk (strata) z działalności zaniechanej Zysk / strata
Część III	Inne całkowite dochody Inne całkowite dochody, przed podatkiem, zabezpieczenia inwestycji netto w zagraniczną działalność Inne całkowite dochody, przed podatkiem, zyski (straty) z inwestycji w instrumenty kapitałowe Inne całkowite dochody, przed podatkiem, zyski (straty) na ponownej wycenie Inne całkowite dochody, przed podatkiem, zyski (straty) aktuarialne na określonych planach świadczeń Inne całkowite dochody, przed podatkiem, zabezpieczenia przepływów pieniężnych Inne całkowite dochody, przed podatkiem, aktywa finansowe dostępne do sprzedaży Inne całkowite dochody, przed podatkiem, różnice kursowe na wycenie Udziały w innych całkowitych dochodach jednostek stowarzyszonych i <i>joint venture</i> księgowanych zgodnie z metodą kapitałową Zagregowany podatek dochodowy powiązany z pozycjami innych całkowitych dochodów Razem całkowity dochód
Część IV	Zysk, w tym: Zysk (strata) przypisany do właścicieli jednostki macierzystej Zysk (strata) przypisane do udziałów niekontrolujących (mniejszościowych) Razem całkowite dochody, w tym: Całkowite dochody przypisane do właścicieli jednostki macierzystej Całkowite dochody przypisane do udziałów niekontrolujących (mniejszościowych) Dochody na akcję Podstawowe dochody (straty) na akcję z operacji kontynuowanych Podstawowe dochody (straty) na akcję Rozwodnione zyski (straty) na akcję z operacji kontynuowanych Rozwodnione dochody (straty) na akcję

Źródło: *Staff Draft of Exposure Draft, IFRS X, Financial Statement Presentation*, 1 July 2010, IASB, Appendix C.

Prezentacja informacji w rachunku wyników jest niewystarczająca dla zrozumienia dokonania przedsiębiorstwa, stąd też niezbędne są ujawnienia określonych informacji. Można je podzielić na dwa poziomy: poziom dotyczący wszystkich sprawozdań i poziom odnoszący się do poszczególnych jego składników. W przypadku rachunku wyników noty dotyczące całego sprawozdania finansowego muszą zawierać informacje o przyjętej przez jednostkę polityce rachunkowości w zakresie ustalania przychodów i kosztów. Najbardziej istotną kwestią jest ujawnienie zasad ich klasyfikacji do poszczególnych sekcji, kategorii i podkategorii. Kolejną kwestią jest ujawnienie koncepcji pomiaru (koszt historyczny czy wartość godziwa) ze wskazaniem obszarów ich zastosowania, np. instrumenty finansowe, aktywa rzeczowe trwałe.

W projekcie IASB / FASB określono również pozycje, które można wykazać albo w sprawozdaniu z całkowitych dochodów, albo ujawnić w notach do sprawozdania finansowego. Generalnie poziom not objaśniających pozycje sprawozdania z całkowitych dochodów można podzielić na:

- noty dotyczące przychodów i kosztów z tytułu instrumentów finansowych,
- noty dotyczące podatku dochodowego,
- noty dotyczące działalności zaniechanej (operacje niekontynuowane),
- pozostałe noty.

Bardzo rozbudowana jest informacja na temat zysków / strat związanych z instrumentami finansowymi (por. tabela 3.11). Dotyczy ona przychodów i kosztów z tytułu instrumentów finansowych; jej duża szczegółowość wynika z faktu zróżnicowania rodzajowego instrumentów finansowych, różnych terminów ich wymagalności (w szczególności w przypadku długoterminowych instrumentów finansowych istnieje możliwość wielorakiej reklasyfikacji), różnych korzyści wynikających z ich posiadania (odsetki, zyski na sprzedaży, opłaty), a także różnych zasad ujmowania skutków ich wyceny (zysk / strata lub kapitał własny).

Tabela 3.11. Informacja dotycząca przychodów i kosztów z tytułu instrumentów finansowych

Pozycja	Źródło obowiązku ujawnień
1	2
Koszty powstające z transakcji płatności w formie akcji uzgadnianych w kapitałach	MSSF 2.51a
Zyski (straty) na wycenie w wartości godziwej <i>minus</i> koszty sprzedaży	MSSF 5.33b
Zyski (straty) na aktywach finansowych wycenianych w wartości godziwej przez rachunek zysków i strat, wyznaczonych zgodnie z początkowym uznaniem	MSSF 7.30aI
Zyski (straty) na aktywach finansowych wycenianych w wartości godziwej przez rachunek zysków i strat, klasyfikowanych jako utrzymywane do sprzedaży	MSSF 7.20aI
Zyski (straty) na aktywach finansowych wycenianych w wartości godziwej przez rachunek zysków i strat, obowiązkowo wycenianych w wartości godziwej	MSSF 7.20aI

1	2
Razem zyski (straty) na aktywach finansowych wycenianych w wartości godziwej przez rachunek zysków i strat	MSSF 7.20a
Zyski (straty) na zobowiązaniach finansowych wycenianych w wartości godziwej przez rachunek zysków i strat, wyznaczone zgodnie z początkowym uznaniem	MSSF 7.20a v
Zyski (straty) na zobowiązaniach finansowych w wartości godziwej przez rachunek zysków i strat, klasyfikowanych jako utrzymywane do sprzedaży	MSSF 7.20a v
Razem zyski (straty) na zobowiązaniach finansowych wycenianych w wartości godziwej przez rachunek zysków i strat	MSSF 7.20a
Zyski (straty) na inwestycjach utrzymywanych do daty wymagalności (realizacji)	MSSF 7.20a iii
Zyski (straty) na pożyczkach i należnościach	MSSF 7.20a iv
Zyski (straty) na zobowiązaniach finansowych wycenianych w koszcie zamortyzowanym	MSSF 7.20a v)
Zyski (straty) na aktywach finansowych wycenianych w koszcie zamortyzowanym	MSSF 7.20a vi)
Zyski (straty) na aktywach finansowych wycenianych w wartości godziwej przez inne całkowite dochody	MSSF 7.20a viii)
Dochody z odsetek dla aktywów finansowych niewycenianych w wartości godziwej przez rachunek wyników	MSSF 7.20b)
Koszty z odsetek dla zobowiązań finansowych niewycenianych w wartości godziwej przez rachunek wyników	MSSF 7.20b)
Dochody z odsetek dla aktywów finansowych wycenianych w zamortyzowanym koszcie	MSSF 7.20b)
Przychody i koszty powstałe z tytułu opłat wynikające z aktywów finansowych lub zobowiązań finansowych niewycenianych w wartości godziwej przez rachunek wyników	MSSF 7.20 c I
Przychody i koszty powstałe z tytułu opłat wynikające z funduszy powierniczych i działalności powierniczej	MSSF 7.20 c ii)
Przychody i koszty powstałe z tytułu opłat wynikające z aktywów finansowych wycenianych w zamortyzowanym koszcie	MSSF 7.20 c I)
Przychody i koszty powstałe z tytułu opłat wynikające ze zobowiązań finansowych niewycenianych w wartości godziwej przez rachunek wyników	(MSSF 7.20cI)
Dochód z odsetek związany z utratą wartości aktywów finansowych	MSSF 7.20 d)
Korekty rekłasyfikacyjne dotyczące różnic kursowych, przed podatkiem	(projekt MSSFX) 3
Korekty rekłasyfikacyjne na papierach wartościowych dostępnych do sprzedaży, przed podatkiem	MSSF 7.20 a ii
Korekty rekłasyfikacyjne dotyczące zabezpieczeń przepływów pieniężnych, przed podatkiem	MSSF 7.23d
Korekty rekłasyfikacyjne na zabezpieczeniach inwestycji netto w zagraniczne działalności, przed podatkiem	(projekt MSSFX) 3

Źródło: *Staff Draft of Exposure Draft, IFRS X, Financial Statement Presentation*, 1 July 2010, IASB, 2010, Appendix C.

Odrębną częścią not są informacje dotyczące skutków podatkowych innych całkowitych dochodów (por. tabela 3.12).

Tabela 3.12. Informacja dotycząca podatku dochodowego

Pozycja	Źródło obowiązku ujawnień
Podatek dochodowy związany z różnicami kursowymi w wycenie odnoszący się do innych całkowitych dochodów	(projekt MSSF X) 3
Podatek dochodowy związany z inwestycjami w instrumenty kapitałowe odnoszący się do innych całkowitych dochodów	(projekt MSSF X) 3
Podatek dochodowy związany z aktywami finansowymi dostępnymi do sprzedaży z innych całkowitych dochodów	(projekt MSSF X) 3
Podatek dochodowy związany z zabezpieczeniem przepływów pieniężnych z innych całkowitych dochodów	(projekt MSSF X) 3
Podatek dochodowy związany z zabezpieczeniami inwestycji netto w zagraniczne działalności (podmioty zagraniczne) z innych całkowitych dochodów	MSR 39.102
Podatek dochodowy związany ze zmianami w przeszacowaniu nadwyżka – inne całkowite dochody	(projekt MSSF X) 3
Podatek dochodowy związany z zyskami (stratami) na określonych planach świadczeń z innych całkowitych dochodów	(projekt MSSFX) 3
Korekty reklasyfikacyjne dotyczące podatku dochodowego odnoszącego się do pozycji innych całkowitych dochodów	(draft MSSF X) 3

Źródło: *Staff Draft of Exposure Draft, IFRS X, Financial Statement Presentation*, 1 July 2010, IASB, 2010, Appendix C.

Tabela 3.13. Informacja dotycząca działalności zaniechanej (operacje niekontynuowane)

Pozycja	Źródło obowiązku ujawnień
Analiza zysków i strat z działalności zaniechanej	MSSF 5.33b
Przychody z działalności zaniechanej	MSSF 5.33b
Koszty z działalności zaniechanej	MSSF 5.33b
Zyski (straty) przed podatkiem z działalności zaniechanej	MSSF 5.33b
Powiązane koszty podatku dochodowego	MSSF 5.33b
Zyski i straty na wycenie w wartości godziwej minus koszty doprowadzenia do sprzedaży	MSSF 5.33b
Powiązany podatek dochodowy	MSSF 5.33b
Dochody przypisywane do:	
Dochody z działalności zaniechanej przypisywane do właścicieli jednostki macierzystej (dominującej)	MSSF 5.33d
Dochody z działalności kontynuowanej przypisywane do właścicieli jednostki macierzystej	MSSF 5.33d
Dochody na akcje:	
Podstawowe dochody (straty) na akcję z działalności zaniechanej	MSR 33.68
Rozwodnione zyski (straty) na akcję z działalności zaniechanej	MSR 33.68

Źródło: *Staff Draft of Exposure Draft, IFRS X, Financial Statement Presentation*, 1 July 2010, IASB, 2010, Appendix C.

Informacja o podatku dochodowym dotyczy tylko podatku dochodowego związanego z innymi całkowitymi dochodami z uwagi na fakt, że w części tradycyjnej rachunku wyników zaprezentowana jest zbiorcza kwota podatku od wyniku finansowego brutto (tj. wszystkich tradycyjnych przychodów i kosztów).

Informacje dotyczące działalności zaniechanej stanowią kolejną część not (por. tabela 3.13).

W notach dotyczących działalności zaniechanej informacje można ująć w dwóch grupach. Pierwsza grupa dotyczy odrębnie ujawnianych przychodów i kosztów działalności zaniechanej wraz ze skutkami podatkowymi, natomiast druga grupa – informacji o stracie / zysku działalności zaniechanej przypisywanej do właścicieli i dochodów na jedną akcję. Grupa pozostałych not objaśniających sprawozdanie z całkowitych dochodów obejmuje m.in. informacje o przychodach / kosztach z tytułu ponownego pomiaru aktywów i zobowiązań oraz skumulowanych innych całkowitych dochodów¹⁰⁹.

Jak widać, ujawnianie informacji dotyczących przychodów / kosztów może być bardzo rozbudowane. Ostatecznie o kształcie not, ich kolejności i szczegółowości decyduje każda jednostka. Niewątpliwie ich format zależy od przyjętego modelu prezentacji sprawozdania z całkowitych dochodów.

Reasumując, zgodna z projektem IASB / FASB nowa biznesowa koncepcja sprawozdania z całkowitych dochodów odbiega znacznie od obowiązującej aktualnie formuły sprawozdawczej. Porównując obowiązujący MSR 1 i projekt IASB / FASB można stwierdzić, że formuła sprawozdania z całkowitych dochodów zaproponowana przez obie Rady jest o wiele bardziej szczegółowa, zarówno jeśli chodzi o część tradycyjną, jak i część prezentującą inne całkowite dochody. Bardziej rozbudowane są również noty. Różnica polega także na tym, że w projekcie określono wzory sprawozdań finansowych, które nie występują w obecnie obowiązującym MSR 1, wymagającym prezentacji jedynie minimalnej liczby pozycji w rachunku zysków i strat.

¹⁰⁹ *Staff Draft of Exposure Draft...*, Note 4–5.

Rozdział 4

Standard sprawozdawczy rachunku wyników spółek publicznych w Polsce – wyniki badania empirycznego

4.1. Koncepcja i konstrukcja logiczna badania

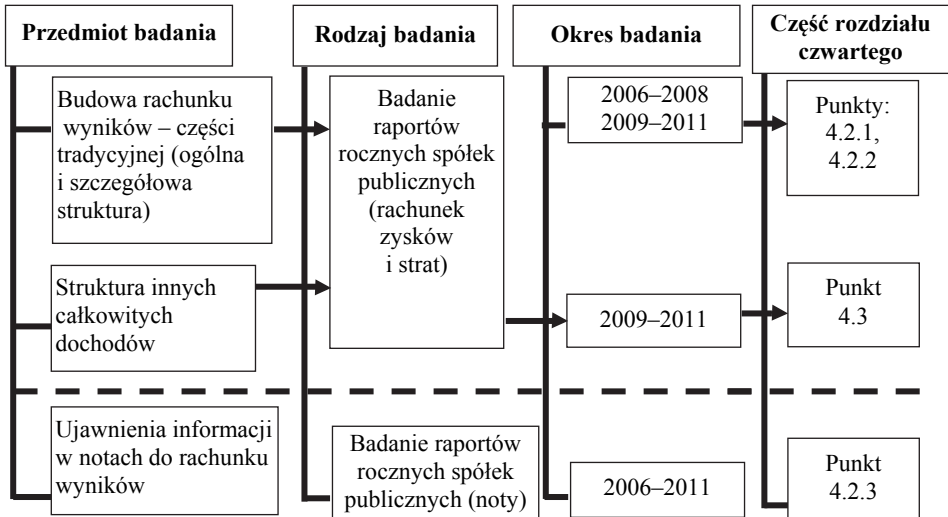
4.1.1. Przedmiot i zakres badania

Przedmiotem badania, którego wyniki są omawiane w niniejszym rozdziale, jest prezentacja informacji w rachunku zysków i strat oraz ich ujawnianie w sprawozdaniach finansowych spółek publicznych w Polsce.

Struktura tego rozdziału została zdeterminowana przez cele badania. Przyjęto przedmiotowy układ prezentacji poszczególnych etapów prac badawczych, w związku z tym wyodrębniono dwie zasadnicze ich części. W pierwszej przedstawiono wyniki badania dotyczącego struktury rachunku wyników, a ściślej jego tradycyjnej części (nazywanej tradycyjnym rachunkiem wyników), wskazując zarówno te pozycje, które miały charakter dominujący, jak i te, które występowały sporadycznie. W tej części rozdziału zamieszczono także wyniki badania dotyczące ujawnień informacji – wnioski z analizy not do pozycji dominujących tradycyjnego rachunku wyników. Druga część obejmuje wyniki badania dotyczące struktury innych całkowitych dochodów, ze wskazaniem pozycji dominujących i występujących sporadycznie. Na zakończenie rozdziału zaprezentowano ogólne wnioski z badania empirycznego¹.

Organizację badania i jego poszczególne etapy przedstawiono na rysunku 4.1.

¹ Szczegółowe wyniki badania zamieszczono w załącznikach do niniejszej pracy (por. załączniki nr 3 i nr 4).



Rysunek 4.1. Zakres przedmiotowy i etapy badania empirycznego omawianego w rozdziale czwartym

Źródło: opracowanie własne.

Przedstawione w niniejszym rozdziale badanie zostało przeprowadzone w latach 2006–2011, z wyraźnym podziałem na dwa podokresy: lata 2006–2008 i 2009–2011. Było to spowodowane zmianą podejścia do prezentacji rachunku wyników – w roku 2009 wdrożono koncepcję wyniku całościowego – obowiązek sporządzania sprawozdania z całkowitych dochodów.

Ostateczny zakres i koncepcja badania były kształtowane pod wpływem doświadczeń praktycznych i wyników badań własnych autorki. Początkowo koncentrowały się one na zarządczym (analitycznym) aspekcie sprawozdawczości finansowej. Projekt IASB / FASB dotyczący biznesowej koncepcji sprawozdania finansowego (rok 2008) stał się bodźcem do zaakcentowania w badaniu sprawozdawczego aspektu rachunku wyników, a ponadto kwestii jego zrozumiałości i przydatności w podejmowaniu decyzji przez różne grupy użytkowników tego elementu sprawozdania finansowego. Wyniki badania ankietowego² dotyczącego rachunku wyników, przeprowadzonego w latach 2009–2010, utwierdziły autorkę w przekonaniu o prawidłowości wyboru problemu prezentacji rachunku wyników jako przedmiotu dalszych badań. W związku z tym przeprowadziła ona analizę wybranego zagadnienia na próbie spółek giełdowych

² Por. załącznik nr 6 do niniejszego opracowania.

WIG-20 (badanie pilotażowe)³, a następnie rozszerzyła zakres badania, analizując większą grupę spółek publicznych (badania omówione w niniejszym rozdziale).

Podjęte przez autorkę badanie sytuuje się w nurcie współczesnych prac badawczych nad sprawozdawczością finansową, których rozległy zakres wynika m.in. z wieloaspektowości tego zagadnienia. Problemy szeroko rozumianej sprawozdawczości były omawiane w szczególności w pracach naukowych polskich autorów, dotyczących: potrzeb informacyjnych użytkowników systemu informacyjnego rachunkowości⁴, ewolucji modelu sprawozdawczości finansowej⁵,

³ Por. rozdział trzeci pracy.

⁴ Potrzeby informacyjne użytkowników systemu rachunkowości były przedmiotem prac badawczych m.in. M. Karwowskiego, *Wykorzystanie informacji pochodzącej z rachunkowości zarządczej w sprawozdaniach finansowych według segmentów działalności*, Szkoła Główna Handlowa w Warszawie, Warszawa 2007, i G.K. Świdarskiej, *Wpływ zakresu ujawnianych informacji na poprawę ochrony inwestorów oraz pozycję konkurencyjną emitentów papierów wartościowych*, Oficyna Wydawnicza SGH, Warszawa 2010, oraz prac doktorskich m.in. M. Świdarskiej, *Informacja pochodząca z rachunkowości jako czynnik kształtowania wartości spółki w ocenie inwestora*, Szkoła Główna Handlowa w Warszawie, Warszawa 2006; J. Gada, *Rachunkowość w procesie nadzoru w spółkach publicznych*, Uniwersytet Łódzki, Wydział Zarządzania, Łódź 2010, i T. Pedo, *Potrzeby informacyjne inwestorów indywidualnych w świetle polityki rachunkowości*, Uniwersytet Gdański, Wydział Zarządzania, Sopot 2010).

⁵ Warto w tym miejscu podać przykłady rozpraw habilitacyjnych traktujących o ewolucji modelu sprawozdawczości finansowej: A.M. Kostur, *Koncepcja i analiza modelu sprawozdawczego rachunkowości*, Akademia Ekonomiczna w Katowicach, Wydział Finansów i Ubezpieczeń, Katowice 2002; J. Samelak, *Determinanty sprawozdawczości finansowej przedsiębiorstw oraz kierunki jej dalszego rozwoju*, „Prace Habilitacyjne”, nr 12, Akademia Ekonomiczna w Poznaniu, Poznań 2004; E.M. Śnieżek, *Sprawozdawczość przepływów pieniężnych. Krytyczna ocena i propozycja modelu*, Wydawnictwo Uniwersytetu Łódzkiego, Łódź 2008, a także przykłady prac doktorskich: D. Dobija, *Model rachunku wyników w warunkach efektywnego rynku jako metoda pomiaru okresowego przyrostu kapitału własnego*, Akademia Ekonomiczna w Krakowie, Wydział Zarządzania, Kraków 1997; P. Mućko, *Koncepcja zmian w sprawozdawczości finansowej spółek publicznych*, Uniwersytet Szczeciński, Wydział Nauk Ekonomicznych i Zarządzania, Szczecin 2007; A. Tłaczała, *Sposób prezentacji przepływów pieniężnych z działalności operacyjnej a wartość informacyjna sprawozdania finansowego sporządzonego wg MSSF*, Szkoła Główna Handlowa w Warszawie, Warszawa 2007; A. Jurewicz, *Ujawnianie informacji o segmentach działalności jako wyraz ewolucji sprawozdawczości finansowej*, Uniwersytet Łódzki, Wydział Zarządzania, Łódź 2009; H.E. Czaja-Cieszyńska, *Dostosowanie sprawozdawczości finansowej w mikro i małych przedsiębiorstwach w Polsce do Międzynarodowych Standardów Rachunkowości*, Uniwersytet Szczeciński, Wydział Zarządzania i Ekonomiki Usług, Szczecin 2012. Wyniki prac badawczych nad tą problematyką opublikowali też: W. Gos, *Przepływy pieniężne w systemie rachunkowości*, „Rozprawy i Studia”, nr 399, Uniwersytet Szczeciński, Szczecin 2001; E. Walińska, *Bilans jako fundament sprawozdawczości finansowej*, Oficyna a Wolters Kluwer business, Warszawa 2009; W. Gos, *Bilans. Znaczenie, Koncepcje sporządzenia, formy prezentacji*, PWE, Warszawa 2011.

wplywu prawa podatkowego na sprawozdawczosc finansowa⁶, problemow globalnych standardow sprawozdawczosci finansowej⁷, oddziaływania regulacji rachunkowosci na wyniki finansowe spolek⁸, a takze rewizji finansowej⁹.

Raporty roczne spolek publicznych, zawierajace sprawozdania finansowe, byly przedmiotem badan zagranicznych prowadzonych od wielu lat w roznych krajach, w szczegolnosci w Wielkiej Brytanii¹⁰. Biorac pod uwage dotychczasowy dorobek naukowy z zakresu sprawozdawczosci finansowej, wydaje sie jednak, ze badania przedstawione w niniejszej pracy z jednej strony zawieraja elementy nowatorskie, z drugiej – uzupeiniaja wyniki uzyskane przez innych autorow¹¹.

⁶ Kwestie wplywu prawa podatkowego na sprawozdawczosc finansowa podejmowaly w swoich rozprawach habilitacyjnych E.M. Walińska, *Wartosc bilansowa przedsiebiorstwa a alokacja podatku dochodowego*, Wydawnictwo Uniwersytetu Lodzkiego, Lodz 2004; B. Gierusz, *Modele alokacji podatku dochodowego w teorii i praktyce rachunkowosci*, Wydawnictwo Uniwersytetu Gdanskiego, Gdansk 2005, a takze w swojej pracy doktorskiej A. Wencel, *Podatek dochodowy odroczony w systemie rachunkowosci – krytyczna analiza zasad ujawniania w sprawozdaniu finansowym*, Wydawnictwo Uniwersytetu Lodzkiego, Lodz 2012.

⁷ Problematyce globalnych standardow sprawozdawczosci finansowej zostaly poswiecone m.in. rozprawy habilitacyjne W.A. Nowaka, *O konceptualnej podstawie sprawozdawczosci finansowej: perspektywa angloamerykanska*, Wydawnictwo Uniwersytetu Lodzkiego, Lodz 2008 i R. Ignatowskiego, *Instytucjonalne uwarunkowania i otoczenie globalnych standardow rachunkowosci*, Wydawnictwo Uniwersytetu Lodzkiego, Lodz 2009. Zob. tez W.A. Nowak, *Teoria sprawozdawczosci finansowej. Perspektywa standardow rachunkowosci*, Oficyna a Wolters Kluwer business, Warszawa 2010.

⁸ Przyklady tematow prac doktorskich dotyczacych oddziaływania regulacji rachunkowosci na wyniki finansowe podmiotow gospodarczych: K. Prymon, *Oddziaływanie prawa bilansowego na wyniki finansowe spolek akcyjnych branzy spozywczej*, Szkoła Glowna Gospodarstwa Wiejskiego w Warszawie, Wydział Nauk Ekonomicznych, Warszawa 2008; R. Ptas, *Wplyw miedzynarodowych regulacji rachunkowosci na rachunek zyskow i strat banku komercyjnego w Polsce*, Akademia Ekonomiczna im. Karola Adamieckiego w Katowicach, Wydział Ekonomii, Katowice 2002.

⁹ Tematyke rewizji sprawozdan finansowych podejmowali w swoich pracach badawczych np. B.J. Micherda, *Sprawozdawczosc i rewizja finansowa – kierunki ewolucji*, Uniwersytet Ekonomiczny w Krakowie, Wydział Finansow, Kraków 2011; M. Andrzejewski, *Korygujaca funkcja rewizji finansowej w systemie rachunkowosci*, „Monografie”, nr 207, Wydawnictwo Uniwersytetu Ekonomicznego w Krakowie, Kraków 2012.

¹⁰ Raport roczny byl juz przedmiotem badan Instytutu Bieglych Rewidentow w Anglii i Walii. Organizacja ta przygotowala w 1998 r. koncepcje raportu rocznego na miare wyzwian XXI wieku. Zob. *The 21st Century Annual Report*, Institute of Chartered Accountants in England and Wales, listopad 1998.

¹¹ Nalezyc jednoczesnie zaznaczyc, ze jest ono komplementarne w stosunku do badania przeprowadzonego w 2009 r. przez E. Walińską. Ponadto wykorzystano w nim w pewnej mierze metode badawcza zaproponowana przez E. Walińską, w szczegolnosci szacowanie czestotliwosci wystepowania danej pozycji w rachunku wynikow w celu ustalenia standardowej postaci tego sprawozdania.

4.1.2. Cele, metody i źródła badania

Celem głównym badania była identyfikacja standardu sprawozdawczego rachunku wyników ukształtowanego przez praktykę jego sporządzania w spółkach publicznych w Polsce w latach 2006–2011¹² oraz jego kluczowych charakterystyk. Temu celowi podporządkowano następujące cele szczegółowe badania:

- 1) identyfikację zmian standardu sprawozdawczego rachunku wyników w analizowanym okresie,
- 2) identyfikację wpływu sektora (branży) na zakres informacji prezentowanych w rachunku wyników,
- 3) wskazanie pozycji prezentowanych w rachunku wyników przez większość badanych spółek (pozycji dominujących) oraz pozycji prezentowanych incydentalnie,
- 4) wskazanie ogólnych trendów kształtowania się informacji dodatkowych (not) dotyczących wybranych dominujących pozycji sprawozdawczych rachunku wyników.

Przed przystąpieniem do badania empirycznego postawiono następujące pytania badawcze:

1. Czy można zidentyfikować pozycje rachunku wyników prezentowane przez większość badanych spółek?
2. Które pozycje rachunku wyników mają charakter incydentalny?
3. Czy w praktyce spółek publicznych w Polsce ma miejsce przenoszenia informacji dotyczących przychodów i kosztów do not?
4. Czy struktura rachunku wyników jest związana z sektorem, w którym działa dana spółka?
5. Czy można uznać, że w polskiej praktyce gospodarczej wypracowano standard sprawozdawczy rachunku wyników i czy uległ on zmianie po wprowadzeniu koncepcji wyniku całościowego?

Grupę badawczą, w ramach badania prezentowanego w niniejszym rozdziale, stanowiły spółki publiczne działające na Giełdzie Papierów Wartościowych (GPW) w Warszawie w latach 2006–2011. W pierwszym etapie badania, mającym na celu wyselekcjonowanie grupy badawczej, uczestniczyły wszystkie spółki giełdowe, natomiast w drugim etapie ograniczono grupę badawczą do spółek działających w sektorach¹³: energetyka, przemysł paliwowy oraz handel hurtowy. Jak wiadomo, ustalenie poziomu istotności w sensie ekonomicznym a nie statystycznym jest działaniem subiektywnym. Starano się więc znaleźć

¹² W badaniach uwzględniono nową koncepcję sprawozdawczą, czyli koncepcję wyniku całościowego, obowiązującą w latach 2009–2011.

¹³ Podział spółek publicznych na sektory zaczerpnięto z rozwiązań przyjętych na GPW w Warszawie.

odpowieź na pytanie o sposób dokonania selekcji próby badawczej. Przyjęto, że punktem wyjścia może być wartość przychodów ze sprzedaży. Jest to wielkość pierwotna, kluczowa w procesie pomiaru dokonań spółki, stosowana powszechnie w rachunkowości i pokrewnych dyscyplinach (obok aktywów i liczby zatrudnionych pracowników – kategorii niemających wpływu na pomiar wyniku finansowego).

W dalszej części badania empirycznego wzięto pod uwagę jedynie spółki sporządzające swoje sprawozdania finansowe zgodnie z MSR / MSSF. Należy podkreślić, że spółki stosowały bardzo różne praktyki w zakresie prezentacji pozycji w rachunku wyników, mimo wytycznych MSSF dotyczących obowiązku prezentacji określonego minimum pozycji w tym sprawozdaniu¹⁴. Dodatkową trudność w badaniu sprawiały: różnorodne nazewnictwo tych samych kategorii, różna kolejność ich prezentacji w rachunku wyników, a także wykorzystanie not, ich struktura, miejsce ujawnienia i nazewnictwo. Wszystko to powodowało, że sprawozdania musiały podlegać gruntownej analizie i przekształceniom w celu doprowadzenia wyników do porównywalności.

Badanie empiryczne zrealizowano z wykorzystaniem analizy informacji ujawnianych przez spółki publiczne, a jego przedmiotem były roczne sprawozdania finansowe (sporządzone za lata 2006–2011)¹⁵. Głównym źródłem danych do badania były strony internetowe spółek, w tym zakładka „relacje inwestorskie”; ponadto wykorzystano informacje publikowane na stronach internetowych GPW w Warszawie (www.gpw.pl) i portalu Bankier (www.bankier.pl).

W badaniu zastosowano klasyczną miarę przeciętną, jaką jest średnia arytmetyczna nieważona, wykorzystując ją wszędzie tam, gdzie pozwoliła ona lepiej objaśnić otrzymane wyniki. Jako podstawową charakterystykę zbiorowości przyjęto natomiast średnią arytmetyczną ważoną. W obliczeniach wykorzystano przede wszystkim procentowe wskaźniki struktury, metody analizy wskaźnikowej i analizy struktury w odniesieniu do kluczowych kategorii ekonomicznych charakteryzujących dokonania spółki. Wszystkie obliczenia zostały wykonane w arkuszu kalkulacyjnym Excel.

Specyfika badanego zagadnienia – jego ogólny charakter i ograniczone możliwości wykorzystania analizy wartościowej – sprawiła, że właściwym narzędziem badawczym stały się proste wskaźniki struktury¹⁶, które zostały wykorzystane do weryfikacji przyjętych hipotez.

¹⁴ Zgodnie z MSR 1 – *Prezentacja sprawozdań finansowych*, par. 82.

¹⁵ Badaniu podlegały co do zasady skonsolidowane sprawozdania finansowe, natomiast w sytuacji, gdy spółka nie sporządzała sprawozdania skonsolidowanego, badano sprawozdania jednostkowe.

¹⁶ Metodami wykorzystanymi w badaniu były przede wszystkim analiza wskaźnikowa i analiza struktury (kryterium ilościowe – liczebność). Zastosowano również wybrane testy statystyczne (test niezależności chi-kwadrat, test dwóch wskaźników struktury, test U Manna–Whitneya), z wykorzystaniem programu Statistica.

Na potrzeby niniejszego badania sformułowano następujące hipotezy badawcze:

H1: Liczba pozycji prezentowanych w rachunku wyników w badanym okresie zmniejsza się.

H2: Liczba pozycji ujawnianych w notach do rachunku wyników w badanym okresie wzrasta.

H3: Struktura rachunku wyników jest uzależniona od sektora, w którym działa spółka.

H4: W praktyce spółek publicznych wypracowano standard sprawozdawczy tradycyjnego rachunku wyników.

H5: Zmiana koncepcji sprawozdawczej (z wyniku operacyjnego na całościowy) nie wpłynęła na standard sprawozdawczy tradycyjnego rachunku wyników.

H6: W praktyce spółek publicznych w Polsce wypracowano w badanym okresie standard sprawozdawczy innych całkowitych dochodów.

4.1.3. Założenia i opis etapów badania

W trakcie realizacji badania przyjęto następujące założenia:

1. Analizowano sprawozdania finansowe skonsolidowane, z wyjątkiem sytuacji, gdy spółka sporządzała tylko sprawozdania finansowe jednostkowe lub gdy sprawozdania skonsolidowane nie były dostępne.

2. Analizie podlegały sprawozdania finansowe sporządzone zgodnie z MSSF.

3. Badaniem objęto roczne sprawozdania finansowe za lata 2006–2011. Z badania wyłączono sprawozdania finansowe za rok 2005, gdyż był to okres przejściowy z punktu widzenia implementacji nowych regulacji MSSF.

4. Analizie podlegał rachunek zysków i strat (w latach 2006–2008) oraz sprawozdanie z całkowitych dochodów (w latach 2009–2011), które zastąpiło rachunek wyników.

5. W całym badanym okresie (2006–2011) przeanalizowano noty do dominujących pozycji rachunku wyników.

6. Określając średnią liczbę pozycji sprawozdawczych, którą spółki prezentowały w rachunku wyników, brano pod uwagę pozycje szczegółowe tego sprawozdania, np. jeśli spółka wykazywała pozostałe przychody operacyjne i w ich ramach dwie pozycje szczegółowe, takie jak dotacje oraz zysk ze zbycia niefinansowych aktywów trwałych, wówczas uwzględniano tylko dwie pozycje szczegółowe, bez pozycji ogólnej.

Badanie¹⁷ obejmowało kilka etapów. Celem pierwszego etapu było wyodrębnienie, z wykorzystaniem przyjętego kryterium, sektorów, z których pocho-

¹⁷ Zostało ono poprzedzone badaniem pilotażowym przeprowadzonym w 20 spółkach wchodzących w skład indeksu WIG-20. Jego przedmiotem były sprawozdania finansowe sporządzone

dziły spółki podlegające badaniu. Kryterium wyboru danego sektora stanowił udział sumy przychodów netto ze sprzedaży spółek należących do danego sektora w sumie przychodów netto ze sprzedaży wszystkich spółek działających na GPW w Warszawie w danym roku¹⁸. Dokonano 2268 obserwacji. Do kolejnego etapu badania wybrano sektory, w których udział przychodów netto ze sprzedaży w sumie przychodów netto ze sprzedaży całej giełdy wynosił średnio we wszystkich latach nie mniej niż 5% (por. tabela 4.1).

Przyjęte kryterium wyboru spółek do dalszego badania ma swoje uzasadnienie w istocie ekonomicznej przedmiotu badania, jakim jest rachunek wyników. Jest to kryterium merytoryczne – przychody w systemie rachunkowości stanowią obiektywny miernik dokonań przedsiębiorstwa, pierwotny, niepodlegający żadnym przeliczeniom, czyli najbardziej wiarygodny i rzetelny. Przyjęcie takiego kryterium spowodowało dość istotne ograniczenie liczby spółek wyselekcjonowanych do dalszego badania¹⁹, ale z merytorycznego punktu widzenia było najbardziej zgodne z zasadą istotności stosowaną w systemie rachunkowości. Podmioty wybrane z całej populacji spółek mają kluczowe znaczenie dla praktyki kształtowania sprawozdawczości na rynku kapitałowym w Polsce.

Największe przychody netto ze sprzedaży osiągnęły we wszystkich badanych latach (tj. 2006–2011) spółki z sektora energetyki. W 2006 r. stanowiły one 44,71% wartości przychodów netto ze sprzedaży wszystkich spółek działających na GPW w Warszawie. W roku 2011 spółki z tego sektora uzyskały przychody netto ze sprzedaży w wysokości 39,62% wartości przychodów netto ze sprzedaży wszystkich spółek działających na GPW w Warszawie. Do sektora należało osiem spółek.

Kolejnym istotnym sektorem z punktu widzenia udziału sumy przychodów netto ze sprzedaży danego sektora w sumie przychodów ze sprzedaży wszystkich spółek działających na GPW, był przemysł paliwowy. W 2006 r. spółki z tego sektora wypracowały przychody netto ze sprzedaży w wysokości 20,15% sumy przychodów netto ze sprzedaży wszystkich spółek notowanych na GPW. Z kolei w 2011 r. udział ten wyniósł 23,42%. Do sektora – przemysł paliwowy należało sześć spółek.

za lata 2009 i 2010, a celem – wstępna weryfikacja założeń badawczych. Wyniki tego etapu badania zostały opublikowane w tekście B. Bek-Gaik, *Prezentacja informacji o dokonaniach spółki w sprawozdaniu finansowym – podejście standardowe czy indywidualne?*, [w:] S. Sojak (red.), *Rachunkowość. Dylematy praktyki gospodarczej*, Wydawnictwo Naukowe Uniwersytetu Mikołaja Kopernika, Toruń 2012.

¹⁸ Na tym etapie badania wzięto pod uwagę wszystkie spółki, bez względu na to, na podstawie jakich standardów sporządzały one sprawozdanie finansowe (ustawa o rachunkowości / MSR).

¹⁹ Wyselekcjonowana próba spółek w poszczególnych latach stanowiła około 10% populacji spółek publicznych w Polsce.

Tabela 4.1. Przychody ze sprzedaży w podziale na sektory w latach 2006–2011

Liczba spółek w sektorze	Nazwa sektora	Lata								
		3	4	5	6	7	8	9		
3	Przemysł inne	Przychody netto ze sprzedaży ^a (%) ^b	106 902 (0,03)	123 860 (0,03)	111 185 (0,02)	107 522 (0,02)	257 146 (0,04)	255 573 (0,04)		
5	Przemysł chemiczny	Przychody netto ze sprzedaży ^a (%)	8 270 682 (2,06)	10 599 232 (2,17)	12 907 910 (2,39)	11 383 207 (2,09)	13 801 336 (2,37)	20 601 105 (3,03)		
3	Rynek kapitałowy	Przychody netto ze sprzedaży ^a (%)	44 420 (0,01)	193 804 (0,04)	92 731 (0,02)	111 920 (0,02)	449 296 (0,08)	506 875 (0,07)		
6	Przemysł motoryzacyjny	Przychody netto ze sprzedaży ^a (%)	2 761 384 (0,69)	2 951 724 (0,60)	2 707 998 (0,50)	2 246 482 (0,41)	2 777 891 (0,48)	3 666 023 (0,54)		
6	Przemysł tworzyw sztucznych	Przychody netto ze sprzedaży (%)	667 646 (0,17)	807 926 (0,17)	1 016 425 (0,19)	964 032 (0,18)	1 073 985 (0,18)	1 342 940 (0,20)		
5	Przemysł surowcowy	Przychody netto ze sprzedaży (%)	14 038 448 (3,49)	15 765 516 (3,23)	15 677 793 (2,91)	14 498 884 (2,67)	20 205 396 (3,47)	25 667 485 (3,77)		
6	Przemysł paliwowy	Przychody netto ze sprzedaży (%)	81 094 259 (20,15)	93 819 191 (19,19)	114 557 747 (21,24)	101 672 656 (18,71)	124 738 892 (21,41)	159 484 450 (23,42)		
8	Energetyka	Przychody netto ze sprzedaży (%)	179 917 676 (44,71)	216 348 107 (44,26)	226 253 848 (41,94)	243 997 626 (44,89)	243 954 930 (41,88)	269 728 668 (39,62)		
8	Hotele i restauracje	Przychody netto ze sprzedaży (%)	3 702 445 (0,92)	4 968 087 (1,02)	5 411 181 (1,00)	5 103 546 (0,94)	5 115 044 (0,88)	4 128 678 (0,61)		
7	Telekomunikacja	Przychody netto ze sprzedaży (%)	20 103 882 (5,00)	19 743 977 (4,04)	20 152 673 (3,74)	19 038 261 (3,50)	18 376 977 (3,15)	17 785 437 (2,61)		

Tabela 4.1. (cd.)

1	2	3	4	5	6	7	8	9
8	Przemysł drzewny i papirniczy	Przychody netto ze sprzedaży	3 721 962	4 258 081	4 066 556	3 760 605	4 797 469	5 955 895
		(%)	(0,92)	(0,87)	(0,75)	(0,69)	(0,82)	(0,87)
9	Przemysł lekki	Przychody netto ze sprzedaży	1 005 232	1 370 797	1 423 076	854 027	912 804	960 102
		(%)	(0,25)	(0,28)	(0,26)	(0,16)	(0,16)	(0,14)
8	Przemysł farmaceutyczny	Przychody netto ze sprzedaży	521 828	593 248	618 383	534 950	707 323	674 660
		(%)	(0,13)	(0,12)	(0,11)	(0,10)	(0,12)	(0,10)
14	Media	Przychody netto ze sprzedaży	2 993 703	3 995 176	4 954 102	5 152 203	5 843 246	6 324 013
		(%)	(0,74)	(0,82)	(0,92)	(0,95)	(1,00)	(0,93)
18	Przemysł metalowy	Przychody netto ze sprzedaży	12 832 738	12 502 401	11 241 156	9 484 927	10 533 824	17 088 217
		(%)	(3,19)	(2,56)	(2,08)	(1,75)	(1,81)	(2,51)
17	Przemysł materiałów budowlanych	Przychody netto ze sprzedaży	3 428 799	4 920 575	5 365 116	5 294 320	5 692 398	6 378 466
		(%)	(0,85)	(1,01)	(0,99)	(0,97)	(0,98)	(0,94)
20	Handel detaliczny	Przychody netto ze sprzedaży	8 301 491	14 548 546	18 460 224	20 538 703	18 502 579	19 673 153
		(%)	(2,06)	(2,98)	(3,42)	(3,78)	(3,18)	(2,89)
27	Przemysł spożywczy	Przychody netto ze sprzedaży	9 871 781	13 366 251	15 175 372	15 870 638	14 960 799	16 522 827
		(%)	(2,45)	(2,73)	(2,81)	(2,92)	(2,57)	(2,43)
23	Deweloperzy	Przychody netto ze sprzedaży	4 162 862	4 189 940	3 855 129	3 637 087	4 490 273	4 092 704
		(%)	(1,03)	(0,86)	(0,71)	(0,67)	(0,77)	(0,60)
30	Handel hurtowy	Przychody netto ze sprzedaży	18 100 939	26 356 115	32 548 692	35 210 923	35 700 840	40 412 237
		(%)	(4,50)	(5,39)	(6,03)	(6,48)	(6,13)	(5,94)
26	Przemysł elektromaszynowy	Przychody netto ze sprzedaży	5 715 923	7 299 298	8 459 306	8 178 193	9 057 771	9 710 758
		(%)	(1,42)	(1,49)	(1,57)	(1,50)	(1,55)	(1,43)

1	2	3	4	5	6	7	8	9
22	Finanse-inne	Przychody netto ze sprzedaży	313 650	357 272	450 763	494 221	599 120	668 298
		(%)	(0,08)	(0,07)	(0,08)	(0,09)	(0,10)	(0,10)
32	Usługi-inne	Przychody netto ze sprzedaży	3 445 024	3 724 862	3 727 014	4 804 463	7 308 357	7 642 002
		(%)	(0,86)	(0,76)	(0,69)	(0,88)	(1,25)	(1,12)
31	Informatyka	Przychody netto ze sprzedaży ^a	5 567 538	8 822 986	8 633 063	7 772 548	8 317 745	10 513 222
		(%)	(1,38)	(1,80)	(1,60)	(1,43)	(1,43)	(1,54)
36	Budownictwo	Przychody netto ze sprzedaży ^a	11 712 350	17 196 673	21 583 720	22 830 829	24 353 243	31 064 337
		(%)	(2,91)	(3,52)	(4,00)	(4,20)	(4,18)	(4,56)
378		Razem przychody	402 403 564	488 823 645	539 451 163	543 542 773	582 528 684	680 848 125

^a W tysiącach złotych.

^b Udział przychodów netto ze sprzedaży danego sektora w sumie przychodów netto ze sprzedaży wszystkich spółek działających w danym roku na GPW w Warszawie.

Źródło: opracowanie własne.

Trzecim w kolejności sektorem, biorąc pod uwagę wielkość generowanych przychodów netto ze sprzedaży, był handel hurtowy²⁰. Spółki z tego sektora wypracowały w 2006 r. przychody netto ze sprzedaży w wysokości 4,5% przychodów netto ze sprzedaży wszystkich spółek notowanych na GPW. W roku 2011 udział ten wyniósł 5,94%. Sektor – handel hurtowy liczył 30 spółek²¹.

Reasumując, w pierwszym etapie badania dokonano wyboru spółek z trzech sektorów: energetyki, przemysłu paliwowego oraz handlu hurtowego, dla których w poszczególnych latach przychody netto ze sprzedaży wynosiły prawie 70% przychodów netto ze sprzedaży wszystkich spółek notowanych na GPW w Warszawie (por. tabela 4.1).

W kolejnych etapach badania dokonano szczegółowej analizy rachunku wyników prezentowanego przez wyselekcjonowane spółki publiczne. Uwzględniono w nich spółki z wymienionych wcześniej trzech sektorów (energetyka, przemysł paliwowy oraz handel hurtowy). Ustalono dwa okresy badania: lata 2006–2008 oraz 2009–2011. Podział ten wynikał z wprowadzenia do sprawozdania finansowego koncepcji całkowitych dochodów. Analizowano zakres wykazywanych informacji w rachunku wyników w poszczególnych latach oraz w wybranych wcześniej sektorach, ustalając w szczególności średnią liczbę pozycji sprawozdawczych, którą spółki przedstawiały w rachunku wyników oraz ujawniały w informacji dodatkowej (notach) dotyczącej tego składnika sprawozdania.

Dokonano analizy 208 sprawozdań finansowych, w tym 29 sprawozdań finansowych za rok 2006, 34 sprawozdań finansowych z roku 2007, 35 sprawozdań finansowych z roku 2008, 36 sprawozdań finansowych z roku 2009, 38 sprawozdań finansowych z roku 2010 oraz 36 sprawozdań z roku 2011 (por. tabela 4.2)²².

²⁰ Wzięto pod uwagę tylko spółki stosujące MSR / MSSF.

²¹ Pozostałe sektory osiągnęły przychody netto ze sprzedaży na poziomie poniżej 5% przychodów netto ze sprzedaży wszystkich spółek notowanych na GPW w Warszawie (por. tabela 4.1).

²² Ze względu na konieczność zachowania porównywalności sprawozdań finansowych w analizowanych latach wyłączono z badania sprawozdania finansowe sporządzone zgodnie z przepisami ustawy o rachunkowości. Sprawozdania finansowe według polskiego prawa bilansowego sporządziło w 2006 r. siedem spółek (spośród podmiotów należących do grupy badawczej), w 2007 r. cztery spółki, w latach 2009 i 2010 dwie spółki, natomiast w roku 2011 tylko jedna spółka. Z badania wyłączono jedną spółkę z sektora – handel hurtowy, ponieważ sporządzała ona swoje sprawozdania finansowe na podstawie amerykańskich standardów rachunkowości (US GAAP). Jedna spółka z sektora – przemysł paliwowy nie podlegała badaniu w roku 2009, sprawozdanie finansowe sporządzono w niej bowiem na podstawie standardów kanadyjskich. Także w 2009 r. jedna spółka należąca do grupy badawczej nie ujawniła sprawozdania finansowego. W tym samym roku inna spółka zaprezentowała po raz pierwszy swoje sprawozdanie finansowe. Zwiększona liczba obserwacji w roku 2010 wynika z tego, że dwie nowe spółki zaprezentowały sprawozdania na swoich stronach internetowych. Z kolei mniejsza liczba obserwacji w 2011 r. w porównaniu z rokiem 2010 wynika z faktu, że rok obrotowy dwóch spółek nie pokrywał się z rokiem kalendarzowym, tym samym w momencie gromadzenia materiału

Analiza 208 sprawozdań finansowych oznaczała *de facto* analizę około 4 tys. pozycji rachunków wyników, a dodatkowo ponad 6 tys. pozycji ujawnianych w notach do rachunków wyników (jego wybranych kategorii).

Tabela 4.2. Liczba spółek podlegających badaniu w poszczególnych latach

Rok	Sektor	Liczba spółek podlegających badaniu
2006	Przemysł paliwowy	5
	Energetyka	4
	Handel hurtowy	20
Razem		29
2007	Przemysł paliwowy	5
	Energetyka	6
	Handel hurtowy	23
Razem		34
2008	Przemysł paliwowy	5
	Energetyka	6
	Handel hurtowy	24
Razem		35
2009	Przemysł paliwowy	5
	Energetyka	6
	Handel hurtowy	25
Razem		36
2010	Przemysł paliwowy	5
	Energetyka	6
	Handel hurtowy	27
Razem		38
2011	Przemysł paliwowy	5
	Energetyka	6
	Handel hurtowy	25
Razem		36

Źródło: opracowanie własne.

badawczego podmioty nie ujawniły jeszcze sprawozdań finansowych za 2011 r. Dwie spółki z sektora – handel hurtowy nie ujawniły na swoich stronach internetowych sprawozdania za 2011 r. Z kolei jeden podmiot z tego sektora opublikował w 2011 r. po raz pierwszy swoje sprawozdania finansowe.

4.2. Analiza struktury tradycyjnego rachunku wyników w praktyce spółek publicznych w Polsce w latach 2006–2011

4.2.1. Ogólna struktura tradycyjnego rachunku wyników

Na potrzeby niniejszej części opracowania przyjęto, że pod pojęciem ogólnej struktury tradycyjnego rachunku wyników rozumie się wariant jego sporządzania (kalkulacyjny, porównawczy), podział prezentowanych w nim pozycji na działalność kontynuowaną i niekontynuowaną (ewentualnie brak takiego podziału) oraz średnią liczbę pozycji przedstawianych w tym sprawozdaniu (por. tabela 4.3)²³.

Tabela 4.3. Ogólna struktura rachunku wyników spółek z wybranych sektorów w latach 2006–2011 (w %)

Lata	2006	2007	2008	2009	2010	2011
1	2	3	4	5	6	7
Przemysł paliwowy						
Liczba spółek podlegających badaniu	5	5	5	5	5	5
	Udział spółek stosujących w poszczególnych latach dane rozwiązanie					
Wariant kalkulacyjny rachunku wyników	60,0	60,0	60	60,0	60,0	60,0
Podział w ramach rachunku wyników na działalność kontynuowaną i niekontynuowaną	60,0	60,0	60	60,0	60,0	60,0
Energetyka						
Liczba spółek podlegających badaniu	4	6	6	6	6	6
	Udział spółek stosujących w poszczególnych latach dane rozwiązanie					
Wariant kalkulacyjny rachunku wyników	75,0	50,0	50	66,7	71,4	66,7
Podział w ramach rachunku wyników na działalność kontynuowaną i niekontynuowaną	50,0	33,3	50	66,7	57,1	66,7
Handel hurtowy						
Liczba spółek podlegających badaniu	20	23	24	25	27	25
	Udział spółek stosujących w poszczególnych latach dane rozwiązanie					
Wariant kalkulacyjny rachunku wyników	100,0	95,7	91,7	92,0	89,3	84,0
Podział w ramach rachunku wyników na działalność kontynuowaną i niekontynuowaną	25,0	30,4	33,3	48,0	53,5	56,0

²³ Przy ustalaniu średniej dla wszystkich sektorów wykorzystano średnią ważoną, w której uwzględniono liczebność sektora. Z kolei przy ustalaniu średniej dla spółek należących do poszczególnych sektorów zastosowano średnią arytmetyczną.

1	2	3	4	5	6	7
Razem sektory: przemysł paliwowy, energetyka, handel hurtowy						
Liczba spółek podlegających badaniu	29	34	35	37	38	36
	Udział spółek stosujących w poszczególnych latach dane rozwiązanie					
Wariant kalkulacyjny rachunku wyników	89,7	82,4	80,0	83,3	81,6	77,8
Podział w ramach rachunku wyników na działalność kontynuowaną i niekontynuowaną	34,5	35,3	40,0	52,8	57,9	58,3

Źródło: opracowanie własne.

W tabeli 4.3 wskazano za pomocą udziału procentowego, ile spółek z poszczególnych sektorów zaprezentowało w kolejnych latach odpowiedni wariant rachunku wyników oraz ile z nich wyodrębniło działalność niekontynuowaną.

Wariant rachunku wyników w pewnej mierze był uzależniony od sektora, w którym działały spółki (por. tabela 4.3). W roku 2006 wszystkie podmioty z sektora – handel hurtowy sporządziły rachunek wyników w wariantcie kalkulacyjnym. W tym samym roku wariant kalkulacyjny wybrało również 60% badanych spółek z sektora – przemysł paliwowy oraz 75% spółek z sektora – energetyka. W roku 2006 najwięcej jednostek przemysłu paliwowego prezentowało pozycje rachunku wyników w podziale na działalność kontynuowaną i niekontynuowaną (60%). Z kolei najwięcej spółek z sektora – handel hurtowy w 2006 r. nie przedstawiało pozycji rachunku wyników w podziale na działalność kontynuowaną i niekontynuowaną (75%). W roku 2006 średnio 89,7% podmiotów z trzech badanych sektorów sporządziło rachunek wyników w wariantcie kalkulacyjnym. Spośród wszystkich badanych spółek w 2006 r. średnio 34,5% z nich dokonało podziału pozycji rachunku wyników na działalność kontynuowaną i niekontynuowaną.

W latach 2007–2008, podobnie jak w roku 2006, wariant kalkulacyjny wybrało najwięcej spółek z sektora – handel hurtowy (odpowiednio 95,7% i 91,7%). Jednocześnie najmniej jednostek z tego sektora dokonało podziału pozycji rachunku wyników na działalność kontynuowaną i niekontynuowaną (odpowiednio 30,4% i 33,3%). Analogicznie jak w roku 2006, w latach 2007–2008 dokładnie 60% spółek przemysłu paliwowego wybrało wariant kalkulacyjny rachunku wyników, ta sama liczba spółek z tego sektora dokonała podziału pozycji rachunku wyników na działalność kontynuowaną i niekontynuowaną. Średnio 82,4% spółek zaprezentowało w 2007 r. rachunek wyników w wariantcie kalkulacyjnym. Jednocześnie w tym samym roku średnio 35,3% badanych podmiotów dokonało podziału pozycji w rachunku wyników na działalność kontynuowaną i niekontynuowaną. Zbliżone wyniki uzyskano w roku 2008.

W roku 2009 średnio 83,3% spółek przedstawiło swój rachunek wyników w wariantcie kalkulacyjnym. Z kolei ponad połowa badanych jednostek w tym

samym roku dokonała podziału pozycji w rachunku wyników na działalność kontynuowaną i niekontynuowaną.

W roku 2010 średnio 81,6% badanych podmiotów sporządziło rachunek wyników w wariantcie kalkulacyjnym. Podziału na działalność kontynuowaną i niekontynuowaną dokonało średnio 57,9% spółek.

W roku 2011 średnio 77,8% badanych jednostek wybrało wariant kalkulacyjny do prezentacji rachunku wyników. W tym samym roku średnio 58,3% badanych spółek podzieliło pozycje w rachunku wyników na działalność kontynuowaną i niekontynuowaną.

W analizowanym okresie można zidentyfikować pewne systematyczne zmiany w ogólnej strukturze rachunku wyników w wybranych sektorach. W sektorze – handel hurtowy zwiększała się liczba spółek sporządzających rachunek wyników w wariantcie porównawczym. W roku 2006 żadna spółka tego sektora nie sporządziła rachunku wyników w wariantcie porównawczym, natomiast w roku 2011 aż 16% podmiotów wybrało ten wariant. W tym samym sektorze w badanym okresie zwiększyła się również liczba spółek prezentujących pozycje w rachunku wyników w podziale na działalność kontynuowaną i niekontynuowaną; w roku 2006 było to 25% spółek, natomiast w roku 2011 aż 56% spółek.

W badanym okresie zwiększyła się liczba spółek z sektora – energetyka wykazujących pozycje rachunku wyników w podziale na działalność kontynuowaną i niekontynuowaną (z 50% do 66,7%). Zmniejszyła się jednocześnie liczba spółek tego sektora prezentująca rachunek wyników w wariantcie kalkulacyjnym (z 75% do 66,7%).

Warto zauważyć, że ogólna struktura rachunku wyników spółek z sektora – przemysł paliwowy nie uległa zmianie w analizowanych latach²⁴.

Resumując, w okresie objętym analizą należy podkreślić dwie podstawowe kwestie dotyczące ogólnej struktury rachunku wyników. Po pierwsze, coraz więcej spółek sporządzało rachunek wyników w wariantcie porównawczym, chociaż nadal dominującym był wariant kalkulacyjny; po drugie, spółki w coraz większym zakresie wyodrębniały działalność niekontynuowaną, co mogło wynikać z pogarszających się warunków gospodarowania. Największa stabilność ogólnej struktury rachunku wyników miała miejsce w branży paliwowej. Nie stwierdzono znaczących zmian w ogólnej strukturze tego rachunku po wprowadzeniu koncepcji wyniku całościowego (w latach 2009–2011).

Przedmiotem badań w zakresie ogólnej struktury rachunku wyników była także średnia liczba pozycji prezentowanych przez spółki z wybranych sektorów (por. tabele 4.4 i 4.5).

²⁴ Należy zaznaczyć, że niektóre zmiany badanego zjawiska mogą wynikać z nieznaczących zmian liczby spółek z poszczególnych sektorów branż pod uwagę w niniejszym badaniu.

Tabela 4.4. Średnia liczba pozycji tradycyjnego rachunku zysków i strat w podziale na wybrane sektory w latach 2006–2008

Rok	2006				2007				2008			
Sektor	Prze- mysł pali- wowy	Ener- gety- ka	Handel hurtowy	Sek- tory ra- zem	Przemysł paliwo- wy	Ener- gety- ka	Handel hurto- wy	Sek- tory ra- zem	Prze- mysł pali- wowy	Ener- getyka	Hand- del hur- towy	Sek- tory ra- zem
Średnia liczba pozycji	14,4	17,3	20,1	17,2	14,8	15,7	18,8	16,4	14,0	14,3	17,2	14,2

Źródło: opracowanie własne.

Tabela 4.5. Średnia liczba pozycji tradycyjnego rachunku zysków i strat w podziale na wybrane sektory w latach 2009–2011

Rok	2009				2010				2011			
Sektor	Prze- mysł pali- wowy	Ener- getyka	Handel hurtowy	Sek- tory ra- zem	Prze- mysł pali- wowy	Ener- getyka	Handel hurtowy	Sek- tory ra- zem	Prze- mysł pali- wowy	Ener- getyka	Handel hurtowy	Sek- tory ra- zem
Średnia liczba pozycji	13,4	16,5	17,8	15,9	14,8	16,7	16,5	16,0	17,0	16,9	17,0	17,0

Źródło: opracowanie własne.

W ramach niniejszego obszaru badawczego ustalono średnią (arytmetyczną) liczbę pozycji prezentowanych w tradycyjnym rachunku wyników w poszczególnych latach oraz w poszczególnych sektorach. Porównując średnią liczbę pozycji sprawozdawczych, można sformułować następujące wnioski:

1. W latach 2006-2008 zauważalna jest tendencja malejąca, podczas gdy w latach 2009–2011 – wzrost ogólnej liczby pozycji. Taka zmiana trendu może wynikać z wprowadzenia koncepcji wyniku całościowego od roku 2009. Średnia liczba pozycji sprawozdawczych w tradycyjnym rachunku wyników kształtuje się odmiennie w różnych branżach.

2. Niemal we wszystkich badanych latach najmniejszą średnią liczbę pozycji składających się na rachunek wyników odnotowano w sektorze paliwowym. W latach 2006–2008 średnia ich liczba wyniosła 14,4. Największą średnią liczbę pozycji rachunku wyników odnotowano z kolei w sektorze – handel hurtowy (20,1 pozycji w roku 2006, 18,8 w roku 2007 i 17,2 w roku 2008).

3. Należy zauważyć, że średnia liczba pozycji rachunku wyników we wszystkich spółkach nie uległa znaczącej zmianie na przestrzeni analizowanych

lat²⁵. W badanym okresie zmieniała się jedynie tendencja średniej liczby prezentowanych pozycji w tradycyjnym rachunku wyników; w latach 2006–2008 była to tendencja malejąca, w latach 2009–2011 – rosnąca²⁶.

4.2.2. Szczegółowa struktura tradycyjnego rachunku wyników – pozycje dominujące i incydentalne

Badanie dotyczące szczegółowej struktury tradycyjnego rachunku wyników podzielono na kilka części. Pierwsza z nich miała na celu wskazanie częstotliwości prezentowania w nim pozycji sprawozdawczych, w drugiej przedstawiono dominujące pozycje rachunku wyników, natomiast w trzeciej – pozycje o charakterze incydentalnym.

Szczegółowa analiza struktury tradycyjnego rachunku wyników pozwoliła ustalić pozycje prezentowane przez spółki z badanych sektorów w latach 2006–2008 oraz 2009–2011. Jej głównym celem było określenie średniego²⁷ udziału spółek z danego sektora, które wykazywały daną pozycję rachunku wyników we wszystkich latach (por. tabela 4.6).

Forma prezentacji pozycji w rachunku wyników w praktyce polskich spółek publicznych jest niezwykle zróżnicowana²⁸. Wyniki badania wskazują na różny stopień szczegółowości i różne nazewnictwo przedstawianych pozycji²⁹.

Biorąc pod uwagę badane dwa okresy, można zauważyć, że zwiększył się we wszystkich sektorach udział spółek prezentujących pozycję zbiorczą – przychody ze sprzedaży. Z kolei w sektorach – przemysł paliwowy oraz handel hurtowy zmniejszył się udział spółek prezentujących pozycje szczegółowe przychodów takich, jak przychody ze sprzedaży produktów i przychody ze sprzedaży towarów i materiałów. Ze względu na fakt, że część spółek zmieniła z upływem analizowanych lat wariant rachunku wyników z kalkulacyjnego na porównawczy, zwiększył się udział spółek wykazujących koszty rodzajowe.

²⁵ W roku 2006 średnia liczba pozycji w rachunku wyników dla trzech sektorów wyniosła 17,2 pozycji, natomiast w roku 2011 średnia wyniosła 17,0 pozycji.

²⁶ W pierwszym okresie średnia dla wszystkich branż wyniosła 16,25, a w drugim – 16,30, co oznacza, że nie uległa ona istotnej zmianie i znajdowała się na poziomie 16,27 pozycji prezentowanych w tradycyjnym rachunku wyników.

²⁷ W ramach tego obszaru badań wykorzystano średnią arytmetyczną.

²⁸ Należy podkreślić, że część spółek prezentowała pozycje rachunku wyników, korzystając wprost ze wzoru tego sprawozdania załączonego do ustawy o rachunkowości. Uznano bowiem, że nie jest on sprzeczny z regulacjami MSR 1 – *Prezentacja sprawozdań finansowych*.

²⁹ Część spółek prezentowała wyłącznie pozycje zbiorcze, np. przychody, inne natomiast – pozycje zbiorcze, np. przychody, i oprócz tego pozycje szczegółowe dotyczące np. przychodów ze sprzedaży produktów czy przychodów ze sprzedaży towarów i materiałów. Z kolei w innych spółkach wykazywano wyłącznie pozycje szczegółowe odnoszące się do przychodów ze sprzedaży produktów czy przychodów ze sprzedaży towarów i materiałów. Z tego względu wyniki badania dotyczące poszczególnych kategorii (np. przychodów) nie sumują się do 100%.

Badane spółki część pozycji ujawniały incydentalnie³⁰. Mowa tu przede wszystkim o przychodach z najmu, przychodach z tytułu rekompensat KDT (*przychodach z tytułu przedterminowego rozwiązania umów długoterminowych sprzedaży mocy i energii elektrycznej*), stracie na sprzedaży i likwidacji aktywów trwałych, zbiorczej pozycji dotyczącej kosztów działalności operacyjnej, nadwyżce wartości aktywów netto nad ceną nabycia, odpisie aktualizującym wartość inwestycji, odpisie aktualizującym wartości niematerialne oraz odpisie aktualizującym zapasy, a także o zysku z posiadanych nieruchomości (por. tabela 4.6).

Podczas badania zidentyfikowano pozycje rachunku wyników zaprezentowane niemal przez wszystkie badane spółki. Dotyczą one: pozostałych przychodów operacyjnych (ewentualnie pozostałych przychodów), pozostałych kosztów operacyjnych (ewentualnie pozostałych kosztów), przychodów finansowych i kosztów finansowych.

Analizując wyniki badania, należy stwierdzić, że liczba wykazywanych pozycji w pewnym zakresie jest determinowana przez sektor. Zależność ta występuje zwłaszcza w przypadku prezentowanych w rachunku wyników pozycji przychodów / kosztów pozostałej działalności oraz działalności finansowej. Na przykład, zarówno w latach 2006–2008, jak i 2009–2011 w spółkach z sektora – przemysł paliwowy nie przedstawiano w rachunku wyników żadnych szczegółowych pozycji pozostałych przychodów operacyjnych, pozostałych kosztów operacyjnych oraz przychodów i kosztów finansowych. W tych podmiotach prezentowano jedynie pozycje zbiorcze.

W spółkach z sektora – energetyka również nie wykazywano w latach 2006–2008 żadnej szczegółowej pozycji dotyczącej pozostałych przychodów operacyjnych. W latach 2009–2011 zaledwie 11,1% spółek z tego sektora ujawniało pozycję szczegółową dotyczącą pozostałych przychodów operacyjnych, tj. zysk ze zbycia niefinansowych aktywów trwałych. Ponadto 8,3% spółek energetyki w latach 2006–2008 oraz 11,1% w latach 2009–2011 zaprezentowało w rachunku wyników szczegółową pozycję pozostałych kosztów operacyjnych – stratę ze zbycia niefinansowych aktywów trwałych. Z kolei odsetki – szczegółową pozycję przychodów oraz kosztów finansowych w rachunku wyników w latach 2006–2008 wykazało 20,8% spółek z tego sektora, natomiast w latach 2009–2011 było to 16,7% podmiotów.

W spółkach z sektora – handel hurtowy w obu badanych okresach dokonano uszczegółowienia pozostałych przychodów operacyjnych o pozycje dotyczące zysku ze zbycia niefinansowych aktywów trwałych, dotacji, innych przychodów operacyjnych. W rachunku wyników zaprezentowano także pozostałe koszty operacyjne w podziale na stratę ze zbycia niefinansowych aktywów trwałych,

³⁰ Pozycje te pojawiły się w rachunku wyników tylko w jednym badanym okresie oraz w wybranym sektorze.

aktualizację wartości aktywów niefinansowych i inne koszty operacyjne. Przychody finansowe spółki z tego sektora przedstawiały w rachunku wyników w podziale na następujące pozycje: dywidendy, odsetki, zysk ze zbycia inwestycji, aktualizacja wartości inwestycji oraz inne przychody finansowe³¹. Koszty finansowe z kolei zostały podzielone na takie pozycje, jak: odsetki, strata ze zbycia inwestycji, aktualizacja wartości inwestycji oraz inne koszty finansowe. Należy zauważyć, że tylko w rachunku wyników spółek z sektora – handel hurtowy zaprezentowano w obu badanych okresach pozycję – podatek dochodowy w podziale na część bieżącą i część odroczoną.

Porównanie dwóch okresów badawczych pozwala na stwierdzenie, że z roku na rok badane spółki coraz rzadziej prezentowały pozycje szczegółowe dotyczące pozostałych przychodów i kosztów operacyjnych, przychodów i kosztów finansowych oraz podatku dochodowego (por. tabela 4.6).

Tabela 4.6. Szczegółowa struktura tradycyjnego rachunku wyników w podziale na dwa okresy badawcze (w %)

Sektory	Średnie wielkości w latach 2006–2008			Średnie wielkości w latach 2009–2011		
	Przemysł paliwowy	Ener- getyka	Handel hurtowy	Przemysł paliwowy	Ener- getyka	Handel hurtowy
Nazwa pozycji rachunku wyników	Udział spółek prezentujących daną pozycję w rachunku wyników					
1	2	3	4	5	6	7
Przychody ze sprzedaży	40,0	47,2	30,1	60,0	61,1	41,5
Przychody ze sprzedaży produktów, towarów i materiałów	0,0	0,0	12,1	0,0	0,0	6,5
Przychody	0,0	13,9	0,0	0,0	0,0	3,9
Podatek akcyzowy	20,0	30,6	0,0	0,0	33,3	0,0
Przychody ze sprzedaży produktów	40,0	19,4	60,9	40,0	22,2	41,6
Przychody ze sprzedaży towarów i materiałów	60,0	19,4	60,9	40,0	16,7	46,8
Przychody ze sprzedaży usług	33,3	19,4	13,0	40,0	22,2	32,5
Przychody z najmu	0,0	19,4	0,0	0,0	0,0	0,0
Przychody ze sprzedaży energii elektrycznej	0,0	19,4	0,0	0,0	16,7	0,0
Przychody ze sprzedaży ciepła oraz pozostałe przychody	0,0	19,4	0,0	0,0	16,7	0,0

³¹ W latach 2006–2008 2,5% spółek z sektora – handel hurtowy zaprezentowało w ramach przychodów operacyjnych zysk z posiadanych nieruchomości.

1	2	3	4	5	6	7
Przychody i koszty z transakcji instrumentami pochodnymi energii elektrycznej, netto	0,0	11,1	0,0	0,0	16,7	0,0
Przychody z tytułu rekompensat KDT	0,0	11,1	0,0	0,0	16,7	0,0
Przychody z tytułu świadczeń pochodzenia	0,0	11,1	0,0	0,0	16,7	0,0
Wartość sprzedanych towarów i materiałów	20,0	11,1	2,8	20,0	16,7	11,7
Zużycie materiałów i energii	40,0	25,0	4,2	40,0	33,3	11,7
Świadczenia pracownicze	40,0	5,6	2,8	40,0	16,7	10,4
Wynagrodzenia	0	0	4,2	0,0	0,0	11,7
Amortyzacja	40,0	25,0	4,2	40,0	33,3	11,7
Usługi obce	40,0	11,1	4,2	40,0	16,7	11,7
Podatki i opłaty	20,0	11,1	4,2	20,0	16,7	11,7
Koszty wytworzenia świadczeń na własne potrzeby	20,0	0,0	4,2	20,0	0,0	5,2
Zmiana stanu produktów	0,0	0,0	4,2	0,0	0,0	7,8
Koszty zużycia paliwa	0,0	19,4	0,0	0,0	16,7	0,0
Koszty zakupu energii i usług z nim związanych	0,0	19,4	0,0	0,0	16,7	0,0
Remonty i konserwacja	0,0	19,4	0,0	0,0	16,7	0,0
Koszty osobowe	0,0	19,4	0,0	0,0	16,7	0,0
Strata na sprzedaży i likwidacji aktywów trwałych	0,0	5,6	0,0	0,0	0,0	0,0
Pozostałe koszty rodzajowe (operacyjne)	26,7	19,4	4,2	20,0	22,2	11,7
Koszty działalności operacyjnej	0,0	11,1	0,0	0,0	0,0	0,0
Koszt wytworzenia sprzedanych produktów	26,7	0,0	47,9	20,0	0,0	23,4
Koszty wytworzenia sprzedanych usług	0,0	0,0	6,0	0,0	0,0	9,1
Wartość sprzedanych towarów i materiałów	26,7	0,0	50,7	20,0	0,0	37,7
Koszty usługi dystrybucyjnej	0,0	0,0	3,1	0,0	0,0	3,9
Koszt własny sprzedaży	33,3	63,9	22,5	40,0	66,7	38,8
Koszt sprzedanych produktów, towarów i materiałów	0,0	0,0	25,6	0,0	0,0	13,0

Tabela 4.6 (cd.)

1	2	3	4	5	6	7
Zysk (strata) brutto ze sprzedaży	80,0	58,3	95,2	80,0	66,7	89,5
Zysk przed pozostałymi kosztami i przychodami oraz opodatkowaniem	0,0	19,4	0,0	0,0	16,7	0,0
Pozostałe przychody operacyjne, w tym:	80,0	94,4	100,0	80,0	88,9	98,8
– zysk ze zbycia niefinansowych aktywów trwałych	0,0	0,0	30,6	0,0	11,1	13,0
– dotacje	0,0	0,0	29,0	0,0	0,0	10,5
– inne przychody operacyjne	0,0	0,0	29,0	0,0	0,0	13,0
Koszty sprzedaży	60,0	58,3	97,2	60,0	55,6	88,3
Koszty ogólnego zarządu	60,0	58,3	97,2	60,0	66,7	88,3
Koszt programu opcji menedżerskich	0,0	0,0	4,5	0,0	0,0	1,3
Pozostałe koszty operacyjne, w tym:	100,0	94,4	92,7	100,0	88,9	96,1
– strata ze zbycia niefinansowych aktywów trwałych	0,0	11,1	30,6	0,0	11,1	9,1
– aktualizacja wartości aktywów niefinansowych	0,0	0,0	29,0	0,0	0,0	11,8
– aktualizacja wartości aktywów finansowych	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	1,3
– inne koszty operacyjne	0,0	0,0	29,0	0,0	0,0	13,0
Pozostałe zyski (straty) operacyjne – netto	0,0	0,0	1,4	0,0	0,0	6,5
Zysk (strata) ze sprzedaży	0,0	25,0	43,9	0,0	0,0	27,3
Zysk operacyjny (zysk z działalności operacyjnej)	53,3	61,1	97,2	60,0	50,0	94,8
Zysk przed opodatkowaniem oraz pozostałymi kosztami i przychodami	0,0	8,3	0,0	0,0	0,0	0,0
Odpis z tytułu utraty wartości rzeczowych aktywów trwałych	0,0	0,0	0,0	6,7	11,1	1,2
Odpis aktualizujący wartość inwestycji	6,7	0,0	1,4	13,3	0,0	0,0
Odpis aktualizujący wartości niematerialne	6,7	0,0	4,2	0,0	0,0	1,3
Odpis aktualizujący zapasy	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	2,6

1	2	3	4	5	6	7
Zysk z inwestycji	0,0	0,0	2,2	0,0	5,6	1,2
Przychody finansowe:	100,0	88,9	85,3	100,0	83,3	92,1
– dywidendy	0,0	0,0	30,4	0,0	11,1	10,5
– odsetki	0,0	19,4	33,3	0,0	16,7	13,0
– zysk ze zbycia inwestycji	0,0	0,0	30,4	0,0	0,0	9,2
– aktualizacja wartości inwestycji	0,0	0,0	30,4	0,0	0,0	6,6
– zysk z posiadanych nieruchomości	0,0	0,0	1,7	0,0	0,0	0,0
– inne	0,0	5,6	30,4	0,0	5,6	11,8
Koszty finansowe:	100,0	88,9	97,2	100,0	83,3	97,4
• odsetki	0,0	19,4	33,3	0,0	16,7	15,6
• strata ze zbycia inwestycji	0,0	0,0	30,4	0,0	0,0	6,6
• aktualizacja wartości inwestycji	0,0	0,0	30,4	0,0	0,0	6,6
• inne	0,0	5,6	33,3	0,0	5,6	13,0
Koszty restrukturyzacji	0,0	0,0	7,3	0,0	0,0	0,0
Pozostałe zyski (straty) z inwestycji	0,0	0,0	5,9	0,0	0,0	9,2
Różnice kursowe	0,0	13,9	4,5	0,0	16,7	3,9
Zysk (strata) z działalności gospodarczej (zysk brutto na działalności gospodarczej)	0,0	11,1	36,6	0,0	0,0	22,2
Wynik zdarzeń nadzwyczajnych	0,0	11,1	30,1	0,0	0,0	7,9
Zysk (strata) brutto	46,7	50,0	55,5	26,7	50,0	44,2
Zysk (strata) przed opodatkowaniem	53,3	50,0	44,5	73,3	50,0	53,2
Podatek dochodowy, w tym:	100,0	100,0	100,0	100,0	100,0	100,0
– część bieżąca	0,0	0,0	30,4	0,0	0,0	23,5
– część odroczone	0,0	0,0	30,4	0,0	0,0	23,5
Wypłata z zysku (pozostałe obowiązkowe zmniejszenia zysku)	13,3	11,1	34,6	20,0	0,0	6,6
Zysk (strata) netto z działalności kontynuowanej	60,0	38,9	23,4	60,0	55,6	44,0
Zysk (strata) netto	66,7	61,1	85,3	40,0	44,4	59,9
Zysk (strata) z działalności zaniechanej	6,7	38,9	19,3	40,0	33,3	31,1
Zysk za rok obrotowy	6,7	19,4	7,1	0,0	27,8	5,1

Źródło: opracowanie własne.

Analiza zakresu prezentowanych pozycji w rachunku wyników polskich spółek publicznych wskazuje, że wybrane pozycje tego sprawozdania są charakterystyczne dla danego sektora.

W odniesieniu do sektora – energetyka charakterystyczne są następujące pozycje sprawozdawcze (w większości nieujawniane przez spółki z innych badanych sektorów): podatek akcyzowy, przychody ze sprzedaży energii elektrycznej, przychody ze sprzedaży ciepła oraz pozostałe przychody, przychody i koszty z transakcji instrumentami pochodnymi energii elektrycznej – netto, przychody z tytułu rekompensat KDT, przychody z tytułu świadectw pochodzenia, koszty zużycia paliwa, koszty zakupu energii i usług z nim związanych oraz remonty i konserwacja. W przypadku sektora – handel hurtowy charakterystyczna wydaje się pozycja – koszty usługi dystrybucyjnej (por. tabela 4.6).

Porównując okresy badawcze 2006–2008 oraz 2009–2011, można zauważyć, że dopiero w tym drugim okresie w rachunku wyników spółek zaczęto prezentować, jako oddzielne pozycje sprawozdania (a nie jako składniki pozostałych kosztów operacyjnych czy kosztów finansowych), takie pozycje, jak: odpis z tytułu utraty wartości rzeczowych aktywów trwałych, odpis aktualizujący wartość inwestycji, odpis aktualizujący wartości niematerialne, odpis aktualizujący zapasy³².

Szczegółowa analiza struktury rachunku wyników pozwala wskazać pozycje zarówno dominujące, jak i incydentalne³³. Identyfikacja pozycji dominujących wykazywanych w rachunku wyników przez badane spółki publiczne

³² Należy podkreślić, że wyniki badania, wskazujące na niewspółmiernie dużą liczbę pozycji prezentowanych w rachunku wyników przez spółki publiczne, wynikają z faktu, że podmioty te w różny sposób wykazywały te same pozycje. Część spółek prezentowała np. zbiorczą pozycję – koszty sprzedanych produktów, towarów i materiałów, inne spółki z kolei ujawniały tę samą pozycję w podziale na wartość sprzedanych towarów i materiałów oraz koszt wytworzenia sprzedanych produktów. Kolejny przykład dotyczy pozycji odnoszących się do korzyści czerpanych przez spółki z inwestycji. Część podmiotów z sektora – handel hurtowy prezentowała w rachunku wyników oddzielną pozycję – zysk z inwestycji, a część, jako składniki przychodów finansowych, takie pozycje, jak zysk ze zbycia inwestycji, aktualizacja wartości inwestycji; jeszcze inne spółki z tego sektora wykazywały oddzielną pozycję – pozostałe zyski (straty) z inwestycji. Szczegółowa struktura rachunku wyników w poszczególnych latach w podziale na sektory, stanowiąca materiał porównawczy do badań, została przedstawiona w załączniku nr 3 do niniejszej pracy.

³³ Bardzo zróżnicowany sposób prezentacji pozycji rachunku wyników spowodował, że procentowy udział spółek wykazujących poszczególne pozycje był relatywnie mały. W związku z tym przyjęto założenie, że jeżeli dana pozycja jest przedstawiana w rachunkach wyników przynajmniej w jednym z badanych lat, średnio przez więcej niż 30% spółek (ze wszystkich sektorów), to wówczas uznaje się ją za dominującą. Należy zaznaczyć, że przy ustalaniu pozycji dominujących wzięto pod uwagę średnią ważoną uwzględniającą liczebność poszczególnych sektorów. Wyeliminowano w ten sposób zagrożenie, że ze względu na małą liczebność danego sektora częstotliwość prezentowania danej pozycji będzie zawyżona.

w latach 2006–2008 oraz 2009–2011 stała się podstawą określenia standardu tego sprawozdania (por. rysunek 4.2)³⁴.

Przychody ze sprzedaży	
Przychody ze sprzedaży produktów	
Przychody ze sprzedaży towarów i materiałów	
Przychody ze sprzedaży usług	
Koszt wytworzenia sprzedanych produktów	Koszt własny sprzedaży
Wartość sprzedanych towarów i materiałów	
<hr/>	
Zysk (strata) brutto ze sprzedaży	
Koszty sprzedaży	
Koszty ogólnego zarządu	
<hr/>	
Zysk (strata) ze sprzedaży	
Pozostałe przychody operacyjne	
– zysk ze zbycia niefinansowych aktywów trwałych	
Pozostałe koszty operacyjne	
– strata ze zbycia niefinansowych aktywów trwałych	
<hr/>	
Zysk operacyjny (zysk z działalności operacyjnej)	
Przychody finansowe	
– odsetki	
Koszty finansowe	
– odsetki	
<hr/>	
Zysk (strata) z działalności gospodarczej	
Zysk (strata) brutto	Zysk (strata) przed opodatkowaniem
Podatek dochodowy	
Wyplata z zysku (pozostałe obowiązkowe zmniejszenia zysku)	
<hr/>	
Zysk (strata) netto	Zysk (strata) netto z działalności kontynuowanej
	Zysk (strata) z działalności zaniechanej

Rysunek 4.2. Standardowa struktura tradycyjnego rachunku wyników badanych spółek
Źródło: opracowanie własne.

Wyniki badania wskazują, że do dominujących pozycji tradycyjnego rachunku wyników należą m.in. takie pozycje, jak przychody ze sprzedaży, przychody ze sprzedaży produktów oraz przychody ze sprzedaży towarów i materiałów. Jako dominujące pozycje kosztowe spółki prezentują koszty związane z działalnością podstawową albo w ramach dwóch pozycji – koszt wytworzenia sprzedanych produktów oraz wartość sprzedanych towarów

³⁴ Struktura rachunku wyników sporządzonego zgodnie z MSR / MSSF, biorąc pod uwagę pozycje dominujące, pokrywa się w dużej mierze ze strukturą tego sprawozdania przedstawioną w załączniku nr 1 do ustawy o rachunkowości.

i materiałów, albo w ramach jednej pozycji – koszt własny sprzedaży. Wśród pozycji uszczegóławiających pozostałe koszty i przychody operacyjne dominuje pozycja – zysk (strata) ze zbycia niefinansowych aktywów trwałych. W przypadku przychodów i kosztów finansowych większość badanych spółek zaprezentowała pozycję szczegółową – odsetki (por. rysunek 4.2).

Standard tradycyjnego rachunku wyników wypracowany w praktyce przez spółki publiczne w Polsce obejmuje 26 pozycji, które zostały uznane za dominujące³⁵. Ich charakterystyka ma miejsce w ramach poszczególnych rodzajów działalności i dotyczy następujących pozycji: przychody z podstawowej działalności operacyjnej, koszty podstawowej działalności operacyjnej, przychody oraz koszty pozostałej działalności operacyjnej, przychody oraz koszty finansowe, inne pozycje rachunku wyników (w tym pozycje wtórne rachunku wyników).

Przychody z podstawowej działalności operacyjnej

Przychody z podstawowej działalności były prezentowane przez spółki zarówno w ramach pozycji zbiorczej – przychody ze sprzedaży, jak i w ramach pozycji szczegółowych – przychody ze sprzedaży produktów czy przychody ze sprzedaży towarów i materiałów (por. tabela 4.7).

Część spółek prezentowała tylko pozycję zbiorczą przychodów, część, oprócz pozycji zbiorczej, wykazywała również pozycje szczegółowe przychodów lub wyłącznie pozycje szczegółowe. Z upływem lat zwiększała się liczba spółek prezentujących pozycję zbiorczą, zmniejszała się natomiast liczba podmiotów ujawniających pozycje szczegółowe przychodów. Z roku na rok coraz więcej spółek w ramach przychodów z działalności podstawowej operacyjnej prezentowało przychody ze sprzedaży usług, coraz mniej – pozycję przychody ze sprzedaży towarów i materiałów.

³⁵ W celu stwierdzenia, czy różnice pomiędzy wskaźnikami procentowymi uzyskanymi z próby są istotne statystycznie wykonano odpowiednie testy (m.in. test dwóch wskaźników struktury). Analizę taką przeprowadzono dla każdego roku oddzielnie. Na tej podstawie wyodrębniono dominującą grupę pozycji ujawnianych oraz pozycje incydentalne w rachunku wyników. Na przykład w roku 2008 na pierwszym miejscu wyłoniono pozycje: podatek dochodowy, pozostałe przychody operacyjne, pozostałe koszty operacyjne i koszty finansowe (p -value = 0,1513 pomiędzy maksymalną i minimalną w tej grupie frakcją); na drugim miejscu: zysk (stratę) brutto ze sprzedaży, przychody finansowe, koszty sprzedaży, koszty ogólnego zarządu, zysk operacyjny (zysk z działalności), zysk (stratę) netto (p -value = 0,2046); na trzecim miejscu: przychody ze sprzedaży towarów i materiałów, przychody ze sprzedaży produktów, zysk (stratę) przed opodatkowaniem, zysk (stratę) brutto, wartość sprzedanych towarów i materiałów, podział na działalność kontynuowaną i niekontynuowaną, koszt wytworzenia sprzedanych produktów, przychody ze sprzedaży, zysk (stratę) netto z działalności kontynuowanej (p -value = 0,0921). Wyłoniono również pozycje incydentalne, m.in. koszty usługi dystrybucyjnej, nadwyżkę wartości godziwej aktywów netto nad ceną nabycia, zysk z inwestycji, aktualizację wartości aktywów finansowych, przychody z najmu, przychody ze sprzedaży energii elektrycznej, przychody z tytułu świadectw pochodzenia.

Tabela 4.7. Dominujące pozycje przychodów z podstawowej działalności operacyjnej w analizowanych latach – wyniki badania (w %)

Rok	2006	2007	2008	2009	2010	2011
Nazwa pozycji	Udział spółek prezentujących w poszczególnych latach daną pozycję rachunku wyników					
Przychody ze sprzedaży	34,5	35,3	39,1	47,2	50,0	44,4
Przychody ze sprzedaży produktów	48,3	52,9	40,1	38,9	36,8	38,9
Przychody ze sprzedaży towarów i materiałów	51,7	55,9	46,8	44,4	39,5	38,9
Przychody ze sprzedaży usług	13,8	20,6	21,9	33,3	28,9	33,3

Źródło: opracowanie własne.

Koszty podstawowej działalności operacyjnej

W spółkach przedstawiano w rachunku wyników koszty dotyczące podstawowej działalności zarówno w pozycji zbiorczej – koszt własny sprzedaży, jak i w ramach pozycji szczegółowych, tj. koszt wytworzenia sprzedanych produktów czy wartość sprzedanych towarów i materiałów. W części podmiotów prezentowano tylko pozycję zbiorczą lub oprócz pozycji zbiorczej również pozycje szczegółowe, lub tylko pozycje szczegółowe.

Podobnie jak w przypadku przychodów z działalności podstawowej, z upływem lat zmniejszał się udział spółek ujawniających koszty podstawowej działalności operacyjnej w ramach pozycji szczegółowych, tj. pozycji – koszt wytworzenia sprzedanych produktów czy wartość sprzedanych towarów i materiałów, zwiększał się natomiast udział spółek prezentujących pozycję zbiorczą kosztów działalności podstawowej, tj. koszt własny sprzedaży (por. tabela 4.8).

Tabela 4.8. Dominujące pozycje kosztów podstawowej działalności operacyjnej w analizowanych latach – wyniki badania (w %)

Rok	2006	2007	2008	2009	2010	2011
Nazwa pozycji	Udział spółek prezentujących w poszczególnych latach daną pozycję rachunku wyników					
Koszt wytworzenia sprzedanych produktów	37,9	35,3	37,1	22,2	18,4	16,7
Wartość sprzedanych towarów i materiałów	37,9	35,3	42,9	33,3	28,9	25,0
Koszt własny sprzedaży	34,5	32,4	25,7	41,7	47,4	41,7
Koszty sprzedaży	89,7	82,4	82,9	83,3	78,9	75,0
Koszty ogólnego zarządu	89,7	82,4	82,9	83,3	81,6	77,8

Źródło: opracowanie własne.

Wszystkie badane spółki sporządzające rachunek wyników w wariantcie kalkulacyjnym wykazywały pozycję – koszty ogólnego zarządu, a niemal wszystkie – koszty sprzedaży (por. tabela 4.8).

Przychody oraz koszty pozostałej działalności operacyjnej

Niemal wszystkie badane spółki zaprezentowały w rachunku wyników zbiorczą pozycję przychodów – pozostałe przychody operacyjne (pozostałe przychody) oraz kosztów – pozostałe koszty operacyjne (pozostałe koszty) – por. tabela 4.9.

Najczęściej wykazywaną pozycją szczegółową dotyczącą pozostałych przychodów operacyjnych była pozycja – zysk ze zbycia niefinansowych aktywów trwałych. W przypadku pozostałych kosztów operacyjnych spółki prezentowały analogiczną pozycję szczegółową – strata ze zbycia niefinansowych aktywów trwałych.

Tabela 4.9. Dominujące pozycje pozostałych przychodów i kosztów operacyjnych w analizowanych latach – wyniki badania (w %)

Rok	2006	2007	2008	2009	2010	2011
Nazwa pozycji	Udział spółek prezentujących w poszczególnych latach daną pozycję rachunku wyników					
Pozostałe przychody operacyjne	96,6	94,1	97,1	94,4	92,1	97,2
– zysk ze zbycia niefinansowych aktywów trwałych	31,0	17,6	14,3	13,9	10,5	8,3
Pozostałe koszty operacyjne	96,6	91,2	94,3	94,4	92,1	97,2
– strata ze zbycia niefinansowych aktywów trwałych	31,0	20,6	17,1	11,1	7,9	5,6

Źródło: opracowanie własne.

Wyniki badania pozwalają stwierdzić, że z upływem lat zmniejszył się udział spółek prezentujących pozycje szczegółowe do pozycji – pozostałe przychody i koszty operacyjne. W roku 2006 w aż 31% badanych spółek wykazywano pozycję szczegółową – zysk (strata) ze zbycia niefinansowych aktywów trwałych, w roku 2011 pozycję tę prezentowano w odniesieniu do pozostałych przychodów operacyjnych w 8,3% badanych spółek, a w odniesieniu do pozostałych kosztów operacyjnych tylko w 5,6% badanych spółek (por. tabela 4.9).

Należy zaznaczyć, że w niewielkiej części spółek ujawniano pozostałe przychody i pozostałe koszty skompensowane. Spółki te prezentowały wówczas albo pozostałe przychody operacyjne netto, albo pozostałe koszty operacyjne netto.

Przychody oraz koszty finansowe

Prawie wszystkie badane spółki zaprezentowały w rachunku wyników pozycje – przychody finansowe oraz koszty finansowe. Najczęściej występującymi pozycjami szczegółowymi dotyczącymi działalności finansowej były odsetki, zarówno w odniesieniu do przychodów, jak i kosztów finansowych (por. tabela 4.10)³⁶.

Tabela 4.10. Dominujące pozycje przychodów i kosztów finansowych w analizowanych latach – wyniki badania (w %)

Rok	2006	2007	2008	2009	2010
Nazwa pozycji	Udział spółek prezentujących w poszczególnych latach daną pozycję rachunku wyników				
Przychody finansowe:	93,1	85,3	85,7	88,9	94,7
odsetki	31,0	26,5	20,0	13,9	10,5
Koszty finansowe:	100,0	94,1	94,3	94,4	94,7
odsetki	31,0	26,5	20,0	16,7	13,2

Źródło: opracowanie własne.

Należy zaznaczyć, że nieznaczna liczba spółek, podobnie jak w przypadku pozostałych przychodów i kosztów operacyjnych, ujawniała przychody finansowe i koszty finansowe skompensowane. Tym samym spółki te przedstawiały przychody finansowe netto lub koszty finansowe netto.

Inne pozycje rachunku wyników

Wszystkie badane spółki wykazywały w rachunku wyników pozycję – podatek dochodowy. Znacząca ich część prezentowała również w ramach rachunku wyników pozycję – wypłata z zysku, ewentualnie pozycję – pozostałe obowiązkowe zmniejszenia zysku. Należy przyznać, że z upływem lat znacząco zmniejszyła się liczba spółek przedstawiających w rachunku wyników powyższą pozycję (por. tabela 4.11).

Tabela 4.11. Dominujące pozostałe pozycje rachunku wyników w analizowanych latach – wyniki badania (w %)

Rok	2006	2007	2008	2009	2010	2011
Nazwa pozycji	Udział spółek prezentujących w poszczególnych latach daną pozycję rachunku wyników					
Podatek dochodowy	100,0	100,0	100,0	100,0	100,0	100,0
Wypłata z zysku (pozostałe obowiązkowe zmniejszenia zysku)	31,0	29,4	22,9	11,1	2,6	2,8

Źródło: opracowanie własne.

³⁶ Wyniki badania wskazują, że z upływem lat spółki coraz rzadziej prezentowały w rachunku wyników pozycję szczegółową – odsetki. W roku 2006 pozycję tę wykazywano w 31% badanych spółek, a w roku 2011 zaledwie w 11% (por. tabela 4.10).

Spółki bardzo różnie prezentowały pozycje wtórne rachunku wyników. Zdecydowana większość wykazywała zysk (stratę) brutto ze sprzedaży. W roku 2006 pozycję tę ujawniało ponad 86% badanych podmiotów. Zdecydowanie mniej spółek wykazywało w rachunku wyników pozycję – zysk (strata) ze sprzedaży (w roku 2006 ponad 41% badanych jednostek). W analizowanych latach zmniejszyła się liczba spółek prezentujących zarówno pozycję – zysk (strata) brutto ze sprzedaży, jak i pozycję – zysk (strata) ze sprzedaży (por. tabela 4.12).

Niemal wszystkie badane podmioty przedstawiły w rachunku wyników pozycję wtórną – zysk operacyjny, ewentualnie zysk z działalności operacyjnej. Zdecydowanie mniej spółek wykazywało pozycję – zysk (strata) z działalności gospodarczej (w roku 2006 pozycję tę zaprezentowało ponad 34% badanych spółek, natomiast w roku 2011 tylko 11,1%) – por. tabela 4.12.

W latach 2006–2009 badane spółki prezentowały zamiennie albo pozycję – zysk (strata) brutto, albo pozycję – zysk (strata) przed opodatkowaniem³⁷. Zdecydowana większość badanych spółek prezentowała też w rachunku wyników pozycję – zysk (strata) netto” (w 2006 r. pozycję tę ujawniało ponad 79% badanych spółek, natomiast w roku 2011 prawie 53%). Część spółek zamiast pozycji – zysk (strata) netto wykazywała w rachunku wyników pozycje: zysk (strata) z działalności kontynuowanej oraz zysk (strata) z działalności zaniechanej³⁸.

Tabela 4.12. Dominujące pozycje wtórne rachunku wyników w analizowanych latach – wyniki badania (w %)

Rok	2006	2007	2008	2009	2010	2011
Nazwa pozycji	Udział spółek prezentujących w poszczególnych latach daną pozycję rachunku wyników					
1	2	3	4	5	6	7
Zysk (strata) brutto ze sprzedaży	86,2	85,3	88,6	88,9	86,8	77,8
Zysk (strata) ze sprzedaży	41,4	32,4	28,6	22,2	18,4	16,7
Zysk operacyjny (zysk z działalności operacyjnej)	86,2	85,3	82,9	80,6	86,8	86,1
Zysk (strata) z działalności gospodarczej	34,5	26,5	20,0	22,2	13,2	11,1
Zysk (strata) brutto	58,6	52,9	48,6	44,4	39,5	44,4
Zysk (strata) przed opodatkowaniem	41,4	47,1	51,4	55,6	57,9	52,8

³⁷ W latach 2010–2011 jedna z badanych spółek zamiast pozycji – zysk (strata) brutto oraz zysk (strata) przed opodatkowaniem zaprezentowała w rachunku wyników pozycję – zysk brutto na działalności gospodarczej. Z tego względu w latach 2010–2011 pozycje – zysk (strata) brutto oraz zysk (strata) przed opodatkowaniem nie sumują się do 100%. Mowa tu o spółce Delko SA.

³⁸ Dwie spośród badanych spółek prezentowały jednocześnie pozycję – zysk (strata) netto i pozycję – zysk (strata) z działalności kontynuowanej. Mowa tu o spółkach ABPL SA oraz Krakchemia SA.

1	2	3	4	5	6	7
Zysk (strata) netto	79,3	79,4	77,1	55,6	52,6	55,6
Zysk (strata) netto z działalności kontynuowanej	27,6	32,4	34,3	47,2	50,0	47,2
Zysk (strata) z działalności zaniechanej	17,2	23,5	20,0	27,8	34,2	36,1

Źródło: opracowanie własne.

Analiza pozycji wtórnych w badanym okresie pozwala stwierdzić, że nastąpiła wyraźna zmiana struktury tych pozycji. W spółkach zdecydowanie coraz rzadziej prezentowano takie pozycje, jak zysk (strata) ze sprzedaży czy zysk (strata) z działalności gospodarczej, a pozycję – zysk (strata) brutto zastępowano pozycją – zysk (strata) przed opodatkowaniem (por. tabela 4.12). Badane spółki z upływem lat zaczęły wykazywać pozycję – zysk (strata) netto z działalności kontynuowanej, ewentualnie zysk (strata) z działalności zaniechanej zamiast pozycji – zysk netto.

Analiza struktury rachunku wyników pozwoliła także odpowiedzieć na pytanie, jakie pozycje rachunku wyników mają charakter incydentalny³⁹.

Tabela 4.13. Incydentalne pozycje dotyczące przychodów z podstawowej działalności operacyjnej w analizowanych latach – wyniki badania (w %)

Rok	2006	2007	2008	2009	2010	2011
Nazwa pozycji	Udział spółek prezentujących w poszczególnych latach daną pozycję rachunku wyników					
Przychody ze sprzedaży produktów, towarów i materiałów	10,3	5,9	8,6	2,8	5,3	5,6
Przychody	3,4	2,9	0,0	0,0	2,6	5,6
Podatek akcyzowy	6,9	8,8	8,6	5,6	5,3	5,6
Przychody z najmu	3,4	2,9	2,9	0,0	0,0	0,0
Przychody ze sprzedaży energii elektrycznej	3,4	2,9	2,9	2,8	2,6	2,8
Przychody ze sprzedaży ciepła oraz pozostałe przychody	3,4	2,9	2,9	2,8	2,6	2,8
Przychody i koszty z transakcji instrumentami pochodnymi energii elektrycznej – netto	0,0	2,9	2,9	2,8	2,6	2,8
Przychody z tytułu rekompensat KDT	0	0	5,7	2,8	2,6	2,8
Przychody z tytułu świadectw pochodzenia	0,0	2,9	2,9	2,8	2,6	2,8

Źródło: opracowanie własne.

³⁹ W niniejszej pracy przez pozycje incydentalne rachunku wyników rozumie się pozycje, które w żadnym analizowanym roku nie zostały zaprezentowane przez więcej niż 30% badanych spółek.

Nieliczne spośród badanych spółek ujawniały w rachunku wyników przychody z podstawowej działalności operacyjnej w ramach pozycji zbiorczej – przychody ze sprzedaży produktów, towarów i materiałów. Niewielka część badanych podmiotów wykorzystwała do prezentacji przychodów z podstawowej działalności pozycji – przychody. W ramach podstawowych przychodów operacyjnych spółki przedstawiały również w latach 2006–2008 pozycję – przychody z najmu. Spółki z sektora – przemysł paliwowy oraz sektora – energetyka wykazywały w grupie przychodów z podstawowej działalności pozycję – podatek akcyzowy (por. tabela 4.13).

W ramach podstawowej działalności pojedyncze spółki prezentowały przychody o charakterze branżowym, tj. przychody ze sprzedaży energii elektrycznej, przychody ze sprzedaży ciepła oraz pozostałe przychody, przychody i koszty z transakcji instrumentami pochodnymi energii elektrycznej – netto, przychody z tytułu rekompensat KDT, przychody z tytułu świadectw pochodzenia (por. tabela 4.13).

Niewielka liczba spółek wybrała wariant porównawczy do prezentacji informacji o kosztach, dlatego też koszty rodzajowe nie stanowią istotnej, z punktu widzenia częstotliwości ujawniania, pozycji (por. tabela 4.14)⁴⁰.

W grupie pozycji incydentalnych znajdują się koszty działalności podstawowej z układu rodzajowego oraz z układu funkcjonalnego, charakterystyczne dla wariantu odpowiednio porównawczego oraz kalkulacyjnego⁴¹.

Do grupy pozycji incydentalnych została zaliczona zbiorcza pozycja – koszt sprzedanych produktów, towarów i materiałów. W ten sposób koszty z układu funkcjonalnego zaprezentowano w 2006 r. w ponad 20% spółek. W roku 2011 udział ten wyniósł już tylko 11,1%⁴².

⁴⁰ Do pozycji incydentalnych została zaliczona również pozycja – wartość sprzedanych towarów i materiałów. Należy jednak podkreślić, że mowa tu o pozycji prezentowanej w wariantcie porównawczym rachunku wyników. Analogiczna pozycja ujmowana w grupie kosztów funkcjonalnych została zakwalifikowana do pozycji dominujących.

⁴¹ Obok klasycznych pozycji kosztów rodzajowych jedna ze spółek (CEZ SA) zaprezentowała w rachunku wyników w grupie kosztów działalności podstawowej: koszty zużycia paliwa, koszty zakupu energii i usług z nim związanych, remonty i konserwację, a także koszty osobowe (por. tabela 4.14). Inna badana spółka (Tauron) w rachunku wyników sporządzonym w wariantcie porównawczym zamiast katalogu kosztów rodzajowych wykazała pozycję – koszty działalności operacyjnej. W roku 2007 jeden podmiot (ENEA SA), sporządzająca rachunek wyników w wariantcie porównawczym, w grupie kosztów działalności podstawowej zaprezentowała pozycję – strata na sprzedaży i likwidacji aktywów trwałych.

⁴² Jedna ze spółek (Inter Cars SA) zaprezentowała w grupie kosztów działalności podstawowej w wariantcie kalkulacyjnym rachunku wyników, obok klasycznych pozycji kosztów, takie pozycje, jak koszty usługi dystrybucyjnej czy koszt programu opcji menedżerskich.

Tabela 4.14. Incydentalne pozycje dotyczące kosztów podstawowej działalności operacyjnej w analizowanych latach – wyniki badania (w %)

		Udział spółek prezentujących w poszczególnych latach daną pozycję rachunku wyników									
		wyników									
		2006	2007	2008	2009	2010	2011				
		Rok									
		Nazwa pozycji									
Koszty działalności podstawowej – kalkulacyjny wariant rachunku wyników	Koszty wytworzenia sprzedanych usług	3,4	5,9	2,9	11,1	7,9	5,6				
	Koszty usługi dystrybucyjnej	3,4	2,9	0,0	2,8	2,6	2,8				
Koszty działalności podstawowej – porównawczy wariant rachunku wyników	Koszty sprzedanych produktów, towarów i materiałów	20,7	17,6	14,3	8,3	7,9	11,1				
	Koszt programu opcji menedżerskich	3,4	2,9	2,9	2,8	0,0	0,0				
	Wartość sprzedanych towarów i materiałów	3,4	8,8	8,6	11,1	13,2	16,7				
	Zużycie materiałów i energii	10,3	14,7	14,3	16,7	18,4	22,2				
	Świadczenia pracownicze	6,9	8,8	11,4	13,9	15,8	16,7				
	Wynagrodzenia	0	2,9	5,7	5,6	7,9	11,1				
	Amortyzacja	10,3	14,7	14,3	16,7	18,4	22,2				
	Usługi obce	6,9	11,8	14,3	13,9	15,8	19,4				
	Podatki i opłaty	3,4	8,8	11,4	11,1	13,2	16,7				
	Koszty wytworzenia świadczeń na własne potrzeby	3,4	5,9	8,6	5,6	5,3	8,3				
	Zmiana stanu produktów	0,0	2,9	5,7	2,8	5,3	8,3				
	Koszty zużycia paliwa	3,4	2,9	2,9	2,8	2,6	2,8				
	Koszty działalności podstawowej – porównawczy wariant rachunku wyników	Koszty zakupu energii i usług z nim związanych	3,4	2,9	2,9	2,8	2,6	2,8			
Remonty i konserwacja		3,4	2,9	2,9	2,8	2,6	2,8				
Koszty działalności operacyjnej	Koszty osobowe	3,4	2,9	2,9	2,8	2,6	2,8				
	Pozostałe koszty rodzajowe (operacyjne)	6,9	11,8	11,4	11,1	18,4	16,7				
	Strata na sprzedaży i likwidacji aktywów trwałych	0,0	2,9	0,0	0,0	0,0	0,0				
Koszty działalności operacyjnej		0,0	2,9	2,9	0,0	0,0	0,0				

Źródło: opracowanie własne.

Częścią pozycji incydentalnych są również wybrane pozycje uszczegóławiające pozostałe przychody i koszty operacyjne. W przypadku pozostałych przychodów operacyjnych są to dwie pozycje: dotacje oraz inne przychody operacyjne, natomiast w odniesieniu do pozostałych kosztów operacyjnych pozycje: aktualizacja wartości aktywów niefinansowych oraz inne koszty operacyjne. Należy zauważyć, że liczba spółek wykazujących w rachunku wyników powyższe pozycje zmniejsza się z upływem lat. Na przykład pozycję – dotacje w roku 2006 prezentowało 27,6% badanych spółek, natomiast w roku 2011 tę samą pozycję zaprezentowało już tylko 5,6% badanych podmiotów (por. tabela 4.15)⁴³.

Tabela 4.15. Incydentalne pozycje dotyczące przychodów z pozostałej działalności operacyjnej oraz kosztów pozostałej działalności operacyjnej w analizowanych latach – wyniki badania (w %)

Rok	2006	2007	2008	2009	2010	2011
Nazwa pozycji	Udział spółek prezentujących w poszczególnych latach daną pozycję rachunku wyników					
Pozycje prezentowane w ramach pozostałych przychodów operacyjnych, w tym:						
– dotacje	27,6	17,6	14,3	11,1	5,3	5,6
– inne przychody operacyjne	27,6	17,6	14,3	11,1	7,9	8,3
Pozycje prezentowane w ramach pozostałych kosztów operacyjnych:						
• aktualizacja wartości aktywów niefinansowych	27,6	17,6	14,3	11,1	5,3	8,3
• aktualizacja wartości aktywów finansowych	0,0	0,0	0,0	2,8	0,0	0,0
• inne koszty operacyjne	27,6	17,6	14,3	11,1	7,9	8,3
Koszty restrukturyzacji	3,4	5,9	5,7	0,0	0,0	0,0
Odpis z tytułu utraty wartości rzeczowych aktywów trwałych	0,0	0,0	0,0	5,6	2,6	2,8
Odpis aktualizujący wartości niematerialne	0,0	0,0	11,4	0,0	0,0	2,8
Odpis aktualizujący zapasy	0,0	0,0	0,0	0,0	2,6	2,8

Źródło: opracowanie własne.

W grupie pozycji incydentalnych znalazły się także pozycje dotyczące odpisów aktualizujących wartość, zaprezentowane w rachunku wyników jako oddzielne pozycje, nieuwzględnione jako składniki pozostałych kosztów operacyjnych. Jedną z badanych spółek (ABC Data SA) wykazała w roku 2011 samodzielną pozycję – odpis aktualizujący wartości niematerialne. Z kolei inna (TIM SA) prezentowała w latach 2010–2011 w rachunku wyników jako odrębną pozycję – odpis aktualizujący zapasy. Wybrane spółki (Petroinvestment SA,

⁴³ Interesujący wydaje się fakt, że jedna z badanych spółek (Bakalland SA) ujawniła w swoim rachunku wyników w grupie pozostałych kosztów operacyjnych pozycję – aktualizacja wartości aktywów finansowych.

ENEA SA i TIM SA) w latach 2009–2011 przedstawiały jako samodzielną pozycję – odpis z tytułu utraty wartości rzeczowych aktywów trwałych.

Na podstawie przeprowadzonego badania można stwierdzić, że wśród pozycji incydentalnych rachunku wyników są także wybrane pozycje uszczegóławiające przychody i koszty finansowe, takie jak: dywidendy, zysk ze zbycia inwestycji, aktualizacja wartości inwestycji i inne (w odniesieniu do przychodów finansowych) oraz strata ze zbycia inwestycji, aktualizacja wartości inwestycji i inne (w odniesieniu do kosztów finansowych) – por. tabela 4.16⁴⁴.

Podobnie jak w przypadku pozostałych przychodów i kosztów operacyjnych, również w ramach działalności finansowej spółki prezentowały wybrane przychody i koszty jako samodzielne pozycje. Na przykład spółka PGF SA ujawniała w rachunku wyników pozycję – zysk z inwestycji.

Analogicznie do działalności pozostałej operacyjnej, również w działalności finansowej wybrane podmioty (np. Petrolinvestment SA) wykazywały w rachunku wyników odrębnie pozycje związane z odpisami aktualizującymi wartość; dotyczy to pozycji – odpis aktualizujący wartość inwestycji (por. tabela 4.16). Nieliczne spółki prezentowały również jako oddzielną pozycję – różnice kursowe.

Tabela 4.16. Incydentalne pozycje przychodów oraz kosztów finansowych w analizowanych latach – wyniki badania (w %)

Rok	2006	2007	2008	2009	2010	2011
Nazwa pozycji	Udział spółek prezentujących w poszczególnych latach daną pozycję rachunku wyników					
Zysk z inwestycji	0,0	2,9	0,0	0,0	2,6	2,8
Pozycje prezentowane w ramach przychodów finansowych, w tym:						
– dywidendy	27,6	20,6	14,3	11,1	7,9	8,3
– zysk ze zbycia inwestycji	27,6	20,6	14,3	13,9	2,6	2,8
– aktualizacja wartości inwestycji	27,6	20,6	14,3	8,3	2,6	2,8
– zysk z posiadanych nieruchomości	3,4	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0
– inne	27,6	23,5	14,3	16,7	5,3	5,6
Pozycje prezentowane w ramach kosztów finansowych:						
• strata ze zbycia inwestycji	27,6	20,6	14,3	8,3	2,6	2,8
• aktualizacja wartości inwestycji	27,6	20,6	14,3	8,3	2,6	2,8
• inne	27,6	26,5	17,1	16,7	7,9	5,6
Odpis aktualizujący wartość inwestycji	0,0	0,0	5,7	0,0	2,6	2,8
Różnice kursowe	6,9	5,9	2,9	5,6	5,3	5,6

Źródło: opracowanie własne.

⁴⁴ Jedną z badanych spółek (COGNOR SA) wśród pozycji uszczegóławiających przychody finansowe wykazała pozycję – zysk z posiadanych nieruchomości.

Co prawda wszystkie badane spółki ujmowały w swoich rachunkach wyników pozycję – podatek dochodowy, jednak zdecydowanie mniej spółek prezentowało informacje na temat podatku w podziale na podatek bieżący i podatek odroczony. Co więcej, z upływem lat podmioty coraz rzadziej przedstawiały informacje na ten temat. W roku 2006 odsetek podmiotów ujawniających informacje o podatku dochodowym w podziale na podatek bieżący i podatek odroczony wynosił 27,6%, natomiast w roku 2011 zmniejszył się do 13,9% (por. tabela 4.17).

Tabela 4.17. Incydentalne pozostałe pozycje rachunku wyników w analizowanych latach – wyniki badania (w %)

Rok	2006	2007	2008	2009	2010	2011
Nazwa pozycji	Udział spółek prezentujących w poszczególnych latach daną pozycję rachunku wyników					
Pozycje prezentowane w ramach podatku dochodowego:						
• część bieżąca	27,6	17,6	17,1	22,2	13,2	13,9
• część odroczone	27,6	17,6	17,1	22,2	13,2	13,9

Źródło: opracowanie własne.

Tabela 4.18. Incydentalne pozycje wtórne rachunku wyników w analizowanych latach – wyniki badania (w %)

Rok	2006	2007	2008	2009	2010	2011
Nazwa pozycji	Udział spółek prezentujących w poszczególnych latach daną pozycję rachunku wyników					
Zysk przed pozostałymi kosztami i przychodami oraz opodatkowaniem	3,4	2,9	2,9	2,8	2,6	2,8
Zysk przed opodatkowaniem oraz pozostałymi kosztami i przychodami	3,4	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0
Wynik zdarzeń nadzwyczajnych	24,1	23,5	20,0	11,1	2,6	2,8
Zysk za rok obrotowy	3,4	8,8	14,3	5,6	7,9	13,9

Źródło: opracowanie własne.

Jedna z badanych spółek (CEZ SA) ujęła w strukturze rachunku wyników pozycje wtórne, niewystępujące w innych badanych spółkach, takie jak zysk przed pozostałymi kosztami i przychodami oraz opodatkowaniem czy zysk przed opodatkowaniem oraz pozostałymi kosztami i przychodami (por. tabela 4.18). Ponadto ponad 24% badanych spółek prezentowało w rachunku wyników pozycję – wynik zdarzeń nadzwyczajnych⁴⁵.

⁴⁵ Należy jednocześnie zaznaczyć, że w większości spółek, w których wykazywano tę pozycję, przyjmowała ona wartość zero. Niemniej jednak ciągle pozycja ta występowała w rachunku

Należy zauważyć, że część spółek przedstawiała w rachunku wyników pozycję wtórną – zysk za rok obrotowy. Pozycja ta była prezentowana w spółkach, które wyodrębniały również w rachunku wyników zysk z działalności kontynuowanej oraz zysk z działalności zaniechanej⁴⁶.

4.2.3. Ujawnianie informacji dotyczących przychodów i kosztów w notach do rachunku wyników

Problem z ujawnianiem informacji w notach polega na tym, że regulacje MSSF są bardzo elastyczne w tym zakresie. Oznacza to, że praktyka rachunkowości sama kształtuje standard ujawniania informacji.

Tabela 4.19. Udział spółek ujawniających daną notę w ogólnej liczbie spółek podlegających badaniu (w %)

Rok	2006	2007	2008	2009	2010	2011
Liczba spółek podlegających badaniu	29	34	34 ^a	36	38	36
Nazwa noty	Udział spółek prezentujących daną notę					
Przychody ze sprzedaży	20,7	32,4	47,1	44,4	42,1	58,3
Przychody ze sprzedaży produktów	24,1	26,5	20,6	19,4	13,2	8,3
Przychody ze sprzedaży towarów i materiałów	27,6	26,5	17,6	27,8	15,8	11,1

^a W roku 2008 jedna ze spółek, której sprawozdania finansowe podlegały badaniu, nie prezentowała not.

Źródło: opracowanie własne.

W niniejszej pracy, biorąc pod uwagę wcześniejsze etapy badania empirycznego, dokonano analizy praktyki ujawniania informacji dotyczącej rachunku wyników w odniesieniu do jego pozycji dominujących. Były to kluczowe kategorie (przychody, koszty) w określonych rodzajach działalności: podstawowej operacyjnej, pozostałej operacyjnej i finansowej⁴⁷.

wyników. W roku 2011 pozycję – wynik zdarzeń nadzwyczajnych prezentowała tylko jedna spółka (Efekt SA); pozycja ta przyjmowała wartość zero.

⁴⁶ Pozycja – zysk za rok obrotowy stanowił sumę pozycji – zysk z działalności kontynuowanej i pozycji – zysk z działalności zaniechanej, ewentualnie, jeżeli spółka prezentowała tylko zysk z działalności kontynuowanej, to wówczas pozycja – zysk za rok obrotowy był równy właśnie tej pozycji.

⁴⁷ Badane spółki publiczne ujawniały w swoich sprawozdaniach noty dotyczące m.in.: 1) segmentów działalności, 2) przychodów ze sprzedaży, 3) przychodów ze sprzedaży produktów, 4) przychodów ze sprzedaży towarów i materiałów, 5) kosztów według rodzaju, 6) świadczeń pracowniczych, 7) kosztu własnego sprzedaży, 8) innych przychodów operacyjnych (pozostałych przychodów operacyjnych), 9) innych kosztów operacyjnych (pozostałych kosztów operacyjnych), 10) przychodów finansowych z tytułu dywidend i udziałów zyskach, 11) przychodów finansowych

Badane spółki sporządzały noty do następujących pozycji przychodów z podstawowej działalności⁴⁸: przychody ze sprzedaży, przychody ze sprzedaży produktów oraz przychody ze sprzedaży towarów i materiałów. Żaden z badanych podmiotów nie sporządził noty dotyczącej przychodów ze sprzedaży usług (por. tabela 4.19).

Z upływem lat zwiększyła się liczba spółek ujawniających notę dotyczącą przychodów ze sprzedaży, zmniejszyła się natomiast liczba spółek ujawniających noty dotyczące przychodów ze sprzedaży produktów oraz przychodów ze sprzedaży towarów i materiałów (por. tabela 4.20).

Należy zauważyć, że badane spółki nie tylko częściej ujawniały notę odnośnie do przychodów ze sprzedaży, ale również zwiększyła się liczba pozycji prezentowanych w tej notcie. W roku 2006 badane spółki ujawniły w sumie 27 pozycji w notcie dotyczącej przychodów ze sprzedaży, natomiast w roku 2011 aż 105 pozycji (por. tabela 4.20).

Tabela 4.20. Liczba pozycji ujawnianych przez spółki w notach dotyczących przychodów z podstawowej działalności – wyniki badania

Rok	2006	2007	2008	2009	2010	2011
Liczba spółek podlegających badaniu	29	34	34	36	38	36
Nazwa noty	Liczba wszystkich pozycji ujawnianych w notach przez wszystkie spółki w poszczególnych latach					
Przychody ze sprzedaży	27	50	65	67	65	105
Przychody ze sprzedaży produktów	26	34	34	40	30	15
Przychody ze sprzedaży towarów i materiałów	26	25	15	31	17	12

Źródło: opracowanie własne.

Na przykład noty dotyczące pozycji zbiorczej przychodów – przychody ze sprzedaży zawierały następujące pozycje:

- sprzedaż detaliczna towarów i materiałów,
- sprzedaż hurtowa towarów i materiałów,
- sprzedaż hurtowa produktów,
- sprzedaż usług⁴⁹.

z tytułu odsetek, 12) innych przychodów finansowych, 13) kosztów finansowych z tytułu odsetek, 14) innych kosztów finansowych, 15) podatku bieżącego oraz podatku odroczonego.

⁴⁸ W badaniu pominięto noty dotyczące segmentów działalności prezentowane przez większość badanych spółek.

⁴⁹ Z kolei przykład noty, pochodzącej z raportu spółki Bakalland SA, dotyczącej przychodów ze sprzedaży produktów, zawierał następujące pozycje: owoce suszone, ziarna i orzechy, puszki, pozostałe, usługi.

Badane spółki najwięcej pozycji ujawniały w nocie dotyczącej przychodów ze sprzedaży. Z upływem lat liczba pozycji ujawnianych w powyższej nodie przez wszystkie badane podmioty zwiększyła się niemalże czterokrotnie. Zmniejszyła się natomiast liczba pozycji ujawnianych przez spółki w notach dotyczących przychodów ze sprzedaży produktów czy przychodów ze sprzedaży towarów i materiałów, co wynika m.in. z faktu, że w analizowanym okresie podmioty rzadziej wykazywały w rachunku wyników pozycje szczegółowe – przychody ze sprzedaży produktów oraz przychody ze sprzedaży materiałów i towarów.

Badane jednostki w większości nie sporządzały not do pozycji rachunku wyników dotyczących kosztów podstawowej działalności. Tylko nieliczne spółki ujawniały noty dotyczące kosztu własnego sprzedaży (w latach 2006–2008 żadna spółka nie ujawniła not do tej pozycji, natomiast w latach 2009–2011 notę tę ujawniło ponad 5% badanych podmiotów) czy wartości sprzedanych towarów i materiałów (w latach 2006–2008 oraz w roku 2009 żadna spółka nie ujawniła not do tej pozycji, natomiast w latach 2010–2011 notę tę ujawniło ponad 2% badanych spółek). Należy jednak zaznaczyć, że podmioty, które sporządziły noty dotyczące kosztów działalności podstawowej, ujawniły w nich po jednej pozycji.

Większość spółek sporządziło natomiast notę dotyczącą kosztów rodzajowych, zawierającą uzgodnienie wielkości kosztów rodzajowych i kosztów z układu funkcjonalnego.

Z upływem lat zwiększył się odsetek badanych spółek ujawniających noty dotyczące pozostałych przychodów operacyjnych oraz pozostałych kosztów operacyjnych (por. tabela 4.21).

Tabela 4.21. Udział spółek prezentujących noty dotyczące pozostałej działalności operacyjnej w ogólnej liczbie spółek podlegających badaniu (w %)

Rok	2006	2007	2008	2009	2010	2011
Liczba spółek podlegających badaniu	29	34	34	36	38	36
Nazwa noty	Udział spółek ujawniających daną notę					
Pozostałe przychody operacyjne	86,2	85,3	91,2	91,7	94,7	100,0
Pozostałe koszty operacyjne	82,8	85,3	94,1	94,4	97,4	94,4

Źródło: opracowanie własne.

Wyniki badania wskazują, że liczba pozycji ujawnianych w notach była zdecydowanie największa w przypadku Pozostałych przychodów operacyjnych oraz Pozostałych kosztów operacyjnych (por. tabela 4.22). Tym samym szczegółowość ujawnień dotyczących pozostałej działalności była największa.

Tabela 4.22. Liczba pozycji ujawnianych przez spółki w notach dotyczących pozostałych przychodów operacyjnych oraz pozostałych kosztów operacyjnych – wyniki badania

Rok	2006	2007	2008	2009	2010
Liczba spółek podlegających badaniu	29	34	34	36	38
Nazwa noty	Liczba wszystkich pozycji ujawnianych w notach przez wszystkie spółki w poszczególnych latach				
Pozostałe przychody operacyjne	199	274	281	328	318
Pozostałe koszty operacyjne	223	300	319	373	374

Źródło: opracowanie własne.

W roku 2006 wszystkie badane spółki ujawniły razem 199 pozycji w notcie dotyczącej pozostałych przychodów operacyjnych. W roku 2011 badane podmioty ujawniły razem w powyższej notcie ponad 300 pozycji, co oznacza, że każda z nich ujawniła średnio ponad osiem pozycji⁵⁰. Z kolei w notcie dotyczącej pozostałych kosztów operacyjnych wszystkie badane spółki ujawniły razem w roku 2011 ponad 340 pozycji, co oznacza, że każda z nich ujawniła w tym roku średnio ponad dziewięć pozycji. Z upływem lat zwiększyła się zatem w sprawozdaniach finansowych spółek liczba pozycji zawartych w notach dotyczących pozostałej działalności⁵¹.

W analizowanych latach zwiększył się także odsetek badanych spółek ujawniających noty dotyczące przychodów finansowych oraz kosztów finansowych, zmniejszył się natomiast udział spółek ujawniających notę dotyczącą odsetek, zarówno w przypadku przychodów, jak i kosztów finansowych (por. tabela 4.23).

Analiza not wskazuje, że w przypadku działalności finansowej ich struktura była bardzo rozbudowana (por. tabela 4.23). Wszystkie spółki ujawniły razem w notach w roku 2006 aż 138 pozycji dotyczących przychodów finansowych oraz 160 pozycji dotyczących kosztów finansowych. W roku 2011 liczba pozycji zawartych w notcie dotyczącej przychodów finansowych wynosiła 204, co oznacza, że każda badana spółka ujawniała średnio ponad pięć pozycji w tej notcie. W tym samym roku każda spółka ujęła średnio ponad siedem pozycji w notcie dotyczącej kosztów finansowych⁵².

⁵⁰ Analiza zawartości not pozwala stwierdzić, że część spółek prezentowała w ramach pozostałych przychodów operacyjnych pozycje, które zgodnie z polskim prawem bilansowym zostałyby zaklasyfikowane do przychodów finansowych.

⁵¹ Na przykład spółka Efekt SA w roku 2011 ujawniła w notcie dotyczącej innych przychodów operacyjnych następujące pozycje: 1) rozwiązanie rezerwy (z tytułu), 2) spłaty należności, 3) pozostałe, w tym: (a) ulga z tytułu zakupu kas fiskalnych, (b) otrzymane odszkodowania, (c) zwrot kosztów postępowania sądowego, (d) sprzedaż surowców wtórnych, (e) nadwyżki inwentaryzacyjne, (f) inne.

⁵² Przykład noty, stanowiącej część sprawozdania finansowego spółki Bakalland SA, dotyczącej innych kosztów finansowych, zawierał następujące pozycje: 1) różnice kursowe (zrealizo-

Tabela 4.23. Udział spółek prezentujących noty dotyczące działalności finansowej w ogólnej liczbie spółek podlegających badaniu (w %)

Rok	2006	2007	2008	2009	2010	2011
Liczba spółek podlegających badaniu	29	34	34	36	38	36
Nazwa noty	Udział spółek ujawniających daną notę					
Przychody finansowe (inne przychody finansowe)	82,8	91,2	94,1	97,2	97,4	97,2
Odsetki (dotyczące przychodów finansowych)	27,6	32,4	26,5	13,9	13,2	11,1
Koszty finansowe (inne koszty finansowe)	89,7	94,1	97,1	94,4	86,8	100,0
Odsetki (dotyczące kosztów finansowych)	27,6	29,4	23,5	13,9	13,2	11,1

Źródło: opracowanie własne.

Tabela 4.24. Liczba pozycji ujawnianych przez spółki w notach dotyczących przychodów i kosztów finansowych – wyniki badania

Rok	2006	2007	2008	2009	2010	2011
Liczba spółek podlegających badaniu	29	34	34	36	38	36
Nazwa noty	Liczba wszystkich pozycji ujawnianych w notach przez wszystkie spółki w poszczególnych latach					
Przychody finansowe (inne przychody finansowe)	138	163	179	201	200	204
Odsetki (dotyczące przychodów finansowych)	63	88	63	22	17	7
Koszty finansowe (inne koszty finansowe)	160	187	210	237	243	254
Odsetki (dotyczące kosztów finansowych)	64	78	62	24	13	9

Źródło: opracowanie własne.

Ważny wydaje się fakt, że badane spółki ujawniały w ramach części informacji dodatkowej, dotyczącej działalności finansowej, oddzielne noty odnoszące się do odsetek⁵³. Odsetki te były związane zarówno z przychodami, jak i kosztami finansowymi. Liczba pozycji ujawnianych przez badane spółki w notce dotyczącej odsetek zmniejszyła się zdecydowanie w badanym okresie z 63 do 7 pozycji (w przypadku odsetek będących częścią przychodów finansowych) oraz z 64 do 9 pozycji (w przypadku odsetek będących częścią kosztów finansowych) – por. tabela 4.24.

wane, niezrealizowane), 2) utworzone rezerwy, 3) pozostałe, w tym: (a) kontrakty walutowe, (b) opcje, (c) prowizje od kredytów, (d) anulowane naliczone odsetki lat ubiegłych, (e) wycena bilansowa akcji.

⁵³ Część spółek w ramach ujawnień z zakresu działalności finansowej sporządzała również noty dotyczące dywidend. Nie zostały one jednak zaliczone do grupy pozycji dominujących, zatem nie uwzględniono ich w niniejszej analizie.

4.3. Struktura innych całkowitych dochodów w praktyce spółek publicznych w Polsce w latach 2009–2011

4.3.1. Ogólna struktura składników innych całkowitych dochodów⁵⁴

Przez ogólną strukturę innych całkowitych dochodów rozumie się sposób ich prezentacji (tzn. razem z tradycyjną częścią rachunku wyników bądź oddzielnie) oraz liczbę pozycji wchodzących w skład innych całkowitych dochodów (tzn. jedna lub kilka pozycji).

W ramach niniejszego obszaru badawczego dokonano analizy innych dochodów całkowitych wykazywanych w latach 2009–2011 przez spółki z wybranych sektorów (por. tabela 4.25)⁵⁵. Należy zaznaczyć, że ustalając częstotliwość występowania danej cechy we wszystkich badanych spółkach (trzy sektory razem), wykorzystano średnią ważoną uwzględniającą liczebność sektora. Do obliczenia częstotliwości występowania danej pozycji w poszczególnych sektorach zastosowano średnią arytmetyczną.

Tabela 4.25. Ogólna struktura innych całkowitych dochodów spółek w wybranych sektorach w latach 2009–2011 (w %)

Lata	2009	2010	2011
1	2	3	4
Przemysł paliwowy			
	Udział spółek stosujących w poszczególnych latach dane rozwiązanie w ogólnej liczbie spółek z sektora podlegających badaniu		
Sprawozdanie z zysków całkowitych prezentowane razem z rachunkiem zysków i strat	40,0	40,0	40,0
Sprawozdanie z zysków całkowitych prezentowane oddzielnie od rachunku zysków i strat	60,0	60,0	60,0
Spółka w ogóle nie prezentuje sprawozdania z zysków całkowitych	0	0	0

⁵⁴ Fragmenty niniejszego podrozdziału pracy zostały opublikowane po raz pierwszy w: B. Bek-Gaik, *Prezentacja innych dochodów całkowitych w sprawozdaniach finansowych wybranych spółek w Polsce w latach 2009–2011*, „Zeszyty Teoretyczne Rachunkowości”, t. 70 (126), SKwP, Warszawa 2013, s. 7–23.

⁵⁵ Z badania wyłączono lata 2006–2007, gdyż w tym okresie spółki nie były zobowiązane do stosowania koncepcji zysku całościowego.

1	2	3	4
Energetyka			
	Udział spółek stosujących w poszczególnych latach dane rozwiązanie w ogólnej liczbie spółek z sektora podlegających badaniu		
Sprawozdanie z zysków całkowitych prezentowane razem z rachunkiem zysków i strat	50,0	50,0	50,0
Sprawozdanie z zysków całkowitych prezentowane oddzielnie od rachunku zysków i strat	50,0	50,0	50,0
Spółka w ogóle nie prezentuje sprawozdania z zysków całkowitych	0	0	0
Handel hurtowy			
	Udział spółek stosujących w poszczególnych latach dane rozwiązanie w ogólnej liczbie spółek z sektora podlegających badaniu		
Sprawozdanie z zysków całkowitych prezentowane razem z rachunkiem zysków i strat	52,0	70,4	80,0
Sprawozdanie z zysków całkowitych prezentowane oddzielnie od rachunku zysków i strat	32,0	29,6	16,0
Spółka w ogóle nie prezentuje sprawozdania z zysków całkowitych	16,0	0	4,0
Razem sektory – przemysł paliwowy, energetyka, handel hurtowy			
	Udział spółek stosujących w poszczególnych latach dane rozwiązanie w ogólnej liczbie spółek podlegających badaniu		
Sprawozdanie z zysków całkowitych prezentowane razem z rachunkiem zysków i strat	47,4	63,2	69,4
Sprawozdanie z zysków całkowitych prezentowane oddzielnie od rachunku zysków i strat	36,8	36,8	27,8
Spółka w ogóle nie prezentuje sprawozdania z zysków całkowitych	15,8	0	2,8

Źródło: opracowanie własne.

W badanym okresie spółki prezentowały inne całkowite dochody łącznie z rachunkiem wyników i takie rozwiązanie z roku na rok było stosowane w coraz większym zakresie. Zauważalne jest jednak zróżnicowanie tego rozwiązania w poszczególnych latach i sektorach.

W 2009 r. 40% badanych spółek z sektora – przemysł paliwowy przedstawiło inne całkowite dochody razem z tradycyjną częścią rachunku wyników, podczas gdy takie rozwiązanie stosowało 5% spółek z sektora – energetyka oraz

52% spółek z sektora – handel hurtowy. Generalnie w roku 2009 średnio 47,4% badanych podmiotów wykazywało inne całkowite dochody razem z tradycyjną częścią rachunku wyników, natomiast średnio 15,8% spółek nie zaprezentowało innych całkowitych dochodów w ogóle.

W 2010 r. 70,4% spółek z sektora – handel hurtowy przedstawiło inne całkowite dochody razem z tradycyjną częścią rachunku wyników, podczas gdy z sektorów – przemysł paliwowy i energetyka było to 50% spółek. W 2010 r. inne całkowite dochody razem z tradycyjną częścią rachunku wyników prezentowało średnio 63,2% badanych podmiotów.

W roku 2011 aż 80% spółek z sektora – handel hurtowy zaprezentowało inne całkowite dochody razem z tradycyjną częścią rachunku wyników, podczas gdy z sektora paliwowego było to 40% spółek, a z sektora energetyki – 50%. W roku 2011 średnio 69,4% wszystkich badanych spółek zaprezentowało sprawozdanie z innych całkowitych dochodów razem z tradycyjną częścią rachunku wyników.

Należy podkreślić, że najbardziej stabilne rozwiązanie w tym zakresie można było dostrzec w spółkach z sektorów – przemysł paliwowy oraz energetyka; nie zmieniało się ono w latach 2009–2011.

W ramach ogólnej struktury innych całkowitych zysków ustalono również, jaka część spółek z badanych sektorów prezentowała inne całkowite dochody w jednej pozycji (por. tabela 4.26). Zdecydowana większość spółek z wszystkich sektorów prezentowała je w wielu pozycjach. Średnio było to 15,6% spółek w 2009 r., 7,9% w 2010 r. i 8,6% podmiotów w roku 2011. W poszczególnych branżach stosowano różne rozwiązania.

W roku 2009 prawie 17% spółek z sektora – energetyka oraz 19% spółek z sektora – handel hurtowy wykazywało inne całkowite dochody w jednej pozycji – inne całkowite zyski. W roku 2011 odsetek spółek z sektora – energetyka prezentujących inne całkowite dochody w jednej pozycji nie zmienił się, natomiast odsetek spółek z sektora – handel hurtowy zmniejszył się do 8,3%. Żadna spółka z sektora – przemysł paliwowy nie przedstawiła innych całkowitych dochodów w jednej pozycji. Analiza średniej (ważonej), uwzględniającej liczebność sektora, pozwala stwierdzić, że spółki z wszystkich sektorów w badanym okresie coraz rzadziej ujawniały inne całkowite dochody w jednej pozycji.

W latach 2009–2011 średnia liczba pozycji prezentowanych w innych całkowitych dochodach wyniosła około trzech pozycji (por. tabela 4.27). Najwięcej pozycji w ramach innych całkowitych dochodów wykazywały spółki z sektora – przemysł paliwowy, natomiast najmniej pozycji spółki z sektora – handel hurtowy.

Tabela 4.26. Prezentacja innych całkowitych dochodów w latach 2009–2011 w podziale na sektory (w %)

Rok	2009				2010				2011			
Sektory	Prze- mysł pali- wowy	Ener- gety- ka	Han- del hur- towy	Sek- tory ra- zem	Prze- mysł pali- wowy	Ener- getyka	Han- del hur- towy	Sek- tory ra- zem	Prze- mysł pali- wowy	Ener- getyka	Han- del hur- towy	Sek- tory ra- zem
Odsetek spółek stosujących w poszczególnych latach dane rozwiązanie												
Inne całkowite dochody prezen- towane w ra- mach jednej pozycji – inne całkowite zyski (netto)	0,0	16,7	19,0	15,6	0,0	16,7	7,4	7,9	0,0	16,7	8,3	8,6

Źródło: opracowanie własne.

Tabela 4.27. Średnia liczba pozycji w ramach innych całkowitych dochodów w latach 2009–2011 w podziale na sektory

Rok	2009				2010				2011			
Sektory	Prze- mysł pali- wowy	Ener- getyka	Han- del hur- towy	Sek- tory ra- zem	Prze- mysł pali- wowy	Ener- getyka	Han- del hur- towy	Sek- tory ra- zem	Prze- mysł pali- wowy	Ener- getyka	Han- del hur- towy	Sek- tory ra- zem
Średnia liczba pozycji w ramach innych całkowitych dochodów	4,2	3,0	1,8	3,0	3,4	2,8	2,5	2,9	3,8	2,9	2,5	3,0

Źródło: opracowanie własne.

Reasumując, analiza ogólnej struktury innych całkowitych dochodów pozwala na stwierdzenie, że były one prezentowane łącznie z tradycyjnym rachunkiem wyników. Ponadto z upływem lat zwiększyła się liczba spółek, które przedstawiają całkowite dochody w więcej niż jednej pozycji, a średnia ich liczba wynosi trzy pozycje.

Badania dotyczące ogólnej struktury innych całkowitych dochodów pozwoliły ustalić ogólne cechy modelu sprawozdawczego funkcjonującego w tym zakresie w praktyce spółek publicznych w Polsce. Stały się one podstawą do

kolejnego etapu badania poświęconego szczegółowej strukturze innych całkowitych dochodów, który pozwolił odpowiedzieć na pytanie nie tylko o liczbę pozycji w standardzie sprawozdawczym, ale również ich rodzaj.

4.3.2. Szczegółowa struktura innych całkowitych dochodów w latach 2009–2011

W ramach niniejszego obszaru badawczego dokonano analizy szczegółowej struktury innych całkowitych dochodów. Ustalono, jakie pozycje były prezentowane przez spółki z badanych sektorów w latach 2009–2011.

Celem głównym było określenie, jaki jest średni⁵⁶ udział spółek z danego sektora, które zaprezentowały daną pozycję w ramach innych całkowitych dochodów (por. tabela 4.28).

Tabela 4.28. Szczegółowa struktura innych całkowitych dochodów w podziale na sektory (w %)

Sektor	Średnie wielkości w latach 2009–2011		
	Przemysł paliwowy	Energetyka	Handel hurtowy
Nazwa pozycji	Udział spółek prezentujących w poszczególnych latach daną pozycję		
1	2	3	4
Różnice kursowe z przeliczenia jednostek zagranicznych	93,3	38,9	44,1
Różnice kursowe przeniesione do wyniku finansowego – sprzedaż oddziałów zagranicznych	0,0	0,0	1,2
Różnice z przeliczenia wartości firmy jednostek podporządkowanych	0,0	0,0	2,6
Poprawki reklasifikacyjne związane z operacjami zagranicznymi zlikwidowanymi lub rozwiązanymi w ciągu roku	0,0	0,0	2,8
Zyski (straty) z tytułu przeszacowania aktywów finansowych dostępnych do sprzedaży składników:	46,7	61,1	34,9
• zyski (straty) ujęte w okresie w innych zyskach całkowitych	0,0	0,0	2,6
• kwoty przeniesione do wyniku finansowego	0,0	0,0	2,6
W księgowanie papierów wartościowych dostępnych do sprzedaży z kapitału własnego	0,0	5,6	0,0
Skutki aktualizacji aktywów trwałych	13,3	5,6	29,5
Efektywna część zysków i strat związanych z instrumentami zabezpieczającymi przepływy środków pieniężnych:	73,3	50,0	27,3

⁵⁶ Na potrzeby obszaru badawczego wykorzystano średnią arytmetyczną.

1	2	3	4
• zyski (straty) ujęte w okresie w innych zyskach całkowitych	0,0	0,0	2,6
• kwoty przeniesione do wyniku finansowego	0,0	0,0	2,6
• kwoty ujęte w wartości początkowej pozycji zabezpieczających	0,0	0,0	2,6
Wysięgowanie instrumentów pochodnych zabezpieczających przepływy pieniężne z kapitału własnego	0,0	16,7	0,0
Rozliczenie instrumentów zabezpieczających	13,3	0,0	1,4
Zyski (straty) aktuarialne z programów określonych świadczeń emerytalnych	26,7	11,1	19,5
Zyski (straty) aktuarialne z tytułu programu motywacyjnego	0,0	0,0	1,6
Wynik na sprzedaży akcji własnych	0,0	0,0	1,2
Pozostałe całkowite zyski	13,3	0,0	6,8
Aktualizacja wartości aktywów i zobowiązań	6,7	0,0	0,0
Wynik na sprzedaży udziałów w jednostce zależnej	0,0	0,0	4,2
Udział w zyskach całkowitych jednostek stowarzyszonych	6,7	5,6	6,8
Kapitał z aktualizacji wyceny udziałów sprzedanych	0,0	0,0	4,2
Wycena nieruchomości do wartości godziwej na moment przeklasyfikowania	13,3	0,0	0,0
Podatek dochodowy dotyczący innych całkowitych zysków	33,3	38,9	34,9
Podatek odroczony dotyczący innych całkowitych dochodów	40,0	22,2	8,2

Źródło: opracowanie własne.

Analiza szczegółowej struktury innych całkowitych dochodów sporządzanych przez badane spółki pozwala na stwierdzenie, że praktyka gospodarcza ciągle nie wypracowała wspólnego wzorca tej części sprawozdania finansowego. Zróżnicowanie struktury i nazewnictwa poszczególnych pozycji sprawozdawczych jest bardzo duże. Ponadto w praktyce nie wypracowano dotychczas także uniwersalnej nazwy tej części sprawozdania finansowego. W raportach rocznych spółek podlegających badaniu zidentyfikowano następujące określenia:

- inne składniki pełnego dochodu,
- inne zyski (straty) całkowite,
- inne całkowite dochody,
- inne dochody,
- pozostałe całkowite dochody,
- inne składniki całkowitego dochodu,
- sprawozdanie z całkowitych dochodów,
- pozostałe dochody całkowite,
- składniki innych całkowitych dochodów.

Co istotne, spółki podlegające badaniu w ogóle nie sporządzały not objaśniających do innych całkowitych zysków.

Należy podkreślić, że część spółek prezentowała w sprawozdaniu finansowym pozycje innych całkowitych dochodów, natomiast opiewały one na kwoty zerowe. W związku z tym w ramach badania przygotowano zestawienie struktury wartościowej innych zysków całkowitych (sprawozdania z innych zysków całkowitych). Ustalono, jaki jest udział wartości bezwzględnych poszczególnych pozycji innych całkowitych dochodów w sumie wartości bezwzględnych wszystkich składników tych dochodów (por. tabela 4.29).

Biorąc pod uwagę wartość dochodów, największe znaczenie mają inne całkowite dochody dotyczące różnic kursowych z przeliczenia jednostek zagranicznych. W 2010 r. udział wartościowy tego składnika wynosił ponad 52% w ogólnej wartości wszystkich innych całkowitych dochodów. Kolejnym istotnym składnikiem innych całkowitych dochodów były zyski (straty) z tytułu przeszacowania aktywów finansowych dostępnych do sprzedaży. Z upływem lat rosło też znaczenie (w ujęciu wartościowym) innych całkowitych dochodów dotyczących efektywnej części zysków i strat związanych z instrumentami zabezpieczającymi przepływy środków pieniężnych. W roku 2009 składnik ten stanowił 9,9% wartości wszystkich innych całkowitych dochodów, natomiast w roku 2011 udział ten wyniósł już 28%.

Pozostałe składniki innych całkowitych dochodów nie stanowiły istotnego udziału w ich ogólnej wartości (por. tabela 4.29).

Tabela 4.29. Struktura wartościowa innych całkowitych dochodów w analizowanych latach (w %)

Rok	2009	2010	2011
Pozycje innych całkowitych zysków	Struktura wartościowa innych zysków całkowitych (sprawozdania z innych zysków całkowitych)		
1	2	3	4
Różnice kursowe z przeliczenia jednostek zagranicznych	44,4	52,7	39,9
Różnice kursowe przeniesione do wyniku finansowego – sprzedaż oddziałów zagranicznych	0,0	0,0	0,0
Różnice z przeliczenia wartości firmy jednostek podporządkowanych	0,0	2,6	3,3
Poprawki reklasyfikacyjne związane z operacjami zagranicznymi zlikwidowanymi lub rozwiązanymi w ciągu roku	1,1	0,0	0,0
Zyski (straty) z tytułu przeszacowania aktywów finansowych dostępnych do sprzedaży składników	25,1	13,8	14,3
• zyski (straty) ujęte w okresie w innych zyskach całkowitych	0,0	0,0	0,0

1	2	3	4
• kwoty przeniesione do wyniku finansowego	0,0	0,0	0,0
Skutki aktualizacji aktywów trwałych	0,0	0,0	3,3
Wydłużenie papierów wartościowych dostępnych do sprzedaży z kapitału własnego	0,0	0,0	0,0
Efektywna część zysków i strat związanych z instrumentami zabezpieczającymi przepływy środków pieniężnych	9,9	19,6	28,0
• zyski (straty) ujęte w okresie w innych zyskach całkowitych	0,0	0,0	0,0
• kwoty przeniesione do wyniku finansowego	0,0	0,0	0,0
• kwoty ujęte w wartości początkowej pozycji zabezpieczających	0,0	0,0	0,0
Wydłużenie instrumentów pochodnych zabezpieczających przepływy pieniężne z kapitału własnego	1,7	1,3	1,3
Rozliczenie instrumentów zabezpieczających	2,6	1,0	4,1
Zyski (straty) aktuarialne z programów określonych świadczeń emerytalnych	0,0	0,0	0,0
Zyski (straty) aktuarialne z tytułu programu motywacyjnego	3,3	0,0	0,0
Wynik na sprzedaży akcji własnych	0,0	0,0	0,0
Pozostałe całkowite zyski	1,0	4,4	0,0
Jedna pozycja – inne całkowite dochody (netto)	0,0	0,0	0,0
Aktualizacja wartości aktywów i zobowiązań	0,0	0,0	0,0
Wynik na sprzedaży udziałów w jednostce zależnej	5,8	0,0	0,0
Udział w zyskach całkowitych jednostek stowarzyszonych	0,5	0,0	0,0
Kapitał z aktualizacji wyceny udziałów sprzedanych	0,0	0,0	0,0
Wycena nieruchomości do wartości godziwej na moment przeklasyfikowania	0,5	2,1	1,2
Podatek dochodowy dotyczący innych całkowitych zysków	0,0	0,0	1,6
Podatek odroczoney dotyczący innych całkowitych dochodów	4,1	2,4	2,9

Źródło: opracowanie własne.

Analiza struktury innych całkowitych dochodów sporządzanych przez badane spółki wskazuje, że można zidentyfikować w ramach tego sprawozdania pozycje ujawniane przez większość spółek (pozycje dominujące)⁵⁷ oraz pozycje

⁵⁷ Do dominujących pozycji innych całkowitych dochodów należą pozycje odnoszące się do różnic kursowych z przeliczenia jednostek zagranicznych, zysków (strat) z tytułu przeszacowania

o charakterze incydentalnym⁵⁸, a ponadto określić standard tego sprawozdania (por. rysunek 4.3).

Różnice kursowe z przeliczenia jednostek zagranicznych
Zyski (straty) z tytułu przeszacowania aktywów finansowych dostępnych do sprzedaży składników
Efektywna część zysków i strat związanych z instrumentami zabezpieczającymi przepływy środków pieniężnych
Podatek dochodowy dotyczący innych całkowitych zysków

Rysunek 4.3. Standardowa struktura innych całkowitych dochodów

Źródło: opracowanie własne.

4.3.3. Dominujące i sporadycznie występujące pozycje innych całkowitych dochodów

Analiza wyników badania pozwala stwierdzić, że dominującymi pozycjami innych całkowitych dochodów były pozycje, które miały charakter zbiorczy. Co więcej, z upływem lat lista pozycji dominujących nie zmieniła się.

Można wyróżnić cztery pozycje dominujące. Pierwsza dotyczy różnic kursowych. Pozycja ta dominuje w większości badanych lat. Kolejna dominująca pozycja dotyczy przeszacowania aktywów dostępnych do sprzedaży. Częstotliwość prezentowania tej pozycji zmniejszyła się w badanym okresie. Do pozycji dominujących zaliczono również składnik innych zysków całkowitych dotyczący instrumentów zabezpieczających przepływy pieniężne – częstotliwość prezentowania tej pozycji zwiększyła się w latach 2009–2011 (por. tabela 4.30) oraz podatek dochodowy dotyczący innych całkowitych zysków.

Fakt, że wśród pozycji dominujących znajduje się podatek dochodowy oznacza, że ponad 37% spółek w roku 2009 oraz ponad 34% spółek w roku 2011 wybrało określony model prezentacji innych zysków całkowitych. Mowa tu o prezentowaniu pozycji innych zysków całkowitych w wartości brutto oraz prezentowaniu oddzielnie podatku dochodowego (por. tabela 4.31).

aktywów finansowych dostępnych do sprzedaży składników, efektywnej części zysków i strat związanych z instrumentami zabezpieczającymi przepływy środków pieniężnych, a także podatku dochodowego dotyczącego innych całkowitych zysków.

⁵⁸ Podobnie jak w przypadku tradycyjnego rachunku wyników, inne całkowite dochody mają zróżnicowaną formę, co powoduje, że udział spółek prezentujących poszczególne pozycje jest relatywnie mały. Przyjęto założenia, analogiczne do analizy tradycyjnej części rachunku wyników, że jeżeli dana pozycja jest prezentowana w innych całkowitych dochodach przynajmniej w jednym z badanych lat, średnio przez więcej niż 30% spółek (ze wszystkich sektorów), to wówczas uznaje się ją za dominującą. Do obliczenia pozycji dominujących wzięto pod uwagę średnią ważoną uwzględniającą liczebność poszczególnych sektorów.

Tabela 4.30. Dominujące składniki innych całkowitych dochodów – wyniki badania (w %)

Rok	2009	2010	2011
Nazwa pozycji	Udział spółek prezentujących w poszczególnych latach daną pozycję innych całkowitych zysków		
Różnice kursowe z przeliczenia jednostek zagranicznych	53,1	55,3	42,9
Zyski (straty) z tytułu przeszacowania aktywów finansowych dostępnych do sprzedaży składników	46,9	39,5	37,1
Efektywna część zysków i strat związanych z instrumentami zabezpieczającymi przepływy środków pieniężnych	34,4	36,8	42,9
Podatek dochodowy dotyczący innych całkowitych zysków	37,5	34,2	34,3

Źródło: opracowanie własne.

Spółki podlegające badaniu przedstawiały pozycje innych całkowitych dochodów w bardzo zróżnicowany sposób. Co więcej, większość z nich była prezentowana przez mniej niż 30% badanych spółek, dlatego zostały one zaliczone do grupy pozycji incydentalnych.

Wszystkie składniki innych całkowitych dochodów podzielono na grupy dotyczące:

- różnic kursowych,
- aktywów dostępnych do sprzedaży,
- aktualizacji wartości aktywów trwałych,
- instrumentów zabezpieczających przepływy pieniężne,
- programów określonych świadczeń emerytalnych,
- pozostałych pozycji.

Inne całkowite dochody dotyczące różnic kursowych

Do grupy pozycji incydentalnych dotyczących różnic kursowych należą trzy pozycje. Jedna ze spółek (Drozapol SA) prezentowała w roku 2010 pozycję – różnice kursowe przeniesione do wyniku finansowego – sprzedaż oddziałów zagranicznych. W latach 2010–2011 inna spółka (TFONE SA) wykazywała pozycję – różnice z przeliczenia wartości firmy jednostek podporządkowanych. Z kolei w latach 2009–2010 jeden z badanych podmiotów prezentował pozycję – poprawki reklasyfikacyjne związane z operacjami zagranicznymi zlikwidowanymi lub rozwiązanymi w ciągu roku (por. tabela 4.31). Przedstawione składniki innych całkowitych dochodów były prezentowane jako samodzielne pozycje (a nie jako składniki korygujące pozycję – różnice kursowe z przeliczenia jednostek zagranicznych).

Tabela 4.31. Incydentalne pozycje innych całkowitych dochodów związane z różnicami kursowymi – wyniki badania (w %)

Rok	2009	2010	2011
Nazwa pozycji	Udział spółek prezentujących w poszczególnych latach daną pozycję innych całkowitych zysków		
Różnice kursowe przeniesione do wyniku finansowego – sprzedaż oddziałów zagranicznych	0,0	2,6	0,0
Różnice z przeliczenia wartości firmy jednostek podporządkowanych	0,0	2,6	2,9
Poprawki reklasyfikacyjne związane z operacjami zagranicznymi zlikwidowanymi lub rozwiązanymi w ciągu roku	3,1	2,6	0,0

Źródło: opracowanie własne.

Inne całkowite dochody dotyczące aktywów dostępnych do sprzedaży

Do składników incydentalnych innych całkowitych dochodów zostały zaliczone trzy pozycje. Dwie pozycje prezentowane przez tę samą spółkę (Drozapol SA) korygowały wartość zysków (strat) z tytułu przeszacowania aktywów finansowych dostępnych do sprzedaży (dotyczyło to pozycji – zyski (straty) ujęte w okresie w innych zyskach całkowitych oraz pozycji – kwoty przeniesione do wyniku finansowego). Jeden podmiot (CEZ SA) wykazywał odrębnie ramach innych całkowitych dochodów pozycję – wysięgowanie papierów wartościowych dostępnych do sprzedaży z kapitału własnego (por. tabela 4.32).

Tabela 4.32. Incydentalne pozycje innych całkowitych dochodów związane z aktywami dostępnymi do sprzedaży – wyniki badania (w %)

Rok	2009	2010	2011
Nazwa pozycji	Udział spółek prezentujących w poszczególnych latach daną pozycję innych zysków całkowitych		
Zyski (straty) z tytułu przeszacowania aktywów finansowych dostępnych do sprzedaży składników:			
• zyski (straty) ujęte w okresie w innych zyskach całkowitych	0,0	2,6	2,9
• kwoty przeniesione do wyniku finansowego	0,0	2,6	2,9
Wysięgowanie papierów wartościowych dostępnych do sprzedaży z kapitału własnego	3,1	2,6	0,0

Źródło: opracowanie własne.

Inne całkowite dochody dotyczące aktualizacji wartości aktywów trwałych

Do kategorii pozycji incydentalnych innych całkowitych dochodów związanych z aktualizacją wartości aktywów trwałych należy tylko jedna pozycja – w analizowanym okresie ponad 20% spółek zaprezentowało pozycję – skutki aktualizacji aktywów trwałych (por. tabela 4.33).

Tabela 4.33. Incydentalne pozycje innych całkowitych dochodów związane z aktualizacją wartości aktywów trwałych – wyniki badania (w %)

Rok	2009	2010	2011
Nazwa pozycji	Udział spółek prezentujących w poszczególnych latach daną pozycję innych zysków całkowitych		
Skutki aktualizacji aktywów trwałych	25,0	21,1	22,9

Źródło: opracowanie własne.

Inne całkowite dochody dotyczące instrumentów zabezpieczających przepływy pieniężne

Do pozycji incydentalnych innych całkowitych dochodów związanych z instrumentami zabezpieczającymi zaliczono pięć pozycji. Jedna z badanych spółek (Drozapol SA) prezentowała w latach 2010–2011 trzy pozycje korygujące pozycję – efektywna część zysków i strat związanych z instrumentami zabezpieczającymi przepływy środków pieniężnych. Ponadto w latach 2009–2011 jeden podmiot (CEZ SA) wykazywał odrębnie w ramach innych zysków całkowitych pozycję – wyksięgowanie instrumentów pochodnych zabezpieczających przepływy pieniężne z kapitału własnego. Do omawianej grupy składników incydentalnych została zaliczona również pozycja – rozliczenie instrumentów zabezpieczających (por. tabela 4.34).

Tabela 4.34. Incydentalne pozycje innych całkowitych dochodów związane z instrumentami zabezpieczającymi przepływy pieniężne – wyniki badania (w %)

Rok	2009	2010	2011
1	2	3	4
Nazwa pozycji	Udział spółek prezentujących w poszczególnych latach daną pozycję innych zysków całkowitych		
Efektywna część zysków i strat związanych z instrumentami zabezpieczającymi przepływy środków pieniężnych:			
• zyski (straty) ujęte w okresie w innych zyskach całkowitych	0,0	2,6	2,9

Tabela 4.34 (cd.)

1	2	3	4
• kwoty przeniesione do wyniku finansowego	0,0	2,6	2,9
• kwoty ujęte w wartości początkowej pozycji zabezpieczających	0,0	2,6	2,9
Wyksięgowanie instrumentów pochodnych zabezpieczających przepływy pieniężne z kapitału własnego	3,1	2,6	2,9
Rozliczenie instrumentów zabezpieczających	3,1	0,0	5,7

Źródło: opracowanie własne.

Inne całkowite dochody dotyczące programów określonych świadczeń emerytalnych

Do pozycji incydentalnych innych całkowitych dochodów związanych z programami określonych świadczeń emerytalnych zostały zaliczone dwie pozycje. Ponad 20% badanych spółek w roku 2009 oraz 18,4% spółek w roku 2010, jak również 17,1% spółek w roku 2011 prezentowało w ramach innych całkowitych dochodów pozycję – zyski (straty) aktuarialne z programów określonych świadczeń emerytalnych. Z kolei jedna spółka (TFONE SA) w roku 2009 w ramach innych całkowitych dochodów wykazała pozycję – zyski (straty) aktuarialne z tytułu programu motywacyjnego (por. tabela 4.35).

Tabela 4.35. Incydentalne pozycje innych całkowitych dochodów związane z programami określonych świadczeń emerytalnych – wyniki badania (w %)

Rok	2009	2010	2011
Nazwa pozycji	Udział spółek prezentujących w poszczególnych latach daną pozycję innych zysków całkowitych		
Zyski (straty) aktuarialne z programów określonych świadczeń emerytalnych	21,9	18,4	17,1
Zyski (straty) aktuarialne z tytułu programu motywacyjnego	3,1	0,0	0,0

Źródło: opracowanie własne.

Pozostałe pozycje innych całkowitych dochodów

Najbardziej liczną grupą incydentalnych pozycji innych całkowitych dochodów jest grupa obejmująca pozostałe ich składniki. Grupa ta zawierała siedem pozycji, m.in. prezentowaną w roku 2010 przez jedną spółkę (Action SA) pozycję – wynik na sprzedaży akcji własnych. Z kolei w roku 2009 jeden z podmiotów (Petrolinvestment SA) wykazał pozycję – aktualizacja wartości

aktywów i zobowiązań. Ponadto w roku 2010 cztery spółki (CEZ SA, KONS-STALI SA, Delko SA, CP Energia SA) przedstawiały w ramach innych całkowitych dochodów pozycję – udział w zyskach całkowitych jednostek stowarzyszonych (por. tabela 4.36).

Tabela 4.36. Incydentalne pozycje innych całkowitych dochodów związane z pozostałymi pozycjami – wyniki badania (w %)

Rok	2009	2010	2011
Nazwa pozycji	Udział spółek prezentujących w poszczególnych latach daną pozycję innych zysków całkowitych		
Wynik na sprzedaży akcji własnych	0,0	2,6	0,0
Pozostałe całkowite zyski	3,1	5,3	11,4
Aktualizacja wartości aktywów i zobowiązań	3,1	0,0	0,0
Wynik na sprzedaży udziałów w jednostce zależnej	3,1	2,6	2,9
Udział w zyskach całkowitych jednostek stowarzyszonych	3,1	10,5	5,7
Kapitał z aktualizacji wyceny udziałów sprzedanych	3,1	2,6	2,9
Wycena nieruchomości do wartości godziwej na moment przeklasyfikowania	0,0	0,0	5,7

Źródło: opracowanie własne.

Podatek dochodowy dotyczący innych całkowitych dochodów

Do ostatniej kategorii pozycji incydentalnych należy tylko jedna pozycja. Mowa tu o pozycjach innych całkowitych dochodów dotyczących podatku dochodowego. Ponad 15% badanych spółek w roku 2009 oraz ponad 17% badanych podmiotów w roku 2011 prezentowało w ramach innych całkowitych dochodów pozycję – podatek odroczony dotyczący innych całkowitych dochodów (por. tabela 4.37).

Tabela 4.37. Incydentalne pozycje innych całkowitych dochodów związane z podatkiem dochodowym – wyniki badania (w %)

Rok	2009	2010	2011
Nazwa pozycji	Udział spółek prezentujących w poszczególnych latach daną pozycję innych zysków całkowitych		
Podatek odroczony dotyczący innych całkowitych dochodów	15,6	13,2	17,1

Źródło: opracowanie własne.

4.4. Wnioski z badania

Wyniki badania empirycznego jednoznacznie wskazują na duże zróżnicowanie sposobu prezentacji pozycji sprawozdawczych, zarówno w tradycyjnym rachunku wyników, jak i w ramach innych całkowitych dochodów. Należy jednocześnie podkreślić, że przy uwzględnieniu pozycji dominujących w rachunku wyników możliwa jest identyfikacja standardu sprawozdawczego wypracowanego w praktyce spółek publicznych (szczególnie w odniesieniu do tradycyjnego rachunku wyników). Wynikający z badania standard sprawozdawczy tradycyjnego rachunku wyników jest w dużej mierze zbliżony ze strukturą tego sprawozdania wynikającą z przepisów ustawy o rachunkowości. W praktyce sprawozdawczej polskich spółek publicznych dominuje wariant kalkulacyjny rachunku wyników. W odniesieniu do innych całkowitych dochodów należy natomiast zauważyć, że spółki nie wypracowały jeszcze spójnego wzorca tej części sprawozdania.

Na podstawie przeprowadzonego badania można zidentyfikować pewne ogólne tendencje dotyczące zmian standardu sprawozdawczego rachunku wyników w analizowanych latach. Spółki publiczne coraz częściej dzielą pozycje rachunku wyników na związane z działalnością kontynuowaną oraz pozycje dotyczące działalności niekontynuowanej. Wydaje się również, że spółki coraz rzadziej prezentują pozycje uszczegóławiające pozostałe przychody operacyjne, pozostałe koszty operacyjne oraz przychody i koszty finansowe. Coraz częściej spółki ujawniają też, jako samodzielne pozycje sprawozdawcze, składniki rachunku wyników, które według obowiązującego w przeszłości modelu sprawozdawczego stanowiły część przychodów finansowych. Mowa tu np. o różnicach kursowych czy zyskach z inwestycji. W ten sposób eksponują one w rachunku wyników pozycje, które uznają za szczególnie istotne.

Polskie spółki publiczne coraz rzadziej wykazują w rachunku wyników wybrane pozycje wtórne, takie jak zysk (strata) ze sprzedaży czy zysk (strata) z działalności gospodarczej. Coraz częściej z kolei prezentują one pozycje dotyczące zysku (straty) z działalności kontynuowanej oraz zysku (straty) z działalności niekontynuowanej.

Należy jednocześnie podkreślić, że w analizowanych latach nie zmieniła się znacząco średnia liczba pozycji sprawozdawczych, zarówno w tradycyjnej części rachunku wyników, jak i w innych całkowitych dochodów.

Spśród wszystkich składników rachunku wyników polskie spółki publicznie najczęściej ujawniają noty objaśniające dotyczące pozostałych przychodów i kosztów operacyjnych oraz przychodów i kosztów finansowych. Noty te zawierają również najwięcej pozycji. Co więcej, w analizowanych latach liczba pozycji w notach dotyczących pozostałych przychodów i pozostałych kosztów operacyjnych oraz przychodów i kosztów finansowych zwiększyła się znacząco, np. w przypadku pozostałych przychodów operacyjnych ze 199 pozycji w 2006 r.

do 310 pozycji w roku 2011. Zwiększyła się też liczba pozycji zawartych w notach dotyczących przychodów ze sprzedaży (z 27 pozycji w roku 2007 do 105 pozycji w roku 2011)⁵⁹. Zjawisko to może być efektem procesu przenoszenia informacji z rachunku wyników do not. Może również świadczyć o wzmacnianiu zawartości informacyjnej not przy zachowaniu dotychczasowej zawartości informacyjnej rachunku wyników, chociaż ten pogląd wydaje się trudny do obronienia, gdyż spółki w rachunku wyników coraz częściej prezentują pozycje ogólne kosztem pozycji uszczegóławiających.

Wyniki badania wskazują, że w pewnej mierze zarówno ogólna, jak i szczegółowa struktura rachunku wyników zależą od sektora⁶⁰. Okazuje się, że średnia liczba pozycji zawartych w rachunku wyników również jest uzależniona od sektora⁶¹. Kolejną przesłanką świadczącą o tym, że standard sprawozdawczy rachunku wyników zależy od sektora jest fakt, że spółki z sektora – przemysł paliwowy wykazywały częściej niż spółki z sektora – handel hurtowy inne całkowite dochody oddzielnie od tradycyjnej części rachunku wyników⁶².

Analiza szczegółowej struktury rachunku wyników wskazuje, że nowa koncepcja rachunku wyników nie wpłynęła na standard sprawozdawczy wypracowany przez praktykę gospodarczą. Pozycje dominujące tradycyjnego rachunku wyników w analizowanym okresie pozostały w dużej mierze niezmienione⁶³.

Uzyskane wyniki badania pozwalają zidentyfikować ogólne tendencje zmian sprawozdawczego modelu rachunku wyników:

- 1) wyraźne rozdzielenie działalności kontynuowanej od niekontynuowanej,
- 2) coraz częstsze eksponowanie w rachunku wyników pozycji istotnych, jak również specyficznych dla branży,
- 3) coraz rzadsze prezentowanie pozycji wtórnych (zysk / strata na poszczególnych rodzajach działalności).

⁵⁹ Z kolei zmniejszyła się liczba pozycji zawartych w notach dotyczących pozycji szczegółowych podstawowych przychodów operacyjnych, tj. przychodów ze sprzedaży produktów czy przychodów ze sprzedaży materiałów i towarów, co wynika zapewne z tego, że spółki coraz rzadziej prezentują pozycje szczegółowe w rachunku wyników, zatem liczba not w naturalny sposób też się zmniejsza.

⁶⁰ Na przykład wariant porównawczy rachunku wyników występował w 40% badanych spółek z sektora – przemysł paliwowy; z kolei w spółkach z sektora – handel hurtowy nie występował w ogóle lub występował w niewielkim zakresie. Potwierdzeniem wpływu sektora na strukturę rachunku wyników jest również fakt prezentacji pozycji specyficznych dla danego sektora, np. koszty zakupu energii i usług z nim związanych są pozycją specyficzną dla sektora – energetyka.

⁶¹ Na przykład spółki z sektora – handel hurtowy prezentowały więcej pozycji w rachunku wyników niż spółki z sektora – przemysł paliwowy.

⁶² Co więcej, spółki z sektora – przemysł paliwowy nie wykazywały żadnych pozycji uszczegóławiających, dotyczących pozostałych przychodów i kosztów operacyjnych oraz przychodów i kosztów finansowych. Z kolei spółki z sektora – handel hurtowy prezentowały w swoich sprawozdaniach finansowych rozbudowaną strukturę pozostałych przychodów i kosztów operacyjnych oraz przychodów i kosztów finansowych.

⁶³ Nowa koncepcja sprawozdawcza wpłynęła natomiast na pozycje określane w badaniu jako incydentalne. Ich liczba zwiększała się systematycznie w badanym okresie.

Kolejne wnioski dotyczą praktyki ujawniania informacji w notach objaśniających do rachunku wyników. W tym zakresie stwierdzono następujące trendy:

- 1) zwiększa się liczba pozycji ujawnianych w notach,
- 2) najczęściej ujawniana nota dotyczy przychodów i kosztów pozostałej działalności operacyjnej oraz przychodów i kosztów działalności finansowej,
- 3) mimo zwiększenia informacji prezentowanych w notach, nie zmniejsza się liczba pozycji prezentowanych w samym rachunku wyników.

Ważnym problemem zidentyfikowanym w niniejszej pracy był wpływ nowej koncepcji rachunku wyników na standard sprawozdawczy wypracowany przez praktykę gospodarczą. Można sformułować w tym zakresie trzy kluczowe wnioski:

- 1) koncepcja ta nie miała wpływu na pozycje dominujące w rachunku wyników,
- 2) wpłynęła ona na pozycje incydentalne w tym sprawozdaniu,
- 3) praktyka nie wypracowała dotychczas standardu sprawozdawczego, mimo trzyletniego obowiązku sporządzania rachunku wyników według koncepcji wykupu całościowego.

Dalsze rozważania doprowadziły do wniosków, że sprawozdanie z całkowitych dochodów jest nieprzejrzyste i cechuje się brakiem porównywalności. Jego pozycje prezentowane są w sposób bardzo różnorodny, a dodatkowo za pomocą zróżnicowanej terminologii.

Reasumując, wydaje się, że zgromadzony materiał badawczy pozwala na weryfikację postawionych w niniejszym rozdziale hipotez badawczych.

Pierwsza z postawionych hipotez badawczych – H1: Liczba pozycji prezentowanych w rachunku wyników w badanym okresie zmniejsza się – została zweryfikowana pozytywnie.

Druga hipoteza badawcza – H2: Liczba pozycji ujawnianych w notach do rachunku wyników w badanym okresie wzrasta – została również zweryfikowana pozytywnie.

Trzecią hipotezę badawczą – H3: Struktura rachunku wyników jest uzależniona od sektora, w którym działa spółka – zweryfikowano pozytywnie.

Czwarta hipoteza – H4: Praktyka spółek publicznych wypracowała standard sprawozdawczy tradycyjnego rachunku wyników – została zweryfikowana pozytywnie.

Piąta hipoteza – H5: Zmiana koncepcji sprawozdawczej (z wyniku operacyjnego na całościowy) nie wpłynęła na standard tradycyjnego rachunku wyników – została zweryfikowana pozytywnie.

Wreszcie szóstą hipotezę – H6: W praktyce spółek publicznych w Polsce wypracowano w badanym okresie standard sprawozdawczy innych całkowitych dochodów – zweryfikowano negatywnie.

Rozdział 5

Propozycja modelu rachunku wyników w nowej formule sprawozdawczej

5.1. Założenia i ogólna konstrukcja modelu rachunku wyników

Proponowany w niniejszym rozdziale pracy model¹ rachunku wyników mieści się w nurcie zmian sprawozdawczości finansowej regulowanej w MSR / MSSF, zwłaszcza w realizowanym od kilku lat projekcie restrukturyzacji ogólnej koncepcji sprawozdania finansowego, opracowanym wspólnie przez IASB i FASB. Nowa formuła rachunku wyników wpisuje się ponadto w proces ewolucji sprawozdawczości finansowej, z którym mamy obecnie do czynienia².

Duża różnorodność stosowanych rozwiązań w zakresie prezentacji informacji w rachunku wyników nie sprzyja zrozumieniu i porównywalności danych finansowych o dokonaniach przedsiębiorstwa. Problem ten nasilił się w ostatnich latach, a w szczególności uwidocznił po wprowadzeniu do praktyki gospodarczej koncepcji całkowitych dochodów (*comprehensive income*). Użytkownikom sprawozdania finansowego trudno zrozumieć relację między jego dwoma kluczowymi elementami, jakimi są bilans i rachunek wyników. Ponadto brak przejrzystości bardzo istotnego, w kontekście koncepcji wyniku całkowitego,

¹ „Model jest formą odwzorowania fragmentu rzeczywistości. Jedną z wielu możliwych. W przeciwieństwie jednak do fotografii, czy opisu historycznego celuje w maksymalnym uproszczeniu, które pozwoli na sformułowanie ogólnych praw. Zasadą budowania modeli jest zatem pozostawienie tylko najistotniejszych i odrzucenie z analizy wszelkich elementów, które mogą być pominięte w analizie” (http://ekonomia.opoka.org.pl/baza-wiedzy/ekonomia-az/1008.1,Ekonomia_od_A_do_Z_Modele_w_ekonomii.html). Według innej definicji model to „układ założeń przyjmowanych w danej nauce przy rozpatrywaniu pewnego problemu w celu uproszczenia, ułatwienia lub wręcz umożliwienia jego rozwiązania” (*Wielka encyklopedia powszechna PWN*, t. 7, PWN, Warszawa 1996, s. 393–394). Z kolei „model ekonomiczny to konstrukcja myślowa stosowana w celu uchwycenia i odzwierciedlenia najbardziej istotnych cech i zależności występujących w danym procesie ekonomicznym” (*ibidem*, s. 394).

² Por. J. Samelak, *Zintegrowane sprawozdanie przedsiębiorstwa społecznie odpowiedzialnego*, Wydawnictwo Uniwersytetu Ekonomicznego w Poznaniu, Poznań 2013, s. 110.

elementu sprawozdania finansowego, jakim jest zestawienie zmian w kapitale własnym, powoduje, że analiza kluczowych kategorii finansowych – przychodów i kosztów – staje się bardzo trudna, a często nawet niemożliwa.

Kolejnymi przesłankami podjęcia w niniejszym rozdziale próby skonstruowania nowego modelu rachunku wyników są wielość kryteriów klasyfikacji przychodów i kosztów oraz brak ich jednoznacznego uporządkowania w sporządzanym obecnie sprawozdaniu finansowym. Obowiązujące w nim podziały to w szczególności podział przychodów / kosztów na rodzaje działalności, podział na segmenty operacyjne, a także podział kosztów w ramach działalności operacyjnej na rodzaj lub funkcję. O ile tradycyjne klasyfikacje (zwłaszcza kosztów) w działalności operacyjnej spełniają swoje zadania i są zrozumiałe dla użytkowników sprawozdania finansowego, o tyle pozostałe dokonania jednostki w ramach działalności finansowej, czy inwestycyjnej budzą dziś wiele wątpliwości i zastrzeżeń. Wprawdzie pewne propozycje dotyczące tych właśnie kategorii przedstawiono w koncepcji biznesowej sprawozdania finansowego opracowanej przez IASB / FASB, jednak zdaniem autorki nie rozwiązują one wszystkich pojawiających się w praktyce problemów i zasadne jest podejmowanie dalszych prób ich rozwikłania.

Prezentowana formuła rachunku wyników stanowi nową propozycję w stosunku do obecnie obowiązujących rozwiązań. Jej elastyczna budowa umożliwia w większym niż dotychczas stopniu dostarczanie informacji różnym użytkownikom w zależności od ich potrzeb decyzyjnych, tj. informacji o różnym stopniu szczegółowości i w różnych przekrojach. Ostateczny kształt modelu jest wypadkową rozwiązań funkcjonujących obecnie, propozycji przygotowanych przez IASB / FASB, dotyczących biznesowej koncepcji formuły sprawozdania finansowego, jak również rozwiązań, które obowiązywały w Polsce w przeszłości w różnych systemach społeczno-gospodarczych. Połączono w nim różne podejścia do roli i zadań pełnionych przez rachunkowość i sprawozdawczość finansową: zarówno podejście transakcyjne, jak i podejście wartości, podejście historyczne i przyszłościowe, właściwe podejście sprawozdawcze i podejście zintegrowane do raportowania biznesowego³. Różnorodność podejść i przyję-

³ Jak zauważa J. Samelak, „teoria rachunkowości wyróżnia obecnie dwa podstawowe podejścia (metody lub konwencje) dotyczące głównego celu sprawozdania finansowego: metodę transakcyjną (kontynentalną) – podejście przeszłościowe oraz metodę wartości – podejście przyszłościowe”. Według pierwszej metody „(...) zasadniczym celem sprawozdania finansowego jest uchwycenie i przekazanie prawidłowego obrazu rentowności przedsiębiorstwa w danym okresie sprawozdawczym, koncentruje się na pomiarze i prezentacji wyniku finansowego za dany okres sprawozdawczy, na podstawie wyłącznie zrealizowanych transakcji, rozliczonych zgodnie z zasadą współmierności przychodów i kosztów. Wynik finansowy nie zawiera zatem niezrealizowanych zysków i strat wynikających z wyceny pozycji bilansowych”. Według metody wartości „głównym celem sprawozdania finansowego jest kompletna i właściwa wycena oraz prezentacja składników gospodarczych i zobowiązań podmiotu gospodarczego na dzień bilansowy”. *Ibidem*, s. 100.

tych rozwiązań jest dowodem elastyczności systemu rachunkowości i sprawozdawczości finansowej, niezbędnej w globalnej gospodarce. Można zatem stwierdzić, że proponowana formuła zachowuje tradycyjne rozwiązania, znane rachunkowości od stuleci, ale także zawiera nowoczesne, na miarę globalnych czasów, elementy w zakresie pomiaru, prezentacji i ujawniania informacji sprawozdawczych.

Ponieważ w niniejszej pracy skoncentrowano się na sprawozdawczości finansowej i jej kluczowym elemencie, jakim jest rachunek wyników, w proponowanym modelu punkt ciężkości położono na określeniu formuły tego elementu sprawozdania finansowego. Ujawnienia dotyczące pozycji rachunku wyników, wpisujące się w nurt zintegrowanego raportu biznesowego, jedynie zasygnalizowano (trzeci poziom not), gdyż stanowią one przedmiot odrębnych opracowań naukowych⁴. Model rachunku wyników zawiera wszystkie podstawowe informacje ujęte w odpowiednim porządku, w sposób syntetyczny, lecz jednocześnie odzwierciedlający efekty procesów działalności gospodarczej w okresie sprawozdawczym. Zamieszczone w nim informacje powinny być zrozumiałe dla wszystkich użytkowników mających umiarkowaną wiedzę o mechanizmach współczesnego biznesu.

W proponowanym modelu rachunku wyników zachowano kluczowe przesłanie kierowane pod jego adresem. Śledząc historię sprawozdania finansowego, można stwierdzić, że potrzeba prezentacji informacji w rachunku wyników wyrosła z potrzeby informacji odnośnie do zysków dostępnych do dystrybucji, uzasadniających wypłatę dywidendy. W związku z tym informacja o tradycyjnym wyniku finansowym jest prezentowana odrębnie od wyniku całościowego. W modelu uwzględniono tradycyjne funkcje, jakie powinien spełniać rachunek wyników (informacyjną, kontrolną, analityczną), których realizację umożliwia jego segmentowa i wielopoziomowa budowa.

Propozycja nowej formuły rachunku wyników jest zgodna z celem sprawozdań finansowych sformułowanym w ramach koncepcyjnych, tzn. dostarczeniem informacji o dokonaniach jednostki, zmierzonych zgodnie z zasadą memoriałową i zasadą kontynuacji działania oraz dopuszczalnymi w ramach koncepcyjnych modelami wyceny. Model nie proponuje i nie wymaga zmian w wycenie, dotyczy bowiem obszaru prezentacji i ujawniania informacji o dokonaniach jednostki. Powinien on być spójny z innymi sprawozdaniami, co oznacza jasne i wyraźne pokazanie powiązań pomiędzy pozycjami poszczególnych elementów sprawozdania finansowego.

Inspiracją do konstrukcji modelu były doświadczenia polskiej rachunkowości, w szczególności w okresie międzywojennym. Już w tamtych czasach nastąpiło wyraźne oddzielenie działalności podstawowej operacyjnej od innych działalności podmiotu, pojawiły się zwiastuny znanych dziś przekrojów kosztów – układu rodzajowego i kalkulacyjnego. Z okresu socjalizmu zaczerpnięto ideę

⁴ *Ibidem.*

sprawozdań uzupełniających do rachunku wyników (np. sprawozdań dotyczących nakładów czy kosztów). W modelu zostały one wykorzystane na drugim poziomie ujawnień informacji.

Duży wpływ na ostateczny kształt modelu rachunku wyników miały rezultaty badania empirycznego przedstawionego przez autorkę, a także wnioski z badań innych autorów, zarówno polskich, jak i zagranicznych. Badania prowadzone w polskich warunkach wykazały poważne problemy w zakresie stosowanej terminologii (zwłaszcza w kategorii innych całkowitych dochodów) i brak dbałości o przejrzystość prezentowanych w rachunku wyników informacji. Różne praktyki stosowane przez spółki (mimo ramowych wytycznych w stosunku do obecnego rachunku wyników), prowadzące do braku porównywalności tego elementu sprawozdania spółek (nawet z jednej branży), stały się przesłanką do ograniczenia pozycji prezentowanych w samym rachunku wyników. Takie rozwiązanie powoduje, że przynajmniej na ogólnym poziomie możliwie będzie porównanie wyników w sposób prosty, przejrzysty i niewymagający dodatkowych przeliczeń. Ponadto, w celu podniesienia jednoznaczności i zrozumiałości informacji zawartych w rachunku wyników wprowadzono sprawozdanie z polityki rachunkowości odnoszące się tylko do rachunku wyników za dany okres, obejmujące również słowniczek podstawowych pojęć.

Wyniki badań empirycznych utwierdziły autorkę w przekonaniu, że zasadne jest uporządkowanie rodzajów działalności prezentowanych w rachunku wyników. Z jednej strony właściwe jest wprowadzenie działalności inwestycyjnej, z drugiej uporządkowanie dotychczasowych działalności, czyli operacyjnej i finansowej, w sposób znany dyscyplinie finansów. Takie podejście, jak się wydaje, spowoduje zbliżenie się dwóch ważnych w biznesie obszarów – rachunkowości i finansów.

W modelu przyjęto bardzo ważne założenie, potwierdzone wynikami badań praktyki gospodarczej: informacje dotyczące dokonań jednostki powinny być przekazywane użytkownikowi w dwóch różnych trybach:

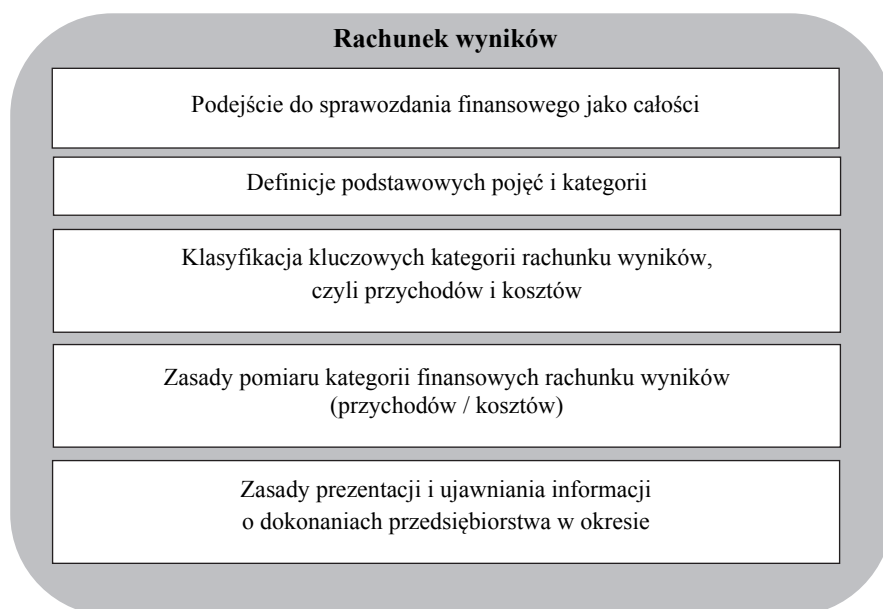
- pierwszy tryb to precyzyjnie określone pozycje prezentowane w rachunku wyników oraz na pierwszym poziomie ujawnień informacji,
- drugi tryb to elastyczne rozwiązania dotyczące ujawnień w notach (drugi i trzeci poziom ujawnień informacji).

Do budowy modelu przyjęto określone założenia, które można uszeregować zgodnie z zakresem przedmiotowym systemu rachunkowości i jego poziomem szczegółowości. Dotyczą one zatem:

- zastosowanego podejścia do sprawozdania finansowego jako całości,
- definicji wykorzystywanych w modelu rachunku wyników pojęć i kategorii,
- klasyfikacji kluczowych kategorii rachunku wyników, czyli przychodów i kosztów,
- zasad pomiaru kategorii finansowych rachunku wyników (przychodów / kosztów),
- zasad prezentacji i ujawniania informacji o dokonaniach przedsiębiorstwa w danym okresie (rysunek 5.1).

Odrębną kwestią, która miała wpływ na kształt modelu, jest relacja rachunku wyników do pozostałych składników sprawozdania finansowego, w szczególności do bilansu i zestawienia zmian w kapitale własnym. Proponowana w pracy forma prezentacji rachunku wyników stanowi efekt założonej relacji wyniku całkowitego do kapitału własnego, zarówno prezentowanego w bilansie, jak i w zestawieniu zmian w kapitale własnym.

Integralnymi częściami modelu opracowanego przez autorkę są: ogólny wzór (forma sprawozdawcza) rachunku wyników, jego poszczególne moduły składające się na ogólną konstrukcję modelu i ich charakterystyka oraz dodatkowe raporty stanowiące uszczegółowienie tych modułów.



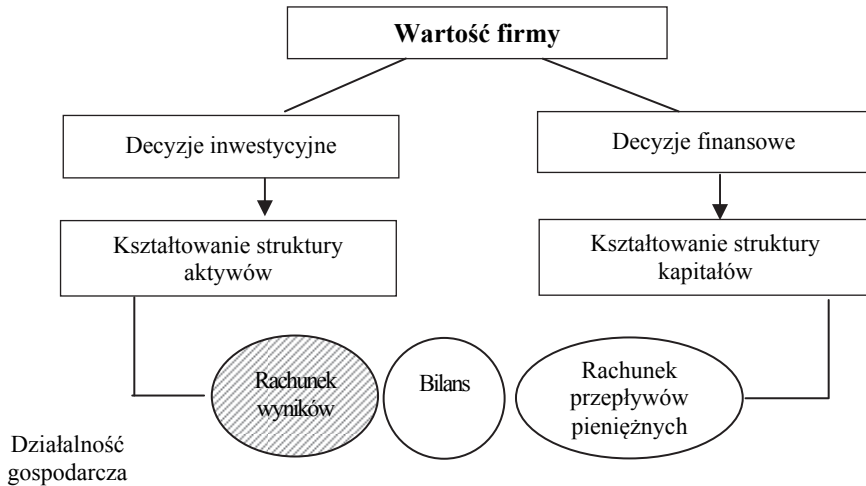
Rysunek 5.1. Zagadnienia stanowiące podstawę konstrukcji modelu rachunku wyników
Źródło: opracowanie własne.

Podejście menedżerskie do sprawozdania finansowego

W modelu przyjęto podejście menedżerskie do sprawozdania finansowego, co oznacza, że struktura rachunku wyników jest kształtowana przez wymagania stawiane mu przez kierownictwo jednostki. Prezentowane w rachunku wyników kategorie oparte są zatem na wewnętrznym raportowaniu wyników jednostki na potrzeby jej kierownictwa.

Podejście menedżerskie do rachunku wyników oznacza, że ten element sprawozdania powinien zawierać informacje niezbędne w ocenie dokonań działalności gospodarczej rozumianej jako bieżąca działalność operacyjna,

działalność inwestycyjna oraz sposoby finansowania działalności gospodarczej. Znajduje ono w pełni uzasadnienie w istocie zarządzania finansami, które sprowadza się do podejmowania dwóch podstawowych rodzajów decyzji – decyzji inwestycyjnych i decyzji finansowych. Nadrzędnym celem przy podejmowaniu tych decyzji jest wzrost wartości firmy, czyli maksymalizacja korzyści właścicieli (rysunek 5.2).



Rysunek 5.2. Rachunek wyników a zarządzanie finansami

Źródło: opracowanie własne na podstawie: M. Wypych, *Obszary strategicznych decyzji finansowych w przedsiębiorstwie*, „Przeгляд Organizacji” 1994, nr 9.

Podejście menedżerskie do rachunku wyników znajduje odzwierciedlenie w wyodrębnieniu w nim dwóch kluczowych rodzajów działalności w postaci działalności biznesowej i finansującej. Można powiedzieć, że takie ujęcie jest pewnym kompromisem pomiędzy rachunkowością a finansami: rachunkowość przyjmuje za finansami konieczność wyodrębnienia skutków finansowych decyzji inwestycyjnych, umieszczając je jako jedną z części szerszej kategorii, jaką jest działalność gospodarcza, a ponadto wyodrębnia skutki decyzji finansowych. Z kolei w finansach można byłoby rozważyć wyodrębnienie działalności operacyjnej (jako kluczowej, podstawowej kategorii części biznesowej), ujmującej skutki decyzji operacyjnych, które dotychczas nie były wyodrębniane w finansach⁵.

⁵ W dyscyplinie finanse te decyzje mieszczą się w grupie decyzji dotyczących zarządzania kapitałem pracującym. Decyzje inwestycyjne i finansowe powinny być rozpatrywane oddzielnie (teoria separalności działalności inwestycyjnej i działalności finansowej), między nimi dochodzi jednak do interakcji. O ich podjęciu decydują inne parametry. W przypadku decyzji inwestycyj-

Innym aspektem podejścia menedżerskiego do formuły sprawozdawczej rachunku wyników jest wprowadzenie obowiązku segmentowego raportowania, a ponadto wprowadzenie ujawniania wielostopniowego rachunku wyników (pierwszy poziom ujawnień informacji).

Definicje podstawowych pojęć i kategorii wykorzystywanych w modelu rachunku wyników

Proponowany w pracy model rachunku wyników bazuje na MSSF, co oznacza, że wykorzystuje on pojęcia zdefiniowane w poszczególnych standardach lub Ramach koncepcyjnych. I tak definicje kluczowych dla modelu kategorii finansowych, czyli przychodów i kosztów, są tożsame z definicjami prezentowanymi w MSSF⁶. Definicje pozostałych pojęć wykorzystywanych w modelu zamieszczono w tabeli 5.1.

Tabela 5.1. Definicje kluczowych pojęć wykorzystywanych w modelu rachunku wyników

Nazwa	Definicja
Sekcja (<i>section</i>)	Największa grupa składników (pozycji) prezentowanych w sprawozdaniach finansowych
Kategoria (<i>category</i>)	Grupa składników (pozycji) w ramach sekcji
Podkategoria (<i>subcategory</i>)	Grupa składników (pozycji) w ramach kategorii
Segment	Segment operacyjny jest częścią składową jednostki ^a : (a) która angażuje się w działalność gospodarczą, w związku z którą może uzyskiwać przychody i ponosić koszty (w tym przychody i koszty związane z transakcjami z innymi częściami składowymi tej samej jednostki); (b) której wyniki działalności są regularnie przeglądane przez główny organ odpowiedzialny za podejmowanie decyzji operacyjnych w jednostce oraz wykorzystujący te wyniki przy podejmowaniu decyzji o zasobach alokowanych do segmentu i przy ocenie wyników działalności segmentu oraz (c) w przypadku której są dostępne oddzielne informacje finansowe.

^a Por. MSSF 8 – *Segmenty operacyjne*, par. 5.

Źródło: *Staff Draft of Exposure Draft, IFRS X – Financial Statement Presentation, MSSF 8 – Segmenty operacyjne*.

W części prezentacyjnej modelu rachunku wyników wyodrębniono pięć sekcji:

nych jest to przyrost relacji efekty / nakłady, a w przypadku decyzji finansowych – optymalizacja kosztu kapitału. Aby prawidłowo je podejmować, należy korzystać z informacji odpowiednio zaprezentowanych w sprawozdaniu finansowym.

⁶ Por. *Ramy koncepcyjne sporządzania i prezentacji sprawozdań finansowych*, rozdz. 4, par. 2.29–2.32 (definicje przychodów) oraz par. 4.33–4.35 (definicje i istota kosztów).

- 1) gospodarczą (biznes), na którą składają się kategorie: działalność operacyjna i działalność inwestycyjna,
- 2) finansującą,
- 3) wspólną,
- 4) podatek dochodowy,
- 5) działalność niekontynuowaną.

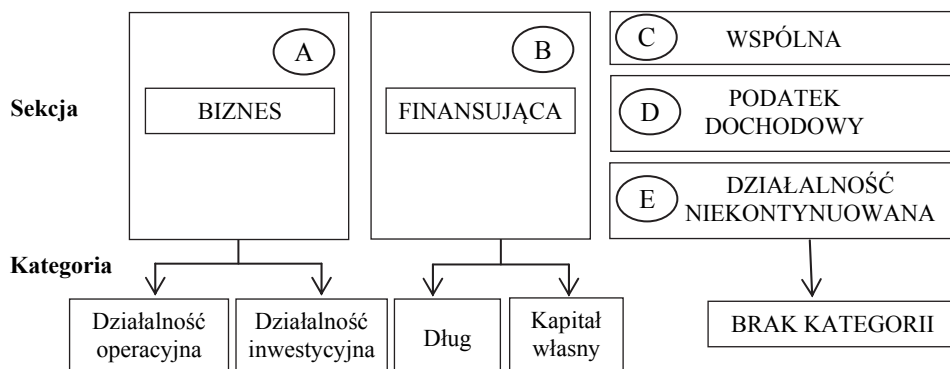
Przyjmuje się, że kluczową sekcją jest sekcja biznesu (gospodarcza), kluczową kategorią – działalność operacyjna (rysunek 5.3) i że nie wyodrębnia się podkategorii.

W ramach sekcji biznesu (kategorii – działalność operacyjna) możliwe jest wyodrębnienie segmentów zgodnie z MSSF 8 – *Segmenty operacyjne*⁷. Podział na segmenty stanowi jednak oddzielne zagadnienie, które wymaga szczegółowych rozwiązań i w praktyce jest odrębnie prezentowane w sprawozdaniu finansowym. Zdaniem autorki nałożenie na siebie informacji dotyczących segmentów w jednym miejscu – w części prezentacyjnej rachunku wyników, spowodowałoby zaciemnienie obrazu dokonań jednostki. Dlatego w modelu przyjmuje się, że to kryterium może być przyjęte na drugim lub trzecim poziomie ujawnień informacji, jako odrębne sprawozdanie z segmentów działalności operacyjnej.

Przyjęcie pięciu sekcji jest dla rachunku wyników kluczowe, gdyż narzuca przyporządkowanie przychodów i kosztów do każdej z nich. Typowymi sekcjami są trzy sekcje: biznesu, finansująca oraz podatek dochodowy. Pozostałe dwie występują w szczególnych sytuacjach – przejęć innych jednostek czy zaniechania działalności. Takie okoliczności powodują, że pierwsze trzy sekcje odzwierciedlają standardowe podejście do pomiaru dokonań jednostki – przychody, koszty, podatek dochodowy, co oznacza odrębną prezentację wymienionych

⁷ Sprawozdawczość według segmentów działalności jest regulowana przez MSSF 8, który obowiązuje dla sprawozdań finansowych sporządzanych zgodnie z MSSF od 1 stycznia 2009 r. Celem standardu jest ujawnienie informacji, które umożliwią użytkownikom ocenę charakteru i wyników finansowych działalności oraz ocenę jej otoczenia gospodarczego. Segment działalności w rozumieniu standardu to wydzielona część przedsiębiorstwa, generująca przychody i koszty (także te dotyczące transakcji wewnątrz firmy), dla której dostępne są oddzielne informacje finansowe, a wyniki finansowe tej części są regularnie oceniane przez podejmujących w firmie decyzje o alokacji zasobów przedsiębiorstwa i kierunkach jego działania. Za segment działalności MSSF 8 uznaje także część przedsiębiorstwa, która „sprzedaje”, dostarcza swoje produkty lub usługi (wewnętrznie) do innych wydzielonych segmentów przedsiębiorstwa. Według MSSF 8 segmenty można połączyć, jeżeli mają zbliżone wyniki finansowe długookresowej działalności i podobną specyfikę, tj. np. (a) produkty i usługi są podobne; (b) podobny jest proces produkcyjny; (c) zbliżony jest typ czy klasa klientów dla produktów danych segmentów itp.; (d) metody dystrybucji produktów czy dostarczania usług są takie same itd. MSSF 8 narzuca obowiązek ujawnienia zasad wyceny i identyfikacji wyniku działalności segmentu oraz zaangażowanych w tę działalność aktywów (dla każdego segmentu). Ponadto standard ten nakazuje odrębne pokazanie przychodów i kosztów finansowych w ramach każdego segmentu.

kategorii. Pozostałe dwie sekcje – wspólna i działalność niekontynuowana – przyjmują odmienne rozwiązanie; wykazywane w nich pozycje nie wymagają odrębnej prezentacji podatku dochodowego od przychodów i kosztów, stąd też wykorzystano w nich tzw. podejście netto, czyli szky „zwarty”.



Rysunek 5.3. Sekcje i kategorie rachunku wyników

Źródło: opracowanie własne.

Przekroje klasyfikacyjne przychodów i kosztów

W modelu przyjęto następujące kryteria klasyfikacji przychodów / kosztów:

- 1) kryterium miejsca uznania przychodów / kosztów uwzględniające dalsze przeklasyfikowanie danej pozycji w ramach wyodrębnionych grup,
- 2) okres, którego dotyczą przychody i koszty uznane w bieżącym okresie,
- 3) kryterium charakteru (specyfiki) dokonań,
- 4) kryterium rodzajowe – ogólne i szczegółowe,
- 5) kryterium funkcjonalne.

Zgodnie z pierwszym kryterium przyjmuje się jako punkt wyjścia obecnie obowiązujące ogólne zasady uznawania przychodów i kosztów, które obejmują dwa różne przypadki:

- uznawanie przychodów / kosztów w wyniku finansowym bieżącego okresu (ujęcie wynikowe),
- uznawanie przychodów / kosztów bieżącego okresu bezpośrednio w kapitale własnym (ujęcie kapitałowe).

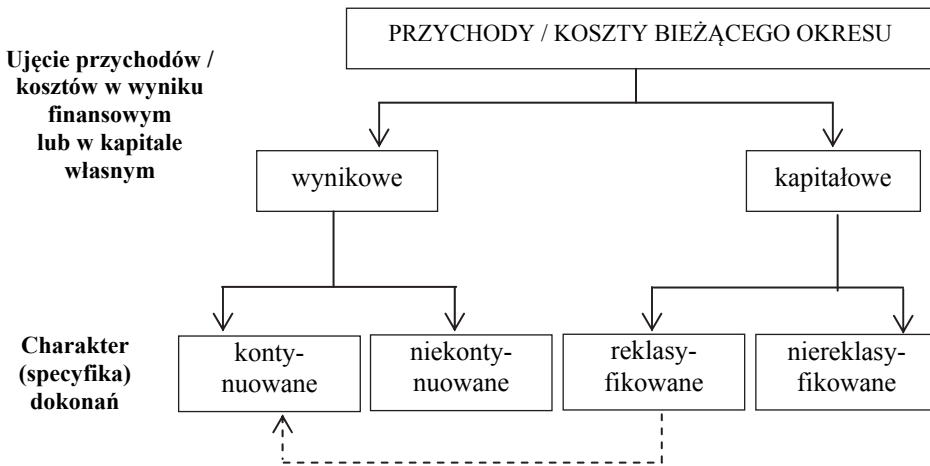
Pierwsze kryterium klasyfikacji przychodów / kosztów łączy się bezpośrednio z kryterium drugim. Z punktu widzenia okresu, którego dotyczą przychody / koszty uznane w bieżącym okresie, wyodrębniono przychody/ koszty lat ubiegłych uznane bezpośrednio w kapitale własnym (ujęcie kapitałowe) oraz przychody/ koszty bieżącego okresu uznane w wyniku finansowym lub w kapitale własnym.

W związku ze specyficznym charakterem dokonań, których skutki są ujmowane bezpośrednio w kapitale własnym w ramach przychodów / kosztów

dotyczących bieżącego okresu uznanych w kapitale własnym, wyróżnia się dodatkowo dwie ich grupy:

- pozycje reklasyfikowane do przychodów / kosztów wynikowych, czyli odnoszone na wynik finansowy netto,
- pozycje niepodlegające reklasyfikacji do wyniku finansowego.

Kryterium trzecie, czyli charakter dokonań, wykorzystano także w przychodach / kosztach wynikowych, w których wyodrębniono dwie ich grupy z punktu widzenia charakteru dokonań przedsiębiorstwa – przychody / koszty działalności kontynuowanej i niekontynuowanej (rysunek 5.4).



Rysunek 5.4. Podstawowe klasyfikacje przychodów / kosztów bieżącego okresu
Źródło: opracowanie własne.

Kolejny przekrój przychodów / kosztów wykorzystany w modelu to ich przekrój rodzajowy, w którym należy wyodrębnić dwa jego poziomy – ogólny i szczegółowy. Kryterium ogólnym wyodrębnienia takich pozycji jest przyczyna ich uznawania (rysunek 5.5).

Przyczyny uznawania przychodów / kosztów są bardzo zróżnicowane. Podstawą jest niewątpliwie sprzedaż dóbr i usług (transakcje sprzedaży powodujące uznanie zarówno przychodów, jak i kosztów). Pozostałe przyczyny uznawania przychodów i kosztów są następujące:

- posiadanie (użytkowanie) aktywów i zobowiązań,
- szeroko rozumiana polityka rachunkowości w zakresie wyceny bilansowej (aktywów i zobowiązań) oraz ustalania wyniku finansowego⁸.

W pierwszej grupie przyczyn uznawania przychodów i kosztów można mówić o typowych transakcjach, kiedy posiadane aktywa przynoszą korzyści

⁸ Obejmująca również przeliczenia walutowe sprawozdań finansowych.

(przychody), natomiast „użytkowane” zobowiązania generują niekorzyści (koszty). Można w niej jednak wskazać także nietypowe transakcje, w przypadku których aktywa generują koszty (np. umorzenie należności, przekazanie nieodpłatne aktywów w formie darowizny), a zobowiązania niosą korzyści (np. przychody z tytułu umorzenia długów).

Przychody	Koszty	Przyczyna uznawania
Przychody ze sprzedaży związanej z prowadzoną działalnością ----- (wynikowe)	Koszty z tytułu prowadzonej działalności (w przypadku działalności operacyjnej według kosztów prostych) ----- (wynikowe)	Sprzedaż (transakcje sprzedaży)
Przychody z tytułu użytkowania (posiadania) aktywów / zobowiązań ----- (wynikowe)	Koszty z tytułu użytkowania (posiadania) aktywów/ zobowiązań ----- (wynikowe)	Posiadanie (użytkowanie) aktywów / zobowiązań
Przychody z tytułu wyceny na dzień bilansowy (korekty, ewentualne zmiany szacunków) ----- (wynikowe / kapitałowe)	Koszty z tytułu wyceny na dzień bilansowy (korekty, ewentualne zmiany szacunków) ----- (wynikowe / kapitałowe)	Polityka rachunkowości w zakresie wyceny aktywów i zobowiązań oraz ustalania wyniku finansowego

Rysunek 5.5. Przekrój rodzajowy przychodów / kosztów (podstawowe ogólne typy przychodów / kosztów) – kryterium rodzajowe ogólne

Źródło: opracowanie własne.

Przez rodzaj przychodów w ogólnym znaczeniu rozumie się typ przychodu; dalsza ich klasyfikacja bazuje na przyczynie jego uznania. W związku z tym w modelu rachunku wyników wyróżniono następujące rodzaje przychodów:

- przychody ze sprzedaży dóbr,
- przychody powstające w wyniku świadczenia usług,
- przychody powstające w wyniku użytkowania przez inne podmioty aktywów jednostki przynoszące odsetki, tantiemy, dywidendy,
- przychody z tytułu wyceny,
- pozostałe przychody.

Przy rozróżnieniu rodzajów kosztów w ogólnym znaczeniu przyjmuje się kryterium, jakim jest przyczyna uznawania kosztów. W związku z tym wyróżniono w modelu rachunku wyników:

- koszty z tytułu prowadzenia biznesu,
- koszty z tytułu finansowania określonej działalności,
- koszty z tytułu wyceny na dzień bilansowy (korekty, zmiany szacunków),
- pozostałe koszty.

Jak widać na rysunku 5.5, dokonano nietypowego z punktu widzenia obecnych regulacji podziału przychodów i kosztów (nie pokrywa się on z obowiązującymi regulacjami w tym zakresie). Z jednej strony wskazuje on źródło ich uznania, z drugiej – grupę przychodów / kosztów wynikowych i kapitałowych. Tak wyodrębnione przychody / koszty podlegają dalszemu podziałowi według kryterium rodzajowego (szczegółowego). Jest ono jednak różne w zależności od funkcji, jaką pełnią przychody / koszty. Podstawowym podziałem o charakterze funkcjonalnym jest klasyfikacja przychodów / kosztów do każdej wyodrębnionej sekcji i kategorii. Obejmuje on przychody / koszty związane z realizacją działań objętych daną sekcją lub kategorią⁹ (część I w tabeli 5.2).

W tabeli 5.2 zaprezentowano też połączenie kilku kryteriów klasyfikacji przychodów / kosztów – według sekcji, kategorii i przekroju rodzajowego (część II w tabeli 5.2). Funkcje realizowane w ramach poszczególnych sekcji / kategorii są bardzo zróżnicowane i w każdej z nich mają odmienny charakter. Tradycyjne funkcje szczegółowe znane obecnie można wyróżnić w sekcji biznesu w kategorii – działalność operacyjna; są to: wytwarzanie (handel, usługi), zarządzanie, sprzedaż¹⁰.

W modelu rachunku wyników podjęto próbę wskazania określonych funkcji dla wszystkich kluczowych sekcji i kategorii, tj. sekcji biznesu i sekcji finansującej. W stosunku do obecnie obowiązujących zasad wyodrębniono funkcje szczegółowe.

1. W działalności operacyjnej wyróżniono dodatkową funkcję – pozostałe dokonania (odpowiednik obecnej pozostałej działalności operacyjnej).

2. W działalności inwestycyjnej, zgodnie z istotą ekonomiczną inwestycji, wyodrębniono pozyskiwanie korzyści z tytułu wzrostu wartości, posiadania aktywów, zarządzania aktywami, pozostałe dokonania (o charakterze inwestycyjnym).

3. W sekcji finansującej wydzielono:

(a) w kategorii dług – finansowanie inwestycji, finansowanie aktywów operacyjnych, zarządzanie długiem i pozostałe dokonania;

(b) w kategorii kapitał własny – pozyskiwanie od właścicieli bądź przekazywanie właścicielom korzyści, korygowanie lat ubiegłych, zarządzanie kapitałem i pozostałe dokonania.

⁹ Na przykład funkcja zarządzanie jest obecna w każdej sekcji / kategorii, podczas gdy funkcja wytwarzanie tylko w kategorii – działalność operacyjna.

¹⁰ Odpowiadają one kalkulacyjnemu (funkcjonalnemu) układowi rachunku wyników w działalności podstawowej operacyjnej.

W ramach wyodrębnionych funkcji należy wskazać określone rodzaje przychodów / kosztów. W działalności operacyjnej można wskazać kilka rodzajów przychodów oraz tradycyjny układ rodzajowy kosztów. W przypadku przychodów będą to przychody z tytułu sprzedaży usług, towarów i produktów. Ponadto będą to przychody ze sprzedaży innych aktywów, a także przychody z tytułu umorzenia zobowiązań operacyjnych. Jeśli chodzi o koszty rodzajowe, będą to koszty takie, jak amortyzacja, zużycie materiałów i energii, itp., a także straty na sprzedaży aktywów operacyjnych, koszty z tytułu tworzenia rezerw operacyjnych itp.

W działalności inwestycyjnej można wskazać następujące rodzaje przychodów: z tytułu odsetek, dywidendy, sprzedaży inwestycji oraz następujące koszty: koszty zarządzania inwestycjami, straty ze sprzedaży inwestycji lub z tytułu utraty ich wartości.

Tabela 5.2. Przychody / koszty sekcji biznesu i sekcji finansującej według kryterium rodzajowego i funkcjonalnego

Przekroje przychodów / kosztów		SEKCJE I KATEGORIE				
		SEKCJA BIZNESU		SEKCJA FINANSUJĄCA		
		Działalność operacyjna	Działalność inwestycyjna	Dług	Kapitał własny	
1		2	3	4	5	
Część I	funkcjonalny	PRZYCHODY / KOSZTY	<ul style="list-style-type: none"> wytwarzanie / handel / usługi zarządzanie sprzedaż pozostałe dokonania (o charakterze operacyjnym) 	<ul style="list-style-type: none"> pozyskiwanie korzyści ekonomicznych z tytułu wzrostu wartości aktywów pozyskiwanie korzyści z tytułu posiadania aktywów zarządzanie aktywami inwestycyjnymi (portfelem inwestycyjnym) pozostałe dokonania (o charakterze inwestycyjnym) 	<ul style="list-style-type: none"> finansowanie aktywów operacyjnych finansowanie inwestycji zarządzanie długiem pozostałe dokonania 	<ul style="list-style-type: none"> pozyskiwanie od właścicieli / przekazywanie właścicielom korzyści korygowanie lat ubiegłych zarządzanie kapitałem własnym pozostałe dokonania
	rodzajowy	PRZYCHODY	<ul style="list-style-type: none"> przychody ze sprzedaży usług, towarów i produktów 	<ul style="list-style-type: none"> przychody z tytułu odsetek dywidendy przychody ze sprzedaży inwestycji przychody z tytułu wzrostu wartości inwestycji inne przychody 	<ul style="list-style-type: none"> inne przychody (np. z tytułu umorzenia długu) różnice kursowe 	<ul style="list-style-type: none"> przychody z tytułu błędów lat poprzednich przychody z tytułu zmian polityki rachunkowości inne przychody

Tabela 5.2 (cd.)

1		2	3	4	5
Część II	rodzajowy	<p>KOSZTY</p> <ul style="list-style-type: none"> koszty rodzajowe tradycyjne (amortyzacja, zużycie materiałów i energii, usługi obce, podatki i opłaty, wynagrodzenia, ubezpieczenia społeczne i inne świadczenia, pozostałe koszty rodzajowe, wartość sprzedanych towarów i materiałów) rodzaj kosztu w ramach działalności operacyjnej pozostałej (np. z tytułu aktualizacji) różnice kursowe straty ze sprzedaży aktywów niefinansowych dotyczące tylko działalności operacyjnej 	<ul style="list-style-type: none"> koszty zarządzania inwestycjami koszty – układ rodzajowy: opłaty, prowizje, wynagrodzenia, usługi obce, pozostałe koszty straty ze sprzedaży inwestycji i utraty ich wartości inne koszty 	<ul style="list-style-type: none"> odsetki prowizje wynagrodzenia usługi obce opłaty skonta różnice kursowe 	<ul style="list-style-type: none"> koszty z tytułu zarządzania kapitałem koszty z tytułu błędów lat poprzednich koszty z tytułu zmian polityki rachunkowości koszty w układzie rodzajowym koszty emisji inne koszty
	Część III	segmenty	<p>PRZYCHODY/ KOSZTY</p> <ul style="list-style-type: none"> przychody ze sprzedaży usług, towarów i produktów koszty rodzajowe tradycyjne (amortyzacja, zużycie materiałów i energii, usługi obce, podatki i opłaty, wynagrodzenia, ubezpieczenia społeczne i inne świadczenia, pozostałe koszty rodzajowe, wartość sprzedanych towarów i materiałów) 		

Źródło: opracowanie własne.

W sekcji finansującej w kategorii – dług uznawanie przychodów należy do rzadkich przypadków, typowe dla tej działalności są koszty finansowania. Co do ich rodzaju będą to przede wszystkim odsetki, prowizje, skonta i różnice kursowe. W funkcji zarządzania długiem mogą ponadto występować takie pozycje rodzajowe kosztów, jak wynagrodzenia, usługi obce czy opłaty.

W sekcji finansującej w kategorii – kapitał własny mamy do czynienia z kategoriami, które nie przynoszą przychodów / kosztów (zmniejszenie kapitału i dywidendy) oraz z kategoriami przychodów / kosztów wynikającymi ze szczególnych zdarzeń (z tytułu korekty błędów, zmiany polityki rachunkowości oraz kosztów emisji). Ponadto w funkcji zarządzania kapitałem własnym mogłyby zostać ujęte typowe koszty rodzajowe (wynagrodzenia, usług obcych itp. związanych chociażby z obsługą walnego zgromadzenia wspólników czy rady nadzorczej).

Innym kryterium podziału przychodów / kosztów jest ich przyporządkowanie do segmentów (część III w tabeli 5.2). Ta klasyfikacja ma miejsce tylko w sekcji – biznes, w działalności operacyjnej.

Pomiar – ogólne zasady

Nadrzędną zasadą pomiaru dokonań jednostki w okresie sprawozdawczym, przyjętą w modelu rachunku wyników, jest zasada memoriałowa; wycena odbywa się w koszcie historycznym, a tam, gdzie jest to dopuszczalne i zgodne z MSSF – w wartości godziwej. Ponadto stosuje się zasady ciągłości i zakazu kompensaty.

Zasady szczegółowe pomiaru przychodów i kosztów są zgodne z obowiązującymi w MSSF¹¹. Zgodnie z nimi skutkiem pomiaru przychodów / kosztów jest ustalenie dwóch wyników: wyniku finansowego netto i wyniku na przychodach / kosztach bieżącego okresu uznawanych bezpośrednio w kapitale własnym. Suma wymienionych wyników stanowi wynik całościowy. Wynik całościowy za bieżący okres jest ustalany zatem z zachowaniem wyodrębnienia dwóch jego części:

- przychodów / kosztów kształtujących wynik finansowy netto bieżącego okresu,
- przychodów / kosztów kształtujących poziom innych całkowitych wyników.

¹¹ Na przykład w MSR 2 ustala się zasady pomiaru kosztu wytworzenia produktów / usług; w MSR 11 ustala się zasady pomiaru przychodów / kosztów kontraktów długoterminowych; w MSR 12 określa się przychody / koszty z tytułu podatku dochodowego; w MSR 16 ustala się zasady amortyzacji. Zob. szerzej: E. Walińska (red.), A. Wencel, A. Jurewicz, J. Gad, *Sprawozdanie finansowe według MSSF. Zasady prezentacji i ujawniania informacji*, Wolters Kluwer, Warszawa 2011, s. 239–305

Zasady prezentacji pozycji w rachunku wyników oraz ich ujawniania w notach

Formuła sprawozdawcza rachunku wyników obejmuje dwie jego części stanowiące efekt sprawozdawczego i zarządczego wymiaru dokonań jednostki (rysunek 5.6).



Rysunek 5.6. Dwa wymiary rachunku wyników w proponowanym modelu

Źródło: opracowanie własne.

Ogólne zasady prezentacji i ujawniania informacji o przychodach i kosztach w formule sprawozdawczej rachunku wyników są następujące (rysunek 5.7):

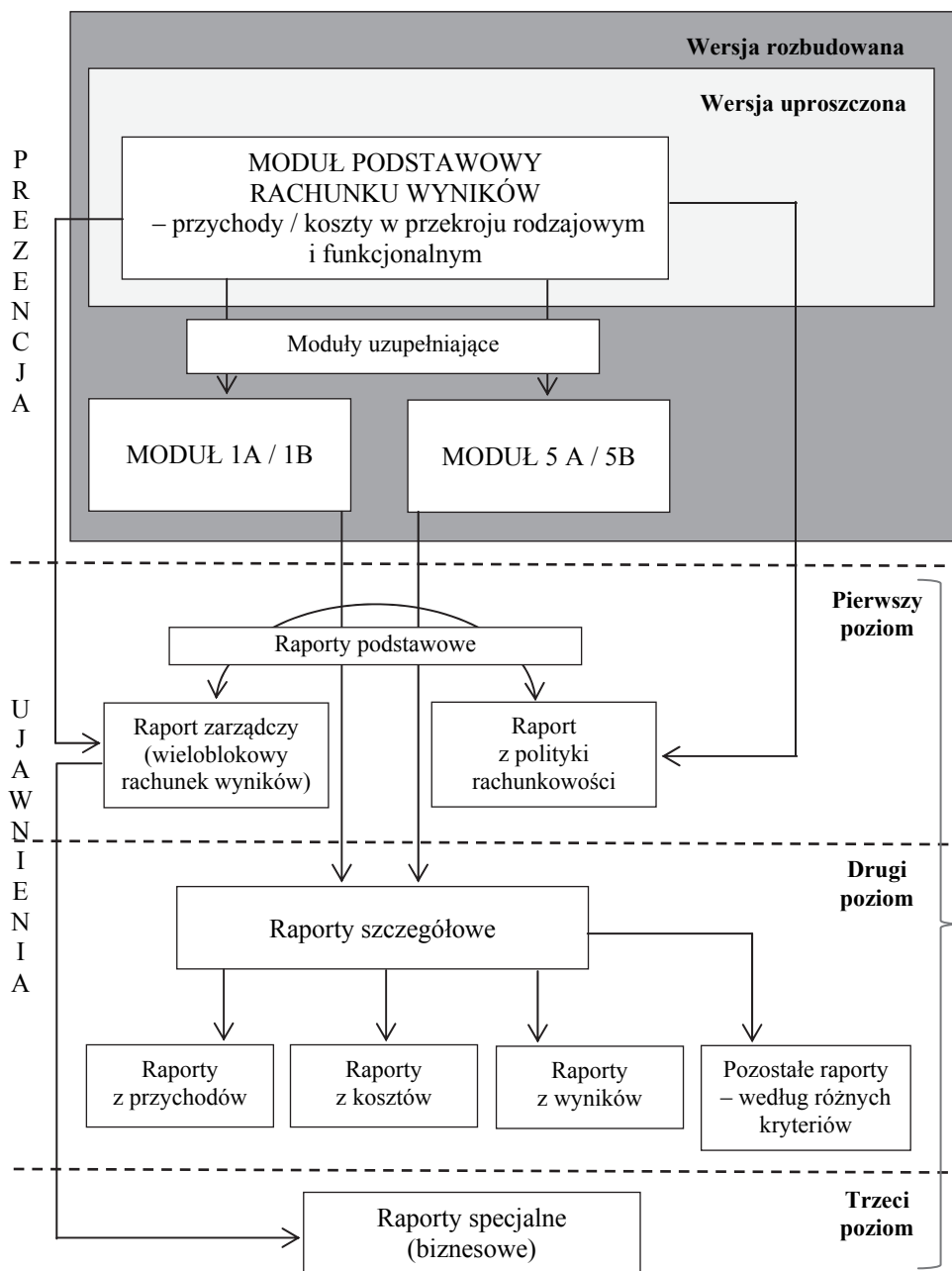
1. Model prezentacji rachunku wyników ma budowę modułową i wielopoziomową.

2. Wyróżnia się w nim moduł podstawowy (bazowy) oraz wchodzące w jego skład moduły uzupełniające.

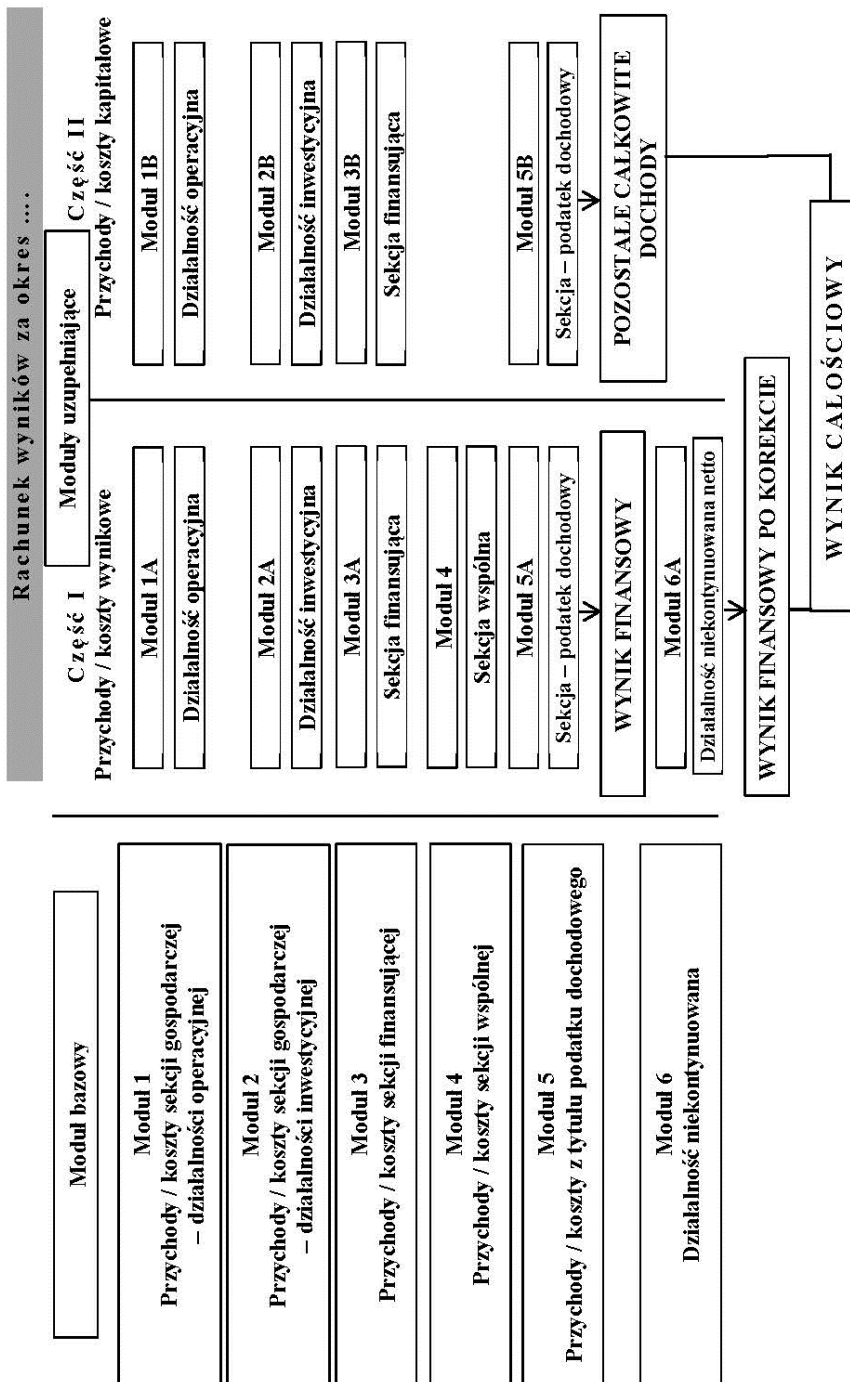
3. Moduły rachunku wyników ujmują przychody, koszty i wyniki w podstawowych przekrojach informacyjnych:

(a) w przekroju rodzajowym, przy czym rodzaj oznacza konkretną grupę przychodów i kosztów wyodrębnioną na podstawie kryterium: typ przychodów / kosztów.

(b) w układzie funkcjonalnym – z perspektywy rodzajów działalności kryterium nadrzędnym jest rodzaj działalności.



Rysunek 5.7. Ogólna konstrukcja modelu rachunku wyników
 Źródło: opracowanie własne.



Rysunek 5.8. Modul bazowy i moduły uzupełniające rachunku wyników – wersja uproszczona

Źródło: opracowanie własne.

4. Wyróżnia się trzy poziomy ujawnień informacji – raporty podstawowe (pierwszy poziom), raporty szczegółowe (drugi poziom) i raporty specjalne (trzeci poziom):

(a) pierwszy poziom ujawnień obejmuje raport z polityki rachunkowości w zakresie ustalania przychodów / kosztów oraz wieloblokowy rachunek wyników; wieloblokowy rachunek wyników jest efektem syntetycznego ujęcia przychodów / kosztów w układzie rodzajowo-funkcjonalnym;

(b) drugi poziom ujawnień to raporty szczegółowe, których celem jest uzupełnienie informacji liczbowych prezentowanych w poszczególnych modułach; ponadto obejmuje on informacje o przychodach / kosztach według odmiennych kryteriów niż te, które są prezentowane w modułach (m.in. wirtualne / rzeczywiste, podatkowe / niepodatkowe, wynikające z powiązań kapitałowych / w ramach grupy kapitałowej, kontrolowane przez zarząd / niekontrolowane przez zarząd)¹²;

(c) trzeci poziom ujawnień obejmuje raporty specjalne (biznesowe) zawierające wybrane informacje, tworzone według kryteriów na potrzeby otoczenia, np. branżowe, dotyczące zatrudnienia, kapitału intelektualnego itp.

5. Model nie proponuje rozwiązań szczegółowych w zakresie struktury informacji o przychodach i kosztach, ponieważ jego celem jest wskazanie koncepcji prezentacji tych informacji w rachunku wyników.

Moduł podstawowy rachunku wyników jest sporządzany w dwóch wersjach: w wersji pełnej i uproszczonej. Wersja pełna zawiera przychody i koszty każdego modułu z podziałem na poszczególne ich rodzaje. Wersja uproszczona obejmuje syntetyczne informacje o przychodach / kosztach / wynikach każdego wyodrębnionego modułu. Pozwala to na ustalenie rentowności każdego z nich i stanowi punkt wyjścia do szczegółowych analiz (rysunek 5.8).

1. Moduły rachunku wyników przyjmują formę tablicy dwustronnej. Część I obejmuje przychody i koszty wynikowe, a część II – przychody i koszty kapitałowe.

2. Nadrzędnym podziałem przychodów i kosztów w modułach jest przekrój funkcjonalny oraz ich podział na przychody / koszty kapitałowe i wynikowe.

3. Wyróżniono następujące moduły uzupełniające:

- Moduł 1A – *Sekcja operacyjna* (przychody / koszty wynikowe),
- Moduł 1B – *Sekcja operacyjna* (przychody / koszty kapitałowe),
- Moduł 2A – *Sekcja inwestycyjna* (przychody / koszty wynikowe),
- Moduł 2B – *Sekcja inwestycyjna* (przychody / koszty kapitałowe),
- Moduł 3A – *Sekcja finansująca* (przychody / koszty wynikowe),
- Moduł 3B – *Sekcja finansująca* (przychody / koszty kapitałowe),
- Moduł 4A – *Sekcja wspólna* (przychody / koszty wynikowe),

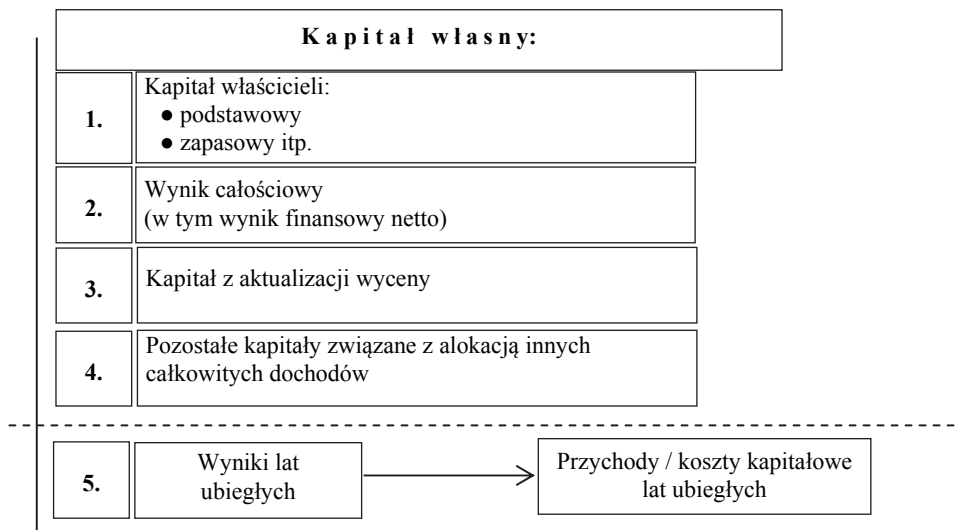
¹² Zob. szerzej: J. Gierusz, *Koszt historyczny czy wartość godziwa – dylematy wyceny w rachunkowości*, „Zeszyty Teoretyczne Rachunkowości”, t. 62 (118), SKwP, Warszawa 2011, s. 121.

- Moduł 5A – *Sekcja – podatek dochodowy* (przychody / koszty wynikowe),
- Moduł 5B – *Sekcja – podatek dochodowy* (przychody / koszty kapitałowe),
- Moduł 6A – *Działalność niekontynuowana netto*.

Relacja wyniku całościowego prezentowanego w rachunku wyników do pozostałych elementów sprawozdania finansowego

W modelu są rozważane powiązania rachunku wyników z bilansem oraz z zestawieniem zmian w kapitale (funduszu) własnym, natomiast pominięto związek rachunku wyników z rachunkiem przepływów pieniężnych¹³. Przyjmuje się, że wynik całościowy jest prezentowany w tej samej kwocie zarówno w rachunku wyników, jak i w bilansie, stanowi zatem część wspólną tych elementów sprawozdania finansowego. Takie założenie wymaga zmiany struktury kapitału własnego w stosunku do obecnie obowiązującej (rysunek 5.9).

Bilans – kategoria kapitał własny



Rysunek 5.9. Propozycja nowej struktury kapitału własnego w świetle koncepcji wyniku całościowego na potrzeby modelu rachunku wyników

Źródło: opracowanie własne.

Na potrzeby modelu rachunku wyników w kapitale własnym wyodrębniono pięć kategorii:

- 1) część właścicielską, w której nie są ujmowane przychody / koszty,
- 2) wynik całościowy (w tym wynik finansowy netto),

¹³ Rachunek przepływów pieniężnych nie stanowi przedmiotu zainteresowania autorki niniejszej pracy, w której skoncentrowano się na pomiarze memoriałowym, a nie kasowym.

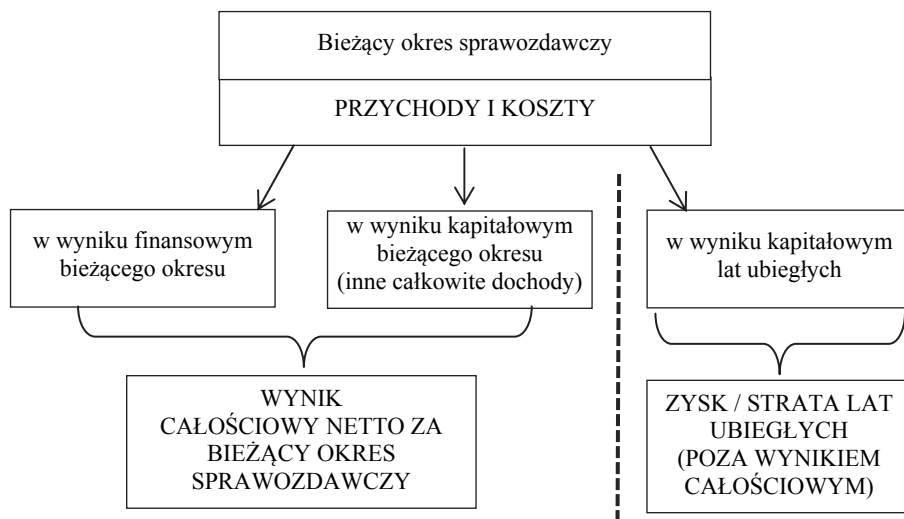
- 3) kapitał z aktualizacji wyceny,
- 4) pozostałe kapitały związane z alokacją innych całkowitych dochodów,
- 5) wyniki lat ubiegłych.

W relacji z proponowanym modelem rachunku wyników pozostają trzy kategorie: wynik całościowy, kapitał z aktualizacji wyceny oraz pozostałe kapitały związane z alokacją innych całkowitych dochodów.

Odrębną kwestią z punktu widzenia wyniku całościowego są przychody i koszty lat ubiegłych, czyli z tytułu błędów lat poprzednich i korekt polityki rachunkowości. Nie ujmuje się ich w wyniku całościowym, jest to skutek przyjęcia założenia porównywalności metodologicznej i czasowej. Przychody i koszty z tytułu błędów lat poprzednich i polityki rachunkowości stanowią przychody / koszty kapitałowe lat ubiegłych, a nie okresu bieżącego.

Reasumując, przychody i koszty w systemie rachunkowości w danym okresie sprawozdawczym są ujmowane odrębnie:

- 1) w wyniku finansowym bieżącego okresu (rachunek zysków i strat),
- 2) w wyniku kapitałowym bieżącego okresu (inne całkowite dochody),
- 3) w wyniku kapitałowym lat ubiegłych (poza wynikiem całościowym za dany okres) – por. rysunek 5.10.



Rysunek 5.10. Ujmowanie przychodów / kosztów bieżącego okresu w systemie rachunkowości a wynik całościowy

Źródło: opracowanie własne.

Wynik całościowy netto jest prezentowany jako ostatnia pozycja rachunku wyników, stanowiąc jednocześnie odrębną pozycję kapitału własnego, co oznacza, że jest jednocześnie całościowym wynikiem bilansowym (obecnie odpowiednik zysku / straty bilansowej).

Wszystkie przychody / koszty bieżącego okresu są odnoszone bezpośrednio na wynik całościowy tego okresu. Szczególnie istotne są zasady ujmowania innych całkowitych przychodów / kosztów w wyniku całościowym; powinny one określać źródła ich powstania / rozliczenia, co wymaga przyjęcia określonych rozwiązań ewidencyjnych.

Sposób ujęcia innych całkowitych dochodów (przychodów / kosztów) w systemie rachunkowości musi obejmować ich klasyfikację na dwie grupy: przychody / koszty reklasyfikowane i niereklasyfikowane, a ponadto wskazywać docelową pozycję (kategorię) kapitału własnego, do której będą alokowane. Przyjęcie takiego założenia oznacza, że należy wyodrębnić w systemie rachunkowości następujące grupy przychodów / kosztów ujmowanych jako inne całkowite dochody:

- 1) przychody / koszty reklasyfikowane:
 - (a) alokowane na kapitał z aktualizacji wyceny,
 - (b) alokowane na pozostałe kapitały,
- 2) przychody / koszty niereklasyfikowane:
 - (a) alokowane na kapitał z aktualizacji wyceny,
 - (b) alokowane na pozostałe kapitały.

Wynik całościowy netto prezentowany jest zarówno w rachunku wyników, jak i w bilansie, w podziale na dwie części:

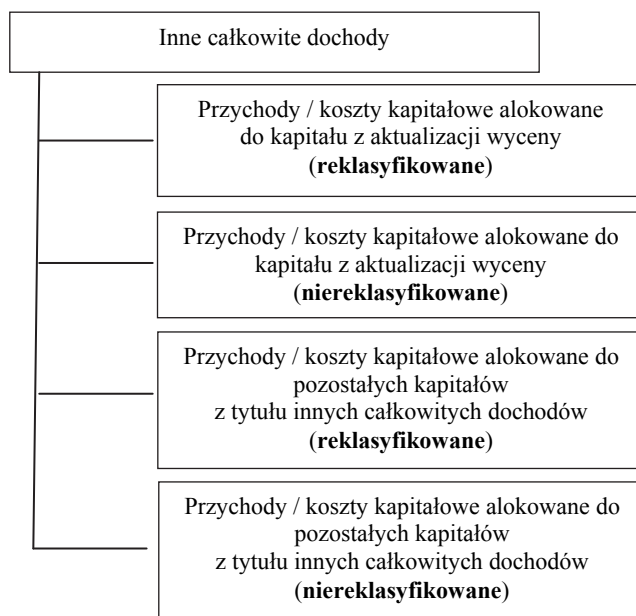
- 1) zysk / strata netto,
- 2) inne całkowite dochody.

Wynik całościowy netto podlega podziałowi przez właścicieli z zachowaniem następujących zasad:

- wynik finansowy netto jest dzielony według obecnie obowiązujących zasad wynikających z prawa bilansowego / handlowego,
- inne całkowite dochody podlegają alokacji zgodnie z obowiązującym prawem bilansowym i wymagają jedynie przyjęcia przez właścicieli propozycji opracowanej przez zarząd, zgodnej z prawem bilansowym.

Po dokonaniu podziału wyniku całościowego według zasad określonych powyżej następuje ujęcie skutków uchwały dotyczącej podziału wyniku finansowego netto oraz dokonywana jest alokacja (rozliczenie) poszczególnych przychodów / kosztów ujętych w innych całkowitych dochodach do odpowiednich, przewidzianych dla nich, pozycji kapitału własnego. W rezultacie korygowane są wartości kapitału własnego z aktualizacji wyceny oraz pozostałe kapitały; powyższa korekta może być dokonywana tylko raz w roku na podstawie akceptacji właścicieli (analogicznie jak podział wyniku finansowego netto). Oznacza to również, że zarówno w ciągu roku obrotowego, jak i na dzień bilansowy kończący dany okres nie mogą być dokonywane (wprowadzane) żadne korekty do tych kapitałów inne niż wynikające z decyzji właścicieli.

Przedstawione rozwiązanie wymaga przyjęcia odpowiedniej struktury rachunku wyników w części dotyczącej innych całkowitych dochodów (rysunek 5.11).



Rysunek 5.11. Podstawowa struktura innych całkowitych dochodów w rachunku wyników

Źródło: opracowanie własne.

Przychody i koszty podlegające reklasyfikacji wymagają odpowiedniego ujmowania. W momencie ich uznania po raz pierwszy w innych całkowitych dochodach stanowią one pozycję zwiększającą odpowiednio przychody / koszty. W okresie, w którym następuje ich przekwalifikowanie do tradycyjnej części rachunku wyników, należy ująć je jako pozycję zmniejszającą odpowiednio przychody i koszty – ze znakiem *minus* – w innych całkowitych dochodach. Ich reklasyfikacja w danym okresie sprawozdawczym oznacza bowiem, że ma miejsce jedynie przemieszczenie przychodów kapitałowych do przychodów wynikowych (lub odpowiednio kosztów kapitałowych do kosztów wynikowych), co nie wpływa na ostateczną kwotę wyniku całościowego w okresie reklasyfikacji. Z punktu widzenia pozycji ujmowanych w innych całkowitych dochodach w przychodach i kosztach podlegających reklasyfikacji wystąpić mogą następujące przypadki:

- kwota zwiększająca inne całkowite dochody może oznaczać uznanie po raz pierwszy przychodu kapitałowego (przychody naliczone) lub rozliczenie (przeniesienie do wyniku finansowego) kosztu kapitałowego (koszty rozliczone), lub
- kwota zmniejszająca inne całkowite dochody może oznaczać uznanie po raz pierwszy kosztów kapitałowych (koszty naliczone) lub zmniejszenie przy-

chodu (podlegającego reklasyfikacji) przeniesionego do wyniku finansowego (przychody rozliczone).

Pojawienie się znaku ujemnego w przychodach / kosztach ujmowanych w innych całkowitych dochodach oznacza zawsze ich reklasyfikację do wyniku finansowego netto bieżącego okresu¹⁴.

5.2. Charakterystyka modułów rachunku wyników

Moduł 1 – *Działalność operacyjna sekcji gospodarczej* składa się z dwóch części: części wynikowej (1A) i części kapitałowej (1B). Każda z nich obejmuje oddzielnie przychody i koszty zgrupowane zgodnie z kryterium rodzajowym.

Informacje zawarte w części wynikowej (1A) modułu pozwalają na ocenę dokonań przedsiębiorstwa w podstawowym procesie operacyjnym, jakim jest proces wytwarzania / handlu; ponadto pozwala ocenić efektywność pozostałych dokonań związanych z kategorią operacyjną (pozostałe przychody / koszty kategorii operacyjnej). Wynik na pozostałych przychodach / kosztach kategorii operacyjnej jest kształtowany przez dwa kluczowe czynniki, tzn. jest związany z użytkowaniem aktywów, albo wynika z wyceny na dzień bilansowy aktywów / zobowiązań operacyjnych. Dodatkowo w pozostałych przychodach / kosztach kategorii operacyjnej występują przychody/ koszty z tytułu finansowania aktywów operacyjnych.

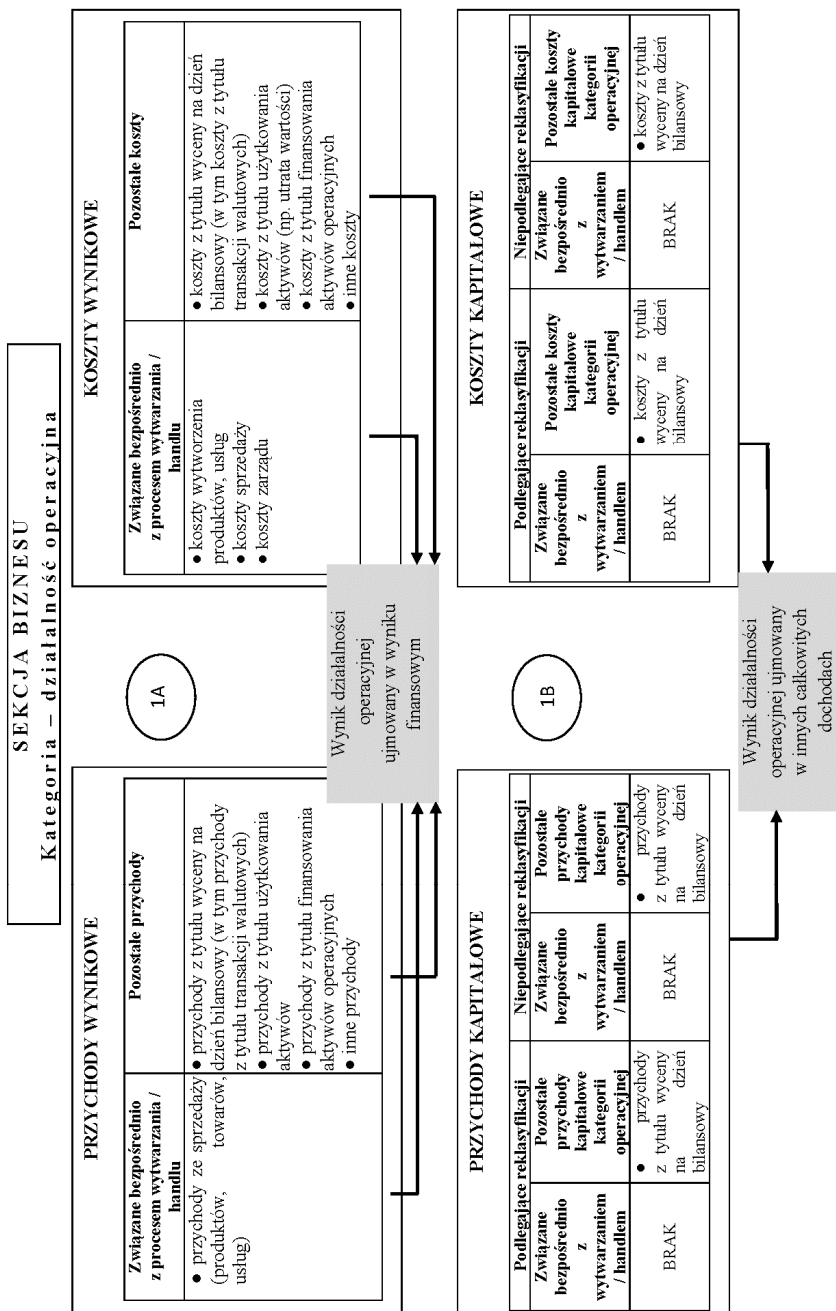
W części kapitałowej (1B) modułu nadrzędnym kryterium klasyfikacji przychodów / kosztów jest podział na te pozycje, które w przyszłych okresach będą reklasyfikowane do przychodów / kosztów wynikowych i te, które takiej reklasyfikacji nie będą podlegać. Pozostałe kryteria są analogiczne jak w przypadku przychodów / kosztów wynikowych. W związku z tym, że przychody / koszty bezpośrednio związane z procesem wytwarzania / handlu nie są ujmowane (nie staną się przychodami / kosztami kapitałowymi), w module (1B) mamy do czynienia jedynie z pozostałymi przychodami / kosztami kapitałowymi kategorii – *działalność operacyjna* (rysunek 5.12).

W Module 2 – *Działalność inwestycyjna sekcji gospodarczej*, w ramach przychodów / kosztów wynikowych kategorii – *działalność inwestycyjna*, wyodrębniono:

- przychody / koszty bezpośrednio związane z działalnością inwestycyjną,
- pozostałe przychody / koszty kategorii inwestycyjnej.

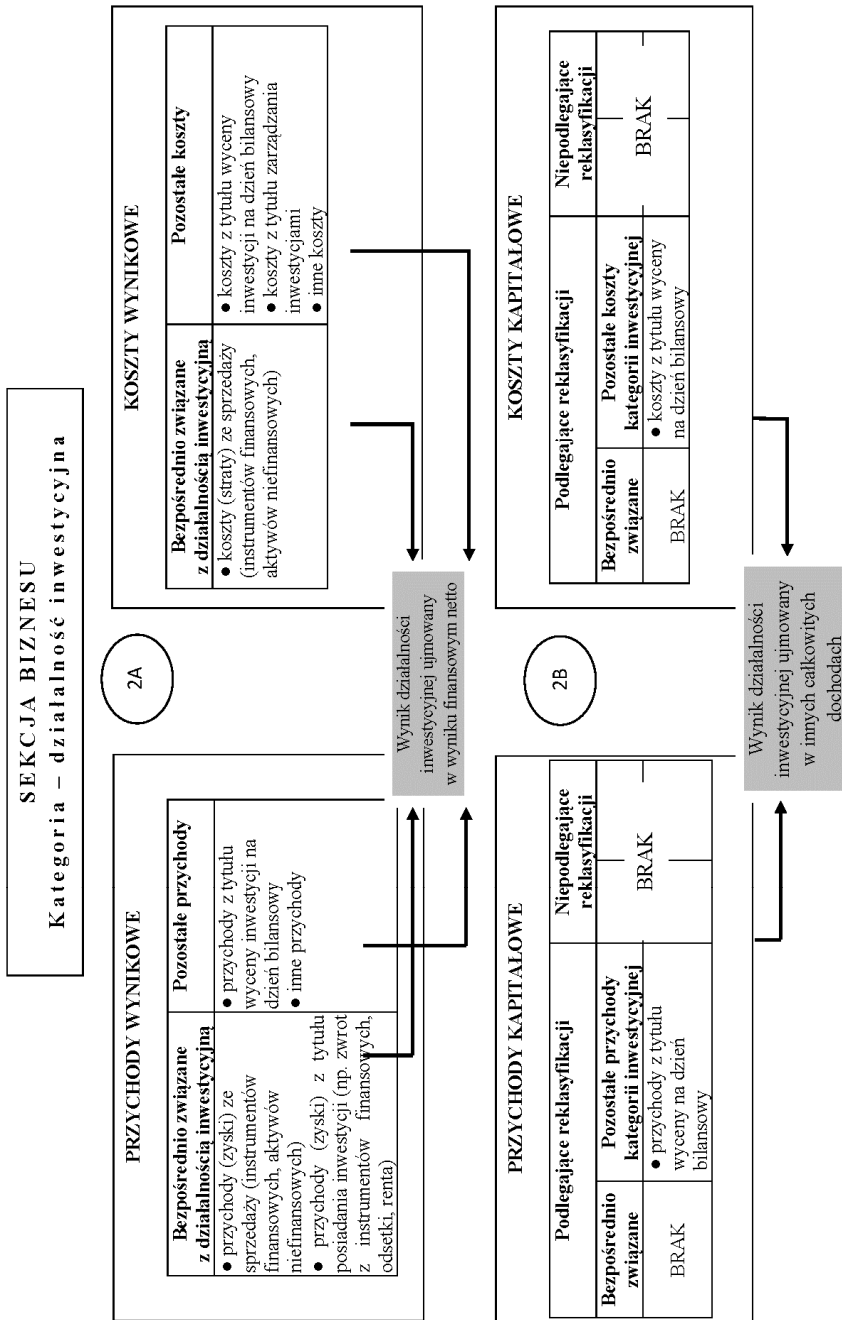
W ramach przychodów / kosztów bezpośrednio związanych z działalnością inwestycyjną wyróżniono skutki dokonanych transakcji dotyczących inwestycji (m.in. zyski / straty z ich sprzedaży lub korzyści bezpośrednie wynikające z ich posiadania). W drugiej grupie znajdują się przychody / koszty z tytułu wyceny inwestycji na dzień bilansowy oraz koszty z tytułu zarządzania inwestycjami.

¹⁴ Por. załącznik nr 5 do niniejszej pracy, w którym pokazano praktyczne wykorzystanie omawianej propozycji.



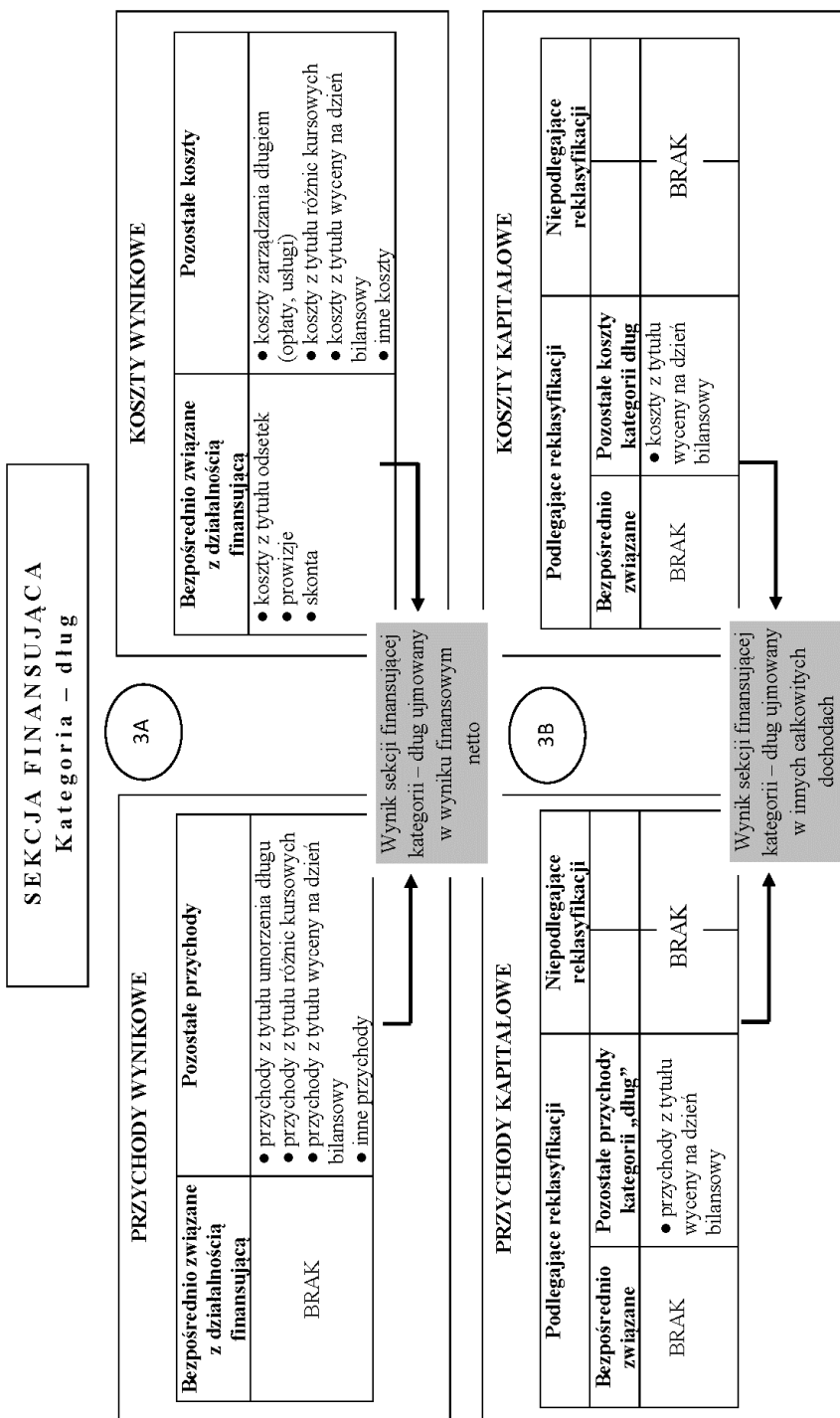
Rysunek 5.12. Moduł 1 – Działalność operacyjna sekcji gospodarczej

Źródło: opracowanie własne.



Rysunek 5.13. Moduł 2 – Działalność inwestycyjna sekcji gospodarczej

Źródło: opracowanie własne.



Rysunek 5.14. Moduł 3 – Sekcja finansująca – kategoria – dług
Źródło: opracowanie własne.

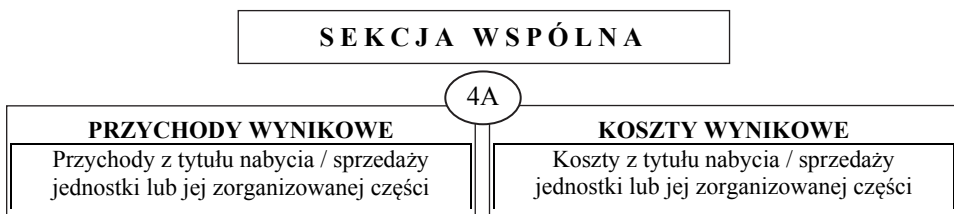
W przypadku przychodów / kosztów kapitałowych w module (2B) wyodrębniono jedynie przychody / koszty podlegające reklasyfikacji; dotyczą one tylko pozostałych przychodów / kosztów kategorii – działalność inwestycyjna (z tytułu wyceny na dzień bilansowy – rysunek 5.13).

W proponowanym Module 3 – *Sekcja finansująca* przychody / koszty dotyczą tylko kategorii długu. Część wynikowa modułu (3A) obejmuje przychody / koszty bezpośrednio związane z działalnością finansującą i pozostałe przychody / koszty kategorii – dług. W przypadku kategorii – dług przychody bezpośrednio związane nie występują, gdyż naturalnym skutkiem tej kategorii są koszty finansowania. W pozostałych przychodach kategorii – dług występują m.in. przychody z tytułu umorzenia długu, przychody z tytułu różnic kursowych, przychody z tytułu wyceny na dzień bilansowy oraz inne przychody.

Wśród kosztów wynikowych bezpośrednio związanych z działalnością finansującą występują w szczególności koszty odsetek, prowizji, skonta, natomiast w pozostałych kosztach kategorii – dług – koszty z tytułu różnic kursowych i koszty zarządzania długiem. W module (3B) występują jedynie pozostałe przychody / koszty kapitałowe podlegające reklasyfikacji; dotyczą one wyceny długu na dzień bilansowy.

Moduł 4 dotyczy sekcji wspólnej, w której nie wyodrębniono żadnej kategorii ani podkategorii. Nie występują w niej też przychody / koszty kapitałowe, natomiast w ramach przychodów / kosztów wynikowych wyodrębniono dwie grupy:

- przychody / koszty związane z nabyciem innej jednostki lub jej zorganizowanej części,
- przychody / koszty związane tylko ze zbyciem zorganizowanej części jednostki w ramach działalności kontynuowanej.

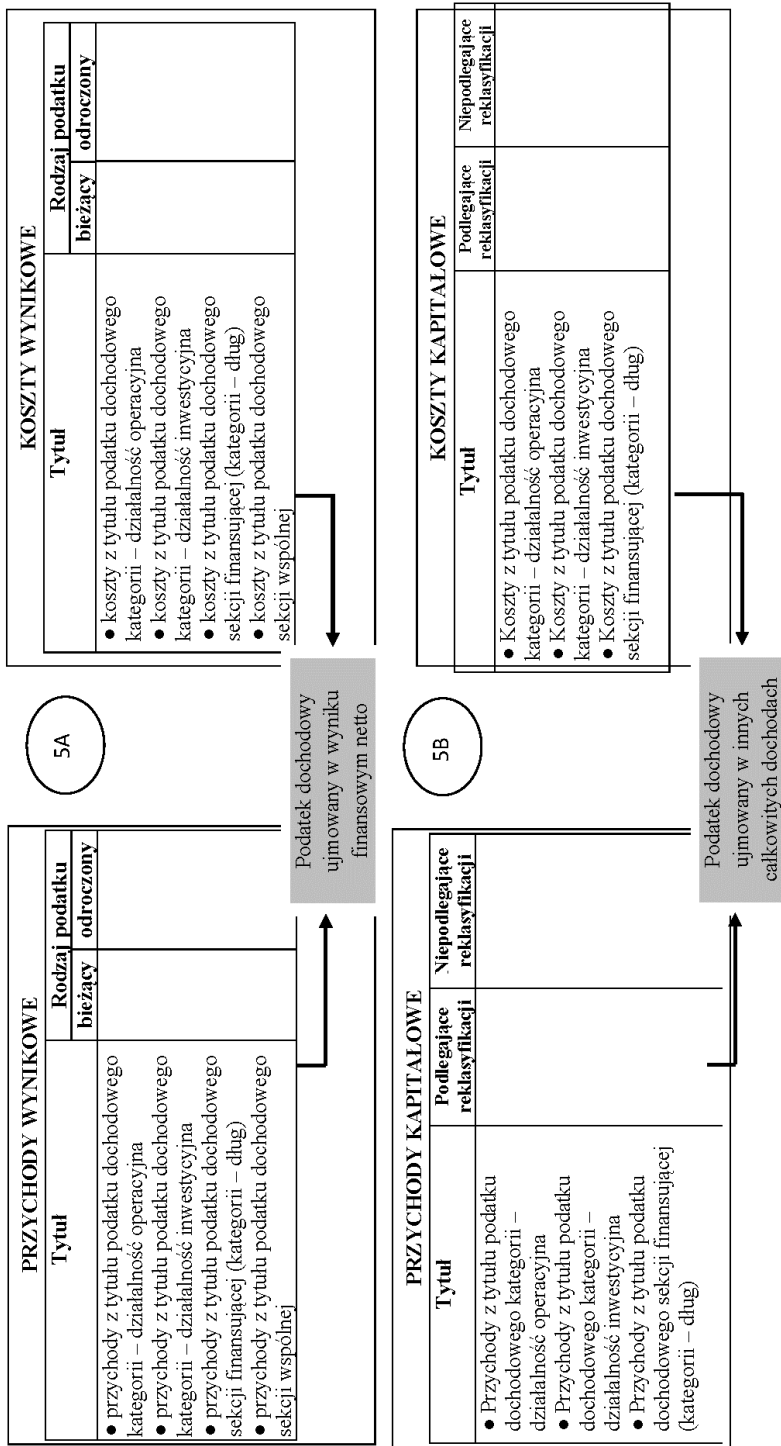


Rysunek 5.15. Moduł 4 – *Sekcja wspólna*

Źródło: opracowanie własne.

W Module 5 – *Sekcja – podatek dochodowy* przychody / koszty z tytułu podatku dochodowego (zarówno bieżącego, jak i odroczonego) są grupowane zgodnie z przyczyną ich powstania (uznania). Ustala się podatek dochodowy w odniesieniu do kategorii: działalność operacyjna i działalność inwestycyjna oraz sekcji: finansującej (kategorii – dług) i wspólnej.

SEKCJA – PODATEK DOCHODOWY

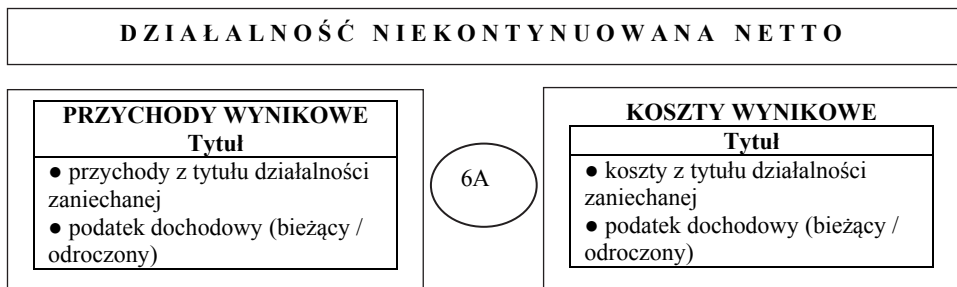


Rysunek 5.16. Moduł 5 – Sekcja – podatek dochodowy

Źródło: opracowanie własne.

W ramach każdej wyodrębnionej grupy rozróżnia się podatek dochodowy bieżący i podatek dochodowy odroczony. Podatek dochodowy w module (5B) ujmuje się według tych samych kryteriów jak wynikowy, ale nadrzędnym kryterium podziału jest reklasyfikacja.

Moduł 6 składa się tylko i wyłącznie z części wynikowej (6A). Nie zawiera podziału na rodzaje przychodów / kosztów; ponadto obejmuje podatek dochodowy związany z działalnością niekontynuowaną.



Rysunek 5.17. Moduł 6 – Działalność niekontynuowana

Źródło: opracowanie własne.

Analizując informacje zawarte w poszczególnych modułach, można ustalić wyniki cząstkowe w każdym module z podziałem na wynik działalności bezpośrednio związanej z daną sekcją / kategorią oraz wynik na pozostałej działalności w ramach danej sekcji / kategorii. Wynik na działalności niekontynuowanej i wynik w sekcji wspólnej są ustalane dla jednostki jako całości. Sekcja – podatek dochodowy może być alokowana na inne sekcje / kategorie (z wyjątkiem działalności niekontynuowanej, w której podatek dochodowy jest ujmowany bezpośrednio).

5.3. Raporty uzupełniające – różne poziomy ujawniania informacji

W niniejszym podrozdziale przedstawiono drugą część proponowanego modelu rachunku wyników, czyli raporty ujawniane w jego formule sprawozdawczej, stanowiące rozszerzenie informacji prezentowanych w module bazowym i modułach uzupełniających. Wyróżniono trzy poziomy ujawnień informacji, z których pierwszy i drugi odpowiadają obecnym notom do rachunku zysków i strat, natomiast trzeci poziom ujawnień stanowi nową propozycję wychodzącą naprzeciw oczekiwaniom wobec sprawozdawczości zintegrowanej.

Pierwszy poziom ujawnień informacji obejmuje raport z polityki rachunkowości i wieloblokowy rachunek wyników.

Polityka rachunkowości¹⁵ jest szczególnym obszarem ujawnień proponowanego modelu. Odrębny raport poświęcony temu zagadnieniu umiejscowiono na pierwszym poziomie ujawnień. Powinien on zawierać informacje na temat zasad sporządzania całego sprawozdania finansowego, ze szczególnym uwzględnieniem rachunku wyników.

Raport z polityki rachunkowości w zakresie sporządzania rachunku wyników powinien obejmować:

- kryteria klasyfikowania zdarzeń do poszczególnych sekcji / kategorii,
- podstawy pomiaru poszczególnych grup przychodów / kosztów,
- szczegółowe zasady ustalania wyników w poszczególnych sekcjach / kategoriach,
- zakres i klasyfikacje przychodów / kosztów w ramach sekcji / kategorii,
- kryteria wyodrębnienia segmentów oraz przyjęte do ich wyodrębnienia progi istotności.

Kluczowe informacje, które mógłby obejmować raport z polityki rachunkowości, zaprezentowano w tabeli 5.3.

Tabela 5.3. Raport z polityki rachunkowości

Część	Lp.	INFORMACJE
1	2	3
Część I Informacje o polityce rachunkowości w odniesieniu do całego sprawozdania finansowego	1	Podstawa pomiaru wykorzystana przy sporządzaniu sprawozdania finansowego
	2	Informacje dotyczące niepewności oszacowań: • założenia dotyczące przyszłości w odniesieniu do ryzyka • rodzaj i charakter przychodów / kosztów o istotnej wartości oraz ich kwota

¹⁵ MSR 8 definiuje politykę rachunkowości jako „konkretne zasady, metody, konwencje, reguły i praktyki przyjęte przez jednostkę przy sporządzaniu i prezentacji sprawozdań finansowych”. Por. *Międzynarodowe Standardy Sprawozdawczości Finansowej*, SKWP, Warszawa 2004, s. 818. Według A. Jarugowej i E. Walińskiej polityka rachunkowości to „zastosowanie przez zarząd przedsiębiorstwa w sporządzaniu sprawozdań finansowych specyficznych zasad, konwencji reguł i praktyk dobranych odpowiednio do odwzorowania jego rzeczywistej pozycji finansowej, dochodowej i dokonań” (zob. A. Jarugowa, E. Walińska, *Roczne sprawozdania finansowe – ujęcie księgowe a podatkowe*, ODDK, Gdańsk 1997, s. 23). O polityce rachunkowości pisali m.in.: K. Sawicki, *Wybrane zagadnienia polityki bilansowej*, „Zeszyty Teoretyczne Rady Naukowej”, t. 49, SKWP, Warszawa 1998, s. 69–70; *idem*, *Polityka bilansowa jako narzędzie zarządzania firmą*, Ekspert, Wrocław 2002; A. Karmańska, *Wykorzystanie metodyki wyceny bilansowej w zarządzaniu przedsiębiorstwem*, „Problemy Rachunkowości” 2004, nr 2 (17), s. 16. Według A. Karmańskiej wyraża ona „całokształt (nawet innowacyjnych) działań związanych z tworzeniem informacji sprawozdawczej odpowiadającej jednocześnie: kanonom jakościowym zawartym w prawie bilansowym i partykularnym, strategicznym lub/i operacyjnym celom gospodarczym przedsiębiorstwa” (*ibidem*, s. 18).

Tabela 5.3. (cd.)

1	2	3
Część I Informacje o polityce rachunkowości w odniesieniu do całego sprawozdania finansowego	3	Kapitał: informacje pozwalające użytkownikom oszacować cele, politykę oraz proces zarządzania kapitałami: <ul style="list-style-type: none"> ● informacje opisowe dotyczące zapotrzebowania na kapitał obcy oraz sposób jego pozyskania ● dane liczbowe dotyczące kapitałów, np. zmiany w poszczególnych rodzajach kapitałów, wskaźnik zadłużenia, okres spłaty długów ● dane liczbowe dotyczące kwot kapitałowych instrumentów finansowych, informacji dotyczących spodziewanych przepływów pieniężnych z tego tytułu
	4	Analiza zmian aktywów i zobowiązań: <ul style="list-style-type: none"> ● analiza zmian pomiędzy bilansem otwarcia i zamknięcia aktywów i zobowiązań, które zarząd uznaje za istotne do zrozumienia sytuacji finansowej jednostki (zmiany z tytułu transakcji bezgotówkowych, zmiany z tytułu alokacji np. amortyzacji, zmiany wynikające z odpisów aktualizujących wartość, pozostałe – np. z tytułu transakcji w walutach obcych) ● kwota wynikająca ze zmiany wartości na dzień bilansowy aktywów i zobowiązań będąca rezultatem zmiany wartości bieżącej, zmiany szacunku, zmiany metody oszacowania
	5	Pozostałe ujawnienia: <ul style="list-style-type: none"> ● opis cyklu operacyjnego ● kwota środków pieniężnych i inwestycji krótkoterminowych niedostępnych do wykorzystania oraz przyczyny braku dostępności ● kwoty dywidend proponowanych przed zatwierdzeniem sprawozdania finansowego ● kwoty skumulowanych dywidend preferowanych
Część II Informacje o polityce rachunkowości odnośnie do rachunku wyników	6	<ul style="list-style-type: none"> ● Słownik pojęć kluczowych ● Kryteria wyodrębniania sekcji / kategorii w rachunku wyników ● Szczegółowe zasady klasyfikacji przychodów i kosztów ● Zasady pomiaru przychodów / kosztów ● Informacje dotyczące ponownego pomiaru każdego komponentu (przychodu / kosztu) prezentowanego w wyniku całościowym z zachowaniem sekcji / podkategorii ● Kwota wynikająca z ponownej wyceny pozycji wyniku całościowego
Część III Pozostałe informacje	7	Forma prawna, kraj, adres itp.
	8	Opis działalności biznesowej
	9	Nazwy jednostek powiązanych w grupie kapitałowej
	10	Informacje dotyczące ograniczenia działalności (jeśli takie ograniczenie występuje)

Źródło: opracowanie własne na podstawie: *Staff Draft of Exposure Draft, IFRS X – Financial Statement Presentation*, 1 July 2010, IASB, 2010, *Notes to Financial Statements*.

Tabela 5.4 (cd.)

1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	13	14
Koszty z tytułu wyceny na dzień bilansowy (korekty, zmiany szacunków)					X	X	X		X				X
Koszty z tytułu przeliczeń walutowych					X	X	X		X				X
Pozostałe koszty					X	X	X		X			X	X
WYNIK I						X							X
Koszty wspólne segmentów				X		X							X
WYNIK II						X							X
Koszty wspólne sekcji biznesu						X							X
WYNIK III						X							X
Koszty wspólne sekcji finansującej									X				X
WYNIK IV									X				X
WYNIK SEKCJI WSPÓLNEJ										X			X
Podatek dochody											X		X
WYNIK V												X	X
Przychody / koszty działalności niekontynuowanej netto												X	X
WYNIK CAŁOŚCIOWY													XXX

Źródło: opracowanie własne.

Kolejnym raportem na pierwszym poziomie ujawnień, o odmiennym charakterze niż raport z polityki rachunkowości, jest wieloblokowy rachunek wyników (formuła zarządcza rachunku wyników). Zawiera on syntetyczne informacje analogiczne do tych, które prezentuje się w module bazowym, różni się on jedynie brakiem wyodrębnionych modułów uzupełniających i przyjmuje formę macierzową. Taki układ informacji pozwala na dokonywanie wieloprzekrojowych analiz (tabela. 5.4).

Wieloblokowy rachunek wyników jest próbą całościowego podejścia do raportowania wyników działalności uwzględniającego aspekty zarządcze¹⁶. Proponowana formuła wieloblokowego rachunku wyników pozwala na obliczenie wyników w poszczególnych segmentach w ramach kategorii – działalność operacyjna oraz wyników wygoszparowanych w poszczególnych sekcjach. Wprowadzenie segmentów w kategorii – działalność operacyjna¹⁷ sekcji biznesu daje możliwość oceny ich wyników oraz uzyskania informacji o kosztach i przychodach danego segmentu¹⁸. W literaturze przedmiotu wskazuje się, że obligatoryjne sprawozdanie finansowe wymaga przetwarzania i ujawniania informacji, które zwyczajowo były gromadzone w wewnętrznym systemie

¹⁶ Wieloblokowy (wielosegmentowy) rachunek wyników jest podstawowym narzędziem rachunkowości zarządczej i jest traktowany jako raport o wymiarze decyzyjnym. Wprowadzenie kilku stopni marży pokrycia kosztów umożliwia analizę rentowności w przekroju różnych obiektów kosztowych. W praktyce najczęściej analizuje się rentowność produktów, klientów, kanałów dystrybucji i ośrodków odpowiedzialności. Zob. szerzej: A.A. Jaruga, P. Kabalski, A. Szychta, *Rachunkowość zarządcza*, Oficyna Ekonomiczna, Grupa Wolters Kluwer, Warszawa 2010; E. Nowak, *Controlling operacyjny i jego instrumenty*, [w:] E. Nowak (red.), *Controlling w przedsiębiorstwie. Koncepcje i instrumenty*, ODDK, Gdańsk 2003, s. 76–78; I. Sobańska, *Rachunek kosztów i rachunkowość zarządcza*, C.H. Beck, Warszawa 2003; A. Jarugowa, W.A. Nowak, A. Szychta, *Rachunkowość zarządcza. Koncepcje i zastosowania*, Absolwent, Łódź 1999, s. 148–153; I. Sobańska (red.), *Rachunek kosztów i rachunkowość zarządcza. Najnowsze tendencje, procedury i ich zastosowanie w przedsiębiorstwie*, C.H. Beck, Warszawa 2003, s. 113–118.

¹⁷ E. Nowak, M. Wierziński, *Rachunek kosztów. Modele i zastosowania*, PWE, Warszawa 2010, s. 71–77.

¹⁸ W MSSF 8 zakłada się, że na firmę spogląda się z perspektywy kierownictwa, a segmenty identyfikuje tak, jak na potrzeby zarządzania przedsiębiorstwem. Oznacza to, że raportowanie według segmentów bazuje na raportowaniu wewnętrznym mającym na celu zaspokojenie potrzeb informacyjnych kierownictwa firmy. Autorka podkreśla, że sprawozdawczość według segmentów jest przykładem integracji rachunkowości zarządczej i finansowej. Zob. również: E. Walińska, A. Jurewicz, *Sprawozdawczość finansowa według segmentów działalności jako wyraz nowych trendów współczesnej rachunkowości*, [w:] B. Micherda (red.), *Sprawozdawczość i rewizja finansowa w kształtowaniu wiarygodności informacji ekonomicznej*, Uniwersytet Ekonomiczny w Krakowie, Kraków 2007, s. 607–614; E. Nowak, *Przychody według segmentów działalności. Podejście sprawozdawcze i zarządcze*, „Zeszyty Teoretyczne Rachunkowości”, t. 54 (110), SKwP, Warszawa 2010, s. 129–141; B. Nita, *Zintegrowane podejście do raportowania segmentowego w ocenie działalności przedsiębiorstwa*, [w:] S. Sojak (red.), *Rachunkowość. Dylematy praktyki gospodarczej*, Wydawnictwo Naukowe Uniwersytetu Mikołaja Kopernika, Toruń 2012, s. 367–379.

raportowania zarządczego¹⁹. Zaproponowany model wieloblokowego rachunku wyników wpisuje się w nurt zarządczego spojrzenia na sprawozdanie finansowe²⁰. Przedstawiona w tabeli 5.4 formuła rachunku wyników jest uproszczona. Jej celem jest pokazanie konstrukcji takiego zestawienia, które może być rozbudowywane w zależności od potrzeb użytkowników sprawozdania finansowego.

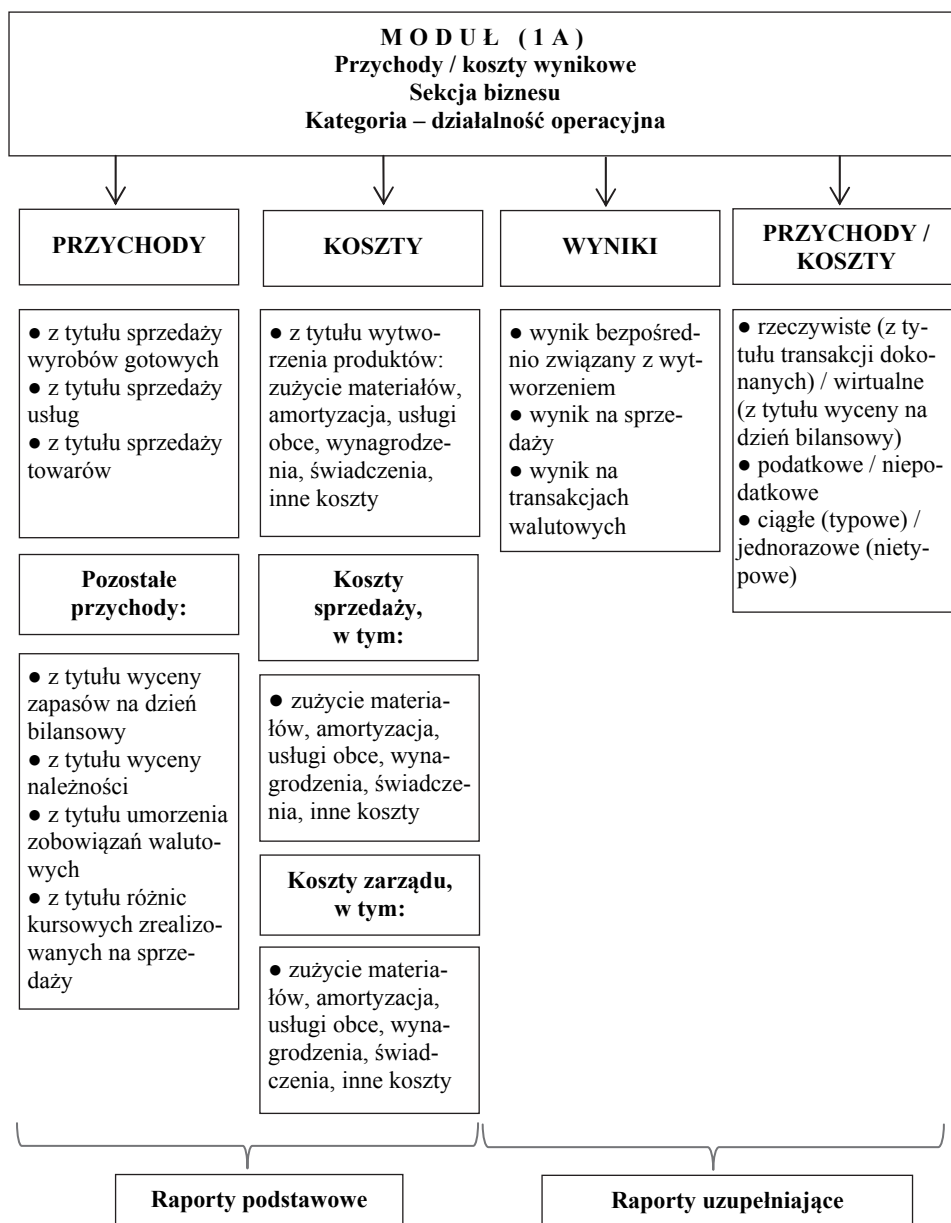
Drugi poziom ujawnień informacji to raporty szczegółowe, dla których punktem odniesienia są moduły wyodrębnione w rachunku wyników. Do jednego modułu tworzy się dwa podstawowe raporty szczegółowe: z przychodów i kosztów. Raporty uzupełniające do każdego modułu mogą dotyczyć wyników, przychodów / kosztów w różnych przekrojach (np. podatkowe / niepodatkowe, rzeczywiste / wirtualne itp.) – por. rysunek 5.18.

Raporty podstawowe pełnią rolę not liczbowych uszczegółwiających pozycje prezentowane w rachunku wyników. Na przykład, jeśli w module (1A) są prezentowane przychody ze sprzedaży jako jedna kwota, to w raporcie podstawowym dotyczącym kategorii przychodów będą ujawniane kwoty przychodów ze sprzedaży wyrobów, usług, towarów i materiałów. W przypadku kosztów, jeśli w module (1A) są prezentowane koszty sprzedaży jako jedna kwota, to w raporcie podstawowym do kategorii kosztów będą ujawniane szczegółowe pozycje rodzajowe kosztów wchodzące w skład kosztów sprzedaży.

Zupełnie inną rolę pełnią raporty uzupełniające; mają one charakter rozszerzający informacje prezentowane w modułach rachunku wyników. Z jednej strony mogą one ujawniać wyniki na poszczególnych transakcjach, z drugiej strony zawierać informacje o przychodach i kosztach w innych przekrojach niż prezentowane w modułach rachunku wyników. Na przykład w module (1A) prezentowane są przychody wynikowe kategorii – działalność operacyjna z podziałem na ich rodzaje (tytuły), natomiast w raporcie uzupełniającym byłyby one ujawniane w podziale na przychody z transakcji dokonanych w okresie sprawozdawczym (np. z tytułu sprzedaży towarów) i przychody z tytułu wyceny na dzień bilansowy (np. z tytułu naliczonych różnic kursowych od należności). Innym kryterium informacji o przychodach / kosztach może być kryterium uznawania w dochodzie, stąd wynika podział na przychody / koszty podatkowe i niepodatkowe (rysunek 5.18).

¹⁹ *Ibidem*, s. 378.

²⁰ I. Sobańska podkreśla, że w celu przedstawienia w sprawozdaniu finansowym rzetelnego obrazu sytuacji finansowej wymagane jest również wykorzystanie informacji spoza rachunkowości finansowej (por. I. Sobańska, *Wpływ MSR na integrację rachunkowości: rachunkowość finansowa i rachunkowość zarządcza*, „Zeszyty Teoretyczne Rachunkowości”, t. 13 (69), SKwP, Warszawa 2003, s. 248). B. Micherda stwierdza, że wyróżniane człony rachunkowości, tj. rachunkowość zarządcza i rachunkowość finansowa, wzajemnie się przenikają i uzupełniają (por. B. Micherda, *Problemy wiarygodności sprawozdania finansowego*, Difin, Warszawa 2006, s. 58).



Rysunek 5.18. Przykład raportów do modułu uzupełniającego rachunek wyników – moduł (1A)
 Źródło: opracowanie własne.

Trzeci poziom ujawnień informacji ma pełnić szczególną rolę w proponowanym przez autorkę niniejszej pracy modelu rachunku wyników; ponadto uzyskuje on – na tle poprzednich części modelu – specyficzny charakter. Jego

zadaniem jest rozszerzenie formuły sprawozdawczej rachunku wyników o elementy ujawnień, które dotychczas nie wchodziły w skład sprawozdania finansowego. Specyficzny charakter tej części propozycji autorki polega na tym, że jedynie wskazuje ona elementy składowe tego poziomu ujawnień, opatrując je szerokim komentarzem i opiniami różnych autorów. Nie zaproponowano w tym miejscu szczegółowej formy raportów specjalnych, ale przedstawiono rozwiązania znane w literaturze przedmiotu, opracowane przez innych autorów. Takie podejście spowodowane jest faktem, że każdy element trzeciego poziomu ujawnień informacji może stanowić przedmiot odrębnych badań z uwagi na jego złożony i nowatorski charakter. W związku z tym autorka przedstawiła tylko własną koncepcję uporządkowania różnych raportów w tej części modelu rachunku wyników, a nie konkretne wzory tych raportów.

Proponuje się dwie części omawianego poziomu ujawnień informacji: pierwsza obejmuje komentarz zarządu, a druga – raporty tworzone na życzenie instytucji z otoczenia przedsiębiorstwa, wynikające z działań podmiotu na rzecz tego otoczenia. Ten poziom ujawnień jest efektem dokonującej się obecnie zmiany modelu sprawozdawczości finansowej, która z jednej strony stanowi odzwierciedlenie integracji dwóch systemów rachunkowości – finansowej i zarządczej²¹, a z drugiej – odzwierciedlenie integracji informacji finansowych i niefinansowych na temat finansowych, środowiskowych i społecznych wyników działalności przedsiębiorstw oraz działań z zakresu nadzoru korporacyjnego²².

Bardzo istotnym ujawnieniem jest komentarz zarządu będący obecnie elementem rocznego raportu spółki i integralną częścią informacji dla inwestorów²³. Komentarz zarządu od roku 2002 stał się przedmiotem zainteresowania IASB, która 8 grudnia 2010 r. opublikowała dokument *International Financial Reporting Standard (IFRS). Practice Statement: Management Commentary*. We

²¹ I. Sobańska, *Wpływ MSR...*, s. 250.

²² Problematykę nadzoru korporacyjnego podejmuje w swoich badaniach J. Jeżak, uwzględniając w nich również aspekt raportowania informacji w tym zakresie. Zob. szerzej J. Jeżak, *Ład korporacyjny. Doświadczenia światowe oraz kierunki rozwoju*, C.H. Beck, Warszawa 2010.

²³ Wymagania Unii Europejskiej w zakresie sporządzania oraz publikacji komentarza zarządu były określane na podstawie kolejno wydanych Dyrektyw Unii Europejskiej, tj.: IV Dyrektywy Rady 78/660/EWG z 25 lipca 1978 r., XI Dyrektywy Rady 89/666/EWG z 21 grudnia 1986 r., Dyrektywy 2001/65/WE Parlamentu Europejskiego i Rady z 27 września 2001 r., Dyrektywy 2003/51/WE Parlamentu Europejskiego i Rady z 18 czerwca 2003 r. oraz Dyrektywy 2006/46/WE Parlamentu Europejskiego i Rady z 14 czerwca 2006 r. (dodano art. 46a, w którym wprowadzono obowiązek ujmowania w sprawozdaniu z działalności oświadczenia o stosowaniu zasad ładu korporacyjnego; powinno ono zawierać przynajmniej kodeks ładu korporacyjnego, któremu spółka podlega lub na którego stosowanie mogła zdecydować się dobrowolnie lub wszelkich odpowiednich informacji dotyczących stosowanych praktyk w zakresie ładu korporacyjnego, wykraczających poza wymogi przewidziane prawem krajowym). W Polsce zasady ładu korporacyjnego są zawarte w dokumencie *Dobre praktyki spółek*, który obowiązuje od 1 lipca 2010 r. (zob. <http://www.corp-gov.gpw.pl/publications.asp>).

wstępie do niego²⁴ komentarz zarządu został zdefiniowany jako raport „narracyjny”, którego celem jest zapewnienie informacji pozwalających na lepsze zrozumienie sytuacji finansowej, wyników działalności i przepływów pieniężnych jednostki. Ponadto powinien on zawierać obrane przez zarząd cele i wskazywać strategie ich osiągnięcia. Sprawozdanie to jest szczególnie użyteczne z punktu widzenia kapitałodawców z uwagi na generowane informacje, które pozwalają ocenić perspektywy działania jednostki i związane z tym ryzyko, jak również przeanalizować realizację strategii przez zarząd. Głównym celem komentarza zarządu jest dostarczenie użytkownikom sprawozdań finansowych zintegrowanej informacji pozwalającej na lepsze zobrazowanie sytuacji jednostki i stanowiska zarządu odnośnie do tego, co się w jednostce wydarzyło, dlaczego i jakie będą tego skutki w przyszłości.

W komentarzu zarządu powinny znaleźć się wyjaśnienia głównych trendów i czynników mających bezpośredni wpływ na generowanie wyniku finansowego jednostki w przyszłości, a wszelkie odniesienia powinny dotyczyć nie tylko teraźniejszości, ale również przeszłości i przyszłości. Komentarz musi zawierać opinię zarządu w kwestii wyników działalności przedsiębiorstwa, jego sytuacji finansowej i rozwoju, a także uzupełniać informacje prezentowane w sprawozdaniu finansowym²⁵.

Komentarz zarządu stanowi jeden z elementów rocznego raportu spółki²⁶. W Polsce przyjmuje on nazwę sprawozdania z działalności jednostki, a jego zadaniem jest dostarczenie informacji niezbędnych do oceny przez jego adresa-

²⁴<http://www.ifrs.org/Current-Projects/IASB-Projects/Management-Commentary/IFRS-Practice-Statement/Documents/Managementcommentarypracticestatement8December.pdf> (data odczytu: 30 marca 2013).

²⁵ Komentarz zarządu ma również za zadanie pomóc użytkownikom sprawozdań finansowych w zrozumieniu m.in.: (a) w jakim stopniu jednostka jest narażona na ryzyko (wdrożone strategie zarządzania ryzykiem oraz ich skuteczność); (b) wpływu zasobów, które nie są prezentowane w sprawozdaniu finansowym, na działalność jednostki; (c) wpływu czynników niefinansowych na informacje zawarte w sprawozdaniu finansowym. Zgodnie z par. 20 informacje zawarte w komentarzu zarządu powinny mieć charakter prospektywny oraz posiadać następujące cechy jakościowe: porównywalność, weryfikowalność, aktualność, zrozumiałość, istotność (par. 21). Komentarz zarządu powinien być sporządzony w jasnej, czytelnej formie. Zarówno forma, jak i treść komentarza mogą różnić się między poszczególnymi jednostkami, jest to zależne przede wszystkim od rodzaju prowadzonej działalności, przyjętych przez jednostkę strategii zarządzania oraz otoczenia prawnego (par. 22). W przypadku gdy sprawozdania uwzględniają prezentację informacji w podziale na segmenty działalności, jednostka analogicznie powinna taką segmentację wziąć pod uwagę w komentarzu zarządu (par. 23a). W dokumencie *Practice Statement: Management Commentary* podkreśla się, że informacje, które wcześniej były zawarte w notach dodatkowych, nie mogą być ujęte w komentarzu zarządu, podobnie jak informacje zbyt ogólne i nieistotne, gdyż utrudnia to dostrzeżenie tego, co istotne.

²⁶ Szerzej na temat komentarza zarządu zob. J. Krasodomska, *Komentarz zarządu w świetle wytycznych Rady Międzynarodowych Standardów Rachunkowości*, „Zeszyty Teoretyczne Rachunkowości”, t. 61 (117), SKwP, Warszawa 2011, s. 89–105.

tów potencjału organizacji gospodarczej (spółki kapitałowej, spółdzielni itp.), jej zdolności do przetrwania i rozwoju, a przede wszystkim zdolności do tworzenia wartości tej organizacji gospodarczej²⁷. Ogólną strukturę komentarza zarządu, zgodną z wytycznymi IASB, przedstawiono w tabeli 5.5.

Tabela 5.5. Komentarz zarządu – ogólna struktura

Lp.	INFORMACJE
1	Działalność jednostki
2	Cele i strategie zmierzające do ich osiągnięcia
3	Istotne zasoby jednostki, ryzyka i wzajemne relacje między interesariuszami
4	Wyniki działalności jednostki i perspektywy (prognozy na przyszłość)
5	Mierniki (wskaźniki), na podstawie których jest dokonywana ocena wyników (rezultatów) działalności jednostki w aspekcie założonych celów

Źródło: <http://www.ifrs.org/Current-Projects/IASB-Projects/Management-Commentary/IFRS-Practice-Statement/Documents/Managementcommentarypracticestatement8December.pdf>

Obok komentarza zarządu obecnie przedmiotem badań jest nowy obszar raportowania danych finansowych oraz niefinansowych w jednym dokumencie, określane jako zintegrowana sprawozdawczość (raportowanie zintegrowane)²⁸.

²⁷ Według art. 49 ust. 2 ustawy o rachunkowości sprawozdanie z działalności jednostki powinno obejmować istotne informacje o stanie majątkowym i sytuacji finansowej, z uwzględnieniem oceny uzyskiwanych efektów oraz wskazaniem czynników ryzyka i opisu zagrożeń, a w szczególności informacje o: zdarzeniach istotnie wpływających na działalność jednostki, jakie nastąpiły w roku obrotowym, a także po jego zakończeniu, do dnia zatwierdzenia sprawozdania finansowego; przewidywanym rozwoju jednostki; ważniejszych osiągnięciach w dziedzinie badań i rozwoju; aktualnej i przewidywanej sytuacji finansowej; nabyciu udziałów (akcji) własnych, a w szczególności celu ich nabycia, liczbie i wartości nominalnej, ze wskazaniem, jaką część kapitału zakładowego reprezentują, cenie nabycia oraz cenie sprzedaży tych udziałów (akcji) w przypadku ich zbycia; posiadanych przez jednostkę oddziałach (zakładach); instrumentach finansowych; w zakresie ryzyka: zmiany cen, kredytowego; istotnych zakłóceń przepływów środków pieniężnych oraz utraty płynności finansowej, na jakie narażone jest jednostka; przyjętych przez jednostkę celach i metodach zarządzania ryzykiem finansowym, łącznie z metodami zabezpieczenia istotnych rodzajów planowanych transakcji, dla których stosowana jest rachunkowość zabezpieczeń; stosowaniu zasad ładu korporacyjnego w przypadku jednostek, których papiery wartościowe zostały dopuszczone do obrotu na jednym z rynków regulowanych Europejskiego Obszaru Gospodarczego. W sprawozdaniu tym powinny być ujęte nie tylko dane historyczne, ale również informacje dotyczące przyszłości. Dane dotyczące przyszłości obejmują następujące obszary: przewidywany rozwój, przewidywaną sytuację finansową, opis zagrożeń i czynniki ryzyka.

²⁸ Na potrzebę prezentacji takich informacji wskazywała E. Burzym, która postulowała stworzenie sprawozdawczości stwarzającej możliwości rozrachunku przedsiębiorstwa z otoczeniem z tytułu społecznej odpowiedzialności. Por. E. Burzym, *Rola i funkcje rachunkowości w roku 2000*, „Zeszyty Teoretyczne Rachunkowości”, tom 45 (101), SKWP, Warszawa 2008, s. 23–69.

Najważniejszą instytucją zajmującą się przebudową modelu sprawozdawczości w kierunku zintegrowanej sprawozdawczości jest Międzynarodowa Rada Zintegrowanej Sprawozdawczości (International Integrated Reporting Council – IIRC)²⁹.

Zintegrowana sprawozdawczość to raportowanie wszechstronne, które zestawia najbardziej istotne elementy informacji, obecnie przedstawiane w oddzielnych dokumentach (raport finansowy, sprawozdanie zarządu, oświadczenie o stosowaniu ładu korporacyjnego, raport zrównoważonego rozwoju), w jedną spójną całość. Należy podkreślić, że zintegrowana sprawozdawczość wpisuje się w koncepcję społecznej odpowiedzialności biznesu³⁰ oraz w koncep-

²⁹ Wprowadzenie sprawozdawczości zintegrowanej jako standardu raportowania propagują takie instytucje jak Global Reporting Initiative (GRI). GRI zachęca wszystkie organizacje do raportowania kwestii zrównoważonego rozwoju. Głównym celem ram raportowania GRI i wytycznych jest wspieranie rozwoju zrównoważonej gospodarki światowej, w której organizacje zarządzają odpowiedzialnością za ekonomiczne, środowiskowe i społeczne skutki swoich działań i raportują te działania w przejrzysty sposób. Por. J. Krasodomska, *Zintegrowana sprawozdawczość spółek w 2020 roku*, „Zeszyty Teoretyczne Rachunkowości”, t. 66 (122), SKWp, Warszawa 2012, s. 101–110.

³⁰ Literatura przedmiotu zawiera bardzo różnorodne definicje społecznej odpowiedzialności biznesu (*corporate social responsibility* – CSR). K. Davis i R. Blomstrom określają ją jako „obowiązek wyboru przez kierownictwo takich decyzji i działań, które przyczyniają się zarówno do dbałości o interes własny (pomnażanie zysku przedsiębiorstwa), jak i do ochrony oraz pomnażania dobrobytu społecznego (por. dokument *Green Paper, Promoting a European Framework for Corporate Social Responsibility*, Komisja Unii Europejskiej, Bruksela 18 lipca 2001, COM(2001)366 final). W przywołanym dokumencie Komisja Europejska określa społeczną odpowiedzialność biznesu jako „(...) koncepcję, zgodnie z którą przedsiębiorstwa decydują się dobrowolnie przyczyniać do ulepszania społeczeństwa i czystszej środowiska. Odpowiedzialność ta wyrażona jest wobec pracowników, a w szczególności w stosunku do wszystkich zainteresowanych podmiotów”. L. Zbiegień-Maciąg głosi, że „(...) społeczna odpowiedzialność firmy oznacza, że jest ona moralnie odpowiedzialna i zobowiązana do rozliczania się przed prawem i społeczeństwem ze swojej działalności. Odpowiedzialna jest przed: właścicielami, pracownikami, akcjonariuszami klientami, wierzycielami, bankami, ruchami ekologicznymi, dostawcami, kooperantami, administracją państwową” (por. L. Zbiegień-Maciąg, *Etyka w zarządzaniu*, CIM, Warszawa 1997). Rola rachunkowości w kształtowaniu społecznej odpowiedzialności jednostki gospodarczej jest podkreślana przez wielu autorów, m.in. przez: E. Burzym, *Społeczny i ekologiczny aspekt współczesnej ewolucji rachunkowości w gospodarce rynkowej*, „Zeszyty Naukowe Akademii Ekonomicznej w Krakowie”, nr 401, Kraków 1993, s. 5; *eadem*, *Rachunkowość jako podstawa rozrachunku z tytułu społeczno-ekonomicznej odpowiedzialności przedsiębiorstw*, „Zeszyty Naukowe Akademii Ekonomicznej w Krakowie”, nr 329, Kraków 1990, s. 12; M. Stępień, Z. Wydymus, *Rola rachunkowości w kształtowaniu społecznej odpowiedzialności jednostki gospodarczej*, „Zeszyty Naukowe Akademii Ekonomicznej w Krakowie”, nr 750, Kraków 2007, s. 79–99. Z kolei M. Marcinkowska stwierdza, że: „Rosnąca presja na społeczną odpowiedzialność przedsiębiorstw powoduje konieczność zdefiniowania na nowo zasad sprawozdawczości. Zgodnie z koncepcją odpowiedzialności raporty przedsiębiorstw powinny być uzupełniane o tzw. sprawozdawczość społeczną i etyczną”. Por. M. Marcinkowska, *Roczny raport z działań i wyników przedsiębiorstwa*, Oficyna Ekonomiczna, Kraków 2004, s. 51.

cję raportowania zrównoważonego rozwoju.³¹ Szczegółowo zasady raportowania kwestii zrównoważonego rozwoju regulują wytyczne GRI³², wyznaczające zasady i wskaźniki, które organizacje mogą wykorzystać do mierzenia i raportowania swoich ekonomicznych, środowiskowych oraz społecznych wyników³³. Istnieją również suplementy sektorowe³⁴.

W lipcu 2012 IIRC opublikował pierwszy zarys ram raportowania zintegrowanego³⁵. Znajduje się w nich struktura przyszłego dokumentu ze wskazaniem, co należy ujawnić w poszczególnych rozdziałach³⁶. W Polsce raport zintegrowany jako pierwsza przygotowała Grupa Lotos³⁷.

³¹ J. Michalak, *Standardy sprawozdawczości zrównoważonego rozwoju. Stopień ich zastosowania na świecie i w Polsce. Perspektywy rozwoju na podstawie wyników badań empirycznych*, [w:] B. Micherda (red.), *Perspektywy rozwoju rachunkowości, analizy i rewizji finansowej w teorii i praktyce*, t. 2, Uniwersytet Ekonomiczny w Krakowie, Kraków 2010, s. 26–38.

³² Kluczowe dla raportowania są grupy wskaźników stworzone przez GRI i posegregowane w następujący sposób: (a) ekonomia (EC), np. implikacje finansowe i inne rodzaje ryzyka oraz szanse dla działań organizacji wynikające ze zmian klimatycznych; (b) środowisko (EN), np. wykorzystane surowce/materiały według wagi i objętości; (c) respektowanie praw człowieka (HR), np. procent i całkowita liczba istotnych umów inwestycyjnych zawierających klauzule dotyczące praw człowieka lub które zostały poddane kontroli pod tym kątem; (d) praktyki dotyczące zatrudnienia i godnej pracy (LA), np. łączna liczba odejść oraz wskaźnik fluktuacji pracowników według grupy wiekowej, płci i regionu; (e) odpowiedzialność za produkt (PR), np. etapy cyklu życia produktu, na których ocenia się wpływ produktów i usług na zdrowie i bezpieczeństwo w celu poprawy wskaźników oraz procent istotnych kategorii produktów i usług podlegających takim procedurom; (f) społeczeństwo (SO), np. procent i całkowita liczba jednostek biznesowych poddanych analizie pod kątem ryzyka związanego z korupcją.

³³ Można zauważyć, że w wytycznych GRI odnośnie do raportowania istnieje cała gama wskaźników odnoszących się do wszystkich aspektów społecznej odpowiedzialności przedsiębiorstw. Jednakże GRI w swoim projekcie idzie jeszcze dalej, tworząc grupy wskaźników dla poszczególnych sektorów, takich jak: usługi elektryczne, usługi finansowe, górnictwo i metale, organizacje pozarządowe, wytwórcy żywności, konstrukcje i nieruchomości oraz operatorzy lotnisk (stan na dzień 17.01.2012). Jest to bardzo ciekawe rozwiązanie pozwalające inwestorom na łatwe porównywanie przedsiębiorstw danej branży. Por. *Global Reporting Initiative* (strona w języku polskim: *O GRI*, <https://www.globalreporting.org/languages/polish/Pages/default.aspx>; data odczytu: 30 marca 2013).

³⁴ Suplementy sektorowe są dostępne obecnie w języku angielskim dla następujących branż: usługi elektryczne, usługi finansowe, górnictwo i metale, organizacje pozarządowe, wytwórcy żywności, konstrukcje i nieruchomości, operatorzy lotnisk, organizatorzy imprez masowych, media, ropa i gaz (<https://www.globalreporting.org/REPORTING/SECTOR-GUIDANCE/Pages/default.aspx>).

³⁵ <http://www.theiirc.org/resources-2/framework-development/discussion-paper/> (data odczytu: 30 marca 2013).

³⁶ http://theiirc.org/wp-content/uploads/2011/09/IR-Discussion-Paper-2011_spreads.pdf (data odczytu: 30 marca 2013).

³⁷ Lotos SA jest jedną z największych spółek sektora petrochemicznego w Polsce oraz jednym z liderów w zakresie społecznej odpowiedzialności biznesu. Spółka charakteryzuje się bardzo wysokim poziomem raportowania z wykorzystaniem standardów GRI. Raporty społeczne publikowane przez grupę zarówno w roku 2009, jak i 2010 uzyskały najwyższą ocenę A. Grupa Lotos SA jako spółka giełdowa jest nieprzerwanie notowana w ramach indeksu RESPEKT – spółek społecznie odpowiedzialnych.

Reasumując, zintegrowana sprawozdawczość jest odpowiedzią na rosnące potrzeby inwestorów i stanowi wszechstronny raport na temat wszystkich wyników działalności jednostki. Jest również doskonałym przykładem ewolucji klasycznego sprawozdania finansowego w kierunku raportu biznesowego. Warto przytoczyć w tym miejscu stwierdzenie G. Świdorskiej, która podkreśla, że drastyczna rozbieżność pomiędzy wartością bilansową, wartością rynkową i wartością ekonomiczną przedsiębiorstw świadczy o tym, że sprawozdania finansowe nie zaspokajają potrzeb informacyjnych interesariuszy³⁸. Według G. Świdorskiej efektywny raport biznesowy, zaspokajający zapotrzebowanie informacyjne interesariuszy, powinien obejmować opis otoczenia, czyli warunków zewnętrznych, analityczny wykaz kluczowych czynników sukcesu w kreowaniu wartości, ujawnienia dotyczące planów strategicznych i operacyjnych, analizę konkurencyjności działań jednostki oraz analizę i raport dotyczący ryzyka³⁹. Należy zauważyć, że raportowanie zintegrowane będzie pełnić też ważne funkcje w controllingu i rachunkowości zarządczej, a tym samym będzie wspomagać proces zarządzania strategicznego w jednostkach gospodarczych. Jak twierdzi N. Arbex, zastępca dyrektora zarządzającego GRI, przyszłością raportowania nie mogą być dwa oddzielne dokumenty – sprawozdanie finansowe oraz raport zrównoważonego rozwoju, których treść nie jest ze sobą powiązana. Taka praktyka nie pomoże ani firmom w przedstawianiu swoich wyników we właściwy sposób, ani czytelnikom w ich zrozumieniu⁴⁰.

Wpisując się w nurt nowych wymagań związanych z informowaniem inwestorów w postaci zintegrowanej sprawozdawczości, zdaniem autorki należałoby uzupełnić ujawnienia w zakresie kosztów i przychodów prowadzonej działalności o informacje dotyczące rozliczenia ze społecznej odpowiedzialności⁴¹,

³⁸ G. Świdorska, *Wyzwania dla ekspertów rachunkowości wobec nowych koncepcji raportowania*, [w:] *Rachunkowość, wczoraj, dziś i jutro*, SKwP, Warszawa 2007, s. 330.

³⁹ *Ibidem*. Rozważania na temat zmiany modelu sprawozdawczości finansowej zawarte są również w: E. Śnieżek, M. Wiatr, *Raportowanie przepływów pieniężnych, w kontekście zmian we współczesnej sprawozdawczości finansowej*, Wolters Kluwer, Warszawa 2011, s. 40.

⁴⁰ N. Arbex, *What is going on? GRI, G4 and Integrated Reporting*, <http://theg4blog.wordpress.com/2012/08/29/what-is-going-on-gri-g4-and-integrated-reporting/> (data odczytu: 30 marca 2013).

⁴¹ Wymienionym zagadnieniem zajmowała się M. Stępień w: *Współczesne wyzwania sprawozdawczości kosztów w jednostce gospodarczej*, „Zeszyty Teoretyczne Rachunkowości”, t. 51 (107), SKwP, Warszawa 2009, s. 155–164. Przywołana autorka stwierdza, że: „Wyzwaniem współczesności jest sposób ujawnienia kosztów – obligatoryjny i fakultatywny – oparty na poszukiwaniu możliwości rozliczenia ze społecznej odpowiedzialności”. Por. też J. Samelak, *Zintegrowane sprawozdanie...*

w szczególności o informacje na temat ochrony środowiska⁴², jakości⁴³ oraz zasobów ludzkich. Przykłady struktury raportów na te tematy przedstawiono w dalszej części podrozdziału (tabele 5.6–5.9).

Tabela 5.6. Raport *Koszty ochrony środowiska*

Lp.	Pozycja kosztów
1	Koszty bezpośrednie związane z ochroną środowiska: <ul style="list-style-type: none"> ● wynagrodzenia personelu ● amortyzacja urządzeń ochronnych ● materiały ● koszty utylizacji odpadów, oczyszczania emisji oraz rekultywacji (np. oczyszczanie ścieków, rekultywacja gruntów) ● koszty składowania odpadów ● opłaty, podatki środowiskowe ● rezerwy wynikające z ochrony środowiska ● kary za nieprzestrzeganie przepisów w zakresie ochrony środowiska
2	Koszty zarządzania ochroną środowiska: <ul style="list-style-type: none"> ● wynagrodzenia służb ochrony środowiska ● koszty badań i rozwoju (badania związane z ochroną środowiska) ● usługi obce (zewnętrzne) związane z ochroną środowiska ● pozostałe koszty zarządzania ochroną środowiska (np. dodatkowe wydatki na instalowanie czystych technologii, dodatkowe koszty przewyższające koszty technologii standardowych, dodatkowe wydatki na zakupy produktów ekologicznych)
3	Koszty sprzedaży <ul style="list-style-type: none"> ● koszty reklamy produktów przyjaznych dla środowiska

Źródło: opracowanie na podstawie: M. Stępień, *Współczesne wyzwania sprawozdawczości kosztów w jednostce gospodarczej*, „Zeszyty Teoretyczne Rachunkowości”, t. 51 (107), SKWp, Warszawa 2009, s. 161.

⁴² Problematyką kosztów ochrony środowiska zajmowali się m.in. A. Karmańska (red.), *Zarządzanie kosztami jakości, logistyki, innowacji, ochrony środowiska a rachunkowość finansowa*, Difin, Warszawa 2007, rozdział 8.5; M. Stępień, *Koszty ochrony środowiska – studium pojęciowe*, [w:] T. Kiziukiewicz (red.), *Rachunkowość w zarządzaniu jednostkami gospodarczymi*, Uniwersytet Szczeciński, Akademia Rolnicza, Szczecin 2003, s. 155; J. Majchrzak, *Możliwości wyodrębniania kosztów ochrony środowiska w tradycyjnym rachunku kosztów*, [w:] *System rachunkowości w nurcie wyzwań XXI wieku*, ODDK, Gdańsk 2008, s. 33–41; W.A. Nowak, *Koszty środowiskowe w rachunkowości i sprawozdawczości finansowej w świetle regulacji Unii Europejskiej*, [w:] B. Micherda (red.), *Perspektywy rozwoju rachunkowości...*, s. 80–88; I. Sobańska (red.), *Rachunkowość zarządcza. Podejście operacyjne i strategiczne*, C.H. Beck, Warszawa 2010, s. 597–602. M. Stępień zaproponowała ujawnianie m.in. informacji o takich kosztach jakości i środowiskowych, jak: amortyzacja urządzeń ochronnych, usługi obce: transport i utylizacja odpadów, oczyszczanie ścieków, rekultywacja gruntów, naprawa braków w punktach serwisowych, wynagrodzenie służb zarządzania środowiskiem i jakością, koszty składowania odpadów, koszty funkcjonowania wydziałowych urządzeń ochrony środowiska, koszty kontroli jakości, koszty monitoringu ekologicznego, koszty analiz i prób jakości wyrobów, koszty reklamy produktów przyjaznych dla środowiska, koszty napraw gwarancyjnych, administracyjne kary ekologiczne, odsetki i prowizje od pożyczek i kredytów ekologicznych, odsetki za zwłokę w regulacji zobowiązań z tytułu niskiej jakości.

⁴³ Problematyką kosztów jakości zajmowały się m.in. A. Karmańska (red.), *Zarządzanie kosztami jakości*, rozdział 8.2; M. Ciechan-Kujawa, *Rachunek kosztów jakości...*, rozdział 8.2, Oficyna Ekonomiczna, Kraków 2005.

Wpisującą się w nurt raportowania zrównoważonego rozwoju wydaje się propozycja B. Filipiak⁴⁴ dotycząca ujawnień na temat przychodów z zakresu ochrony środowiska (tabela 5.7).

Tabela 5.7. Raport *Przychody ochrony środowiska*

Lp.	Pozycja przychodów
1	Przychody ze sprzedaży usług ochrony środowiska
2	Przychody ze sprzedaży wyrobów, towarów i materiałów z działalności na rzecz ochrony środowiska (np. sprzedaż surowców wtórnych, sprzedaż kompostu)
3	Przychody ze sprzedaży prawa do emisji CO ²
4	Przychody ze sprzedaży środków trwałych zaangażowanych w ochronę środowiska
5	Przychody ze sprzedaży środków trwałych w budowie przeznaczonych na działalność proekologiczną
6	Otrzymane dotacje na działalność w zakresie ochrony środowiska
7	Otrzymane odsetki od udzielonych pożyczek na działalność proekologiczną
8	Dywidendy i udziały w zyskach jednostek gospodarczych realizujących przedsięwzięcia w zakresie ochrony środowiska
9	Przychody ze sprzedaży obligacji komunalnych w ochronie środowiska (np. gminne obligacje na budowę oczyszczalni ścieków)
10	Przychody ze sprzedaży innych aktywów finansowych (np. akcje zaangażowanych w działalność na rzecz ochrony środowiska)

Źródło: B. Filipiak, P. Szczypa, *Przychody z działalności proekologicznej przedsiębiorstwa*, „Zeszyty Teoretyczne Rachunkowości”, t. 54 (110), SKwP, Warszawa 2010, s. 83.

Innym ważnym ujawnieniem informacji są, zdaniem autorki, ujawnienia dotyczące kosztów jakości. Rachunek kosztów jakości jako metoda zarządzania kosztami jest ściśle powiązany z narastającą konkurencją oraz kwestią bezpieczeństwa używanych produktów, zatem ujawnienie dodatkowych informacji na temat kosztów jakości wydaje się uzasadnione. Wykorzystując najczęściej prezentowany w literaturze przedmiotu podział, w tabeli 5.8 przedstawiono przykład raportu dotyczącego kosztów jakości⁴⁵.

Tabela 5.8. Raport *Koszty jakości*

Lp.	Pozycja kosztów
1	2
1	Koszty zapobiegania: <ul style="list-style-type: none"> ● koszty weryfikacji produktu ● koszty szkolenia ● koszty planowania jakości itp.

⁴⁴ B. Filipiak, P. Szczypa, *Przychody z działalności proekologicznej przedsiębiorstwa*, „Zeszyty Teoretyczne Rachunkowości”, t. 54 (110), SKwP, Warszawa 2010, s. 83.

⁴⁵ Zob. szerzej: I. Sobańska (red.), *Rachunkowość zarządcza...*, s. 597–602.

Tabela 5.8 (cd.)

1	2
2	Koszty oceny: <ul style="list-style-type: none"> ● koszty kontroli produktu ● koszty testów laboratoryjnych ● koszty kontroli sprzedawców ● koszty testów w trakcie produkcji
3	Koszty awarii wewnętrznej: <ul style="list-style-type: none"> ● braki
4	Koszty awarii zewnętrznej <ul style="list-style-type: none"> ● zwroty ● bonifikaty ● oszacowania założeń klienta ● kontrola u klienta ● niezbędne czynności korygujące
5	Koszty zarządzania jakością: <ul style="list-style-type: none"> ● wynagrodzenia służb zarządzania jakością ● rezerwy na naprawy ● pozostałe koszty

Źródło: opracowanie na podstawie: M. Stępień, *Współczesne wyzwania sprawozdawczości kosztów w jednostce gospodarczej*, „Zeszyty Teoretyczne Rachunkowości”, t. 51 (107), SKwP, Warszawa 2009, s. 161; E. Nowak, M. Wierziński, *Rachunek kosztów. Modele i zastosowania*, PWE, Warszawa 2010, s. 284–310.

Kolejnym zaproponowanym przez autorkę dodatkowym raportem jest raport pokazujący koszty zasobów ludzkich (tabela 5.9)⁴⁶.

Tabela 5.9. Raport Koszty zasobów ludzkich

Lp.	Pozycja kosztów
1	Wynagrodzenia
2	Premie
3	Narzuty na wynagrodzenia
4	Świadczenia
5	Koszty fluktuacji pracowników
6	Koszty absencji chorobowych
7	Koszty socjalne
8	Koszty szkoleń pracowników
9	Pozostałe koszty związane z pracownikami (telefonia komórkowa, samochody służbowe, materiały, prasa, książki)

Źródło: opracowanie własne na podstawie: A. Jarugowa, J. Fijałkowska, *Rachunkowość i zarządzanie kapitałem intelektualnym. Koncepcje i praktyka*, ODDK, Gdańsk 2002, s. 55.

⁴⁶ A. Jarugowa, J. Fijałkowska, *Rachunkowość i zarządzanie kapitałem intelektualnym. Koncepcje i praktyka*, ODDK, Gdańsk 2002, s. 55.

Oprócz omówionych propozycji raportów jednostki powinny zgodnie z zaleceniami dobrych praktyk⁴⁷ przedstawiać również informacje opisowe i ilościowe.

Reasumując, przedstawiony w niniejszym rozdziale model rachunku wyników stanowi próbę odpowiedzi na wyzwania stawiane przed współczesną rachunkowością i sprawozdawczością finansową. Dynamicznie zmieniające się warunki działalności przedsiębiorstw oraz rosnące wymagania informacyjne użytkowników sprawozdań finansowych sprawiają, że ocenę przydatności praktycznej modelu należy rozpatrywać w szerokim kontekście trendów rozwoju nauk o zarządzaniu oraz współczesnych badań w tym zakresie. W prezentowanym modelu wyodrębniono trzy poziomy informacyjne, z których każdy odpowiada określonymu nurtowi badawczemu mającemu na celu doskonalenie jakości informacji generowanej przez system rachunkowości. Model rachunku wyników pozwala na konfigurowanie informacji w różnych przekrojach i z różną szczegółowością. Jak się wydaje, wielopoziomowy dostęp do informacji o przychodach / kosztach i wynikach stanowi jego zaletę; może także stanowić szczególnie obszary integracji rachunkowości finansowej i rachunkowości zarządczej.

Prezentowany w niniejszej pracy model rachunku wyników należy traktować jako próbę kompleksowego opracowania formuły sprawozdawczej wychodzącej naprzeciw oczekiwaniom użytkowników funkcjonujących we współczesnym globalnym otoczeniu. Jego praktyczne wykorzystanie z pewnością nie jest sprawą prostą i wymaga doprecyzowania szczegółowych rozwiązań. Ostateczny kształt proponowanego w pracy modelu rachunku wyników zależy od dalszych działań organów stanowiących standardy rachunkowości, głównie od wdrożenia MSR 1 w nowej formule, będącej rezultatem wspólnych prac IASB i FASB na temat biznesowej koncepcji sprawozdania finansowego. Oznacza to, że przedstawione przez autorkę propozycje mogą stanowić przedmiot dalszych badań na temat modelu sprawozdawczości finansowej spełniającego oczekiwania globalnej gospodarki.

⁴⁷ W załączniku do uchwały nr 19/1307/2012 Rady Giełdy z 21 listopada 2012 r. stwierdza się, że: „Dobre praktyki, jako zbiór zasad ładu korporacyjnego oraz zasad określających normy kształtowania relacji przedsiębiorstw giełdowych z ich otoczeniem rynkowym, mogą być ważnym instrumentem wzmacniającym konkurencyjność rynku. Mogą być też nośnikiem innowacyjnego podejścia do problemów rynku giełdowego, a przez to budować jego atrakcyjność w wymiarze międzynarodowym. (...) Spółka powinna prowadzić przejrzystą i efektywną politykę informacyjną, zarówno z wykorzystaniem tradycyjnych metod, jak i z użyciem nowoczesnych technologii oraz najnowszych narzędzi komunikacji zapewniających szybkość, bezpieczeństwo oraz efektywny dostęp do informacji” (*Dobre praktyki spółek*, http://www.corp-gov.gpw.pl/assets/library/polish/regulacje/dobre_praktyki_16_11_2012.pdf).

Zakończenie

Sprawozdawczość finansowa podlega obecnie rewolucyjnym zmianom. Trwa ciągle poszukiwanie idealnego modelu uwzględniającego potrzeby wszystkich jej użytkowników, dostosowanego do permanentnie zmieniającego się otoczenia. Spór o to, które sprawozdanie w modelu sprawozdawczym jest najważniejsze, wydaje się bezzasadny; każde z nich przedstawia inne informacje, ale tylko razem stanowią one spójną całość, która może być podstawą podejmowania decyzji ekonomicznych. Sprawozdawczość finansowa ustawicznie ewoluuje, czego najdobitniejszym wyrazem jest przejście od modelu sprawozdawczego obejmującego tylko bilans aż do sprawozdawczości zintegrowanej.

W niniejszej pracy podjęto problematykę rachunku wyników – drugiego obok bilansu sprawozdania finansowego uznawanego za podstawowe. Zagadnieniami, na których się skoncentrowano, są prezentacja i ujawnianie informacji w rachunku wyników w taki sposób, który pozwala na dostarczenie jednoznacznych, przejrzystych i zrozumiałych informacji o dokonaniach jednostki. Przeanalizowano ewolucję modelu rachunku wyników w kontekście przepisów międzynarodowych i krajowych, wskazując na zmieniającą się jego rolę i różne postrzeżenie w modelu sprawozdawczym wraz z upływem lat¹.

Rozważania na temat rachunku wyników znalazły odzwierciedlenie we wszystkich rozdziałach opracowania w wielu wymiarach: krajowym i międzynarodowym, historycznym i współczesnym, sprawozdawczym i zarządczym, teoretycznym i praktycznym. Przedstawiono krytyczną analizę obecnego modelu rachunku wyników, popartą badaniami empirycznymi, na podstawie których opracowano jego docelowy model sprawozdawczy dla praktyki gospodarczej na najbliższe lata. Podjęta w pracy problematyka jest bardzo ważna z uwagi na szczególny czas zaprezentowania propozycji autorki związany z oczekiwaniem na rewolucyjne zmiany modelu sprawozdawczego opracowanego przez IASB / FASB.

¹ Przez dziesiątki lat największe znaczenie przypisywano bilansowi; rachunek wyników pełnił rolę drugorzędną. Zasadne staje się pytanie, czy podobnie spoglądają na rachunek wyników jego użytkownicy. Okazuje się, że jest wprost przeciwnie: według ich opinii to rachunek wyników jest bardziej istotny, ponieważ informuje o dokonaniach jednostki i przedstawia miarę tych dokonań – wynik finansowy, kategorię najważniejszą z punktu widzenia większości użytkowników sprawozdań.

W pracy sformułowano cel podstawowy, jakim było opracowanie modelu rachunku wyników opartego na koncepcji wyniku całościowego i uwzględniającego ewolucję podejścia do prezentacji dochodu całkowitego w regulacjach i praktyce sprawozdawczości finansowej w Polsce i wybranych krajach, a także oczekiwania globalnego otoczenia.

Osiągnięcie celu głównego było możliwe dzięki realizacji celów cząstkowych. Pierwszym z nich było wyjaśnienie istoty ekonomicznej rachunku wyników oraz jego formy i treści. Z dokonanej przez autorkę analizy literatury przedmiotu (por. rozdział pierwszy) wynika, że budowa, treść rachunku wyników oraz forma jego prezentacji z upływem lat zmieniały się, a zmiany te miały na celu dostosowanie się do wymogów informacyjnych różnych użytkowników sprawozdań finansowych, w tym głównie właścicieli kapitału. Historia pokazała, że na budowę rachunku wyników wpływa wiele czynników. Po pierwsze, metoda jego sporządzenia, po drugie, przyjęty model prezentacji kosztów, po trzecie, charakter zdarzeń, których dotyczą przychody i koszty, wreszcie po czwarte, obszary aktywności przedsiębiorstwa. Kluczowe znaczenie dla formy rachunku wyników ma teoria rachunkowości, w tym teorie bilansowe. Obecne rozwiązania w tym zakresie opierają się na teorii dynamicznego bilansu, która ukształtowała obowiązujące ramy koncepcyjne sporządzania sprawozdań finansowych.

Śledząc historię rachunku wyników, można również mówić o dwóch zasadniczych jego wymiarach: sprawozdawczym i zarządczym. Obecnie obserwuje się łączenie tych dwóch wymiarów, o czym świadczą wprowadzona koncepcja wyniku całościowego oraz bardzo rozbudowane noty. Zmiana struktury, funkcji i roli rachunku zysków i strat jest wynikiem z jednej strony daleko idących zmian w modelu sprawozdawczości finansowej (aspekt sprawozdawczy), a z drugiej zmian w zarządzaniu i koncepcjach rachunkowości zarządczej (aspekt zarządczy)². W pracy zaprezentowano ewolucję formuły rachunku wyników na tle rozwoju modelu sprawozdawczego w regulacjach międzynarodowych (UE, MSSF).

Obserwacja działań instytucji zajmujących się transformacją sprawozdawczości finansowej podejmowanych w ostatnich latach wyraźnie wskazuje, że aktualnie mamy do czynienia z kolejnym etapem jej rozwoju przejawiającym się we wspólnych działaniach IASB / FASB. Już dziś mamy ich namacalny skutek w postaci propozycji nowej – rewolucyjnej w istocie – biznesowej formuły modelu sprawozdawczego³.

² W opracowaniu skoncentrowano się na sprawozdawczej formule rachunku wyników, jego ewolucji, zarówno w perspektywie bieżącej, jak i dotyczącej przyszłości rachunkowości. Szczegółowo rozwój rachunkowości zarządczej omówiła A. Szychta w rozprawie habilitacyjnej *Etapy ewolucji i kierunki integracji metod rachunkowości zarządczej*, Wydawnictwo Uniwersytetu Łódzkiego, Łódź 2007.

³ Sama koncepcja modelu zaproponowana przez IASB / FASB jest rzeczywiście uzasadniona, szczególnie w obszarze zachowania zasady spójności i dezagregacji. Nie należy wprowadzać

Odrębnym celem częściowym pracy było wskazanie etapów rozwoju sprawozdawczości finansowej w Polsce (por. rozdział drugi). Rozważania na ten temat dowiodły, że formuła sprawozdawcza rachunku wyników została ukształtowana przez globalne otoczenia, a Polska jako członek Unii Europejskiej musiała przyjąć określone rozwiązania.

W pracy postawiono również cel częściowy polegający na prezentacji wniosków z badań krajowych i zagranicznych odnośnie do rachunku wyników całościowych. W związku z tym dokonano przeglądu badań zagranicznych, które wskazują na wiele problemów, jakie niesie ze sobą wprowadzenie wyniku całościowego. Dotyczą one przede wszystkim prezentowania dwóch miar wyników finansowych, a tym samym trudności analizowania wyników firmy. Badacze zastanawiali się również nad tym, czy pozycje innych całkowitych dochodów dostarczają użytkownikom sprawozdań finansowych informacji przydatnych w podejmowaniu decyzji finansowych.

Z kolei badania polskich autorów skupiały się głównie na formie prezentacji dochodów całkowitych. Wskazują one, że w polskiej praktyce mamy do czynienia z indywidualnym podejściem do zasad prezentacji informacji o innych całkowitych dochodach. Niewątpliwą wadą takiego sposobu prezentacji jest brak możliwości porównywania poszczególnych kategorii sprawozdań między spółkami; analiza porównawcza jest pracochłonna i wymaga wyszukiwania danych w wielu notach. Na pewno należy wypracować jednolity sposób przedstawiania sprawozdania z całkowitych dochodów – określony standard sprawozdawczości, który jasno i wyraźnie prezentowałby całkowite dochody, a jednocześnie umożliwiłby weryfikację prezentowanych informacji i właściwą analizę dokonań jednostki.

Dalszym logicznym etapem realizacji postawionego głównego celu badawczego było badanie empiryczne przeprowadzone przez autorkę, którego wyniki zostały zamieszczone w niniejszej pracy. Wpisują się one w nurt badawczy znany za granicą, dotyczący problematyki ujawniania innych całkowitych

w błąd użytkowników informacji o działalności jednostki, używając różnych definicji rodzajów działalności w poszczególnych elementach sprawozdania finansowego. Zastrzeżenie może budzić jedynie nadmiar informacji: czy jest on uzasadniony i czy w rezultacie nie zaciemni informacji i nie wprowadzi w błąd użytkownika sprawozdania? Jest to kluczowe pytanie nurtujące regulatorów rachunkowości. Według projektodawców, celem sprawozdawczości finansowej jest przekazanie dawcom kapitału, głównie inwestorom, informacji umożliwiających ocenę kwot, horyzontu czasowego oraz niepewności przyszłych przepływów pieniężnych. Inwestorom należy stworzyć ponadto warunki do oceny skuteczności pracy zarządu. Dominującą cechą sprawozdania finansowego powinna być przy tym spójność tworzących go elementów. Oznacza to wzajemne ich wspieranie się i uzupełnianie na poziomie poszczególnych wierszy. W klasyfikowaniu informacji obowiązuje tzw. podejście zarządcze, co pozwala na podział działalności przedsiębiorstwa na odrębne sekcje i kategorie.

dochodów⁴. Jak udowodniono bowiem w badaniach eksperymentalnych D.E. Hirsta i P.E. Hopkinsa (1998)⁵, istotny jest nie tylko fakt ujawnienia całkowitych dochodów, ale także sposób ich ujawnienia. Sposób prezentacji informacji o wyniku całościowym ma bowiem znaczenie dla ich odbiorców.

Przeprowadzone badanie empiryczne wykazało jednoznacznie ogromne zróżnicowanie sposobu prezentacji pozycji prezentowanych w rachunku wyników, zarówno w części tradycyjnej, jak i w ramach innych całkowitych dochodów. Pozwoliło ono także na określenie sprawozdawczego standardu rachunku wyników, ale jedynie w odniesieniu do jego tradycyjnej części. Stwierdzono jednoznacznie, że w praktyce dominuje kalkulacyjny wariant rachunku wyników.

Dalsze badania dowiodły, że nie wypracowano w praktyce wspólnego wzorca prezentacji innych całkowitych dochodów. Uzyskane wyniki badania pozwalają na zidentyfikowanie ogólnych tendencji zmian w sprawozdawczym modelu rachunku wyników, polegających na:

- 1) wyraźnym rozdzieleniu działalności kontynuowanej od niekontynuowanej,
- 2) coraz częstszym eksponowaniu w rachunku wyników pozycji istotnych, jak również specyficznych dla branży,
- 3) coraz rzadszym prezentowaniu pozycji wtórnych (zysk / strata na poszczególnych rodzajach działalności).

Kolejne wnioski dotyczą praktyki ujawniania informacji w notach objaśniających. W tym zakresie stwierdzono następujące trendy:

- 1) zwiększa się liczba pozycji ujawnianych w notach,
- 2) ujawnienia w notach dotyczą głównie przychodów i kosztów pozostałej działalności operacyjnej oraz przychodów i kosztów działalności finansowej,
- 3) mimo zwiększenia zakresu informacji prezentowanych w notach, nie zmniejsza się liczba pozycji prezentowanych w samym rachunku wyników.

Ważnym zidentyfikowanym problemem poruszonym w niniejszym opracowaniu był wpływ nowej koncepcji rachunku wyników na standard sprawozdawczy wypracowany przez praktykę gospodarczą. Z przeprowadzonej analizy wynikają trzy kluczowe wnioski:

- 1) koncepcja ta nie miała wpływu na pozycje dominujące w rachunku wyników,
- 2) wpłynęła ona na pozycje incydentalne,
- 3) mimo nakazu sporządzania nowego rachunku wyniku obowiązującego od trzech lat, praktyka nie wypracowała dotychczas jego standardu sprawozdawczego.

⁴ P. Wójtowicz, *Czy wynik całościowy jest potrzebny rynkowi kapitałowemu?*, [w:] I. Sobańska, T. Wnuk-Pel (red.), *Rachunkowość w procesie tworzenia wartości przedsiębiorstwa*, Wydawnictwo Uniwersytetu Łódzkiego, Łódź 2009, s. 163.

⁵ Za: *ibidem*.

Przeprowadzone badanie wykazało jednoznacznie, że spółki stosowały minimalne podejście do prezentacji przychodów i kosztów w sprawozdaniu z całkowitych dochodów, a pozostałe pozycje wymagane przez MSR 1 ujawniały w notach do sprawozdania z całkowitych dochodów.

Dalsze rozważania autorki doprowadziły do wniosków, że sprawozdanie z całkowitych dochodów jest nieprzejrzyste i cechuje się brakiem porównywalności. Jego pozycje są przedstawiane bez wzajemnego powiązania i bez jasnego odniesienia do prezentowanych pozycji kapitału własnego. Wymienione mankamenty prezentacji całkowitych dochodów sugerują, że należałoby wypracować określony standard sprawozdawczości, który w jasny i wyraźny sposób przedstawiałby całkowite dochody, a jednocześnie umożliwiłby weryfikację informacji zaprezentowanych w poszczególnych elementach sprawozdania finansowego.

W pracy sformułowano trzy tezy badawcze (por. wstęp).

Prawdziwość pierwszej i drugiej tezy została potwierdzona w jej części teoretycznej, zarówno w ujęciu krajowym, jak i międzynarodowym, na podstawie przeglądu literatury i analizy wyników badań empirycznych opublikowanych w polskiej i zagranicznej literaturze przedmiotu. Trzecia teza pracy została potwierdzona za pomocą weryfikacji hipotez badawczych sformułowanych w rozdziale empirycznym (por. rozdział czwarty).

Potwierdzenie prawdziwości tez badawczych stało się podstawą opracowania propozycji modelu (formuły sprawozdawczej) rachunku wyników opartego na koncepcji wyniku całościowego, uwzględniającego ponadto wpływ procesów globalizacji na tę formułę.

Model rachunku wyników bazuje na metodzie wartości – nowym paradygmacie pomiaru wyniku finansowego. Wydaje się, że został on zaakceptowany przez przedstawicieli praktyki gospodarczej, którzy coraz częściej dostrzegają rozdzwięk pomiędzy wartością księgową jednostek gospodarczych a ich wartością rynkową i uważają to za ważny problem obecnego modelu sprawozdania finansowego.

Proponowany przez autorkę model wpisuje się w nurt biznesowego podejścia do sprawozdania finansowego i może być próbą odpowiedzi na wyzwania stawiane przed współczesną rachunkowością i sprawozdawczością finansową. Dynamicznie zmieniające się warunki działalności przedsiębiorstw oraz rosnące wymagania informacyjne użytkowników sprawozdań finansowych sprawiają, że ocenę przydatności praktycznej modelu należy rozpatrywać w szerokim kontekście trendów rozwoju nauki rachunkowości oraz współczesnych badań w tym zakresie.

Propozycje przedstawione w niniejszej pracy wydają się spójne z innymi propozycjami dyskutowanymi w literaturze przedmiotu⁶. Zgodnie z nimi uznaje

⁶ Por. np. J. Samelak, *Determinanty sprawozdawczości finansowej przedsiębiorstw oraz kierunki jej dalszego rozwoju*, „Prace Habilitacyjne”, nr 12, Akademia Ekonomiczna w Poznaniu, Poznań 2004, s. 178.

się, że powinien istnieć model podstawowy sprawozdania finansowego, które będzie w stanie spełniać zasadnicze oczekiwania zróżnicowanego kręgu adresatów, oraz model uzupełniający, stawiający sobie za cel dostarczanie informacji zaspokajających kolejne potrzeby informacyjne użytkowników. Uzasadnione wydaje się stwierdzenie, że skoro rachunkowość uznała nowy model wyceny oparty na wartości godziwej i prowadzący do uznawania skutków zmiany wartości aktywów i zobowiązań nie tylko w tradycyjnym wyniku finansowym, ale także w kapitale własnym, to zaakceptowała również kategorię wyniku całościowego.

Zaprezentowany w pracy model zmienia układ i treść obecnie obowiązującego rachunku wyników, co oznacza, że wymagał sformułowania nowych kryteriów klasyfikacji kosztów i przychodów. Przyjęcie tych kryteriów pozwoliło na wyróżnienie określonych grup kosztów i przychodów, co z kolei stało się podstawą ich prezentacji, analizy i oceny. Podstawą przyjętej klasyfikacji stała się ewolucja pojęcia, istoty oraz zakresu kosztów i przychodów, jaka dokonała się na przełomie XX i XXI wieku.

Proponowana przez autorkę formuła rachunku wyników nie odnosi się wyłącznie do polskiego modelu sprawozdania finansowego, ale mieści się również w nurcie harmonizacji i standaryzacji sprawozdawczości finansowej w skali międzynarodowej. Można zatem uznać, że ma ona charakter międzynarodowy. Uzasadnione wydaje się również przekonanie, że dalszy rozwój tego modelu pod wpływem warunków gospodarczych i regulacji może prowadzić do doskonalenia jakości informacji zawartych w rachunku wyników oraz spowodować wzrost ich przydatności w podejmowaniu decyzji ekonomicznych przez różnych użytkowników.

Wydaje się, że uzyskane rezultaty i przedstawione w pracy propozycje mogą być przydatne dla różnych środowisk gospodarczych. Dla wewnętrznych użytkowników sprawozdań mogą być pomocne w opracowywaniu nowych rozwiązań dotyczących prezentacji informacji w rachunku wyników, dostosowanych do indywidualnego charakteru działalności jednostki. Z kolei zewnętrznym użytkownikom sprawozdań dzięki wielopoziomowej informacji mogą lepiej zrozumieć skutki finansowe dokonań jednostki, wybierając interesujące ich informacje, adekwatne do charakteru podejmowanych przez nich decyzji. Prezentowane w opracowaniu wyniki dociekań mogą wreszcie stanowić bazę porównawczą dla dalszych prac mających na celu wskazanie wpływu nowych rozwiązań w zakresie rachunku wyników na praktykę sprawozdawczości finansowej. Zdaniem autorki, rozwój tego typu badań wydaje się nieunikniony z uwagi na fakt, że rachunkowość jest dziedziną o charakterze aplikacyjnym, co oznacza, że koncepcje teoretyczne muszą zostać zweryfikowane ostatecznie przez praktykę. Proponowane w pracy rozwiązania należy traktować jako głos w dyskusji umożliwiającej rozpoczęcie gruntownej przebudowy sprawozdania finansowego, z jaką niewątpliwie będziemy mieć do czynienia w kolejnej dekadzie XXI wieku.

Bibliografia

- Allerhand M., *Kodeks handlowy*, Inter-Gret, Warszawa 1990, s. 117.
- Andrzejewski M., *Korygująca funkcja rewizji finansowej w systemie rachunkowości*, „Monografie”, nr 207, Wydawnictwo Uniwersytetu Ekonomicznego w Krakowie, Kraków 2012.
- Anthony R.N., Breitner L.K., *Core Concepts of Accounting*, Pearson, Prentice Hall, Upper Saddle River, New Jersey 2003.
- Aseńko J., *Analiza sprawozdań rachunkowych*, Warszawa 1946.
- Aseńko J., *Księgowość, jej podstawy, mechanizm i zadania*, Warszawa 1947.
- Barker R., *Reporting financial performance*, „Accounting Horizons” 2004, vol. 18.
- Basseches J. (oprac.), *Bilans i księgi handlowe na podstawie obowiązujących przepisów prawnych i podatkowych wraz z orzecznictwem sądu najwyższego i najwyższego trybunału administracyjnego*, Biblioteka Wydawnictw Prawniczych, t. 15, Lwów 1934.
- Bednarski L., Gierusz J. (red.) *Rachunkowość międzynarodowa*, PWE, Warszawa 2001.
- Bek-Gaik B., *Prezentacja informacji o dokonaniach spółki w sprawozdaniu finansowym – podejście standardowe czy indywidualne?*, [w:] S. Sojak (red.), *Rachunkowość – dylematy praktyki gospodarczej*, Wydawnictwo Naukowe Mikołaja Kopernika, Toruń 2012.
- Bek-Gaik B., *Prezentacja innych dochodów całkowitych w sprawozdaniach finansowych wybranych spółkach w Polsce w latach 2009–2011*, „Zeszyty Teoretyczne Rachunkowości”, t. 70 (126), SKwP, Warszawa 2013.
- Bek-Gaik B., *Rachunek wyników w okresie międzywojennym w Polsce a obecnie obowiązująca formuła sprawozdawcza rachunku zysków i strat*, „Acta Universitatis Lodzianensis. Folia Oeconomica”, nr 276, Łódź 2012.
- Belkaoui A.R., *Accounting Theory*, University of Illinois, Chicago 2000.
- Bhamornsiri S., Wiggins C., *Comprehensive income disclosures*, „Accounting – CPA Journal” 2001, October.
- Biddle G., Choi J.H., *Is comprehensive income useful?*, „Journal of Contemporary Accounting & Economics” 2006, vol. 2, no. 1.
- Bień W., *Historia organizacji księgowych w Polsce*, SKwP, Warszawa 2007.
- Bień W., Messner Z., Paryziński Z., *1907–1997. Rachunkowość – historia, perspektywy*, SKwP, Warszawa 1997.
- Brigham E.F., *Fundamentals of Financial Management*, Dryden Press, Orlando 1995.
- Bronk H., *Rachunek nakładów i wyników przedsiębiorstwa*, Uniwersytet Szczeciński, Szczecin 1993.
- Brzezin W., *Paradygmaty współczesnej rachunkowości*, „Zeszyty Teoretyczne Rady Naukowej”, t. 51, Warszawa, SKwP, Warszawa 1999.
- Brzezin W., *Statystyczne teorie bilansowe*, „Zeszyty Naukowe Wyższej Szkoły Pedagogicznej w Opolu”, seria „Ekonomia”, z. 11, Opole 1987.
- Brzezin W., *Teoretyczne podstawy rachunkowości*, Uniwersytet Mikołaja Kopernika, Toruń 1975.

- Buk H., *Sprawozdanie z całkowitych dochodów w świetle koncepcji zachowania kapitału*, [w:] B. Micherda (red.), *Sprawozdawczość i rewizja finansowa – kierunki zmian*, Wydawnictwo Uniwersytetu Ekonomicznego w Krakowie, Kraków 2011.
- Burnos K., Szychta A., *Kierunki zamierzonej Czwartej Dyrektywy UE*, „Zeszyty Teoretyczne Rachunkowości”, t. 50 (106), SKwP, Warszawa 2009.
- Burzym E., *Ocena rentowności przedsiębiorstw przemysłowych*, PWE, Warszawa 1971.
- Burzym E., *Rachunkowość jako podstawa rozrachunku z tytułu społeczno-ekonomicznej odpowiedzialności przedsiębiorstw*, „Zeszyty Naukowe Akademii Ekonomicznej w Krakowie”, nr 329, Kraków 1990.
- Burzym E., *Rachunkowość przedsiębiorstw i instytucji*, PWE, Warszawa 1980.
- Burzym E., *Rola i funkcje rachunkowości w roku 2000*, „Zeszyty Teoretyczne Rachunkowości”, tom 45 (101), SKwP, Warszawa 2008.
- Burzym E., *Spoleczna funkcja rachunkowości*, „Zeszyty Teoretyczne Rachunkowości”, t. 45 (101), SKwP, Warszawa 2008.
- Burzym E., *Spoleczny i ekologiczny aspekt współczesnej ewolucji rachunkowości w gospodarce rynkowej*, „Zeszyty Naukowe Akademii Ekonomicznej w Krakowie”, nr 401, Kraków 1993.
- Byszewski W., *Krótki rys historyczny rachunkowości (buchalterji)*, Gebethner i Wolff, Warszawa 1912.
- Byszewski W., *Wykład teoretyczny rachunkowości (buchalterji)*, nakładem autora, Warszawa 1927.
- Chambers D., Linsmeier T.J., Shakespeare C., Sougiannis T., *An evaluation of SFAS No. 130 comprehensive income disclosures*, „Review of Accounting Studies” 2007, vol. 12.
- Ciechan-Kujawa M., *Rachunek kosztów jakości*, Oficyna Ekonomiczna, Kraków 2005.
- Czaja-Cieszyńska H.E., *Dostosowanie sprawozdawczości finansowej w mikro i małych przedsiębiorstwach w Polsce do Międzynarodowych Standardów Rachunkowości*, Uniwersytet Szczeciński, Wydział Zarządzania i Ekonomiki Usług, Szczecin 2012.
- Czarny E., *Globalizacja od A do Z*, Narodowy Bank Polski, Warszawa 2004.
- Czerwińska E., *Metody regulowania zysku*, PWN, Warszawa 1971, s. 234.
- Czubakowska K., *Kierunki przeobrażeń rachunku wyników*, „Zeszyty Naukowe Akademii Ekonomicznej w Katowicach”, nr 1, Katowice 1989.
- Czubakowska K., *Rachunek wyników w systemie controllingu*, „Rozprawy i Studia Uniwersytetu Szczecińskiego”, t. (CCXLIV) 170, Wydawnictwo Naukowe Uniwersytetu Szczecińskiego, Szczecin 1994.
- Czubakowska K., *Rachunkowość wobec procesów globalizacji*, „Zeszyty Teoretyczne Rachunkowości”, t. 11 (67), SKwP, Warszawa 2002.
- Dadacz J., *Kompleksowa zmiana przepisów ustawy o rachunkowości*, „Rachunkowość” 2012, nr 9.
- Dhaliwal D., Subramanyam K.R., Trezevant R., *Is comprehensive income superior to net income as a measure of firm performance?*, „Journal of Accounting and Economics” 1999, vol. 26 (January).
- Dobja D., *Model rachunku wyników w warunkach efektywnego rynku jako metoda pomiaru okresowego przyrostu kapitału własnego*, Akademia Ekonomiczna w Krakowie, Wydział Zarządzania, Kraków 1997.
- Dodatkowe informacje i objaśnienia*, [w:] *Rachunkowość – zamknięcie roku 2010*, Wydawnictwo Rachunkowość, Warszawa 2011.
- Doraczyński J., *Ustalanie wyniku finansowego*, „Rachunkowość” 1975, nr 4.
- Dziawgo D., *Nowe sprawozdanie finansowe – głos w dyskusji*, „Zeszyty Teoretyczne Rachunkowości”, t. 62 (118), SKwP, Warszawa 2011.
- Ferraro O., *Comprehensive income in Italy: reporting preferences and its effects on performance indicators*, „Journal of Modern Accounting & Auditing” 2011, vol. 7, issue 12.

- Filipiak B., Szczypa P., *Przychody z działalności proekologicznej przedsiębiorstwa*, „Zeszyty Teoretyczne Rachunkowości”, t. 54 (110), SKwP, Warszawa 2010.
- Flower J., *Global Financial Reporting*, Palgrave, New York 2002.
- Frendzel M., Jaruga A., Szychta A., *Zasady wyceny bilansowej w Polsce w okresie międzywojennym*, [w:] M. Gmytrasiewicz, A. Karmańska (red.), *Polska szkoła rachunkowości*, Szkoła Główna Handlowa w Warszawie, Warszawa 2004.
- Gad J., *Rachunkowość w procesie nadzoru w spółkach publicznych*, Wydawnictwo Uniwersytetu Łódzkiego, Łódź 2010.
- Gierusz B., *Modele alokacji podatku dochodowego w teorii i praktyce rachunkowości*, Wydawnictwo Uniwersytetu Gdańskiego, Gdańsk 2005.
- Gierusz J., *Koszt historyczny czy wartość godziwa – dylematy wyceny w rachunkowości*, „Zeszyty Teoretyczne Rachunkowości”, t. 62 (118), SKwP, Warszawa 2011.
- Gierusz J., *Koszty i przychody w świetle nadrzędnych zasad rachunkowości*, ODDK, Gdańsk 2005.
- Gierusz J., *Ocena przygotowanego przez IASB i FASB projektu sprawozdania finansowego*, „Zeszyty Teoretyczne Rachunkowości”, t. 56 (112), SKwP, Warszawa 2010.
- Gierusz J., *Przebudowa sprawozdawczości finansowej – propozycje IASB i FASB*, „Rachunkowość” 2009, nr 7.
- Gierusz J., *Zmiany w ustawie o rachunkowości 2001/2002*, ODDK, Gdańsk 2001.
- Gierusz J., Gawrońska J., *Ewolucja pojęcia wyniku finansowego a pomiar jego jakości*, „Zeszyty Teoretyczne Rachunkowości”, t. 66 (122), SKwP, Warszawa 2012.
- Gierusz J., Jerzemska M., Martyniuk T. (red.), *Rachunkowość wobec procesów globalizacji*, Uniwersytet Gdański, Gdańsk 2002.
- Gmytrasiewicz M., *Globalna harmonizacja zasad rachunkowości*, „Problemy Rachunkowości” 2000, nr 2.
- Gmytrasiewicz M. (red.), *Encyklopedia rachunkowości*, Wydawnictwo Prawnicze LexisNexis, Warszawa 2005.
- Gmytrasiewicz M., Karmańska A. (red.), *Polska szkoła rachunkowości*, Szkoła Główna Handlowa w Warszawie, Warszawa 2004.
- Gmytrasiewicz M., Peche T., Świdorska G., *Teoretyczne podstawy rachunkowości*, PWN, Warszawa 1978.
- Goncharov I., Hodgson A., *Measuring and reporting income in Europe*, „Journal of International Accounting Research” 2011, vol. 10, no. 1.
- Gos W., *Bilans. Znaczenie, koncepcje sporządzenia, formy prezentacji*, PWE, Warszawa 2011.
- Gos W., *Dynamiczne teorie bilansowe jako baza przepływów pieniężnych*, „Zeszyty Teoretyczne Rachunkowości”, t. 2 (58), SKwP, Warszawa 2001.
- Gos W., *Przepływy pieniężne w systemie rachunkowości*, „Rozprawy i Studia Uniwersytetu Szczecińskiego”, nr 399, Uniwersytet Szczeciński, Szczecin 2001.
- Gowthorpe C., *Business Accounting and Finance for Non-specialists*, Thomson, London 2003.
- Górnica S., Siwoń B., *Zarys rachunkowości przedsiębiorstw*, wyd. trzecie, PWN, Łódź–Warszawa 1962.
- Górnica S., Stadtmüller R., *Bilansoznawstwo w zarysie*, PWE, Warszawa 1967.
- Górski A., Parkitna A., *Propozycja modyfikacji wariantu porównawczego rachunku zysków i strat w zakresie pozycji zrównanych z przychodami*, „Zeszyty Teoretyczne Rachunkowości”, t. 57 (113), SKwP, Warszawa 2010.
- Górski J., *Mała encyklopedia rachunkowości*, wyd. czwarte, PWE, Warszawa 1971.
- Górski J., *Ogólna teoria rachunkowości*, Szkoła Główna Planowania i Statystyki, Warszawa 1966.
- Grabiński K., *Sprawozdanie z zysku całkowitego a bieżący zysk operacyjny – użyteczność decyzyjna w świetle badań naukowych*, „Zeszyty Teoretyczne Rachunkowości”, t. 66 (122), SKwP, Warszawa 2012.

- Granof M.H., Bell P.W., Neumann B.R., *Accounting for Managers and Investors*, Prentice Hall, New Jersey 1993.
- Green Paper, Promoting a European Framework for Corporate Social Responsibility*, Komisja Unii Europejskiej, Bruksela 18 lipca 2001, COM(2001)366 final.
- Hendriksen E.S., van Breda M., *Teoria rachunkowości*, Wydawnictwo Naukowe PWN, Warszawa 2002.
- Hirst D.E., Hopkins P.E., *Comprehensive income reporting and analysts' valuation judgments*, „Journal of Accounting Research” 1998, vol. 36, issue 3.
- Hońko S., *Znaczenie dorobku wybranych polskich teoretyków bilansowych okresu międzywojennego*, „Zeszyty Teoretyczne Rachunkowości”, t. 13 (69), SKwP, Warszawa 2003.
- Ignatowski R., *Instytucjonalne uwarunkowania i otoczenie globalnych standardów rachunkowości*, Wydawnictwo Uniwersytetu Łódzkiego, Łódź 2009.
- Ijiri Y., *Theory of Accounting Measurement*, „Studies in Accounting Research”, no. 10, American Accounting Association, Sarasota, Florida 1975.
- Iwaszkiewicz Z., *Jak czytać bilans przedsiębiorstwa handlowego*, PWG, Warszawa 1957.
- Jaklik A., Micherda B., *Status bilansu majątkowego przedsiębiorstw państwowych w świetle teorii bilansowych*, „Zeszyty Naukowe Akademii Ekonomicznej w Krakowie”, nr 207, Kraków 1985.
- Jaruga A., *Niektóre wyznaczniki rozwoju rachunkowości*, [w:] A. Jaruga (red.), *Współczesne problemy rachunkowości*, PWE, Warszawa 1991.
- Jaruga A., *Przewidywane zmiany w ramach konceptualnych sprawozdawczości finansowej*, [w:] I. Sobańska, A. Szychta (red.), *Wpływ międzynarodowych i krajowych regulacji sprawozdawczości finansowej i auditingu na zmiany w praktyce rachunkowości*, Wydawnictwo Uniwersytetu Łódzkiego, Łódź 2007.
- Jaruga A., *Rachunkowość polska na tle regulacji międzynarodowych*, materiały konferencyjne, Uniwersytet Łódzki, Łódź 2002.
- Jaruga A., *Ramy konceptualne sprawozdawczości finansowej*, [w:] A. Jaruga, M. Frenzel, R. Ignatowski, P. Kabalski, *Międzynarodowe Standardy sprawozdawczości finansowej. Kluczowe zagadnienia i rozwiązania praktyczne*, SKwP, Warszawa 2006.
- Jaruga A., *Standaryzacja rachunkowości – moda czy konieczność?*, „Monitor Rachunkowości i Finansów” 1999, nr 3.
- Jaruga A. (red.), *Międzynarodowe regulacje rachunkowości. Wpływ na rozwiązania krajowe*, C.H. Beck, Warszawa 2002.
- Jaruga A. (red.), *Współczesne problemy rachunkowości*, PWE, Warszawa 1991.
- Jaruga A., Kabalski P., *Od niemieckich ksiąg handlowych do MSR. Zarys historii rachunkowości w Polsce*, [w:] I. Sobańska, P. Kabalski (red.), *Współczesne nurty badawcze w rachunkowości*, Wydawnictwo Uniwersytetu Łódzkiego, Łódź 2012.
- Jaruga A., Kabalski P., *Znowelizowana ustawa o rachunkowości a standardy międzynarodowe*, ODDK, Gdańsk 2001.
- Jaruga A.A., Kabalski P., Szychta A., *Rachunkowość zarządcza*, Oficyna Ekonomiczna a Wolters Kluwer business, Warszawa 2010.
- Jaruga A., Martyniuk T. (red.), *Komentarz do ustawy o rachunkowości. Rachunkowość – MSR – Podatki*, ODDK, Gdańsk 2002.
- Jaruga A.A., Nowak W.A., Szychta A., *Rachunkowość zarządcza. Koncepcje i zastosowania*, Społeczna Wyższa Szkoła Przedsiębiorczości i Zarządzania, Łódź 1999.
- Jaruga A., Skowroński J., *Rozwój polskiego prawa rachunkowości*, „Rachunkowość” 1985, nr 1.
- Jarugowa A., *Harmonizacja rachunkowości u progu XXI wieku*, „Zeszyty Teoretyczne Rady Naukowej”, t. 44 (XLIV), SKwP, Warszawa 1998.
- Jarugowa A., *Postęp w harmonizacji standardów rachunkowości w skali międzynarodowej*, „Rachunkowość” 1994, nr 11.

- Jarugowa A., Fijałkowska J., *Rachunkowość i zarządzanie kapitałem intelektualnym. Koncepcje i praktyka*, ODDK, Gdańsk 2002.
- Jarugowa A., Nowak W.A., Szychta A., *Rachunkowość zarządcza. Koncepcje i zastosowania*, Absolwent, Łódź 1999.
- Jarugowa A., Walińska E., *Roczne sprawozdania finansowe – ujęcie księgowo a podatkowe*, ODDK, Gdańsk 1997.
- Jeżak J., *Ład korporacyjny. Doświadczenia światowe oraz kierunki rozwoju*, Wydawnictwo C.H. Beck, Warszawa 2010.
- Jurewicz A., *Ujawnianie informacji o segmentach działalności jako wyraz ewolucji sprawozdawczości finansowej*, Wydawnictwo Uniwersytetu Łódzkiego, Łódź 2009.
- Kabalski P., *Cele sprawozdań finansowych według projektu Ram konceptualnych sprawozdawczości finansowej*, „Zeszyty Teoretyczne Rachunkowości”, t. 48 (104), SKwP, Warszawa 2009.
- Kanagaretman K., Mathieu R., Shehata M., *Usefulness of comprehensive income reporting in Canada*, „Journal of Accounting and Public Policy” 2009, vol. 28.
- Karbowiak T., *Zarys księgowości kupieckiej przedsiębiorstwa jednostkowego*, Fr. Kraszyna nakładem Kursów Handlowych w Chorzowie, Chorzów 1946.
- Kardasz A., *Rachunek wyników w postępowaniu kontrolno-decyzyjnym*, [w:] E. Nowak (red.), *Rachunkowość. System informacyjny controlingu*, Armo-TWIG, Wrocław 1993.
- Karmańska A., *Wykorzystanie metodyki wyceny bilansowej w zarządzaniu przedsiębiorstwem*, „Problemy Rachunkowości” 2004, nr 2 (17).
- Karmańska A. (red.), *Zarządzania kosztami jakości logistyki, innowacji, ochrony środowiska a rachunkowość finansowa*, Difin, Warszawa 2007.
- Karwowski M., *Wykorzystanie informacji pochodzącej z rachunkowości zarządczej w sprawozdaniach finansowych według segmentów działalności*, Szkoła Główna Handlowa w Warszawie, Warszawa 2007.
- Kawa M., *Ewolucja pojęcia majątku jednostek gospodarczych*, „Zeszyty Teoretyczne Rachunkowości”, t. 11 (67), SKwP, Warszawa 2002.
- Ketz J.E., *Comprehensive income: what do the numbers disclose?*, „Journal of Corporate Accounting and Finance” 1999, vol. 10, no. 4.
- Kędzior M., Grabiński K., *Ocena opracowywanego przez IASB i FASB projektu założeń koncepcyjnych sprawozdawczości finansowej*, „Zeszyty Teoretyczne Rachunkowości”, t. 61 (117), SKwP, Warszawa 2011.
- Kiziukiewicz T. (red.), *Rachunkowość w zarządzaniu jednostkami gospodarczymi*, Uniwersytet Szczeciński, Akademia Rolnicza, Szczecin 2003.
- Kobiela-Pionnier K., *Sprawozdawczość zintegrowana: koncepcja raportowania osiągnięć przedsiębiorstwa na miarę XXI wieku*, „Zeszyty Teoretyczne Rachunkowości”, t. 66 (112), SKwP, Warszawa 2012.
- Kogut J., *Rola Międzynarodowych Standardów Rachunkowości w globalnej harmonizacji rachunkowości*, [w:] J. Gierusz, M. Jerzemowska, T. Martyniuk (red.), *Rachunkowość wobec procesów*
- Kossut Z., *Rachunkowość jako nauka*, PWG, Warszawa 1959.
- Kostur A.M., *Koncepcja i analiza modelu sprawozdawczego rachunkowości*, Akademia Ekonomiczna w Katowicach, Wydział Finansów i Ubezpieczeń, Katowice 2002.
- Krasodomska J., *Komentarz zarządu w świetle wytycznych Rady Międzynarodowych Standardów Rachunkowości*, „Zeszyty Teoretyczne Rachunkowości”, t. 61 (117), SKwP, Warszawa 2011, s. 89–105.
- Krasodomska J., *Zintegrowana sprawozdawczość spółek w 2020 roku*, „Zeszyty Teoretyczne Rachunkowości”, t. 66 (122), SKwP, Warszawa 2012.

- Krzywda D., *Biznesowa koncepcja sprawozdania finansowego w dobie kryzysu gospodarczego*, [w:] B. Micherda (red.), *Rachunkowości wobec kryzysu gospodarczego*, Difin, Warszawa 2010.
- Kutera M., Surdykowska S., *Kryzysy gospodarcze a wiarygodność sprawozdań finansowych*, Difin, Warszawa 2009.
- Lee T.A., *Company Financial Reporting*, 2nd edition, Chapman and Hall, London 1982.
- Lisiecka-Zajac B., Walińska E., Hryniuk J. (red.), *Komentarz do znowelizowanej ustawy o rachunkowości*, FRRwP, Warszawa 2002.
- Luty Z., *Kierunki zmian sprawozdawczości finansowej*, „Zeszyty Teoretyczne Rachunkowości”, t. 56 (112), SKwP, Warszawa 2012.
- Łagiewski C., *Dzieje rachunkowości w Polsce*, Warszawa 1934.
- Łukasik R., *Rachunkowość rolna w dawnej Polsce*, PWE, Warszawa 1963.
- Majchrzak J., *Możliwości wyodrębniania kosztów ochrony środowiska w tradycyjnym rachunku kosztów*, [w:] *System rachunkowości w nurcie wyzwań XXI wieku*, ODDK, Gdańsk 2008.
- Marcinkowska M., *Istota wyniku całościowego i jego ujmowanie w sprawozdawczości finansowej*, „Zeszyty Teoretyczne Rachunkowości”, t. 17(73), SKwP, Warszawa 2003.
- Marcinkowska M., *Roczny raport z działań i wyników przedsiębiorstwa*, Oficyna Ekonomiczna, Kraków 2004.
- Mayer E., Mann R., *Controlling w twojej firmie*, Centrum Kreowania Liderów, Skierniewice 1996.
- McKenzie W., *The Financial Times Guide to Using and Interpreting Company Accounts*, Prentice Hall, 1998.
- Messner Z., Pfaff J., *Rachunkowość finansowa*, cz. 1, SKwP, Warszawa 2004.
- Michalak J., *Standardy sprawozdawczości zrównoważonego rozwoju. Stopień ich zastosowania na świecie i w Polsce. Perspektywy rozwoju na podstawie wyników badań empirycznych*, [w:] B. Micherda (red.), *Perspektywy rozwoju rachunkowości, analizy i rewizji finansowej w teorii i praktyce*, t. 2, Uniwersytet Ekonomiczny w Krakowie, Kraków 2010.
- Michalak M., *Globalizacja a kształt systemu rachunkowości*, [w:] J. Gierusz, M. Jerzemowska, T. Martyniuk (red.), *Rachunkowość wobec procesów globalizacji*, Gdańsk 2002.
- Micherda B., *Problemy wiarygodności sprawozdania finansowego*, Difin, Warszawa 2006.
- Micherda B. (red.), *Perspektywy rozwoju rachunkowości, analizy i rewizji finansowej w teorii i praktyce*, Uniwersytet Ekonomiczny w Krakowie, Kraków 2010.
- Micherda B. (red.), *Rachunkowości wobec kryzysu gospodarczego*, Difin, Warszawa 2010.
- Micherda B.J., *Sprawozdawczość i rewizja finansowa – kierunki ewolucji*, Uniwersytet Ekonomiczny w Krakowie, Wydział Finansów, Kraków 2011.
- Międzynarodowe Standardy Rachunkowości 2001*, SKwP, Warszawa 2001.
- Międzynarodowe Standardy Rachunkowości*, IASC, Londyn 1999.
- Międzynarodowe Standardy Sprawozdawczości Finansowej (MSSF)*, t. 1 i 2, SKwP, IASB, Warszawa–Londyn 2007.
- Międzynarodowe Standardy Sprawozdawczości Finansowej według stanu prawnego na 2011 r.*, IFRS
- Miklaszewski S., Mesjasz L. i in., *Międzynarodowe stosunki gospodarcze u progu XXI wieku*, Difin, Warszawa 2003.
- Mikołajczyk C., *Rachunkowość a bankructwo drobnych przedsiębiorstw*, „Buchalter Polski” 1935, nr 7–8 (89–90).
- MSR 1 (1997) – *Prezentacja sprawozdań finansowych*, [w:] *Międzynarodowe Standardy Rachunkowości 1999*, IASC, Londyn 1999.
- Mućko P., *Koncepcja zmian w sprawozdawczości finansowej spółek publicznych*, Wydawnictwo Naukowe Uniwersytetu Szczecińskiego, Szczecin 2008.
- Naprzeciw standardom*, „Biuletyn MSSF”, Deloitte, wydanie 06/2011.

- Newberry S., *Reporting performance: comprehensive income and its components*, „Abacus” 2003, vol. 39, no. 3.
- Nita B., *Zintegrowane podejście do raportowania segmentowego w ocenie działalności przedsiębiorstwa*, [w:] S. Sojak (red.), *Rachunkowość. Dylematy praktyki gospodarczej*, Wydawnictwo Naukowe Uniwersytetu Mikołaja Kopernika, Toruń 2012.
- Nobes C., Parker R., *Comparative International Accounting*, Prentice Hall, London 1991.
- Nowak E., *Controlling operacyjny i jego instrumenty*, [w:] E. Nowak (red.), *Controlling w przedsiębiorstwie. Koncepcje i instrumenty*, ODDK, Gdańsk 2003.
- Nowak E., *Przychody według segmentów działalności. Podejście sprawozdawcze i zarządcze*, „Zeszyty Teoretyczne Rachunkowości”, t. 54 (110), SKwP, Warszawa 2010.
- Nowak E., Wierzbiński M., *Rachunek kosztów. Modele i zastosowania*, PWE, Warszawa 2010.
- Nowak W.A., *Koszty środowiskowe w rachunkowości i sprawozdawczości finansowej w świetle regulacji Unii Europejskiej*, [w:] B. Micherda (red.), *Perspektywy rozwoju rachunkowości, analizy i rewizji finansowej w teorii i praktyce*, t. 2, Uniwersytet Ekonomiczny w Krakowie, Kraków 2010.
- Nowak W.A., *O konceptualnej podstawie sprawozdawczości finansowej: perspektywa angloamerykańska*, Wydawnictwo Uniwersytetu Łódzkiego, Łódź 2008.
- Nowak W.A., Sobieraj-Koczuła M., *Cele sprawozdawczości finansowej organizacji nie dla zysku: perspektywa amerykańska*, „Zeszyty Teoretyczne Rachunkowości”, t. 15 (71), SKwP, Warszawa 2003.
- Nowak W.A., *Teoria sprawozdawczości finansowej. Perspektywa standardów rachunkowości*, Oficyna a Wolters Kluwer business, Warszawa 2010.
- O’Hanlon J.F., Pope P.F., *The value relevance of U.K. Dirty surplus accounting flows*, „British Accounting Review” 1999, vol. 31.
- Orzeszko T., *Reforma polskiej rachunkowości jako przejaw globalizacji*, [w:] J. Gierusz, M. Jerzemska, T. Martyniuk (red.), *Rachunkowość wobec procesów globalizacji*, Uniwersytet Gdański, Gdańsk 2002.
- Ostaszewicz A., *Amerykańska Komisja Papierów Wartościowych i Giełd o Międzynarodowych Standardach Rachunkowości*, „Rachunkowość” 2000, nr 7.
- Peche T., *Metody bilansowe w rachunkowości a systemy informacyjne w gospodarce narodowej*, PWN, Warszawa 1991.
- Peche T., *Zarys ogólnej teorii rachunkowości*, PWE, Warszawa 1963.
- Pedo T., *Potrzeby informacyjne inwestorów indywidualnych w świetle polityki rachunkowości*, Uniwersytet Gdański, Wydział Zarządzania, Sopot 2010.
- Pinches G.E., *Essentials of Financial Management*, Harper & Row, New York 1990.
- Płoszajski T., *Zasady sprawozdawczości finansowej*, Zarząd Główny SKwP, Warszawa 1992.
- Pogodzińska-Mizdrak E., *Rachunkowość polska początku XX wieku na tle epoki (1900–1939)*, [w:] S. Sojak (red.), *Historia, współczesność i perspektywy rachunkowości w Polsce*, Wydawnictwo Uniwersytetu Mikołaja Kopernika, Toruń 2007.
- Pratt J., *Financial Accounting in an Economic Context*, South-Western College Publishing, Cincinnati, Ohio 1997.
- Program gospodarczy rządu T. Mazowieckiego z października 1989; Memorandum w sprawie polityki gospodarczej.*
- Prymon K., *Oddziaływanie prawa bilansowego na wyniki finansowe spółek akcyjnych branży spożywczej*, Szkoła Główna Gospodarstwa Wiejskiego w Warszawie, Wydział Nauk Ekonomicznych, Warszawa 2008.
- Ptaś R., *Wpływ międzynarodowych regulacji rachunkowości na rachunek zysków i strat banku komercyjnego w Polsce*, Akademia Ekonomiczna im. Karola Adamieckiego w Katowicach, Wydział Ekonomii, Katowice 2002.

- Rachunkowość polska*, Warszawa 1967.
- Rachunkowość – zamknięcie roku 2010*, Wydawnictwo Rachunkowość, Warszawa 2011.
- Rajzer K., *Treść artykułów profesora T. Lulka z 1948 roku w świetle ustawy o rachunkowości z 1994 roku*, „Zeszyty Naukowe Akademii Ekonomicznej w Krakowie”, nr 516, Kraków 1998.
- Ramy konceptualne przygotowania i prezentacji sprawozdań finansowych*, „Biuletyn Krajowej Rady Dyplomowanych Biegłych Księgowych” 1990, nr 2.
- Rees L.L., Shane P.B., *Academic research and standard-setting: the case of other comprehensive income*, „Accounting Horizons” 2012, vol. 26, no. 4.
- Sadowski H., *W sprawie rozporządzeń o zasadach sporządzania bilansów, zamknięć rachunkowych i sprawozdań osób prawnych*, „Buchalter Polski” 1937, nr 4–5 (110–111).
- Samelak J., *Determinanty sprawozdawczości finansowej przedsiębiorstw oraz kierunki jej dalszego rozwoju*, „Prace Habilitacyjne”, nr 12, Akademia Ekonomiczna w Poznaniu, Poznań 2004.
- Samelak J., *Zintegrowane sprawozdanie przedsiębiorstwa społecznie odpowiedzialnego*, Wydawnictwo Uniwersytetu Ekonomicznego w Poznaniu, Poznań 2013.
- Samitowski W., *Problemy realizacji funkcji rachunku wyników w przedsiębiorstwie przemysłowym*, „Zeszyty Naukowe Akademii Ekonomicznej w Krakowie”, nr 164, Kraków 1983.
- Sawicki K., *Polityka bilansowa jako narzędzie zarządzania firmą*, Ekspert, Wrocław 2002.
- Sawicki K., *Wybrane zagadnienia polityki bilansowej*, „Zeszyty Teoretyczne Rady Naukowej”, t. 49, SKwP, Warszawa 1998.
- Sawicki K. (red.), *Rachunek kosztów i wyników w zarządzaniu przedsiębiorstwem transportu samochodowego*, WKiŁ, Warszawa 1979.
- Scheffs M. *Oznaczanie wartości przedmiotów bilansowych*, Wydawnictwo Związku Księgowych w Polsce, Księgarnia Wł. Wilak, Poznań 1938.
- Schmalenbach E., *Dynamische Bilanz*, 12. Auflage, Westdeutscher Verlag, Köln–Opladen 1956.
- Schweitzer M., *Przydatność pagatorycznej teorii rachunkowości finansowej*, „Zeszyty Teoretyczne Rady Naukowej”, t. 55, SKwP, Warszawa 2000.
- Simmering V., *The Evolution of Standards*, Deutscher Universitäts-Verlag, Wiesbaden 2003.
- Siwoń B., *Współczesne tendencje rozwoju rachunku kosztów i wyników*, Warszawa 1982.
- Skalski W., *Ocena działalności przedsiębiorstw na podstawie zamknięć rocznych*, wyd. drugie, Biblioteka Wyższej Szkoły Handlowej w Poznaniu, Poznań 1937.
- Skrzywan S., Fedak Z., *Rachunkowość przedsiębiorstwa przemysłowego*, wyd. trzecie, PZWS, Warszawa 1973.
- Skrzywan S., *Rachunkowość w Polsce Ludowej*, [w:] *Rachunkowość polska*, Warszawa 1967.
- Skrzywan S., *Rachunkowość w przemyśle*, cz. II, PWN, Warszawa 1951.
- Skrzywan S., *Teoretyczne podstawy rachunkowości*, PWE, Warszawa 1969.
- Skrzywan S., *Teoretyczne podstawy rachunkowości*, wyd. trzecie, PWE, Warszawa 1971.
- Skrzywan S., *Zasady księgowania w przedsiębiorstwach handlowych, przemysłowych i bankowych*, Wydawnictwo M. Arcta w Warszawie, Warszawa 1931.
- Smith P.A., Reither Ch.L., *Comprehensive income and the effect of reporting it*, „Financial Analysts Journal” 1996, November / December.
- Sobańska I., *Wpływ MSR na integrację rachunkowości: rachunkowość finansowa i rachunkowość zarządcza*, „Zeszyty Teoretyczne Rachunkowości”, t. 13 (69), SKwP, Warszawa 2003.
- Sobańska I. (red.), *Rachunek kosztów i rachunkowość zarządcza. Najnowsze tendencje, procedury i ich zastosowania w przedsiębiorstwach*, C.H. Beck, Warszawa 2003.
- Sobańska I. (red.), *Rachunkowość zarządcza. Podejście operacyjne i strategiczne*, C.H. Beck, Warszawa 2010.

- Sobańska I., A. Szychta (red.), *Wpływ międzynarodowych i krajowych regulacji sprawozdawczości finansowej i auditingu na zmiany w praktyce rachunkowości*, Wydawnictwo Uniwersytetu Łódzkiego, Łódź 2007.
- Sojak S. (red.), *Historia, współczesność i perspektywy rachunkowości w Polsce*, Wydawnictwo Uniwersytetu Mikołaja Kopernika, Toruń 2007.
- Sojak S. (red.), *Słownik biograficzny rachunkowości w Polsce*, SKwP, Warszawa 2007.
- Sołtys W., *Informacyjno-kontrolna funkcja rachunku wyników w przedsiębiorstwach i organizacjach turystycznych*, „Prace Naukowe Akademii Ekonomicznej im. O. Langego”, nr 368, Wrocław 1987.
- Stachniak A., *Projekt nowej dyrektywy UE o rachunkowości*, „Rachunkowość” 2012, nr 4.
- Stadtmüller R., *Rachunek wyników przedsiębiorstw socjalistycznych*, PWN, Warszawa 1968, s. 14.
- Stadtmüller R., *Rachunkowość w przedsiębiorstwie przemysłowym*, PWN, Warszawa 1981.
- Stadtmüller R., *Teoretyczne podstawy rachunkowości*, PWN, Warszawa–Wrocław 1971.
- Stadtmüller R., *Teoretyczne problemy rachunku wyników przedsiębiorstw socjalistycznych*, „Prace Naukowe Wyższej Szkoły Ekonomicznej we Wrocławiu”, nr 1, Wrocław 1965.
- Stępień M., *Koszty ochrony środowiska – studium pojęciowe*, [w:] T. Kiziukiewicz (red.), *Rachunkowość w zarządzaniu jednostkami gospodarczymi*, Uniwersytet Szczeciński, Akademia Rolnicza, Szczecin 2003.
- Stępień M., *Współczesne wyzwania sprawozdawczości kosztów w jednostce gospodarczej*, „Zeszyty Teoretyczne Rachunkowości”, t. 51 (107), SKwP, Warszawa 2009.
- Stępień M., Wydymus Z., *Rola rachunkowości w kształtowaniu społecznej odpowiedzialności jednostki gospodarczej*, „Zeszyty Naukowe Akademii Ekonomicznej w Krakowie”, nr 750, Kraków 2007.
- Stiglitz J.E., *Globalizacja*, Wydawnictwo Naukowe PWN, Warszawa 2004.
- Surdykowska S., *Możliwości i ograniczenia w procesie kontroli cen*, „Gospodarka Planowa” 1980, nr 7–8.
- Surdykowska S., *Rachunkowość międzynarodowa*, Zakamycze, Kraków 1999.
- Surdykowska S.T., *Międzynarodowe aspekty rozwoju rachunkowości w warunkach globalizacji gospodarki światowej*, „Zeszyty Teoretyczne Rady Naukowej”, t. 46 (XLVI), SKwP, Warszawa 1998.
- Szczepanik Z., *Istota rachunku wyników przedsiębiorstwa uspołecznionego w polskiej literaturze ekonomicznej*, „Zeszyty Naukowe Akademii Ekonomicznej w Krakowie”, nr 89, Kraków 1977.
- Szczepanik Z., *Niektóre problemy pomiaru i prezentacji wyniku finansowego w przedsiębiorstwie przemysłowym*, „Zeszyty Naukowe Wyższej Szkoły Ekonomicznej w Krakowie”, nr 41, Kraków 1971.
- Szmakieler A., *Co należy rozumieć pod nazwą „Bilans”?*, „Buchalter Polski” 1934, nr 10–11 (80–81).
- Szychta A., *Bibliograficzne calendarium rachunkowości w Polsce od XVI do XIX wieku*, SKwP, Warszawa 1989.
- Szychta A., *Cele rachunkowości jednostek gospodarczych a główne tendencje rozwoju praktyki i teorii rachunkowości*, „Zeszyty Teoretyczne Rachunkowości”, t. 17 (73), SKwP, Warszawa 2003.
- Szychta A., *Dochody całkowite w sprawozdaniach finansowych największych spółek notowanych na GPW w Warszawie*, „Acta Universitatis Lodziensis. Folia Oeconomica” 2012, nr 263.
- Szychta A., *Etapy ewolucji i kierunki integracji metod rachunkowości zarządczej*, Wydawnictwo Uniwersytetu Łódzkiego, Łódź 2007.
- Szychta A., *Metodologia amerykańskich ram koncepcyjnych rachunkowości finansowej*, „Zeszyty Teoretyczne Rady Naukowej”, t. 34, SKwP, Warszawa 1996.

- Szychta A., *Pomiar i prezentowanie wyniku całościowego spółki kapitałowej w sprawozdaniu finansowym*, „Zeszyty Teoretyczne Rachunkowości”, t. 59 (115), SKwP, Warszawa 2010.
- Szychta A., *Teoria rachunkowości Richarda Mattessicha w świetle podstawowych kierunków rozwoju nauki rachunkowości. Studium metodologiczne*, FRRwP, Warszawa 1996.
- Szychta A., *Współczesne kierunki rozwoju rachunkowości*, „Zeszyty Teoretyczne Rady Naukowej”, t. 40, SKwP, Warszawa 1997.
- Szychta A., *Współczesne kierunki zainteresowania teorii rachunkowości finansowej w świetle zarysu jej rozwoju*, „Zeszyty Teoretyczne Rachunkowości”, t. 56 (112), SKwP, Warszawa 2010.
- Szychta A., *Wynik całościowy w sprawozdaniach finansowych spółek publicznych*, [w:] I. Sobańska, M. Turzyński (red.), *Rachunkowość, audyt i kontrola w zarządzaniu*, Wydawnictwo Uniwersytetu Łódzkiego, Łódź 2011.
- Szychta A., *Zarys rozwoju planów kont w Polsce*, „Zeszyty Teoretyczne Rachunkowości”, t. 6 (62), SKwP, Warszawa 2001.
- Śniezek E., Wiatr M., *Raportowanie przepływów pieniężnych, w kontekście zmian we współczesnej sprawozdawczości finansowej*, Wolters Kluwer, Warszawa 2011.
- Śniezek E.M., *Sprawozdawczość przepływów pieniężnych. Krytyczna ocena i propozycja modelu*, Wydawnictwo Uniwersytetu Łódzkiego, Łódź 2008.
- Świdarska G., *Bilans dynamiczny – teorie i aktualne znaczenie*, „Monografie i Opracowania”, nr 284, Szkoła Główna Planowania i Statystyki, Warszawa 1989.
- Świdarska G., *Wpływ teorii dynamicznego bilansu na rozwiązania współczesnej rachunkowości*, [w:] *Rachunkowość u progu XXI wieku*, FRRwP, Warszawa 1998, s. 113–117.
- Świdarska G., *Wyzwania dla ekspertów rachunkowości wobec nowych koncepcji raportowania*, [w:] *Rachunkowość, wczoraj, dziś i jutro*, SKwP, Warszawa 2007.
- Świdarska G.K., *Wpływ zakresu ujawnianych informacji na poprawę ochrony inwestorów oraz pozycję konkurencyjną emitentów papierów wartościowych*, Oficyna Wydawnicza SGH, Warszawa 2010.
- Świdarska M., *Informacja pochodząca z rachunkowości jako czynnik kształtowania wartości spółki w ocenie inwestora*, Szkoła Główna Handlowa w Warszawie, Warszawa 2006.
- Tanaka S., *The Structure of Counting Language*, Chuo University Press, Tokyo 1982.
- Terebucha E., *Tomasz Lulek – współtwórca polskiej rachunkowości*, „Rachunkowość” 1979, nr 3.
- The 21st Century Annual Report*, Institute of Chartered Accountants in England and Wales, listopad 1998.
- Tłaczała A., *Sposób prezentacji przepływów pieniężnych z działalności operacyjnej a wartość informacyjna sprawozdania finansowego sporządzonego wg MSSF*, Szkoła Główna Handlowa w Warszawie, Warszawa 2007.
- Turyńska J., *Rachunkowość finansowa*, wyd. trzecie, C.H. Beck, Warszawa 2008.
- Turyńska J., *Teoria rachunkowości a założenia koncepcyjne międzynarodowych standardów sprawozdawczości finansowej: przyczynek do dyskusji*, [w:] *Problemy współczesnej rachunkowości*, Szkoła Główna Handlowa w Warszawie, Warszawa 2009.
- Turzyński M., *Historiografia rachunkowości – przeszłość, stan obecny i perspektywy rozwoju*, [w:] I. Sobańska, P. Kabalski (red.), *Współczesne nurty badawcze w rachunkowości*, Wydawnictwo Uniwersytetu Łódzkiego, Łódź 2012.
- Vogler G., *Bilanzen*, Stuttgart, Berlin, Köln, Mainz 1972.
- Vollmuth H.J., *Controlling. Planowanie, kontrola, kierowanie*, Agencja Wydawnicza Placet, Warszawa 2007.
- Walińska E., *Bilans jako fundament sprawozdawczości finansowej*, Oficyna a Wolters Kluwer business, Warszawa 2009.

- Walińska E., *Bilans – propozycja nowej formuły sprawozdawczej*, „Zeszyty Teoretyczne Rachunkowości”, t. 56 (112), SKwP, Warszawa 2010.
- Walińska E., *Koncepcja zysku całościowego a wartość bilansowa przedsiębiorstw*, [w:] T. Kiziukiewicz (red.), *Zasoby i procesy w rachunkowości jednostek gospodarczych*, Difin, Warszawa 2009.
- Walińska E., „Kroki milowe” w rozwoju polskiej regulacji rachunkowości w warunkach gospodarki rynkowej, [w:] I. Sobańska, P. Kabalski (red.), *Współczesne nurty badawcze w rachunkowości*, Wydawnictwo Uniwersytetu Łódzkiego, Łódź 2012.
- Walińska E., *Międzynarodowe Standardy Rachunkowości. Ogólne zasady pomiaru i prezentacji pozycji bilansu i rachunku wyników*, Oficyna a Wolters Kluwer business, Kraków 2007.
- Walińska E., *Regulacja sprawozdawczości finansowej w Polsce – wymagania Kodeksu Handlowego*, „Zeszyty Teoretyczne Rady Naukowej”, t. XXIV, SKwP, Warszawa 1993.
- Walińska E., *Regulacje sprawozdawczości finansowej w Polsce – wymagania aktów prawnych promulgowanych przez Ministra Finansów*, „Zeszyty Teoretyczne Rady Naukowej”, t. XXV, SKwP, Warszawa 1993.
- Walińska E., *Wynik całościowy w sprawozdaniu finansowym. Jak go zrozumieć?*, „Przegląd Organizacji” 2012, nr 12.
- Walińska E. (red.), *Meritum. Rachunkowość 2005. Rachunkowość i sprawozdawczość finansowa*, Polskie Wydawnictwa Profesjonalne, Warszawa 2005.
- Walińska E. (red.), *Meritum. Rachunkowość i sprawozdawczość finansowa*, ABC a Wolters Kluwer business, Warszawa 2012.
- Walińska E. (red.), *Meritum. Rachunkowość. Rachunkowość i sprawozdawczość finansowa*, Dom Wydawniczy ABC, Warszawa 2006.
- Walińska E. (red.), *Rachunkowość finansowa. Ujęcie sprawozdawcze i ewidencyjne. Podręcznik*, Oficyna a Wolters Kluwer business, Warszawa 2010.
- Walińska E. (red.), Wencel A., Jurewicz A., Gad J., *Sprawozdanie finansowe według MSSF. Zasady prezentacji i ujawniania informacji*, Wolters Kluwer, Warszawa 2011.
- Walińska E., Bek-Gaik B., *Sprawozdanie z całkowitych dochodów w praktyce polskich spółek giełdowych*, „Zeszyty Teoretyczne Rachunkowości”, t. 62 (118), SKwP, Warszawa 2011.
- Walińska E., Jurewicz A., *Sprawozdawczość finansowa według segmentów działalności jako wyraz nowych trendów współczesnej rachunkowości*, [w:] B. Micherda (red.), *Sprawozdawczość i rewizja finansowa w kształtowaniu wiarygodności informacji ekonomicznej*, Uniwersytet Ekonomiczny w Krakowie, Kraków 2007.
- Walińska E.M., *Wartość bilansowa przedsiębiorstwa a alokacja podatku dochodowego*, Wydawnictwo Uniwersytetu Łódzkiego, Łódź 2004.
- Weber J., Cebrowska T., Kufel M., *Wprowadzenie do rachunkowości spółek. Bilansowanie majątku i kapitałów*, Park, Bielsko-Biała 1993.
- Wencel A., *Podatek dochodowy odroczony w systemie rachunkowości – krytyczna analiza zasad ujawniania w sprawozdaniu finansowym*, Wydawnictwo Uniwersytetu Łódzkiego, Łódź 2012.
- Wielka encyklopedia powszechna PWN*, t. 7, PWN, Warszawa 1996.
- Winiarska K., *Rachunek kosztów i wyników w zarządzaniu jednostkami gospodarczymi*, „Rozprawy i Studia Uniwersytetu Szczecińskiego”, t. (CCXXXIX), 165, Wydawnictwo Naukowe Uniwersytet Szczeciński, Szczecin 1994.
- Wojciechowski E., *Rachunkowość przedsiębiorstw w Polsce przedwojennej w świetle praktyki i przepisów normatywnych*, „Zeszyty Naukowe Uniwersytetu Łódzkiego”, Łódź 1962.
- Wojciechowski E., *Zarys rozwoju rachunkowości w dawnej Polsce*, PWE, Warszawa 1964.
- Wójtowicz P., *Czy wynik całościowy jest potrzebny rynkowi kapitałowemu?*, [w:] I. Sobańska, T. Wnuk-Pel (red.), *Rachunkowość w procesie tworzenia wartości przedsiębiorstwa*, Wydawnictwo Uniwersytetu Łódzkiego, Łódź 2009.

- Wójtowicz P., *Teoretyczne i praktyczne problemy wdrożenia systemu trójwymiarowej rachunkowości*, „Zeszyty Teoretyczne Rachunkowości”, t. 9 (65), SKwP, Warszawa 2002.
- Zabłocka S., Gierusz J., *Standaryzacja i harmonizacja rachunkowości międzynarodowej*, [w:] L. Bednarski, J. Gierusz (red.), *Rachunkowość międzynarodowa*, PWE, Warszawa 2001.
- Zadroga S., *Niemieckie teorie bilansowe*, „Zeszyty Teoretyczne Rady Naukowej”, t. V, SKwP, Warszawa 1981.
- Założenia koncepcyjne sporządzania i prezentacji sprawozdań finansowych*, IASB, London 2004.
- Założenia koncepcyjne sprawozdawczości finansowej*, [w:] *Międzynarodowe Standardy Sprawozdawczości Finansowej według stanu...*
- Zasiewska K., *Koncepcja podatkowego rachunku zysków i strat. Artykuł dyskusyjny*, „Zeszyty Teoretyczne Rachunkowości”, t. 64 (120), SKwP, Warszawa 2011.
- Zbiegień-Maciąg L., *Etyka w zarządzaniu*, CIM, Warszawa 1997.
- Zorska A., *Ku globalizacji? Przemiany w korporacjach transnarodowych i gospodarce światowej*, PWN, Warszawa 2000.

Akty prawne i regulacje środowiskowe

- Comprehensive Income (Topic 220). Reporting of Amounts Reclassified Out of Accumulated Other Comprehensive Income, Accounting Standards Update*, FASB, February 2013.
- Czwarta dyrektywa Rady z 25 lipca 1978 r. wydana na podstawie art. 54 ust. 3 lit. g) Traktatu, w sprawie rocznych sprawozdań finansowych niektórych rodzajów spółek (78/660/EWG), Dz. U. L 222 z 14 sierpnia 1978.
- E14 – *Current Assets and Current Liabilities*, July 1978.
- E5 – *Information to Be Disclosed in Financial Statements*, June 1975.
- E53 – *Presentation of Financial Statements*, July 1996.
- Exposure Draft E1 – *Disclosure of Accounting Policies*, March 1974.
- Exposure Draft of Proposed Amendments to IAS 1 – *Presentation of Financial Statements – A Revised Presentation*, March 2006.
- Exposure Draft Presentation of Items of Other Comprehensive Income (Proposed Amendments to IAS 1)*, ED/2010/5, IASCF, London 2010.
- FASB Concepts 1993*, [w:] *Original Pronouncements Accounting Standards as of June 1*, FASB, 1993/1994 edition.
- Framework for Preparation and Presentation of Financial Statements*, IASC, London 1990.
- IAS – *Disclosure of Accounting Policies*, January 1975.
- IAS 1 – *Presentation of Financial Statements*, August 1997.
- IAS 13 – *Presentation of Current Assets and Current Liabilities*, November 1979.
- IAS 5 – *Information to Be Disclosed in Financial Statements*, October 1976.
- Instrukcja Ministra Finansów z 11 maja 1954 r. w sprawie podstawowych zasad prowadzenia księgowości przez jednostki gospodarki społecznej, M. P. 1954, nr A–51, poz. 694.
- Obwieszczenie Marszałka Sejmu RP z 2 września 2009 r. w sprawie ogłoszenia jednolitego tekstu ustawy o rachunkowości, Dz. U. 2009, nr 152, poz. 1223.
- Original Pronouncements Accounting Standards as of June 1*, FASB, 1993/1994 edition.
- Proposed Accounting Standards Update: Comprehensive Income, Topic 220, Exposure Draft*, FASB, Norwalk 2010.
- Regulamin Giełdy Papierów Wartościowych w Warszawie, cz. I. Papiery wartościowe na Giełdzie*. Rozporządzenie Komisji (UE) nr 475/2012 z 5 czerwca 2012 r. zmieniające rozporządzenie (WE) nr 1126/2008 przyjmujące określone międzynarodowe standardy rachunkowości zgodnie z rozporządzeniem (WE) nr 1606/2002 Parlamentu Europejskiego i Rady w odniesieniu do

Międzynarodowego Standardu Rachunkowości (MSR) 1 oraz Międzynarodowego Standardu Rachunkowości (MSR) 19.

- Rozporządzenie Komisji (WE) nr 108/2006 z 11 stycznia 2006 r. zmieniające rozporządzenie (WE) nr 1725/2003 przyjmujące niektóre międzynarodowe standardy rachunkowości zgodnie z rozporządzeniem (WE) nr 1606/2002 Parlamentu Europejskiego i Rady w odniesieniu do Międzynarodowych Standardów Sprawozdawczości Finansowej (MSSF) 1, 4, 6 i 7, Międzynarodowych Standardów Rachunkowości (MSR) 1, 14, 17, 32, 33 i 39, Interpretacji 6 Komitetu ds. Interpretacji Międzynarodowej Sprawozdawczości Finansowej (IFRIC), Dz. U. UE L 24/28 PL z 27 stycznia 2006 r.
- Rozporządzenie Komisji (WE) nr 1274/2008 z 17 grudnia 2008 r. zmieniające rozporządzenie (WE) nr 1126/2008 przyjmujące określone międzynarodowe standardy rachunkowości (WE) nr 1606/2002 Parlamentu Europejskiego i Rady w odniesieniu do Międzynarodowego Standardu Rachunkowości (MSR), Dz. U. UE L 339/3 z 18 grudnia 2008 r.
- Rozporządzenie Ministra Finansów z 23 listopada 1972 r. w sprawie ogólnych zasad rachunkowości jednostek gospodarki uspołecznionej, M. P. 1972, nr 56, poz. 300.
- Rozporządzenie Ministra Finansów z 16 listopada 1983 r. w sprawie ogólnych zasad prowadzenia rachunkowości przez jednostki gospodarki uspołecznionej, M. P. 1983, nr 40, poz. 233.
- Rozporządzenie Ministra Finansów z 15 stycznia 1991 r. w sprawie zasad prowadzenia rachunkowości, Dz. U. 1991, nr 10, poz. 35 wraz ze zmianami z 23 grudnia 1991 r., Dz. U. 1991 r. nr 124, poz. 554, oraz 10 grudnia 1992 r., Dz. U. 1992, nr 96, poz. 476.
- Rozporządzenie Ministra Finansów z 18 października 2005 r. w sprawie zakresu informacji wykazywanych w sprawozdaniach finansowych i skonsolidowanych sprawozdaniach finansowych, wymaganych w prospekcie emisyjnym dla emitentów z siedzibą na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej, dla których właściwe są polskie zasady rachunkowości, Dz. U. 2005, nr 209, poz. 1743.
- Rozporządzenie Ministra Finansów z 19 lutego 2009 r. w sprawie informacji bieżących i okresowych przekazywanych przez emitentów papierów wartościowych oraz warunków uznawania za równoważne informacji wymaganych przepisami prawa państwa niebędącego państwem członkowskim, Dz. U. 2009, nr 33, poz. 259.
- Rozporządzenie Ministra Finansów z 19 lutego 2009 r. zmieniające rozporządzenie w sprawie zakresu informacji wykazywanych w sprawozdaniach finansowych i skonsolidowanych sprawozdaniach finansowych, wymaganych w prospekcie emisyjnym dla emitentów z siedzibą na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej, dla których właściwe są polskie zasady rachunkowości, Dz. U. z 2009 r. nr 33 poz. 260.
- Rozporządzenie Ministra Finansów z 3 kwietnia 2012 r. zmieniające rozporządzenie w sprawie zakresu informacji wykazywanych w sprawozdaniach finansowych i skonsolidowanych sprawozdaniach finansowych, wymaganych w prospekcie emisyjnym dla emitentów z siedzibą na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej, dla których właściwe są polskie zasady rachunkowości, Dz. U. 2012, nr 0, poz. 469.
- Rozporządzenie Ministrów: Przemysłu i Handlu oraz Skarbu z 20 kwietnia 1934 r. w sprawie wykonania rozporządzenia Prezydenta Rzeczypospolitej z 27 października 1933 r. o zasadach sporządzania bilansów, zamknięć rachunkowych i sprawozdań osób prawnych, obowiązujących do prowadzenia ksiąg handlowych, Dz. U. 1934, nr 37, poz. 337.
- Rozporządzenie Prezydenta Rzeczypospolitej z 25 czerwca 1924 r. o bilansowaniu w złotych oraz określeniu w złotych kapitałów własnych przedsiębiorstw, obowiązujących do prowadzenia ksiąg handlowych, Dz. U. 1924, nr 55 poz. 542.
- Rozporządzenie Prezydenta Rzeczypospolitej z 27 października 1933 r. o zasadach sporządzania bilansów, zamknięć rachunkowych i sprawozdań osób prawnych, obowiązujących do prowadzenia ksiąg handlowych, Dz. U. 1933, nr 84, poz. 623.

- Rozporządzenie Rady Ministrów z 1 kwietnia 1950 r. w sprawie zakresu działania Ministra Finansów i zmiany zakresu działania Państwowej Komisji Planowania Gospodarczego, Dz. U. 1950, nr 22, poz. 188.
- Rozporządzenie Rady Ministrów z 29 lipca 1991 r. w sprawie szczegółowych warunków, jakim powinien odpowiadać prospekt papierów wartościowych wprowadzanych do publicznego obrotu, Dz. U. 1991, nr 71, poz. 308.
- Rozporządzenie Rady Ministrów z 16 października 2001 r. w sprawie szczegółowych warunków, jakim powinien odpowiadać prospekt emisyjny oraz skrót prospektu, Dz. U. 2001, nr 139, poz. 1568.
- Rozporządzenie Rady Ministrów z 19 marca 2002 r. zmieniające rozporządzenie w sprawie szczegółowych warunków, jakim powinien odpowiadać prospekt emisyjny oraz skrót prospektu, Dz. U. 2002, nr 36, poz. 328.
- Rozporządzenie Rady Ministrów z 11 sierpnia 2004 r. w sprawie szczegółowych warunków, jakim powinien odpowiadać prospekt emisyjny oraz skrót prospektu, Dz. U. 2004, nr 186, poz. 1921.
- Rozporządzenie Rady Ministrów z dnia 21 marca 2005 r. w sprawie informacji bieżących i okresowych przekazywanych przez emitentów papierów wartościowych, Dz. U. 2005, nr 49, poz. 463.
- Statement of Financial Accounting Standards No. 130 – Reporting Comprehensive Income*, Financial Accounting Standards Board 1997.
- Ustawa z dnia 19 października 1991 r. o badaniu i ogłaszaniu sprawozdań finansowych oraz o biegłych rewidentach i ich samorządzie, Dz. U. 1991, nr 111, poz. 480 oraz Dz. U. 1992, nr 4, poz. 85.
- Ustawa z 29 września 1994 r. o rachunkowości, Dz. U. 1994, nr 121, poz. 591.
- Ustawa z 29 września 1994 r. o rachunkowości, Dz. U. 2009, nr 152, poz. 1223.
- Ustawa z 9 listopada 2000 r. o zmianie ustawy o rachunkowości, Dz. U. 2000, nr 113, poz. 1186.
- Ustawa z 4 września 2008 r. o zmianie ustawy o obrocie instrumentami finansowymi oraz niektórych innych ustaw, Dz. U. 2009, nr 165, poz. 1316.
- Ustawa z 27 sierpnia 2009 r. – przepisy wprowadzające ustawę o finansach publicznych, Dz. U. 2009, nr 157, poz. 1241.
- Ustawa z 5 listopada 2009 r. o spółdzielczych kasach oszczędnościowo-kredytowych, Dz. U. 2012, nr 0 poz. 855.
- Ustawa z 4 marca 2010 r. o świadczeniu usług na terytorium RP, Dz. U. 2010, nr 47, poz. 278.
- Ustawa z 15 kwietnia 2011 r. o zmianie ustawy o rachunkowości oraz niektórych innych ustaw, Dz. U. 2011, nr 102, poz. 585.
- Ustawa z 19 sierpnia 2011 r. o usługach płatniczych, Dz. U. 2011, nr 199, poz. 1175.
- Ustawa z 16 września 2011 r. o redukcji niektórych obowiązków obywateli i przedsiębiorców, Dz. U. 2011, nr 232, poz. 1378.
- Ustawa z 16 listopada 2012 r. o redukcji niektórych obciążeń administracyjnych w gospodarce, Dz. U. 2012, nr 0, poz. 1342.
- Zarządzenie Ministra Finansów z 25 maja 1950 r. w sprawie okresowych sprawozdań finansowych na r. 1950, M. P. 1950, nr 69, poz. 812.
- Zarządzenie Ministra Finansów z 20 lutego 1953 r. w sprawie inwentaryzacji oraz sporządzania i zatwierdzania sprawozdań finansowych, M. P. 1953, nr A–29, poz. 359, M. P. 1956, nr 38, poz. 448, oraz M. P. 1957, nr 6, poz. 41, M. P. 1957, nr 54, poz. 341.
- Zarządzenie Ministra Finansów z 15 października 1957 r. w sprawie zasad przechowywania akt księgowych przez jednostki gospodarki uspołecznionej, M. P. 1957, nr 86, poz. 517.
- Zarządzenie Ministra Finansów z 4 grudnia 1959 r. w sprawie podstawowych zasad prowadzenia księgowości, inwentaryzacji, sporządzania sprawozdań finansowych oraz przechowywania dowodów księgowych przez jednostki gospodarki uspołecznionej, M. P. 1959, nr 102, poz. 546; M. P. 1961, nr 26, poz. 128; M. P. 1961, 72, poz. 304.

- Zarządzenie Ministra Finansów z 8 grudnia 1967 r. w sprawie rachunkowości jednostek gospodarki uspołecznionej, M. P. 1967, nr 69, poz. 340.
- Zarządzenie Ministra Finansów z 16 listopada 1983 r. w sprawie ogólnych zasad prowadzenia rachunkowości przez jednostki gospodarki uspołecznionej, M. P. 1983, nr 40, poz. 233.
- Zarządzenie Ministra Finansów z 23 listopada 1972 r. w sprawie ogólnych zasad rachunkowości jednostek gospodarki uspołecznionej, M. P. 1972, nr 56, poz. 300.
- Zarządzenie Ministra Finansów z 30 listopada 1992 r. w sprawie zezwoleń niektórych podmiotów od obowiązku corocznego badania i ogłaszania sprawozdań finansowych oraz formy i zakresu informacji ujawnianych w tych sprawozdaniach, M. P. 1992, nr 39, poz. 288.
- Zarządzenie nr 50 Prezesa Głównego Urzędu Statystycznego z 17 grudnia 1991 r. w sprawie obowiązków w zakresie statystyki finansów, Dz. Urz. GUS, nr 20/210, poz. 128.

Źródła internetowe

- Arbex N., *What is going on? GRI, G4 and Integrated Reporting*, <http://theg4blog.wordpress.com/2012/08/29/what-is-going-on-gri-g4-and-integrated-reporting/> (data odczytu: 30 marca 2013).
- Dobre praktyki spółek*, http://www.corp-gov.gpw.pl/assets/library/polish/regulacje/dobre_praktyki_16_11_2012.pdf
- Discussion Paper, *Snapshot: Preliminary Views on Financial Statement Presentation*, October 2008, <http://www.iasb.org/NR/rdonlyres/6018B762-AAD5-4BD3-9C8C-0AA7B59C3B68/0/SnapshotFinancialStat.pdf> (data odczytu: 20 listopada 2012).
- Global Reporting Initiative* (strona w języku polskim: *O GRI*, <https://www.globalreporting.org/languages/polish/Pages/default.aspx>; data odczytu: 30 marca 2013).
- http://ekonomia.opoka.org.pl/baza-wiedzy/ekonomia-a-z/1008.1,Ekonomia_od_A_do_Z_Modele_w_ekonomii.html).
- http://theiirc.org/wp-content/uploads/2011/09/IR-Discussion-Paper-2011_spreads.pdf (data odczytu: 30 marca 2013).
- <http://www.iasb.org/NR/rdonlyres/6018B762-AAD5-4BD3-9C8C0AA7B59C3B68/0/SnapshotFinancialStat.pdf> (data odczytu 20 listopada 2012 r.).
- <http://www.ifrs.org/Current-Projects/IASB-Projects/Financial-Statement-Presentation/Pages/Financial-Statement-Presentation.aspx>
- <http://www.theiirc.org/resources-2/framework-development/discussion-paper/> (data odczytu: 30 marca 2013).
- <https://www.globalreporting.org/REPORTING/SECTOR-GUIDANCE/Pages/default.aspx>
- Practice Statement: Management Commentary*, <http://www.ifrs.org/Current-Projects/IASB-Projects/Management-Commentary/IFRS-Practice-Statement/Documents/Managementcommentarypracticestatement8December.pdf> (data odczytu: 30 marca 2013).
- Staff Draft of Exposure Draft, IFRS X, Financial Statement Presentation*, 1 July 2010, IASB, http://www.iasb.org/NR/rdonlyres/1CCDE163-47FF-4563-A6DD_5A7EFFA80E08/0/FSP_standard_BC_and_guidance.pdf

Spis tabel

Tabela 1.1. Przykład raportu finansowego przedsiębiorstwa Distillers Company (limited) – bilans sporządzony na 14 maja 1881 r.	24
Tabela 1.2. Przykład raportu finansowego przedsiębiorstwa Distillers Company (limited) – rachunek zysków i strat (konta zysków i strat) za 12 miesięcy zakończonych 14 maja 1881 r.	25
Tabela 1.3. Rachunek zysków i strat za rok zakończony 15 maja 1939 r.	27
Tabela 1.4. Rachunek zysków i strat w formule segmentowej	39
Tabela 1.5. Wybrane definicje teorii rachunkowości	44
Tabela 1.6. Teorie statycznego bilansu – kluczowe cechy	52
Tabela 1.7. Teorie dynamicznego bilansu – kluczowe cechy	53
Tabela 1.8. Teoria organicznego bilansu	56
Tabela 1.9. Inne teorie bilansu – kluczowe cechy	57
Tabela 1.10. Teorie bilansowe według G. Voglera	58
Tabela 1.11. Przypadki rozliczeniowe	60
Tabela 1.12. Minimalny zakres ujawnień w bilansie według MSR 5	84
Tabela 1.13. Rachunek zysków i strat według czwartej dyrektywy Rady z 25 lipca 1978 r. – układ porównawczy	96
Tabela 1.14. Rachunek zysków i strat według czwartej dyrektywy Rady z 25 lipca 1978 r. – układ kalkulacyjny	98
Tabela 1.15. Rachunek wyników w MSR 1 (1999 r.) i MSR 1 (2007 r.) – zasady prezentacji	104
Tabela 2.1. Rachunek strat i zysków Warszawskich Fabryk Śrub i Drutu „J. Wolanowski S.A.” za 1928 r.	116
Tabela 2.2. Rachunek strat i zysków Sp. akc. „Steinhagen, Wehr i S-ka” Fabryki papieru w Myszkowie za 1927 r.	117
Tabela 2.3. Rachunek zysków i strat za 1927 r. – Zakłady Akumulatorowe systemu „TUDOR”, Spółka Akcyjna	118
Tabela 2.4. Wzór rachunku strat i zysków zgodny z rozporządzeniem Ministra Przemysłu i Handlu oraz Skarbu z 20 kwietnia 1934 r.	119
Tabela 2.5. Ogólny wzór rachunku strat i zysków przedsiębiorstwa przemysłowego	120
Tabela 2.6. Schemat rachunku strat i zysków przedsiębiorstwa handlowego	120
Tabela 2.7. R-k Strat i Zysków za czas	122
Tabela 2.8. Rachunek strat i zysków za rok 1938	122
Tabela 2.9. Stosowane rozwiązania w ewidencji i rozliczaniu wyniku finansowego	128
Tabela 2.10. Rachunek wyników za okres od 1 stycznia 1951 r. do 31 lipca 1951 r. (schemat uproszczony)	130
Tabela 2.11. Wzór H-2 – Rachunek strat i zysków sporządzony za okres od 1 stycznia 1957 r. do 31 grudnia 1957 r.	132
Tabela 2.12. Rachunek strat i zysków (w układzie brutto)	134
Tabela 2.13. Sprawozdanie ze sprzedaży	136
Tabela 2.14. Wzór rachunku wyników (wersja porównawcza)	138
Tabela 2.15. Wzór rachunku wyników przedsiębiorstwa za okres od 1 stycznia do 31 grudnia 19. r.	139

Tabela 2.16. F-r 5 – Rachunek wyników	141
Tabela 2.17. Wymagania dotyczące rachunku wyników według rozporządzenia Ministra Finansów z 15 stycznia 1991 r. w sprawie zasad prowadzenia rachunkowości	147
Tabela 2.18. Rachunek wyników według rozporządzenia Ministra Finansów z 15 stycznia 1991 r. w sprawie zasad prowadzenia rachunkowości	149
Tabela 2.19. Dane uzupełniające do rachunku wyników oraz objaśnienia według rozporządzenia Ministra Finansów z 15 stycznia 1991 r. w sprawie zasad prowadzenia rachunkowości	151
Tabela 2.20. Rachunek wyników według rozporządzenia Rady Ministrów z 29 lipca 1991 r. w sprawie szczegółowych warunków, jakim powinien odpowiadać prospekt papierów wartościowych wprowadzanych do publicznego obrotu – dla emitenta posiadającego status przedsiębiorstwa państwowego lub prezentującego sprawozdania finansowe swego prawnego poprzednika, który posiadał status przedsiębiorstwa państwowego	153
Tabela 2.21. Rachunek wyników według rozporządzenia Rady Ministrów z 29 lipca 1991 r. w sprawie szczegółowych warunków, jakim powinien odpowiadać prospekt papierów wartościowych wprowadzanych do publicznego obrotu – dla emitenta posiadającego status spółki akcyjnej, spółki z ograniczoną odpowiedzialnością lub spółdzielni	154
Tabela 2.22. Zasady pomiaru wyniku finansowego według ustawy o rachunkowości z 1994 r.	158
Tabela 2.23. Wzór rachunku zysków i strat w postaci porównawczej według ustawy o rachunkowości z 1994 r.	159
Tabela 2.24. Wzór rachunku zysków i strat w postaci kalkulacyjnej według ustawy o rachunkowości z 1994 r.	161
Tabela 2.25. Rachunek zysków i strat w świetle rozporządzenia Rady Ministrów z 11 października 1994 r. w sprawie szczegółowych warunków, jakim powinien odpowiadać prospekt emisyjny i memorandum informacyjne oraz rozporządzenia Rady Ministrów z 22 grudnia 1998 r. w sprawie szczegółowych warunków, jakim powinien odpowiadać prospekt emisyjny, skrót prospektu emisyjnego oraz memorandum informacyjne i skrót memorandum informacyjnego	164
Tabela 2.26. Zmiany w ustawie z 29 września 1994 r. o rachunkowości wprowadzone nowelizacją z 9 listopada 2000 r.	173
Tabela 2.27. Wzór rachunku zysków i strat według nowelizacji ustawy o rachunkowości z 9 listopada 2000 r. – wariant kalkulacyjny i wariant porównawczy	175
Tabela 2.28. Wzór informacji dodatkowej do rachunku zysków i strat według nowelizacji ustawy o rachunkowości z 9 listopada 2000 r.	177
Tabela 2.29. Rachunek zysków i strat / skonsolidowany rachunek zysków i strat według rozporządzenia Rady Ministrów z 16 października 2001 r. w sprawie szczegółowych warunków, jakim powinien odpowiadać prospekt emisyjny oraz skrót prospektu	178
Tabela 2.30. Noty objaśniające do rachunku zysków i strat / skonsolidowanego rachunku zysków i strat	179
Tabela 2.31. Ogólna struktura rachunku zysków i strat w wariantach kalkulacyjnym i wariantach porównawczym	187
Tabela 2.32. Rodzaje wyników w świetle ustawy o rachunkowości – definicje	188
Tabela 2.33. Wzór rachunku wyników dla spółek giełdowych – 2005 r.	190
Tabela 2.34. Układ dodatkowych objaśnień w informacji dodatkowej	192
Tabela 2.35. Układ sprawozdawczy rachunku zysków i strat w wariantach porównawczym ..	198
Tabela 3.1. Charakterystyka tradycyjnego i współczesnego podejścia do definiowania i pomiaru wyniku finansowego	202
Tabela 3.2. Przykład struktury innych całkowitych dochodów po zmianie MSR 1 w 2011 r.	208
Tabela 3.3. Rachunek wyników całościowych według MSR 1	210
Tabela 3.4. Metody prezentacji kosztów w sprawozdaniu z całkowitych dochodów według MSR 1	212

Tabela 3.5. Sprawozdanie z dochodów i całkowitych dochodów – format A (jedno sprawozdanie)	216
Tabela 3.6. Komponenty innych całkowitych dochodów	217
Tabela 3.7. Problematyka badań zagranicznych dotycząca wyniku całościowego	221
Tabela 3.8. Charakterystyka pozycji obecnie raportowanych w innych całkowitych dochodach	223
Tabela 3.9. Ilustracja macierzowej formuły rachunku całkowitych dochodów	226
Tabela 3.10. Przykład struktury sprawozdania z całkowitych dochodów	248
Tabela 3.11. Informacja dotycząca przychodów i kosztów z tytułu instrumentów finansowych	250
Tabela 3.12. Informacja dotycząca podatku dochodowego	252
Tabela 3.13. Informacja dotycząca działalności zaniechanej (operacje niekontynuowane) ...	252
Tabela 4.1. Przychody ze sprzedaży w podziale na sektory w latach 2006–2011	263
Tabela 4.2. Liczba spółek podlegających badaniu w poszczególnych latach	267
Tabela 4.3. Ogólna struktura rachunku wyników spółek z wybranych sektorów w latach 2006–2011 (w %)	268
Tabela 4.4. Średnia liczba pozycji tradycyjnego rachunku zysków i strat w podziale na wybrane sektory w latach 2006–2008	271
Tabela 4.5. Średnia liczba pozycji tradycyjnego rachunku zysków i strat w podziale na wybrane sektory w latach 2009–2011	271
Tabela 4.6. Szczegółowa struktura tradycyjnego rachunku wyników w podziale na dwa okresy badawcze (w %)	274
Tabela 4.7. Dominujące pozycje przychodów z podstawowej działalności operacyjnej w analizowanych latach – wyniki badania (w %)	281
Tabela 4.8. Dominujące pozycje kosztów podstawowej działalności operacyjnej w analizowanych latach – wyniki badania (w %)	281
Tabela 4.9. Dominujące pozycje pozostałych przychodów i kosztów operacyjnych w analizowanych latach – wyniki badania (w %)	282
Tabela 4.10. Dominujące pozycje przychodów i kosztów finansowych w analizowanych latach – wyniki badania (w %)	283
Tabela 4.11. Dominujące pozostałe pozycje rachunku wyników w analizowanych latach – wyniki badania (w %)	283
Tabela 4.12. Dominujące pozycje wtórne rachunku wyników w analizowanych latach – wyniki badania (w %)	284
Tabela 4.13. Incydentalne pozycje dotyczące przychodów z podstawowej działalności operacyjnej w analizowanych latach – wyniki badania (w %)	285
Tabela 4.14. Incydentalne pozycje dotyczące kosztów podstawowej działalności operacyjnej w analizowanych latach – wyniki badania (w %)	287
Tabela 4.15. Incydentalne pozycje dotyczące przychodów z pozostałej działalności operacyjnej oraz kosztów pozostałej działalności operacyjnej w analizowanych latach – wyniki badania (w %)	288
Tabela 4.16. Incydentalne pozycje przychodów oraz kosztów finansowych w analizowanych latach – wyniki badania (w %)	289
Tabela 4.17. Incydentalne pozostałe pozycje rachunku wyników w analizowanych latach – wyniki badania (w %)	290
Tabela 4.18. Incydentalne pozycje wtórne rachunku wyników w analizowanych latach – wyniki badania (w %)	290
Tabela 4.19. Udział spółek ujawniających daną notę w ogólnej liczbie spółek podlegających badaniu (w %)	291
Tabela 4.20. Liczba pozycji ujawnianych przez spółki w notach dotyczących przychodów z podstawowej działalności – wyniki badania	292
Tabela 4.21. Udział spółek prezentujących noty dotyczące pozostałej działalności operacyjnej w ogólnej liczbie spółek podlegających badaniu (w %)	293

Tabela 4.22. Liczba pozycji ujawnianych przez spółki w notach dotyczących pozostałych przychodów operacyjnych oraz pozostałych kosztów operacyjnych – wyniki badania ..	294
Tabela 4.23. Udział spółek prezentujących noty dotyczące działalności finansowej w ogólnej liczbie spółek podlegających badaniu (w %)	295
Tabela 4.24. Liczba pozycji ujawnianych przez spółki w notach dotyczących przychodów i kosztów finansowych – wyniki badania	295
Tabela 4.25. Ogólna struktura innych całkowitych dochodów spółek w wybranych sektorach w latach 2009–2011 (w %)	296
Tabela 4.26. Prezentacja innych całkowitych dochodów w latach 2009–2011 w podziale na sektory (w %)	299
Tabela 4.27. Średnia liczba pozycji w ramach innych całkowitych dochodów w latach 2009–2011 w podziale na sektory	299
Tabela 4.28. Szczegółowa struktura innych całkowitych dochodów w podziale na sektory (w %)	300
Tabela 4.29. Struktura wartościowa innych całkowitych dochodów w analizowanych latach (w %)	302
Tabela 4.30. Dominujące składniki innych całkowitych dochodów – wyniki badania (w %) ..	305
Tabela 4.31. Incydentalne pozycje innych całkowitych dochodów związane z różnicami kursowymi – wyniki badania (w %)	306
Tabela 4.32. Incydentalne pozycje innych całkowitych dochodów związane z aktywami dostępnymi do sprzedaży – wyniki badania (w %)	306
Tabela 4.33. Incydentalne pozycje innych całkowitych dochodów związane z aktualizacją wartości aktywów trwałych – wyniki badania (w %)	307
Tabela 4.34. Incydentalne pozycje innych całkowitych dochodów związane z instrumentami zabezpieczającymi przepływy pieniężne – wyniki badania (w %)	307
Tabela 4.35. Incydentalne pozycje innych całkowitych dochodów związane z programami określonych świadczeń emerytalnych – wyniki badania (w %)	308
Tabela 4.36. Incydentalne pozycje innych całkowitych dochodów związane z pozostałymi pozycjami – wyniki badania (w %)	309
Tabela 4.37. Incydentalne pozycje innych całkowitych dochodów związane z podatkiem dochodowym – wyniki badania (w %)	309
Tabela 5.1. Definicje kluczowych pojęć wykorzystywanych w modelu rachunku wyników ..	319
Tabela 5.2. Przychody / koszty sekcji biznesu i sekcji finansującej według kryterium rodzajowego i funkcjonalnego	325
Tabela 5.3. Raport z polityki rachunkowości	343
Tabela 5.4. Formuła wieloblokowego rachunku wyników	345
Tabela 5.5. Komentarz zarządu – ogólna struktura	352
Tabela 5.6. Raport <i>Koszty ochrony środowiska</i>	356
Tabela 5.7. Raport <i>Przychody ochrony środowiska</i>	357
Tabela 5.8. Raport <i>Koszty jakości</i>	357
Tabela 5.9. Raport <i>Koszty zasobów ludzkich</i>	358

Spis rysunków

Rysunek 2.1. Formuła rachunku wyników według J. Gierusza	198
Rysunek 3.1. Przychody / koszty – klasyfikacja i miejsce uznania w sprawozdaniu finansowym	203
Rysunek 3.2. Wynik całościowy netto za okres jako element sprawozdania z całkowitych dochodów	205
Rysunek 3.3. Klasyfikacja elementów sprawozdania finansowego według rodzajów działalności	239
Rysunek 3.4. Ujęcie przychodów i kosztów w sprawozdaniu z całkowitych dochodów według projektu IASB / FASB (w sekcji gospodarczej, w kategorii operacyjnej)	245
Rysunek 4.1. Zakres przedmiotowy i etapy badania empirycznego omawianego w rozdziale czwartym	256
Rysunek 4.2. Standardowa struktura tradycyjnego rachunku wyników badanych spółek	279
Rysunek 4.3. Standardowa struktura innych całkowitych dochodów	304
Rysunek 5.1. Zagadnienia stanowiące podstawę konstrukcji modelu rachunku wyników	317
Rysunek 5.2. Rachunek wyników a zarządzanie finansami	318
Rysunek 5.3. Sekcje i kategorie rachunku wyników	321
Rysunek 5.4. Podstawowe klasyfikacje przychodów / kosztów bieżącego okresu	322
Rysunek 5.5. Przekrój rodzajowy przychodów / kosztów (podstawowe ogólne typy przychodów / kosztów) – kryterium rodzajowe ogólne	323
Rysunek 5.6. Dwa wymiary rachunku wyników w proponowanym modelu	328
Rysunek 5.7. Ogólna konstrukcja modelu rachunku wyników	329
Rysunek 5.8. Moduł bazowy i moduły uzupełniające rachunku wyników – wersja uproszczona	330
Rysunek 5.9. Propozycja nowej struktury kapitału własnego w świetle koncepcji wyniku całościowego na potrzeby modelu rachunku wyników	332
Rysunek 5.10. Ujmowanie przychodów / kosztów bieżącego okresu w systemie rachunkowości a wynik całościowy	333
Rysunek 5.11. Podstawowa struktura innych całkowitych dochodów w rachunku wyników	335
Rysunek 5.12. Moduł 1 – <i>Działalność operacyjna sekcji gospodarczej</i>	337
Rysunek 5.13. Moduł 2 – <i>Działalność inwestycyjna sekcji gospodarczej</i>	338
Rysunek 5.14. Moduł 3 – <i>Sekcja finansująca</i> – kategoria – dług	339
Rysunek 5.15. Moduł 4 – <i>Sekcja wspólna</i>	340
Rysunek 5.16. Moduł 5 – <i>Sekcja – podatek dochodowy</i>	341
Rysunek 5.17. Moduł 6 – <i>Działalność niekontynuowana</i>	342
Rysunek 5.18. Przykład raportów do modułu uzupełniającego rachunek wyników – moduł (1A)	349

Załączniki

Załącznik 1. Zakres ujawnień informacji dotyczących pozycji rachunku zysków i strat zgodnie z regulacjami obowiązującymi spółki publiczne w Polsce w latach 2001–2009

Tabela 1. Noty objaśniające do rachunku zysków i strat / skonsolidowanego rachunku zysków i strat w świetle rozporządzenia Rady Ministrów z 16 października 2001 r. w sprawie szczegółowych warunków, jakim powinien odpowiadać prospekt emisyjny oraz skrót prospektu

**Noty objaśniające do rachunku zysków i strat / skonsolidowanego rachunku zysków i strat
Nota 24 – do poz. I. 1**

24.1. Przychody netto ze sprzedaży produktów (struktura rzeczowa – rodzaje działalności)

...

Przychody netto ze sprzedaży produktów, razem

24.2. Przychody netto ze sprzedaży produktów (struktura terytorialna)

(a) kraj

(b) eksport

Przychody netto ze sprzedaży produktów, razem

Nota 25 – do poz. I. 2

25.1. Przychody netto ze sprzedaży towarów i materiałów (struktura rzeczowa – rodzaje działalności)

...

Przychody netto ze sprzedaży towarów i materiałów, razem

25.2. Przychody netto ze sprzedaży towarów i materiałów (struktura terytorialna)

(a) kraj

(b) eksport

Przychody netto ze sprzedaży towarów i materiałów, razem

Należy przedstawić podział wykazanych w skonsolidowanym rachunku zysków i strat przychodów ze sprzedaży według segmentów, tj. rodzajów działalności oraz określonych geograficznie rynków, jeżeli przy uwzględnieniu organizacji sprzedaży towarów i produktów typowych dla normalnej działalności gospodarczej grupy, dziedziny działalności lub określone geograficznie rynki różnią się znacznie.

Nota 26 – do poz. II. 1, poz. IV i poz. V

Koszty według rodzaju

(a) zużycie materiałów i energii

(b) usługi obce

(c) podatki i opłaty

(d) wynagrodzenia

(e) ubezpieczenia społeczne i inne świadczenia

(f) amortyzacja

(g) pozostałe

Koszty według rodzaju, razem

Zmiana stanu zapasów, produktów i rozliczeń międzyokresowych

Koszt wytworzenia świadczeń na własne potrzeby (wielkość ujemna)

Koszty sprzedaży (wielkość ujemna)

Koszty ogólnego zarządu (wielkość ujemna)

Koszt wytworzenia sprzedanych produktów

Nota 27 – do poz. VII

Pozostałe przychody operacyjne

(a) przychody ze sprzedaży składników majątku trwałego

(b) dotacje

(c) rozwiązane rezerwy (z tytułu)

...

(d) pozostałe, w tym:

...

Pozostałe przychody operacyjne, razem

Nota 28 – do poz. VIII

Pozostałe koszty operacyjne

(a) wartość sprzedanych składników majątku trwałego

(b) korekty wartości zapasów

(c) nieplanowe odpisy amortyzacyjne

(d) utworzone rezerwy (z tytułu)

...

(e) pozostałe, w tym:

...

Pozostałe koszty operacyjne, razem

W odniesieniu do nieplanowych odpisów amortyzacyjnych należy wskazać ich wysokość w podziale według tytułów oraz wyjaśnić przyczyny ich utworzenia

Nota 29 – do poz. X

Przychody z akcji i udziałów w innych jednostkach, w tym:

1) od jednostek zależnych

2) od jednostek stowarzyszonych

3) od jednostki dominującej

Przychody z akcji i udziałów w innych jednostkach

Nota 30 – do poz. XI

Przychody z pozostałego finansowego majątku trwałego, w tym:

1) od jednostek zależnych

2) od jednostek stowarzyszonych

3) od jednostki dominującej

Przychody z pozostałego finansowego majątku trwałego, razem

Nota 31 – do poz. XII

Pozostałe przychody finansowe

(a) odsetki z tytułu udzielonych pożyczek, w tym:

– od jednostek zależnych

– od jednostek stowarzyszonych

– od jednostki dominującej

(b) pozostałe odsetki, w tym:

– od jednostek zależnych

– od jednostek stowarzyszonych

– od jednostki dominującej

- (c) zysk ze zbycia papierów wartościowych, udziałów i innych praw majątkowych
- (d) odpisy aktualizujące wartość papierów wartościowych, udziałów i innych praw majątkowych
- (e) dodatnie różnice kursowe
- (f) rozwiązane rezerwy (z tytułu)

...

(g) pozostałe, w tym:

...

Pozostałe przychody finansowe, razem

Nota 32 – do poz. XIII

Koszty finansowe

(a) odsetki od kredytów i pożyczek, w tym:

- dla jednostek zależnych
- dla jednostek stowarzyszonych
- dla jednostki dominującej

(b) pozostałe odsetki, w tym:

- dla jednostek zależnych
- dla jednostek stowarzyszonych
- dla jednostki dominującej

(c) strata ze zbycia papierów wartościowych, udziałów i innych praw majątkowych

(d) odpisy aktualizujące wartość papierów wartościowych, udziałów i innych praw majątkowych

(e) ujemne różnice kursowe, w tym:

- zrealizowane
- niezrealizowane

(f) utworzone rezerwy (z tytułu)

...

(g) pozostałe koszty finansowe, w tym:

...

Koszty finansowe, razem

Nota 33 – do poz. XV. 1

Zyski nadzwyczajne

(a) losowe

(b) zyski ze sprzedaży akcji i udziałów w jednostkach zależnych^{*)}

(c) zyski ze sprzedaży akcji i udziałów w jednostkach stowarzyszonych^{*)}

(d) pozostałe, w tym:

...

Zyski nadzwyczajne, razem

Nota 34 – do poz. XV. 2

Straty nadzwyczajne

(a) losowe

(b) straty ze sprzedaży akcji i udziałów w jednostkach zależnych^{*)}

(c) straty ze sprzedaży akcji i udziałów w jednostkach stowarzyszonych^{*)}

(d) pozostałe, w tym:

...

Straty nadzwyczajne, razem

Należy przedstawić informacje o wyniku na sprzedaży całości lub części akcji (udziałów) w poszczególnych jednostkach zależnych i stowarzyszonych, sposobie rozliczeń pomiędzy jednostką sprzedającą a kupującą akcje (udziały) oraz wartości księgowej każdej sprzedanej jednostki

Nota 35 – do poz. XIX

Podatek dochodowy

1. Zysk (strata) brutto (**skonsolidowany**^{*)})2. **Korekty konsolidacyjne**^{*)}

3. Trwałe różnice pomiędzy zyskiem (stratą) brutto a podstawą opodatkowania podatkiem dochodowym

4. Przejściowe różnice pomiędzy zyskiem brutto a podstawą opodatkowania podatkiem dochodowym

5. Inne różnice pomiędzy zyskiem brutto a podstawą opodatkowania podatkiem dochodowym, w tym:

– straty z lat ubiegłych

6. Podstawa opodatkowania podatkiem dochodowym

7. Podatek dochodowy według stawki ...%

8. Zwiększenia, zaniechania, zwolnienia, odliczenia i obniżki podatku

9. Podatek dochodowy należny

10. Rezerwa na podatek dochodowy

– stan na początek okresu

– zwiększenie

– zmniejszenie

– stan na koniec okresu

11. Rozliczenia międzyokresowe z tytułu odroczonego podatku dochodowego

– stan na początek okresu

– zwiększenie

– zmniejszenie

– stan na koniec okresu

12. Podatek dochodowy współmierny do zysku (straty) brutto, wykazany w rachunku zysków i strat

Ponadto należy podać informacje o głównych różnicach pomiędzy podatkiem dochodowym wykazanym w rachunku zysków i strat a podatkiem ustalonym od podstawy opodatkowania z rozliczeniem głównych pozycji tych różnic, w szczególności:

(a) wysokość odliczenia osobno z tytułu ulgi inwestycyjnej i premii inwestycyjnej

(b) wysokość darowizn podlegających odliczeniu od dochodu

(c) przyczyny i wartość zaniechania, zwolnienia, odliczenia i obniżki podatku dochodowego

(d) wysokość przyszłego zobowiązania z tytułu podatku dochodowego według stanu na koniec okresu z podziałem na tytuły, ze wskazaniem stawki podatku

(e) wysokość przyszłej należności z tytułu podatku dochodowego według stanu na koniec okresu, z podziałem na tytuły

(f) zmiany z tytułu zmiany stawek podatkowych

(g) spisane rozliczeń międzyokresowych z tytułu odroczonego podatku dochodowego spowodowane brakiem prawdopodobieństwa odzyskania należności podatkowej

(h) informacje o podatku dochodowym od wyniku na operacjach nadzwyczajnych

W odniesieniu do skonsolidowanego rachunku zysków i strat należy podać informacje o podatku dochodowym w przekroju jednostek objętych konsolidacją, z uwzględnieniem różnic pomiędzy podatkiem naliczonym do skonsolidowanego rachunku zysków i strat w danym okresie a tymi, które naliczono w okresach poprzednich, oraz o wysokości podatku naliczonego w tych okresach, pod warunkiem, że różnica ta jest znacząca z punktu widzenia przyszłego opodatkowania

Nota 36 – do poz. XX

Pozostałe obowiązkowe zmniejszenia zysku (zwiększenia straty), z tytułu:

...

Pozostałe obowiązkowe zmniejszenia zysku (zwiększenia straty), razem

Nota 37 – do poz. XXIII

Należy również przedstawić sposób podziału zysku lub pokrycia straty za prezentowane lata obrotowe, a w przypadku niezakończonego roku obrotowego – propozycję podziału zysku lub pokrycia straty, ujawniając, odpowiednie dla ustalenia wielkości zysku lub straty, dane liczbowe w zł i groszach

Zysk (strata) netto *)

- (a) zysk (strata) netto jednostki dominującej
- (b) zyski (straty) netto jednostek zależnych
- (c) zyski (straty) netto jednostek stowarzyszonych
- (d) korekty konsolidacyjne
- (e) zysk (strata) netto

Należy wskazać udział poszczególnych segmentów działalności grupy kapitałowej w wypracowanym skonsolidowanym wyniku finansowym netto

Nota 38

Należy przedstawić dodatkowe dane objaśniające sposób obliczenia zysku (straty) na jedną akcję zwykłą oraz rozwodnionego zysku (straty) na jedną akcję zwykłą

*) Pozycja wykazywana wyłącznie w skonsolidowanym sprawozdaniu finansowym

Źródło: rozporządzenie Rady Ministrów z 16 października 2001 r. w sprawie szczegółowych warunków, jakim powinien odpowiadać prospekt emisyjny oraz skrót prospektu, Dz. U. 2001, nr 139, poz. 1568.

Tabela 2. Noty objaśniające do rachunku zysków i strat / skonsolidowanego rachunku zysków i strat w świetle rozporządzenie Ministra Finansów w sprawie zakresu informacji wykazywanych w sprawozdaniach finansowych i skonsolidowanych sprawozdaniach finansowych, wymaganych w prospekcie emisyjnym dla emitentów z siedzibą na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej, dla których właściwe są polskie zasady rachunkowości z 18 października 2005 r. i 19 lutego 2009 r.

<p>Rozporządzenie Ministra Finansów z 18 października 2005 r. w sprawie zakresu informacji wykazywanych w sprawozdaniach finansowych i skonsolidowanych sprawozdaniach finansowych, wymaganych w prospekcie emisyjnym dla emitentów z siedzibą na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej, dla których właściwe są polskie zasady rachunkowości</p>	<p>Rozporządzenie Ministra Finansów z 19 lutego 2009 r. zmieniające rozporządzenie w sprawie zakresu informacji wykazywanych w sprawozdaniach finansowych i skonsolidowanych sprawozdaniach finansowych, wymaganych w prospekcie emisyjnym dla emitentów z siedzibą na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej, dla których właściwe są polskie zasady rachunkowości</p>
1	2
<p>Noty objaśniające do rachunku zysków i strat /skonsolidowanego rachunku zysków i strat Nota 27 – do poz. I. 1 27.1. Przychody netto ze sprzedaży produktów (struktura rzeczowa – rodzaje działalności) ... – w tym: od jednostek powiązanych ... Przychody netto ze sprzedaży produktów, razem – w tym: od jednostek powiązanych 27.2. Przychody netto ze sprzedaży produktów (struktura terytorialna) (a) kraj – w tym: od jednostek powiązanych ... – w tym: od jednostek powiązanych ... (b) eksport – w tym: od jednostek powiązanych ... – w tym: od jednostek powiązanych ... Przychody netto ze sprzedaży produktów, razem – w tym: od jednostek powiązanych Nota 28 – do poz. I. 2 28.1. Przychody netto ze sprzedaży towarów i materiałów (struktura rzeczowa – rodzaje działalności) ... – w tym: od jednostek powiązanych ... Przychody netto ze sprzedaży towarów i materiałów, razem – w tym: od jednostek powiązanych 28.2. Przychody netto ze sprzedaży towarów i materiałów (struktura terytorialna)</p>	<p>Zmiany w notach do rachunku zysków i strat</p>

1	2
<p>(a) kraj – w tym: od jednostek powiązanych ... – w tym: od jednostek powiązanych ... (b) eksport – w tym: od jednostek powiązanych ... – w tym: od jednostek powiązanych ... Przychody netto ze sprzedaży towarów i materiałów, razem – w tym: od jednostek powiązanych Nota 29 – do poz. II.1, poz. IV i poz. V Koszty według rodzaju (a) amortyzacja (b) zużycie materiałów i energii (c) usługi obce (d) podatki i opłaty (e) wynagrodzenia (f) ubezpieczenia społeczne i inne świadczenia (g) pozostałe koszty rodzajowe (z tytułu) ... Koszty według rodzaju, razem Zmiana stanu zapasów, produktów i rozliczeń międzyokresowych Koszt wytworzenia produktów na własne potrzeby jednostki (wielkość ujemna) Koszty sprzedaży (wielkość ujemna) Koszty ogólnego zarządu (wielkość ujemna) Koszt wytworzenia sprzedanych produktów Nota 30 – do poz. VII.3 Inne przychody operacyjne (a) rozwiązane rezerwy (z tytułu) ... (b) pozostałe, w tym: ... Inne przychody operacyjne, razem Nota 31 – do poz. VIII.3 Inne koszty operacyjne (a) utworzone rezerwy (z tytułu) ... (b) pozostałe, w tym: ... Inne koszty operacyjne, razem W odniesieniu do odpisów aktualizujących wartość aktywów niefinansowych należy wskazać ich wysokość w podziale według tytułów oraz wyjaśnić przyczyny ich utworzenia</p>	<p>W nocie 32 – do poz. X noty 32.1 i 32.2 otrzymują brzmienie:</p>

1	2
<p>Nota 32 – do poz. X</p> <p>32.1. Przychody finansowe z tytułu dywidend i udziałów w zyskach</p> <p>(a) od jednostek powiązanych, w tym:</p> <ul style="list-style-type: none"> – od jednostek zależnych – od jednostek współzależnych – od jednostek stowarzyszonych – od znaczącego inwestora – od jednostki dominującej <p>(b) od pozostałych jednostek</p> <p>Przychody finansowe z tytułu dywidend i udziałów w zyskach, razem</p> <p>32.2. Przychody finansowe z tytułu odsetek</p> <p>(a) z tytułu udzielonych pożyczek</p> <ul style="list-style-type: none"> – od jednostek powiązanych, w tym: – od jednostek zależnych – od jednostek współzależnych – od jednostek stowarzyszonych – od znaczącego inwestora – od jednostki dominującej – od pozostałych jednostek <p>(b) pozostałe odsetki</p> <ul style="list-style-type: none"> – od jednostek powiązanych, w tym: – od jednostek zależnych – od jednostek współzależnych – od jednostek stowarzyszonych – od znaczącego inwestora – od jednostki dominującej – od pozostałych jednostek <p>Przychody finansowe z tytułu odsetek, razem</p> <p>32.3. Inne przychody finansowe</p> <p>(a) dodatnie różnice kursowe</p> <ul style="list-style-type: none"> – zrealizowane – niezrealizowane <p>(b) rozwiązane rezerwy (z tytułu)</p> <p>...</p> <p>(c) pozostałe, w tym:</p> <p>...</p> <p>Inne przychody finansowe, razem</p>	<p>32.1. Przychody finansowe z tytułu dywidend i udziałów w zyskach</p> <p>(a) od jednostek powiązanych, w tym:</p> <ul style="list-style-type: none"> – od jednostek zależnych – od jednostek współzależnych – od jednostek stowarzyszonych – od znaczącego inwestora – od wspólnika jednostki współzależnej – od jednostki dominującej <p>(b) od pozostałych jednostek</p> <p>Przychody finansowe z tytułu dywidend i udziałów w zyskach, razem</p> <p>32.2. Przychody finansowe z tytułu odsetek</p> <p>(a) z tytułu udzielonych pożyczek</p> <ul style="list-style-type: none"> – od jednostek powiązanych, w tym: – od jednostek zależnych – od jednostek współzależnych – od jednostek stowarzyszonych – od znaczącego inwestora – od wspólnika jednostki współzależnej – od jednostki dominującej – od pozostałych jednostek <p>(b) pozostałe odsetki</p> <ul style="list-style-type: none"> – od jednostek powiązanych, w tym: – od jednostek zależnych – od jednostek współzależnych – od jednostek stowarzyszonych – od znaczącego inwestora – od wspólnika jednostki współzależnej – od jednostki dominującej – od pozostałych jednostek <p>Przychody finansowe z tytułu odsetek, razem</p>
<p>Nota 33 - do poz. XI</p> <p>33.1. Koszty finansowe z tytułu odsetek</p> <p>(a) od kredytów i pożyczek</p> <ul style="list-style-type: none"> – dla jednostek powiązanych, w tym: – dla jednostek zależnych – dla jednostek współzależnych – dla jednostek stowarzyszonych – dla znaczącego inwestora – dla jednostki dominującej 	<p>W nocie 33 – do poz. XI nota 33.1 otrzymuje brzmienie:</p> <p>33.1. Koszty finansowe z tytułu odsetek</p> <p>(a) od kredytów i pożyczek</p> <ul style="list-style-type: none"> – dla jednostek powiązanych, w tym: – dla jednostek zależnych – dla jednostek współzależnych – dla jednostek stowarzyszonych – dla znaczącego inwestora – dla wspólnika jednostki współzależnej

1	2
<p>– dla innych jednostek (b) pozostałe odsetki – dla jednostek powiązanych, w tym: – dla jednostek zależnych – dla jednostek współzależnych – dla jednostek stowarzyszonych – dla znaczącego inwestora – dla jednostki dominującej – dla innych jednostek Koszty finansowe z tytułu odsetek, razem 33.2. Inne koszty finansowe (a) ujemne różnice kursowe, w tym: – zrealizowane – niezrealizowane (b) utworzone rezerwy (z tytułu) ... (c) pozostałe, w tym: ... Inne koszty finansowe, razem Nota 34 – do poz. XII Zysk (strata) na sprzedaży całości lub części udziałów jednostek podporządkowanych*) (a) zysk ze sprzedaży udziałów i akcji – w jednostkach zależnych – w jednostkach współzależnych – w jednostkach stowarzyszonych (b) strata ze sprzedaży udziałów i akcji – w jednostkach zależnych – w jednostkach współzależnych – w jednostkach stowarzyszonych Zysk (strata) na sprzedaży całości lub części udziałów jednostek podporządkowanych, razem W skonsolidowanym sprawozdaniu finansowym należy przedstawić informacje o wyniku na sprzedaży całości lub części udziałów (akcji) w poszczególnych jednostkach zależnych, współzależnych i stowarzyszonych, sposobie rozliczeń pomiędzy jednostką sprzedającą a kupującą udziały (akcje) oraz wartości księgowej każdej sprzedanej jednostki. Jeżeli emitent nie sporządza skonsolidowanego sprawozdania finansowego, to informacje powyższe należy przedstawić w sprawozdaniu finansowym. Nota 35 – do poz. XIV.1 Zyski nadzwyczajne (a) losowe (b) pozostałe (według tytułów) ... Zyski nadzwyczajne, razem</p>	<p>– dla jednostki dominującej – dla innych jednostek (b) pozostałe odsetki: – dla jednostek powiązanych, w tym: – dla jednostek zależnych – dla jednostek współzależnych – dla jednostek stowarzyszonych – dla znaczącego inwestora – dla wspólnika jednostki współzależnej – dla jednostki dominującej – dla innych jednostek Koszty finansowe z tytułu odsetek, razem</p>

1	2
<p>Nota 36 – do poz. XIV.2 Straty nadzwyczajne (a) losowe (b) pozostałe (według tytułów) ... Straty nadzwyczajne, razem</p> <p>Nota 37 – do poz. XVIII 37.1. Podatek dochodowy bieżący 1. Zysk (strata) brutto (skonsolidowany*) 2. Korekty konsolidacyjne*) 3. Różnice pomiędzy zyskiem (stratą) brutto a podstawą opodatkowania podatkiem dochodowym (według tytułów) ... 4. Podstawa opodatkowania podatkiem dochodowym 5. Podatek dochodowy według stawki % 6. Zwiększenia, zaniechania, zwolnienia, odliczenia i obniżki podatku 7. Podatek dochodowy bieżący ujęty (wykazany) w deklaracji podatkowej okresu, w tym: – wykazany w rachunku zysków i strat – dotyczący pozycji, które zmniejszyły lub zwiększyły kapitał własny – dotyczący pozycji, które zmniejszyły lub zwiększyły wartość firmy lub ujemną wartość firmy</p> <p>37.2. Podatek dochodowy odroczony, wykazany w rachunku zysków i strat: – zmniejszenie (zwiększenie) z tytułu powstania i odwrócenia się różnic przejściowych – zmniejszenie (zwiększenie) z tytułu zmiany stawek podatkowych – zmniejszenie (zwiększenie) z tytułu z poprzednio nieujętej straty podatkowej, ulgi podatkowej lub różnicy przejściowej poprzedniego okresu – zmniejszenie (zwiększenie) z tytułu odpisania aktywów z tytułu odroczonego podatku dochodowego lub braku możliwości wykorzystania rezerwy na odroczony podatek dochodowy – inne składniki podatku odroczonego (według tytułów) ... Podatek dochodowy odroczony, razem Dodatkowo należy ujawnić łączną kwotę podatku odroczonego:</p>	

1	2
<p>– ujętego w kapitale własnym</p> <p>– ujętego w wartości firmy lub ujemnej wartości firmy²¹⁾</p> <hr/> <p>²¹⁾ Dotyczy jednostkowych sprawozdań finansowych w przypadku połączenia.</p> <p>Odnosnie do podatku dochodowego, wykazanego w rachunku zysków i strat należy ujawnić podatek dochodowy dotyczący:</p> <ul style="list-style-type: none"> – działalności zaniechanej – wyniku na operacjach nadzwyczajnych. <p>W odniesieniu do skonsolidowanego rachunku zysków i strat, należy podać informacje o podatku dochodowym w przekroju jednostek objętych konsolidacją, z uwzględnieniem różnic pomiędzy podatkiem naliczonym do skonsolidowanego rachunku zysków i strat w danym okresie a tymi, które naliczono w okresach poprzednich, oraz o wysokości podatku naliczonego w tych okresach, pod warunkiem, że różnica ta jest znacząca z punktu widzenia przyszłego opodatkowania.</p> <p>Nota 38 – do poz. XIX</p> <p>Pozostałe obowiązkowe zmniejszenia zysku (zwiększenia straty), z tytułu:</p> <p>...</p> <p>Pozostałe obowiązkowe zmniejszenia zysku (zwiększenia straty), razem</p> <p>Nota 39 – do poz. XX²²⁾</p> <p>Udział w zyskach (stratach) netto jednostek podporządkowanych wycenianych metodą praw własności, w tym:</p> <ul style="list-style-type: none"> – odpis wartości firmy jednostek podporządkowanych – odpis ujemnej wartości firmy jednostek podporządkowanych – odpis różnicy w wycenie aktywów netto <hr/> <p>²²⁾ Pozycja wykazywana w sprawozdaniu finansowym w przypadku zastosowania metody praw własności do wyceny udziałów lub akcji w jednostkach podporządkowanych.</p> <p>Nota 40 – do poz. XXII</p> <p>Należy również przedstawić sposób podziału zysku lub pokrycia straty za prezentowane lata obrotowe, a w przypadku niezakończonego roku obrotowego – propozycję podziału zysku lub pokrycia straty, ujawniając, odpowiednie dla ustalenia wielkości zysku lub straty, dane liczbowe.</p>	

1	2
<p>Zysk (strata) netto^{*)}</p> <p>(a) zysk (strata) netto jednostki dominującej</p> <p>(b) zyski (straty) netto jednostek zależnych</p> <p>(c) zyski (straty) netto jednostek współzależnych</p> <p>(d) zyski (straty) netto jednostek stowarzyszonych</p> <p>(e) korekty konsolidacyjne</p> <p>Zysk (strata) netto</p> <p>Nota 41</p> <p>Należy przedstawić dodatkowe dane objaśniające sposób obliczenia zysku (straty) na jedną akcję zwykłą oraz rozwodnionego zysku (straty) na jedną akcję zwykłą z uwzględnieniem podziału na wszystkie rodzaje akcji zwykłych, które różnią się między sobą prawem udziału w zysku netto danego okresu.</p> <hr/> <p>^{*)} Pozycja wykazywana wyłącznie w skonsolidowanym sprawozdaniu finansowym.</p>	

Źródło: rozporządzenie Ministra Finansów z 18 października 2005 r. w sprawie zakresu informacji wykazywanych w sprawozdaniach finansowych i skonsolidowanych sprawozdaniach finansowych, wymaganych w prospekcie emisyjnym dla emitentów z siedzibą na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej, dla których właściwe są polskie zasady rachunkowości, Dz. U. 2005, nr 209, poz. 1743; rozporządzenie Ministra Finansów z 19 lutego 2009 r. zmieniające rozporządzenie w sprawie zakresu informacji wykazywanych w sprawozdaniach finansowych i skonsolidowanych sprawozdaniach finansowych, wymaganych w prospekcie emisyjnym dla emitentów z siedzibą na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej, dla których właściwe są polskie zasady rachunkowości, Dz. U. 2009, nr 33, poz. 260.

Załącznik 2. Wykaz spółek publicznych w Polsce podlegających badaniu prezentowanym w rozdziale 3

Tabela 1. Spółki z sektora – przemysł paliwowy podlegające badaniu

Lata	Przemysł paliwowy				
2006	CPENERGIA	LOTOS	PETROLINV	PGNIG	PKNORLEN
2007	CPENERGIA	LOTOS	PETROLINV	PGNIG	PKNORLEN
2008	CPENERGIA	LOTOS	PETROLINV	PGNIG	PKNORLEN

Źródło: opracowanie na podstawie badań własnych.

Tabela 2. Spółki z sektora – energetyka podlegające badaniu

Lata	Energetyka					
2006	CEZ		KOGENERA	PEP	PGE	
2007	CEZ	ENEA	KOGENERA	PEP	PGE	TAURONPE
2008	CEZ	ENEA	KOGENERA	PEP	PGE	TAURONPE

Źródło: opracowanie na podstawie badań własnych.

Tabela 3. Spółki z sektora – handel hurtowy podlegające badaniu (część I)

Lata	Handel hurtowy											
		ACTION	ADVADIS	AMPLI	ASBIS	ATLANTAPL	BAKALLAND	COGNOR	DROZAPOL	EFEKT	FARMACOL	FOTA
2006												
2007	ABPL	ACTION	ADVADIS	AMPLI	ASBIS	ATLANTAPL	BAKALLAND	COGNOR	DROZAPOL	EFEKT	FARMACOL	FOTA
2008	ABPL	ACTION	ADVADIS	AMPLI	ASBIS	ATLANTAPL	BAKALLAND	COGNOR	DROZAPOL	EFEKT	FARMACOL	FOTA

Źródło: opracowanie na podstawie badań własnych.

Tabela 4. Spółki z sektora – handel hurtowy podlegające badaniu (część II)

Lata	Handel hurtowy										
		INTERCARS	KRAKCHEM		NORTCOAST	PELION	REGNON	STALPROFIL	TFONE	TIM	WANDALEX
2006											
2007		INTERCARS	KRAKCHEM	NEUCA	NORTCOAST	PELION	REGNON	STALPROFIL	TFONE	TIM	WANDALEX
2008		INTERCARS	KRAKCHEM	NEUCA	NORTCOAST	PELION	REGNON	STALPROFIL	TFONE	TIM	WANDALEX

Źródło: opracowanie na podstawie badań własnych.

Załącznik 3. Wyniki badania formuły sprawozdawczej rachunku zysków i strat w spółkach publicznych w Polsce w latach 2006–2008

Tabela 1. Średnia liczba pozycji w rachunku wyników w latach 2006–2008

Lata	2006			2007			2008		
	Przemysł paliwowy	Energetyka	Handel hurtowy	Przemysł paliwowy	Energetyka	Handel hurtowy	Przemysł paliwowy	Energetyka	Handel hurtowy
Średnia liczba pozycji w rachunku wyników	14,4	17,25	20,1	14,8	15,7	18,8	14,0	14,3	17,2

Źródło: opracowanie własne.

Tabela 2. Szczegółowa struktura tradycyjnej części rachunku wyników – składniki dominujące (w %)

Lata	2006			2007			2008		
	Przemysł paliwowy	Energetyka	Handel hurtowy	Przemysł paliwowy	Energetyka	Handel hurtowy	Przemysł paliwowy	Energetyka	Handel hurtowy
Liczba badanych spółek	5	4	20	5	6	23	5	6	24
Przychody ze sprzedaży	40,0	25,0	35,0	40,0	50,0	30,4	40,0	66,7	25,0
Podatek akcyzowy	20,0	25,0	0,0	20,0	33,3	0,0	20,0	33,3	0,0
Przychody ze sprzedaży produktów	40,0	25,0	55,0	40,0	16,7	65,2	40,0	16,7	62,5
Przychody ze sprzedaży towarów i materiałów	60,0	25,0	55,0	60,0	16,7	65,2	60,0	16,7	62,5
Przychody ze sprzedaży usług	40,0	25,0	5,0	40,0	16,7	17,4	20,0	16,7	16,7

Lata	2006				2007				2008			
	Przemysł paliwowy	Energetyka	Handel hurtowy	Handel hurtowy	Przemysł paliwowy	Energetyka	Handel hurtowy	Handel hurtowy	Przemysł paliwowy	Energetyka	Handel hurtowy	Handel hurtowy
Sektory												
Zużycie materiałów i energii	40,0	25,0	0,0	0,0	40,0	33,3	4,3	4,3	40,0	16,7	8,3	8,3
Świadczenia pracownicze	40,0	0,0	0,0	0,0	40,0	0,0	4,3	4,3	40,0	16,7	4,2	4,2
Amortyzacja	40,0	25,0	0,0	0,0	40,0	33,3	4,3	4,3	40,0	16,7	8,3	8,3
Usługi obce	40,0	0,0	0,0	0,0	40,0	16,7	4,3	4,3	40,0	16,7	8,3	8,3
Pozostałe koszty rodzajowe (operacyjne)	20,0	25,0	0,0	0,0	40,0	16,7	4,3	4,3	20,0	16,7	8,3	8,3
Koszty wytworzenia sprzedanych produktów	20,0	0,0	50,0	50,0	20,0	0,0	47,8	47,8	40,0	0,0	45,8	45,8
Wartość sprzedanych towarów i materiałów	20,0	0,0	50,0	50,0	20,0	0,0	47,8	47,8	40,0	0,0	54,2	54,2
Koszty własny sprzedaży	40,0	75,0	25,0	25,0	40,0	66,7	21,7	21,7	20,0	50,0	20,8	20,8
Koszty sprzedanych produktów, towarów i materiałów	0,0	0,0	30,0	30,0	0,0	0,0	26,1	26,1	0,0	0,0	20,8	20,8
Zysk (strata) brutto ze sprzedaży	80,0	75,0	90,0	90,0	80,0	50,0	95,7	95,7	80,0	50,0	100,0	100,0
Pozostałe przychody operacyjne, w tym:	80,0	100,0	100,0	100,0	80,0	83,3	100,0	100,0	80,0	100,0	100,0	100,0
– zysk ze zbycia niematerialnych aktywów trwałych	0,0	0,0	45,0	45,0	0,0	0,0	26,1	26,1	0,0	0,0	20,8	20,8
– dotacje	0,0	0,0	40,0	40,0	0,0	0,0	26,1	26,1	0,0	0,0	20,8	20,8
– inne przychody operacyjne	0,0	0,0	40,0	40,0	0,0	0,0	26,1	26,1	0,0	0,0	20,8	20,8
Koszty sprzedaży	60,0	75,0	100,0	100,0	60,0	50,0	95,7	95,7	60,0	50,0	95,8	95,8
Koszty ogólnego zarządu	60,0	75,0	100,0	100,0	60,0	50,0	95,7	95,7	60,0	50,0	95,8	95,8

Sektory	2006				2007				2008			
	Przemysł paliwowy	Energetyka	Handel hurtowy	Handel hurtowy	Przemysł paliwowy	Energetyka	Handel hurtowy	Handel hurtowy	Przemysł paliwowy	Energetyka	Handel hurtowy	Handel hurtowy
Pozostałe koszty operacyjne, w tym:	100,0	100,0	95,0	95,0	100,0	83,3	91,3	91,3	100,0	100,0	91,7	91,7
– strata ze zbycia niefinansowych aktywów trwałych	0,0	0,0	45,0	45,0	0,0	16,7	26,1	26,1	0,0	16,7	20,8	20,8
– aktualizacja wartości aktywów niefinansowych	0,0	0,0	40,0	40,0	0,0	0,0	26,1	26,1	0,0	0,0	20,8	20,8
Inne koszty operacyjne	0,0	0,0	40,0	40,0	0,0	0,0	26,1	26,1	0,0	0,0	20,8	20,8
Zysk (strata) ze sprzedaży	0,0	25,0	55,0	55,0	0,0	16,7	43,5	43,5	0,0	33,3	33,3	33,3
Zysk operacyjny (zysk z działalności operacyjnej)	60,0	50,0	100,0	100,0	60,0	66,7	95,7	95,7	40,0	66,7	95,8	95,8
Przychody finansowe, w tym:	100,0	100,0	90,0	90,0	100,0	83,3	82,6	82,6	100,0	83,3	83,3	83,3
– dywidendy	0,0	0,0	40,0	40,0	0,0	0,0	30,4	30,4	0,0	0,0	20,8	20,8
– odsetki	0,0	25,0	40,0	40,0	0,0	16,7	34,8	34,8	0,0	16,7	25,0	25,0
– zysk ze zbycia inwestycji	0,0	0,0	40,0	40,0	0,0	0,0	30,4	30,4	0,0	0,0	20,8	20,8
– aktualizacja wartości inwestycji	0,0	0,0	40,0	40,0	0,0	0,0	30,4	30,4	0,0	0,0	20,8	20,8
– inne	0,0	0,0	40,0	40,0	0,0	16,7	30,4	30,4	0,0	16,7	20,8	20,8
Koszty finansowe, w tym:	100,0	100,0	100,0	100,0	100,0	83,3	95,7	95,7	100,0	83,3	95,8	95,8
– odsetki	0,0	25,0	40,0	40,0	0,0	16,7	34,8	34,8	0,0	16,7	25,0	25,0
– strata ze zbycia inwestycji	0,0	0,0	40,0	40,0	0,0	0,0	30,4	30,4	0,0	0,0	20,8	20,8
– aktualizacja wartości inwestycji	0,0	0,0	40,0	40,0	0,0	0,0	30,4	30,4	0,0	0,0	20,8	20,8
– inne	0,0	0,0	40,0	40,0	0,0	16,7	34,8	34,8	0,0	0,0	25,0	25,0
Zysk (strata) z działalności gospodarczej	0,0	0,0	50,0	50,0	0,0	16,7	34,8	34,8	0,0	16,7	25,0	25,0

Lata	2006			2007			2008		
	Przemysł paliwowy	Energetyka	Handel hurtowy	Przemysł paliwowy	Energetyka	Handel hurtowy	Przemysł paliwowy	Energetyka	Handel hurtowy
Wynik zdarzeń nadzwyczajnych	0,0	0,0	35,0	0,0	16,7	30,4	0,0	16,7	25,0
Zysk (strata) brutto	60,0	50,0	60,0	40,0	50,0	56,5	40,0	50,0	50,0
Zysk (strata) przed opodatkowaniem	40,0	50,0	40,0	60,0	50,0	43,5	60,0	50,0	50,0
Podatek dochodowy, w tym:	100,0	100,0	100,0	100,0	100,0	100,0	100,0	100,0	100,0
– część bieżąca	0,0	0,0	40,0	0,0	0,0	26,1	0,0	0,0	25,0
– część odroczone	0,0	0,0	40,0	0,0	0,0	26,1	0,0	0,0	25,0
Zysk (strata) netto z działalności kontynuowanej	60,0	50,0	15,0	60,0	33,3	26,1	60,0	33,3	29,2
Zysk (strata) netto	60,0	50,0	90,0	80,0	66,7	82,6	60,0	66,7	83,3
Zysk (strata) z działalności zaniechanej	0,0	50,0	15,0	0,0	33,3	26,1	20,0	33,3	16,7
Zysk za rok obrotowy	0,0	25,0	0,0	0,0	16,7	8,7	20,0	16,7	12,5

Źródło: opracowanie własne.

Tabela 3. Szczegółowa struktura rachunku wyników – składniki incydentalne (w%)

Sektory	Lata								
	2006			2007			2008		
	Przemysł paliwowy	Energetyka	Handel hurtowy	Przemysł paliwowy	Energetyka	Handel hurtowy	Przemysł paliwowy	Energetyka	Handel hurtowy
Liczba badanych spółek	5	4	20	5	6	23	5	6	24
Przychody ze sprzedaży produktów, towarów i materiałów	0,0	0,0	15,0	0,0	0,0	8,7	0,0	0,0	12
Przychody	0,0	25,0	0,0	0,0	16,7	0,0	0,0	0,0	0,0
Przychody z najmu	0,0	25,0	0,0	0,0	16,7	0,0	0,0	16,7	0,0
Przychody ze sprzedaży energii elektrycznej	0,0	25,0	0,0	0,0	16,7	0,0	0,0	16,7	0,0
Przychody ze sprzedaży ciepła oraz pozostałe przychody	0,0	25,0	0,0	0,0	16,7	0,0	0,0	16,7	0,0
Przychody i koszty z transakcji instrumentami pochodnymi energii elektrycznej, netto	0,0	0,0	0,0	0,0	16,7	0,0	0,0	16,7	0,0
Przychody z tytułu rekompensat KDT	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	33,3	0,0
Przychody z tytułu świadczeń pochodzenia	0,0	0,0	0,0	0,0	16,7	0,0	0,0	16,7	0,0
Wartość sprzedanych towarów i materiałów	20,0	0,0	0,0	20,0	16,7	4,3	20,0	16,7	4,2
Wynagrodzenia	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	4,3	0,0	0,0	8,3
Podatki i opłaty	20,0	0,0	0,0	20,0	16,7	4,3	20,0	16,7	8,3
Koszty wytworzenia świadczeń na własne potrzeby	20,0	0,0	0,0	20,0	0,0	4,3	20,0	0,0	8,3
Zmiana stanu produktów	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	4,3	0,0	0,0	8,3
Koszty zużycia paliwa	0,0	25,0	0,0	0,0	16,7	0,0	0,0	16,7	0,0
Koszty zakupu energii i usług z nim związanych	0,0	25,0	0,0	0,0	16,7	0,0	0,0	16,7	0,0
Remonty i konserwacja	0,0	25,0	0,0	0,0	16,7	0,0	0,0	16,7	0,0
Koszty osobowe	0,0	25,0	0,0	0,0	16,7	0,0	0,0	16,7	0,0

Sektory	Lata				2006				2007				2008			
	Przemysł paliwowy	Energetyka	Handel hurtowy	Przemysł paliwowy	Energetyka	Handel hurtowy	Przemysł paliwowy	Energetyka	Handel hurtowy	Przemysł paliwowy	Energetyka	Handel hurtowy	Przemysł paliwowy	Energetyka	Handel hurtowy	
Strata na sprzedaży i likwidacji aktywów trwałych	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	16,7	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0		
Koszty działalności operacyjnej	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	16,7	0,0	0,0	0,0	16,7	0,0	0,0		
Koszty wytworzenia sprzedanych usług	0,0	0,0	5,0	0,0	0,0	5,0	0,0	0,0	8,7	0,0	0,0	0,0	0,0	4,2		
Koszty usługi dystrybucyjnej	0,0	0,0	5,0	0,0	0,0	5,0	0,0	0,0	4,3	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0		
Zysk przed pozostałymi kosztami i przychodami oraz opodatkowaniem	0,0	25,0	0,0	0,0	16,7	0,0	0,0	16,7	0,0	0,0	16,7	0,0	16,7	0,0		
Koszt programu opcji menedżerskich	0,0	0,0	5,0	0,0	0,0	5,0	0,0	0,0	4,3	0,0	0,0	0,0	0,0	4,2		
Zysk z inwestycji	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	4,3	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0		
Aktualizacja wartości aktywów finansowych	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0		
Pozostałe zyski (straty) operacyjne – netto	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	4,3	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0		
Zysk przed opodatkowaniem oraz pozostałymi kosztami i przychodami	0,0	25,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0		
Odpis z tytułu utraty wartości rzeczowych aktywów trwałych	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0		
Odpis aktualizujący wartość inwestycji	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	2,0	0,0	0,0	0,0	4,2		
Odpis aktualizujący wartości niematerialne	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	20,0	0,0	0,0	0,0	12,5		
Odpis aktualizujący zapasy	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0		
Zysk z posiadanych nieruchomości	0,0	0,0	5,0	0,0	0,0	5,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0		
Koszty restrukturyzacji	0,0	0,0	5,0	0,0	0,0	5,0	0,0	0,0	8,7	0,0	0,0	0,0	0,0	8,3		
Pozostałe zyski (straty) z inwestycji	0,0	0,0	5,0	0,0	0,0	5,0	0,0	0,0	4,3	0,0	0,0	0,0	0,0	8,3		
Różnice kursowe	0,0	25,0	5,0	0,0	16,7	4,3	0,0	16,7	4,3	0,0	0,0	0,0	0,0	4,2		

Źródło: opracowanie własne.

Tabela 4. Liczba pozycji ujawnianych przez spółki w notach dotyczących przychodów z podstawowej działalności – wyniki badania

Rok	2006	2007	2008
Liczba spółek podlegających badaniu	29	34	35
Nazwa noty	Liczba pozycji ujawnianych w notach przez wszystkie spółki w poszczególnych latach		
Przychody ze sprzedaży	27	50	63
Przychody ze sprzedaży produktów	26	34	28
Przychody ze sprzedaży towarów i materiałów	26	25	9

Źródło: opracowanie własne.

Tabela 5. Liczba pozycji ujawnianych przez spółki w notach dotyczących pozostałych przychodów operacyjnych oraz pozostałych kosztów operacyjnych – wyniki badania

Rok	2006	2007	2008
Liczba spółek podlegających badaniu	29	34	35
Nazwa noty	Liczba pozycji ujawnianych w notach przez wszystkie spółki w poszczególnych latach		
Pozostałe przychody operacyjne	199	274	281
Pozostałe koszty operacyjne	223	300	319

Źródło: opracowanie własne.

Tabela 6. Liczba pozycji ujawnianych przez spółki w notach dotyczących przychodów i kosztów finansowych – wyniki badania

Rok	2006	2007	2008
Liczba spółek podlegających badaniu	29	34	35
Nazwa noty	Liczba pozycji ujawnianych w notach przez wszystkie spółki w poszczególnych latach		
Przychody finansowe (inne przychody finansowe)	138	163	179
Odsetki (dotyczące przychodów finansowych)	63	88	63
Koszty finansowe (inne koszty finansowe)	160	187	210
Odsetki (dotyczące kosztów finansowych)	64	78	62

Źródło: opracowanie własne.

Załącznik 4. Wyniki badania formuły sprawozdawczej rachunku zysków i strat w spółkach publicznych w Polsce w latach 2009–2011

Tabela 1. Szczegółowa struktura tradycyjnej części rachunku wyników – składniki dominujące (w %)

Lata	2009				2010				2011			
	Przemysł paliwowy	Energetyka	Handel hurtowy	Handel hurtowy	Przemysł paliwowy	Energetyka	Handel hurtowy	Handel hurtowy	Przemysł paliwowy	Energetyka	Handel hurtowy	Handel hurtowy
Liczba badanych spółek	5	6	25	27	5	6	27	25	5	6	27	25
Przychody ze sprzedaży	60,0	50,0	44,0	44,4	60,0	66,7	44,4	44,0	60,0	66,7	44,4	36,0
Podatek akcyzowy	0,0	33,3	0,0	0,0	0,0	33,3	0,0	0,0	0,0	33,3	0,0	0,0
Przychody ze sprzedaży produktów	40,0	33,3	40,0	40,7	40,0	16,7	40,7	40,0	40,0	16,7	40,7	44,0
Przychody ze sprzedaży towarów i materiałów	40,0	16,7	52,0	44,4	40,0	16,7	44,4	40,0	40,0	16,7	44,4	44,0
Przychody ze sprzedaży usług	40,0	33,3	32,0	29,6	40,0	16,7	29,6	40,0	40,0	16,7	29,6	36,0
Zużycie materiałów i energii	40,0	33,3	8,0	11,1	40,0	33,3	11,1	40,0	40,0	33,3	11,1	16,0
Świadczenia pracownicze	40,0	16,7	8,0	11,1	40,0	16,7	11,1	40,0	40,0	16,7	11,1	12,0
Amortyzacja	40,0	33,3	8,0	11,1	40,0	33,3	11,1	40,0	40,0	33,3	11,1	16,0
Usługi obce	40,0	16,7	8,0	11,1	40,0	16,7	11,1	40,0	40,0	16,7	11,1	16,0
Pozostałe koszty rodzajowe (operacyjne)	20,0	16,7	8,0	11,1	40,0	33,3	11,1	40,0	20,0	16,7	11,1	16,0
Koszt wytworzenia sprzedanych produktów	20,0	0,0	28,0	22,2	20,0	0,0	22,2	20,0	20,0	0,0	22,2	20,0
Wartość sprzedanych towarów i materiałów	20,0	0,0	44,0	37,0	20,0	0,0	37,0	20,0	20,0	0,0	37,0	32,0

Sektor	Lata				2009				2010				2011			
	Przemysł paliwowy	Energetyka	Handel hurtowy	Przemysł paliwowy	Energetyka	Handel hurtowy	Przemysł paliwowy	Energetyka	Handel hurtowy	Przemysł paliwowy	Energetyka	Handel hurtowy	Przemysł paliwowy	Energetyka	Handel hurtowy	
- odsetki	0,0	16,7	16,0	0,0	16,7	16,0	0,0	16,7	11,1	0,0	16,7	11,1	0,0	16,7	12,0	
- zysk ze zbycia inwestycji	0,0	0,0	20,0	0,0	0,0	20,0	0,0	0,0	3,7	0,0	0,0	3,7	0,0	0,0	4,0	
- aktualizacja wartości inwestycji	0,0	0,0	12,0	0,0	0,0	12,0	0,0	0,0	3,7	0,0	0,0	3,7	0,0	0,0	4,0	
- inne	0,0	16,7	20,0	0,0	16,7	20,0	0,0	0,0	7,4	0,0	0,0	7,4	0,0	0,0	8,0	
Koszty finansowe, w tym:	100,0	83,3	96,0	100,0	83,3	96,0	100,0	83,3	96,3	100,0	83,3	96,3	100,0	83,3	100,0	
- odsetki	0,0	16,7	20,0	0,0	16,7	20,0	0,0	16,7	14,8	0,0	16,7	14,8	0,0	16,7	12,0	
- strata ze zbycia inwestycji	0,0	0,0	12,0	0,0	0,0	12,0	0,0	0,0	3,7	0,0	0,0	3,7	0,0	0,0	4,0	
- aktualizacja wartości inwestycji	0,0	0,0	12,0	0,0	0,0	12,0	0,0	0,0	3,7	0,0	0,0	3,7	0,0	0,0	4,0	
- inne	0,0	16,7	20,0	0,0	16,7	20,0	0,0	0,0	11,1	0,0	0,0	11,1	0,0	0,0	8,0	
Zysk (strata) z działalności gospodarczej	0,0	0,0	32,0	0,0	0,0	32,0	0,0	0,0	18,5	0,0	0,0	18,5	0,0	0,0	16,0	
Wynik zdarzeń nadzwyczajnych	0,0	0,0	16,0	0,0	0,0	16,0	0,0	0,0	3,7	0,0	0,0	3,7	0,0	0,0	4,0	
Zysk (strata) brutto	40,0	50,0	40,0	20,0	50,0	40,0	20,0	50,0	40,7	20,0	50,0	40,7	20,0	50,0	48,0	
Zysk (strata) przed opodatkowaniem	60,0	50,0	56,0	80,0	50,0	56,0	80,0	50,0	55,6	80,0	50,0	55,6	80,0	50,0	48,0	
Podatek dochodowy, w tym:	100,0	100,0	100,0	100,0	100,0	100,0	100,0	83,3	100,0	100,0	83,3	100,0	100,0	83,3	100,0	
- część bieżąca	0,0	0,0	32,0	0,0	0,0	32,0	0,0	0,0	18,5	0,0	0,0	18,5	0,0	0,0	20,0	
- część odroczone	0,0	0,0	32,0	0,0	0,0	32,0	0,0	0,0	18,5	0,0	0,0	18,5	0,0	0,0	20,0	
Wyplata z zysku (pozostałe obowiązkowe zmniejszenia zysku)	20,0	0,0	12,0	0,0	0,0	12,0	0,0	0,0	3,7	0,0	0,0	3,7	0,0	0,0	4,0	
Zysk (strata) netto z działalności kontynuowanej	60,0	50,0	44,0	60,0	50,0	44,0	60,0	50,0	48,1	60,0	50,0	48,1	60,0	66,7	40,0	

Sektory	2009			2010			2011		
	Przemysł paliwowy	Energetyka	Handel hurtowy	Przemysł paliwowy	Energetyka	Handel hurtowy	Przemysł paliwowy	Energetyka	Handel hurtowy
Zysk (strata) netto	40,0	50,0	60,0	40,0	50,0	55,6	40,0	33,3	64,0
Zysk (strata) z działalności zaniechanej	40,0	33,3	24,0	40,0	33,3	33,3	40,0	33,3	36,0
Zysk za rok obrotowy	0,0	33,3	0,0	0,0	16,7	7,4	20,0	33,3	8,0

Źródło: opracowanie własne.

Tabela 2. Szczegółowa struktura rachunku wyników – składniki incydentalne (w %)

Sektory	2009			2010			2011		
	Przemysł paliwowy	Energetyka	Handel hurtowy	Przemysł paliwowy	Energetyka	Handel hurtowy	Przemysł paliwowy	Energetyka	Handel hurtowy
Liczba badanych spółek	5	6	25	5	6	27	5	6	25
Przychody ze sprzedaży produktów, towarów i materiałów	0,0	0,0	4,0	0,0	0,0	7,4	0,0	0,0	8,0
Przychody	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	3,7	0,0	0,0	8,0
Przychody ze najmu	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0
Przychody ze sprzedaży energii elektrycznej	0,0	16,7	0,0	0,0	16,7	0,0	0,0	16,7	0,0
Przychody ze sprzedaży ciepła oraz pozostałe przychody	0,0	16,7	0,0	0,0	16,7	0,0	0,0	16,7	0,0
Przychody i koszty z transakcji instrumentami pochodnymi energii elektrycznej, netto	0,0	16,7	0,0	0,0	16,7	0,0	0,0	16,7	0,0

Sektor	Lata				2009				2010				2011			
	Przemysł paliwowy	Energetyka	Handel hurtowy	Przemysł paliwowy	Energetyka	Handel hurtowy	Przemysł paliwowy	Energetyka	Handel hurtowy	Przemysł paliwowy	Energetyka	Handel hurtowy	Przemysł paliwowy	Energetyka	Handel hurtowy	
Przychody z tytułu rekompensat KDT (przedterminowego rozwiązania umów długoterminowych sprzedaży mocy i energii elektrycznej)	0,0	16,7	0,0	0,0	16,7	0,0	0,0	16,7	0,0	0,0	0,0	0,0	16,7	0,0		
Przychody z tytułu świadczeń pochodzenia	0,0	16,7	0,0	0,0	16,7	0,0	0,0	16,7	0,0	0,0	0,0	0,0	16,7	0,0		
Wartość sprzedanych towarów i materiałów	20,0	16,7	8,0	20,0	16,7	8,0	20,0	16,7	11,1	20,0	11,1	20,0	16,7	16,0		
Wynagrodzenia	0,0	0,0	8,0	0,0	0,0	8,0	0,0	0,0	11,1	0,0	11,1	0,0	0,0	16,0		
Podatki i opłaty	20,0	16,7	8,0	20,0	16,7	8,0	20,0	16,7	11,1	20,0	11,1	20,0	16,7	16,0		
Koszty wytworzenia świadczeń na własne potrzeby	20,0	0,0	4,0	20,0	0,0	4,0	20,0	0,0	3,7	20,0	3,7	20,0	0,0	8,0		
Zmiana stanu produktów	0,0	0,0	4,0	0,0	0,0	4,0	0,0	0,0	7,4	0,0	7,4	0,0	0,0	12,0		
Koszty zużycia paliwa	0,0	16,7	0,0	0,0	16,7	0,0	0,0	16,7	0,0	0,0	0,0	0,0	16,7	0,0		
Koszty zakupu energii i usług z nim związanych	0,0	16,7	0,0	0,0	16,7	0,0	0,0	16,7	0,0	0,0	0,0	0,0	16,7	0,0		
Remonty i konserwacja	0,0	16,7	0,0	0,0	16,7	0,0	0,0	16,7	0,0	0,0	0,0	0,0	16,7	0,0		
Koszty osobowe	0,0	16,7	0,0	0,0	16,7	0,0	0,0	16,7	0,0	0,0	0,0	0,0	16,7	0,0		
Strata na sprzedaży i likwidacji aktywów trwałych	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0		
Koszty działalności operacyjnej	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0		
Koszty wytworzenia sprzedanych usług	0,0	0,0	16,0	0,0	0,0	16,0	20,0	0,0	7,4	20,0	7,4	20,0	0,0	4,0		
Koszty usługi dystrybucyjnej	0,0	0,0	4,0	0,0	0,0	4,0	0,0	0,0	3,7	0,0	3,7	0,0	0,0	4,0		
Zysk przed pozostałymi kosztami i przychodami oraz opodatkowaniem	0,0	16,7	0,0	0,0	16,7	0,0	0,0	16,7	0,0	0,0	0,0	0,0	16,7	0,0		
Koszt programu opcji menedżerskich	0,0	0,0	4,0	0,0	0,0	4,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0		
Zysk z inwestycji	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	3,7	0,0	3,7	0,0	16,7	0,0		

Sektor	Lata				2009				2010				2011			
	Przemysł paliwowy	Energetyka	Handel hurtowy	Przemysł paliwowy	Energetyka	Handel hurtowy	Przemysł paliwowy	Energetyka	Handel hurtowy	Przemysł paliwowy	Energetyka	Handel hurtowy	Przemysł paliwowy	Energetyka	Handel hurtowy	
Aktualizacja wartości aktywów finansowych	0,0	0,0	4,0	0,0	0,0	4,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	
Pozostałe zyski (straty) operacyjne – netto	0,0	0,0	8,0	0,0	0,0	8,0	0,0	0,0	0,0	0,0	7,4	0,0	0,0	0,0	4,0	
Zysk przed opodatkowaniem oraz pozostałymi kosztami i przychodami	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	
Odpis z tytułu utraty wartości rzeczowych aktywów trwałych	20,0	16,7	0,0	0,0	16,7	0,0	0,0	3,7	0,0	0,0	0,0	0,0	16,7	0,0	0,0	
Odpis aktualizujący wartość inwestycji	0,0	0,0	0,0	20,0	0,0	0,0	20,0	0,0	0,0	0,0	0,0	20,0	0,0	0,0	0,0	
Odpis aktualizujący wartości niematerialne	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	4,0	
Odpis aktualizujący zapasy	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	3,7	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	4,0	
Zysk z posiadanych nieruchomości	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	
Koszty restrukturyzacji	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	
Pozostałe zyski (straty) z inwestycji	0,0	0,0	16,0	0,0	0,0	16,0	0,0	3,7	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	8,0	
Różnice kursowe	0,0	16,7	4,0	0,0	16,7	4,0	0,0	3,7	0,0	16,7	3,7	0,0	16,7	4,0	4,0	

Źródło: opracowanie własne.

Tabela 3. Liczba pozycji ujawnianych przez spółki w notach dotyczących przychodów z podstawowej działalności – wyniki badania

Rok	2009	2010	2011
Liczba spółek podlegających badaniu	36	38	36
Nazwa noty	Liczba pozycji ujawnianych w notach przez wszystkie spółki w poszczególnych latach		
Przychody ze sprzedaży	67	65	105
Przychody ze sprzedaży produktów	40	30	15
Przychody ze sprzedaży towarów i materiałów	31	17	12

Źródło: opracowanie własne.

Tabela 4. Liczba pozycji ujawnianych przez spółki w notach dotyczących pozostałych przychodów operacyjnych oraz pozostałych kosztów operacyjnych – wyniki badania

Rok	2009	2010	2011
Liczba spółek podlegających badaniu	36	38	36
Nazwa noty	Liczba pozycji ujawnianych w notach przez wszystkie spółki w poszczególnych latach		
Pozostałe przychody operacyjne	328	318	310
Pozostałe koszty operacyjne	373	374	345

Źródło: opracowanie własne.

Tabela 5. Liczba pozycji ujawnianych przez spółki w notach dotyczących przychodów i kosztów finansowych – wyniki badania

Rok	2009	2010	2011
Liczba spółek podlegających badaniu	36	38	36
Nazwa noty	Liczba pozycji ujawnianych w notach przez wszystkie spółki w poszczególnych latach		
Przychody finansowe (inne przychody finansowe)	201	200	204
Odsetki (dotyczące przychodów finansowych)	22	17	7
Koszty finansowe (inne koszty finansowe)	237	243	254
Odsetki (dotyczące kosztów finansowych)	24	13	9

Źródło: opracowanie własne.

Tabela 6. Szczegółowa struktura innych całkowitych zysków (w %)

Lata	2009				2010				2011			
	Przemysł paliwowy	Energetyka	Handel hurtowy	Sektory razem	Przemysł paliwowy	Energetyka	Handel hurtowy	Sektory razem	Przemysł paliwowy	Energetyka	Handel hurtowy	Sektory razem
Liczba spółek podlegających badaniu	5	6	25	36	5	6	27	38	5	6	25	36
Różnice kursowe z przeliczenia jednostek zagranicznych	100,0	50,0	42,9	53,1	100,0	33,3	51,9	55,3%	80,0	33,3	37,5	42,9
Różnice kursowe przeliczone do wyniku finansowego – sprzedaż oddziałów zagranicznych	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	3,7	2,5%	0,0	0,0	0,0	0,0
Różnice z przeliczenia wartości firmy, jednostek podporządkowanych	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	3,7	2,6%	0,0	0,0	4,2	2,9
Poprawki rekłasyfikacyjne związane z operacjami zagranicznymi zlikwidowanymi lub rozwiązanymi w ciągu roku	0,0	0,0	4,8	3,1	0,0	0,0	3,7	2,6%	0,0	0,0	0,0	0,0
Zyski (straty) z tytułu przeszacowania aktywów finansowych dostępnych do sprzedaży składników, w tym:	60,0	66,7	38,1	46,9	40,0	66,7	33,3	39,5%	40,0	50,0	33,3	37,1
– zyski (straty) ujęte w okresie w innych zyskach całkowitych	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	3,7	2,6%	0,0	0,0	4,2	2,9

Lata	2009					2010					2011				
	Przemysł paliwowy	Energetyka	Handel hurtowy	Sektory razem		Przemysł paliwowy	Energetyka	Handel hurtowy	Sektory razem		Przemysł paliwowy	Energetyka	Handel hurtowy	Sektory razem	
- kwoty przeniesione do wyniku finansowego	0,0	0,0	0,0	0,0		0,0	0,0	3,7	2,6%		0,0	0,0	4,2	2,9	
Wyksięgowanie papierów wartościowych dostępnych do sprzedaży z kapitału własnego	0,0	16,7	0,0	3,1		0,0	16,7	0,0	2,6%		0,0	0,0	0,0	0,0	
Skutki aktualizacji aktywów trwałych	0,0	16,7	33,3	25,0		20,0	0,0	25,9	21,1%		20,0	0,0	29,2	22,9	
Efektywna część zysków i strat związanych z instrumentami zabezpieczającymi przepływy środków pieniężnych, w tym:	80,0	50,0	19,0	34,4		60,0	50,0	29,6	36,8%		80,0	50,0	33,3	42,9	
- zyski (straty) ujęte w okresie w innych zyskach całkowitych	0,0	0,0	0,0	0,0		0,0	0,0	3,7	2,6%		0,0	0,0	4,2	2,9	
- kwoty przeniesione do wyniku finansowego	0,0	0,0	0,0	0,0		0,0	0,0	3,7	2,6%		0,0	0,0	4,2	2,9	
- kwoty ujęte w wartości początkowej pozycji zabezpieczających	0,0	0,0	0,0	0,0		0,0	0,0	3,7	2,6%		0,0	0,0	4,2	2,9	
Wyksięgowanie instrumentów pochodnych zabezpieczających przepływy pieniężne z kapitału własnego	0,0	16,7	0,0	3,1		0,0	16,7	0,0	2,6%		0,0	16,7	0,0	2,9	

Lata	2009					2010					2011				
	Przemysł paliwowy	Energetyka	Handel hurtowy	Sektory razem	Sektory razem	Przemysł paliwowy	Energetyka	Handel hurtowy	Sektory razem	Sektory razem	Przemysł paliwowy	Energetyka	Handel hurtowy	Sektory razem	Sektory razem
Rozliczenie instrumentów zabezpieczających	20,0	0,0	0,0	3,1	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	20,0	0,0	4,2	5,7	
Zyski (straty) aktuarialne z programów określonych świadczeń emerytalnych	40,0	16,7	19,0	21,9	18,4	20,0	16,7	18,5	18,4	20,0	0,0	0,0	20,8	17,1	
Zyski (straty) aktuarialne z tytułu programu motywacyjnego	0,0	0,0	4,8	3,1	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	
Wynik na sprzedaży akcji własnych	0,0	0,0	0,0	0,0	2,6	0,0	0,0	3,7	2,6	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	
Pozostałe całkowite zyski	20,0	0,0	0,0	3,1	5,3	20,0	0,0	3,7	5,3	0,0	0,0	0,0	16,7	11,4	
Aktualizacja wartości aktywów i zobowiązań	20,0	0,0	0,0	3,1	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	
Wynik na sprzedaży udziałów w jednostce zależnej	0,0	0,0	4,8	3,1	2,6	0,0	0,0	3,7	2,6	0,0	0,0	0,0	4,2	2,9	
Udział w zyskach całkowitych jednostek stowarzyszonych	0,0	0,0	4,8	3,1	10,5	20,0	16,7	7,4	10,5	0,0	0,0	0,0	8,3	5,7	
Kapitał z aktualizacji wyceny udziałów sprzedanych	0,0	0,0	4,8	3,1	2,6	0,0	0,0	3,7	2,6	0,0	0,0	0,0	4,2	2,9	
Wycena nieruchomości do wartości godziwej na moment przeklasyfikowania	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	40,0	0,0	0,0	0,0	5,7	

Lata	2009					2010					2011				
	Przemysł paliwowy	Energetyka	Handel hurtowy	Sektory razem	Sektory razem	Przemysł paliwowy	Energetyka	Handel hurtowy	Sektory razem	Sektory razem	Przemysł paliwowy	Energetyka	Handel hurtowy	Sektory razem	Sektory razem
Podatek dochodowy dotyczący innych całkowitych zysków	40,0	33,3	38,1	37,5		20,0	50,0	33,3	34,2		40,0	33,3	33,3	34,3	
Podatek odroczony dotyczący innych całkowitych dochodów	40,0	33,3	4,8	15,6		40,0	16,7	7,4	13,2		40,0	16,7	12,5	17,1	

Źródło: opracowanie własne.

Załącznik 5. Przykład wykorzystania proponowanego modelu rachunku wyników w sprawozdaniu finansowym – ilustracja praktyczna

W niniejszym załączniku przedstawiono sposób wykorzystania proponowanego w monografii modelu rachunku wyników. W tym celu wykorzystano dane źródłowe – elementy rocznego raportu grupy CEZ za rok 2009, które obejmują skonsolidowany rachunek zysków i strat (tabela 1), skonsolidowane sprawozdanie z całkowitych dochodów (tabela 2) oraz informacje o podatku dochodowym dotyczące innych całkowitych dochodów (tabela 3). Przedstawione w tabeli 4 i 5 rozwiązania stanowią przykład zastosowania modelu w najbardziej skomplikowanych obecnie kwestiach i dotyczą prezentacji innych całkowitych dochodów oraz ich relacji z tradycyjną częścią rachunku wyników.

Tabela 1. Skonsolidowany rachunek zysków i strat na 31 grudnia 2009 r. grupy CEZ
(w mln CZK)

Pozycja	2009 r.	2008 r. (dane zmodyfikowane*)
Przychody operacyjne		
Przychody ze sprzedaży energii elektrycznej	173 494	165 317
Przychody i koszty z transakcji instrumentami pochodnymi energii elektrycznej, węgla i gazu, netto	6 894	4 095
Przychody ze sprzedaży ciepła oraz pozostałe przychody	15 964	14 546
Przychody razem (nota 22)	196 352	183 958
Koszty operacyjne		
Koszty zużycia paliwa	-15 805	-16 176
Koszty zakupu energii i usług z nim związanych	-48 170	-41 670
Remonty i konserwacja	-6 043	-5 597
Odpisy amortyzacyjne	-22 876	-22 047
Koszty osobowe (nota 23)	-18 116	-16 956
Materiały	-5 272	-4 589
Uprawnienia emisyjne, netto (nota 10)	305	1 998
Pozostałe koszty operacyjne (nota 24)	-12 176	-12 267
Koszty razem	-128 153	-117 304
Zysk przed pozostałymi kosztami i przychodami oraz opodatkowaniem	68 199	66 654

Pozostałe koszty i przychody		
Odsetki kosztowe od zobowiązań finansowych (nota 2.8)	-3 303	-3 103
Odsetki od rezerw jądrowych oraz innych rezerw (noty 2.24, 17 i 18)	-2 174	-2 056
Odsetki otrzymane (nota 25)	2 499	1 842
Różnice kursowe, netto	-1 189	-1 311
Zysk / strata ze sprzedaży udziałów w spółkach zależnych i stowarzyszonych	-2	333
Odpis ujemnej wartości firmy i utrata wartości firmy netto	-3 263	14
Pozostałe koszty i przychody finansowe – netto (nota 26)	1 183	-1 669
Udział w zyskach / stratach netto jednostek konsolidowanych metodą praw własności (nota 2.2)	2 996	12
Pozostałe koszty i przychody razem	-3 253	-5 938
Zysk przed opodatkowaniem	64 946	60 716
Podatek dochodowy (nota 27)	-13 091	-13 365
Zysk netto	51 855	47 351
Zysk netto przypisany		
Akcjonariuszom jednostki dominującej	51 547	46 510
Do udziałów niekontrolujących	308	841
Zysk netto na akcję przypadający na udziały akcjonariuszy jednostki dominującej (CZK / szt.) (nota 30)		
Podstawowy	96,7	87,0
Rozwodniony	96,6	86,9
Średnia liczba akcji wyemitowanych (w tys. szt.) (noty 13 i 30)		
Podstawowy	533 225	534 594
Rozwodniony	533 438	535 341

* Niektóre dane zmodyfikowano, wobec tego nie są one zgodne ze stanem podanym w skonsolidowanym sprawozdaniu finansowym za 2008 r.

Źródło: *Roczny raport grupy CEZ za 2009 rok*, s. 165.

Na podstawie tabeli 1 można stwierdzić, że spółka w tradycyjnej części rachunku wyników wykorzystwała rodzajowy układ podstawowych kosztów operacyjnych, natomiast pozostałe przychody / koszty ujęła w jednej grupie, nie wyodrębniając w niej pozostałych przychodów / kosztów operacyjnych i finansowych. Ponadto w jednostce zastosowano wariant odrębnej prezentacji wyniku finansowego netto i pozostałych dochodów całkowitych, które zaprezentowano w tabeli 2. Ta część rachunku wyniku wzbudza najwięcej wątpliwości. Po pierwsze, wykaz pozycji jest nieuporządkowany. Po drugie, brakuje wskazania, czy są one skutkiem pierwotnego ujęcia czy reklasyfikowania przychodów / kosztów kapitałowych do wyniku finansowego netto.

Tabela 2. Skonsolidowane sprawozdanie z całkowitych dochodów na 31 grudnia 2009 r. grupy CEZ (w mln CZK)

Pozycja	2009 r.	2008 r.
Zysk netto	51 855	47 351
Pozostałe całkowite dochody:		
Zmiana wartości godziwej instrumentów finansowych zabezpieczających przepływy pieniężne księgowana w korespondencji z kapitałem własnym	2 719	-7 564
Wyksięgowanie instrumentów pochodnych zabezpieczających przepływy pieniężne z kapitału własnego	1 643	-3 196
Zmiana wartości godziwej papierów wartościowych dostępnych do sprzedaży ujęta w kapitale własnym	84	372
Wyksięgowanie papierów wartościowych dostępnych do sprzedaży z kapitału własnego	17	2
Różnice z przeliczeń kursowych	-2 716	-3 457
Udział w zmianach kapitałów własnych jednostek stowarzyszonych oraz wspólnych przedsiębiorstwach	-11	112
Podatek odroczony w odniesieniu do pozostałych dochodów całkowitych	-885	2 114
Pozostałe operacje	-	21
Pozostałe całkowite dochody po opodatkowaniu	851	-11 596
Całkowite dochody razem	52 706	35 755
Całkowite dochody przypisane:		
Akcjonariuszom jednostki dominującej	53 491	35 632
Do udziałów niekontrolujących	-785	123

Źródło: *Roczny raport grupy CEZ za 2009 rok*, s. 166.

Tabela 3. Wpływ opodatkowania na poszczególne pozycje sprawozdania z całkowitych dochodów grupy CEZ (w mln CZK)

Pozycja	2009 r.			2008 r.		
	Kwota przed opodatkowaniem	Wpływ na podatek	Kwota po opodatkowaniu	Kwota przed opodatkowaniem	Wpływ na podatek	Kwota po opodatkowaniu
1	2	3	4	5	6	7
Zmiana wartości godziwej instrumentów finansowych zabezpieczających przepływy pieniężne księgowana w korespondencji z kapitałem własnym	2 719	-587	2 132	-7 564	1 550	-6 014

1	2	3	4	5	6	7
Wyksięgowanie instrumentów pochodnych zabezpieczających przepływy pieniężne z kapitału własnego	1 643	-312	1 331	-3 196	639	-2 557
Zmiana wartości godziwej papierów wartościowych dostępnych do sprzedaży ujęta w kapitale własnym	84	-30	54	372	-75	297
Wyksięgowanie papierów wartościowych dostępnych do sprzedaży z kapitału własnego	17	4	21	2	-	2
Różnice z przeliczeń kursowych	-2 716	39	-2 677	-3 457	-	-3 457
Udział w zmianach kapitałów własnych jednostek stowarzyszonych oraz wspólnych przedsiębiorstwach	-11	1	-10	112	-	112
Pozostałe operacje	---			21	-	21
Razem	1 736	-885	851	-13 710	2 114	-11 596

Źródło: *Roczny raport grupy CEZ za 2009 rok*, s. 212.

Analizując pozycje innych całkowitych dochodów uznanych w 2009 r., można jedynie stwierdzić, że występują wśród nich pozycje naliczone w roku 2009 oraz rozliczone na wynik finansowy netto tegoż roku. Jako odrębną pozycję, w spółce ujęto łączny podatek dochodowy od wszystkich pozycji innych całkowitych dochodów (kwota 885 mln CZK).

Wykorzystanie propozycji modelu rachunku wyników opracowanego przez autorkę oznacza wyodrębnienie czterech grup pozycji innych całkowitych dochodów. Są to:

- A. Przychody podlegające reklasyfikacji.
- B. Koszty podlegające reklasyfikacji.
- C. Przychody niepodlegające reklasyfikacji.
- D. Koszty niepodlegające reklasyfikacji.

W spółce nie wystąpiły dwie ostatnie grupy pozycji innych całkowitych dochodów.

W grupie A wyodrębniono dwie podgrupy – przychody naliczone w bieżącym okresie oraz rozliczone w tym okresie. Naliczone przychody oznaczają ich pierwotne ujęcie (pierwotną wycenę bilansową), natomiast rozliczenie oznacza ich przeniesienie do tradycyjnej części rachunku wyników. W spółce nie wystąpiły przychody rozliczane w roku 2009.

W grupie B wyodrębniono także dwie podgrupy – podobnie jak w przypadku przychodów. Koszty naliczone w roku 2009 dotyczyły różnic kursowych z przeliczenia sprawozdania finansowego oraz udziałów w zmianach kapitałów własnych jednostek stowarzyszonych oraz wspólnych przedsiębiorstwach. Prezentowane są bez znaku (-), stanowią wartość zmniejszającą inne całkowite dochody, gdyż są kosztami. Druga grupa kosztów podlegająca reklasyfikacji to koszty przeniesione w roku 2009 do tradycyjnej części rachunku wyników. Są one prezentowane ze znakiem (-) w celu zaznaczenia, że nie stanowią co do treści ekonomicznej przychodów, ale oznaczają zmniejszenie kosztów, które były naliczone w poprzednich okresach. Ta grupa kosztów powinna być prezentowana odrębnie w pozycjach rachunku wyników (por. tabela 4).

Odrębną kwestią są skutki podatkowe wyżej wymienionych pozycji przychodów / kosztów. W tabeli 4 ujęto je w nawiasach, ponieważ to, czy zmniejszają one czy też zwiększają inne całkowite dochody, zależy od przyczyn ich naliczenia.

Tabela 4. Pozostałe dochody całkowite grupy CEZ za rok 2009 (w mln CZK)
– prezentacja zgodnie z modelem autorki

Pozycja	2009 r.	
	Kwota	Opis pozycji
A. Przychody podlegające reklasyfikacji:		
– naliczone w bieżącym okresie	2 719	Zmiana wartości godziwej instrumentów finansowych zabezpieczających przepływy pieniężne księgowana w korespondencji z kapitałem własnym
– skutek podatkowy (koszty)	(578)	
– naliczone w bieżącym okresie	84	Zmiana wartości godziwej papierów wartościowych dostępnych do sprzedaży ujęta w kapitale własnym
– skutek podatkowy (koszty)	(30)	
– rozliczone w bieżącym okresie		
RAZEM PRZYCHODY NETTO		
B. Koszty podlegające reklasyfikacji		
– naliczone w bieżącym okresie	2 716	Różnice z przeliczeń kursowych
– skutek podatkowy	(39)	
– naliczone w bieżącym okresie	11	Udział w zmianach kapitałów własnych jednostek stowarzyszonych oraz wspólnych przedsiębiorstw
– skutek podatkowy	(1)	
– rozliczone w bieżącym okresie (przeniesione na wynik finansowy netto)	-1 643	Wyksięgowanie instrumentów pochodnych zabezpieczających przepływy pieniężne z kapitału własnego
– skutek podatkowy	(312)	
– rozliczone w bieżącym okresie (przeniesione na wynik finansowy netto)	-17	Wyksięgowanie papierów wartościowych dostępnych do sprzedaży z kapitału własnego
– skutek podatkowy	(4)	
C. Przychody niepodlegające reklasyfikacji	-----	
D. Koszty niepodlegające reklasyfikacji	-----	
Podatek dochodowy odroczony	885	Podatek odroczony w odniesieniu do pozostałych dochodów całkowitych (koszty)

Źródło: opracowano na podstawie: *Roczny raport grupy CEZ za 2009 rok*, s. 165–166, 212.

Tabela 5. Skorygowany fragment tradycyjnego rachunku wyników grupy CEZ za rok 2009
(w mln CZK)

Pozycja	2009 r.
Zysk przed pozostałymi kosztami i przychodami oraz opodatkowaniem	68 199
Pozostałe koszty i przychody	
Odsetki kosztowe od zobowiązań finansowych (nota 2.8)	-3 303
Odsetki od rezerw jądrowych oraz innych rezerw (noty 2.24, 17 i 18)	-2 174
Odsetki otrzymane (nota 25)	2 499
Różnice kursowe – netto	-1 189
Zysk / strata ze sprzedaży udziałów w spółkach zależnych i stowarzyszonych	-2
Odpis ujemnej wartości firmy i utrata wartości firmy netto	-3 263
Pozostałe koszty i przychody finansowe – netto (nota 26)	Przychody netto: 1 183 , w tym: – koszty: 1643* (<i>wyksięgowanie instrumentów pochodnych zabezpieczających przepływy pieniężne z kapitału własnego</i>) – koszty: 17* (<i>wyksięgowanie papierów wartościowych dostępnych do sprzedaży z kapitału własnego</i>)
Udział w zyskach / stratach netto jednostek konsolidowanych metodą praw własności (nota 2.2)	2 996
Pozostałe koszty i przychody razem	-3 253
Zysk przed opodatkowaniem	-13 091, w tym:
Podatek dochodowy (nota 27)	– przychody: 312** (<i>podatek dochodowy z tytułu reklasyfikacji kosztów dotyczących instrumentów pochodnych zabezpieczających przepływy pieniężne z kapitału własnego</i>) – przychody: 4** (<i>podatek dochodowy z tytułu reklasyfikacji kosztów dotyczących papierów wartościowych dostępnych do sprzedaży z kapitału własnego</i>)
Zysk netto	51 855

* Koszty reklasyfikowane z kapitału własnego.

** Przychody z tytułu podatku dochodowego reklasyfikowane z kapitału własnego.

Źródło: opracowano na podstawie: *Roczny raport grupy CEZ za 2009 rok*, s. 165.

Wykazanie w sprawozdaniu pozycji reklasyfikowanych jest bardzo istotne z punktu widzenia analizy finansowej. Zaproponowana przez autorkę monografii formuła jest, jak się wydaje, o wiele bardziej przejrzysta niż stosowana przez spółkę. Przede wszystkim wskazuje ona istotę ekonomiczną pozycji całkowitych dochodów, określając, czy jest to przychód, koszt, zmniejszenie kosztu czy też zmniejszenie przychodu. Ponadto umożliwia ona odrębne zaprezentowanie skutków podatkowych, wykorzystując ich alokację do przychodów / kosztów.

Załącznik 6. Wyniki badania ankietowego dotyczącego wykorzystania informacji z rachunku wyników do podejmowania decyzji gospodarczych

W załączniku zostały zamieszczone wyniki badania ankietowego przeprowadzonego przez autorkę w latach 2009–2010 oraz kwestionariusz ankiety.

Ogólna charakterystyka i cel badania ankietowego

Zasadniczym celem badania ankietowego było poszukiwanie odpowiedzi na pytanie, które sprawozdanie finansowe – bilans czy rachunek zysków i strat – jest częściej wykorzystywane przez użytkowników sprawozdań finansowych. W ankiecie poproszono również respondentów o wskazanie najczęściej wykorzystywanych kategorii rachunku wyników na potrzeby podejmowania decyzji. Uczestników badania pytano także o kluczowe obszary rachunku wyników – ich zrozumiałość i przejrzystość oraz o sugestie dotyczące ewentualnych zmian.

Ankieta miała jedynie charakter poznawczy. W kwestionariuszu ankiety znalazły się m.in. pytania dotyczące:

- najczęściej „czytanego” przez użytkowników sprawozdania finansowego,
- istotności prezentowanych w rachunku wyników pozycji sprawozdawczych,
- użyteczności i zrozumiałości obecnego w rachunku wyników podziału na rodzaje działalności (operacyjna, finansowa, nadzwyczajna),
- korzystania przez użytkowników z not objaśniających do rachunku wyników,
- zrozumiałości aktualnego sposobu prezentacji w rachunku wyników informacji dotyczących skutków działalności inwestycyjnej.

Badanie przeprowadzono głównie wśród słuchaczy studiów podyplomowych na Wydziale Zarządzania Akademii Górniczo-Hutniczej i Uniwersytecie Ekonomicznym w Krakowie oraz wśród słuchaczy szkoleń prowadzonych przez autorkę. Ogółem zebrano 116 ankiet. Respondentami byli przede wszystkim pracownicy służb finansowo-księgowych, osoby zajmujące stanowiska kierownicze oraz pracownicy zarządu (w niektórych przypadkach byli oni jednocześnie właścicielami firm).

Badanie wykonano wyłącznie na podstawie anonimowych danych uzyskanych w ankietach. Jego wyniki przedstawiono w ujęciu ilościowym, określając odsetek uzyskanych odpowiedzi. W celu określenia statystycznie istotnej zależności pomiędzy charakterystyką respondenta a wyborem odpowiedzi w ankiecie zastosowano test niezależności chi-kwadrat¹.

Wykorzystane w badaniu dane mają charakter subiektywny.

Charakterystyka respondentów

W badaniu uczestniczyli przede wszystkim pracownicy średnich przedsiębiorstw (65,52% badanych); drugie miejsce wśród respondentów zajęli zatrudnieni w małych przedsiębiorstwach

¹ Hipotezą zerową jest założenie o braku zależności pomiędzy badanymi cechami. Badanie przeprowadzono na przyjętym poziomie istotności 5%. Jeżeli wyestymowany poziom istotności (*p-value*) jest większy od 0,05, to nie ma podstaw do odrzucenia hipotezy zerowej, w przeciwnym wypadku są podstawy do odrzucenia hipotezy H_0 , co jest równoważne stwierdzeniu, że istnieje statystycznie istotna zależność pomiędzy badanymi cechami.

(25,86%), a najmniejszą próbę stanowili pracownicy dużych firm (o zatrudnieniu powyżej 250 osób – jedynie 8,62%). Ankietowani byli w głównej mierze pracownikami spółek z ograniczoną odpowiedzialnością (62,07%) oraz spółek akcyjnych (21,55%). Stosunkowo niewielu badanych wskazało jako miejsce zatrudnienia inną formę spółki handlowej (12,93%). Pozostali respondenci (3,45%) nie określili formy organizacyjno-prawnej przedsiębiorstwa, w którym pracują.

Ankietowani legitymowali się głównie wykształceniem wyższym ekonomicznym (87,07%), wykształcenie wyższe techniczne wskazało 17,24%, a niepełne wyższe – 7,76% respondentów (niektórzy respondenci byli absolwentami więcej niż jednego kierunku studiów – dlatego suma odpowiedzi przekracza w tym przypadku 100%; ta sama uwaga odnosi się do danych w tabeli 3). Uczestnicy badania zajmowali w swoich firmach przede wszystkim stanowiska kierownicze (28,45%) oraz w służbach finansowo-księgowych (28,45%). Wśród ankietowanych 9,48% stanowili pracownicy zarządu. 31,9% badanych zajmowało inne stanowiska w firmach, nie określając ich wcale. Spośród ankietowanych 1,72% stanowili główni księgowi. Uczestnicy badania w większości przypadków scharakteryzowali siebie jako wewnętrznych użytkowników informacji pochodzących ze sprawozdań finansowych (44,83%), 31,03% określiła się jednocześnie jako użytkownicy wewnętrzni i zewnętrzni, a 24,14% ankietowanych wskazała, że jest użytkownikiem zewnętrznym.

Respondentów pytano również o doświadczenie zawodowe (por. tabela 6) i staż pracy (por. tabela 7). Najwięcej badanych legitymowało się doświadczeniem zawodowym związanym z zarządzaniem finansami (44,83%) oraz księgowością (30,17%). 25,86 uczestników badania wskazało na inne doświadczenia zawodowe, a 17,24% – na doświadczenie w pracy w zarządzie.

Największą grupę stanowili respondenci z doświadczeniem zawodowym 1–5 lat (40,52%), na drugim miejscu byli badani, których doświadczenie zawodowe wynosiło 11–20 lat (31,03%), doświadczenie zawodowe 5–10 lat wskazało 13,79% badanych. Reszta respondentów miała staż pracy powyżej 20 lat.

Tabela 1. Wielkość zatrudnienia w przedsiębiorstwie, w którym pracuje respondent

Wielkość zatrudnienia	Liczba respondentów	Odsetek respondentów (w %)
(a) 0–50 osób	30	25,86
(b) 51–250 osób	76	65,52
(c) powyżej 250 osób	10	8,62
Suma	116	100

Źródło: opracowanie własne.

Tabela 2. Forma organizacyjno-prawna przedsiębiorstwa, w którym jest zatrudniony respondent

Forma organizacyjno-prawna	Liczba respondentów	Odsetek respondentów (w %)
(a) spółka akcyjna	25	21,55
(b) spółka z ograniczoną odpowiedzialnością	72	62,07
(c) inna forma spółki handlowej	15	12,93
(d) jednoosobowa spółka skarbu państwa	0	0,00
(e) spółka cywilna	0	0,00
(f) inne	4	3,45
Suma	116	100

Źródło: opracowanie własne.

Tabela 3. Wykształcenie respondentów

Rodzaj wykształcenia	Liczba respondentów	Odsetek respondentów (w %)
(a) średnie techniczne	0	0,00
(b) niepełne wyższe	9	7,76
(c) wyższe techniczne	20	17,24
(d) wyższe ekonomiczne	101	87,07

Źródło: opracowanie własne.

Tabela 4. Stanowisko pracy zajmowane przez respondentów

Stanowisko pracy respondenta	Liczba respondentów	Odsetek respondentów (w %)
(a) główny księgowy	2	1,72
(b) praca w zarządzie	11	9,48
(c) praca w księgowości (służby finansowo-księgowe)	33	28,45
(d) inne stanowisko kierownicze	33	28,45
(e) inne (jakie?)	37	31,90
Suma	116	100

Źródło: opracowanie własne.

Tabela 5. Rodzaj użytkownika sprawozdania finansowego

Rodzaj użytkownika sprawozdania finansowego	Liczba respondentów	Odsetek respondentów (w %)
(a) wewnętrzny użytkownik	52	44,83
(b) zewnętrzny użytkownik	28	24,14
(c) wewnętrzny i zewnętrzny użytkownik	36	31,03
Suma	116	100

Źródło: opracowanie własne.

Tabela 6. Doświadczenie zawodowe respondentów

Rodzaj doświadczenia zawodowego	Liczba respondentów	Odsetek respondentów (w %)
(a) zarządzanie finansami	52	44,8
(b) kursy z rachunkowości	19	16,38
(c) praca w księgowości	35	30,17
(d) praca w zarządzie	20	17,24
(e) brak doświadczeń	15	12,93
(f) inne (jakie?)	30	25,86

Źródło: opracowanie własne.

Tabela 7. Staż pracy respondentów²

Staż pracy w latach	Liczba respondentów	Odsetek respondentów (w %)
(a) 1–5 lat	47	40,5
(b) 5–10 lat	16	13,79
(c) 11–20 lat	36	31,03
(d) 21–30 lat	3	2,59
(e) 31–40 lat	0	0,0
(f) powyżej 41 lat	0	0,0
Suma	102	87,91

Źródło: opracowanie własne.

Charakterystyka odpowiedzi respondentów

Pytanie 1. Które sprawozdanie finansowe wykorzystujesz najczęściej do podejmowania decyzji?

Bardzo ważne okazało się pytanie dotyczące rodzaju sprawozdania finansowego najczęściej wykorzystywanego przez jego użytkowników do podejmowania decyzji gospodarczych. Największa liczba respondentów jako najczęściej czytane sprawozdanie finansowe wskazała zarówno bilans, jak i rachunek zysków i strat (55,17%), natomiast rachunek zysków i strat wybrało 41,38% badanych. Bilans znalazł się na ostatnim miejscu w opinii respondentów (wskazało na niego cztery respondentów, co stanowiło 3,45% ogółu uczestników badania).

Tabela 8. Które sprawozdanie finansowe wykorzystujesz najczęściej do podejmowania decyzji?

Pytanie 1	Liczba respondentów	Odsetek respondentów (w %)
(a) bilans	4	3,45
(b) rachunek zysków i strat	48	41,38
(c) bilans oraz rachunek zysków i strat	64	55,17
Suma	116	100

Źródło: opracowanie własne.

² Na to pytanie odpowiedzi nie udzieliło 14 osób, co stanowiło 12,09% ogółu badanych.

Na wybór odpowiedzi na pierwsze pytanie istotnie wpłynęły staż pracy³ i zajmowane przez respondenta stanowisko w firmie⁴ oraz jej forma organizacyjno-prawna⁵. Pracownicy spółki akcyjnej preferowali rachunek zysków i strat (16 na 25 badanych), natomiast pracownicy spółki z ograniczoną odpowiedzialnością wskazywali najczęściej oba sprawozdania – bilans oraz rachunek zysków i strat (39 na 72 ankietowanych). Statystycznie istotny wpływ na wybór odpowiedzi na pierwsze pytanie miało również doświadczenie respondentów w zarządzaniu finansami⁶.

Pytanie 2. *Który układ rachunku wyników – rodzajowy czy kalkulacyjny – jest dla Ciebie bardziej zrozumiały?*

Kolejne pytanie dotyczyło zrozumiałości dwóch form prezentacji rachunku wyników – rodzajowego i kalkulacyjnego. Większość badanych wskazywała jako bardziej zrozumiałą wariant kalkulacyjny rachunku wyników (37,07% ogółu respondentów); 31,9% wskazywało na wariant rodzajowy, 25,68% wskazywało zarówno wariant kalkulacyjny, jak i rodzajowy, a 5,17% uczestników badania nie miało sprecyzowanego zdania. Na wybór odpowiedzi wpływało doświadczenie zawodowe respondenta⁷ oraz zajmowane przez niego stanowisko⁸.

³ Uzyskany poziom istotności w teście niezależności chi-kwadrat ($p = 0,0045$) dał podstawy do odrzucenia hipotezy zerowej na poziomie istotności 0,05. Respondenci młodzi stażem (od 1 do 5 lat) wybierali bilans i rachunek zysków i strat (35 osób na 47 badanych osób), natomiast doświadczeni pracownicy ze stażem pracy od 11 do 20 lat wybierali sam rachunek zysków i strat (24 osoby na 36 badanych doświadczonych pracowników).

⁴ Uzyskany poziom istotności w teście niezależności chi-kwadrat ($p = 0,0000$) zdecydowanie odrzucił hipotezę zerową o braku zależności pomiędzy tymi cechami. Współczynnik V-Cramera, który wyniósł $V = 0,356$, wskazuje na umiarkowaną zależność pomiędzy tymi cechami. Podobnie statystycznie istotny wpływ na wybór odpowiedzi na pierwsze pytanie miał stan zatrudnienia w przedsiębiorstwie ($p = 0,000$). Współczynnik V-Cramera wyniósł 0,322, co może sugerować delikatnie słabszą zależność pomiędzy wyborem odpowiedzi a stanem zatrudnienia niż wyborem odpowiedzi a zajmowanym przez respondenta stanowiskiem pracy.

⁵ Poziom istotności w teście niezależności chi-kwadrat wyniósł 0,001, natomiast współczynnik V-Cramera wyniósł 0,307.

⁶ Badanie wykazało również, że istnieje statystycznie istotna zależność pomiędzy doświadczeniem zawodowym w zarządzaniu finansami a wyborem odpowiedzi na pierwsze pytanie ($p = 0,000$). Współczynnik V-Cramera wynoszący 0,4424 świadczył o stosunkowo silnej zależności pomiędzy tymi cechami. Respondenci z doświadczeniem w zarządzaniu finansami wybierali rachunek zysków i strat (33 na 52 badanych), natomiast respondenci bez doświadczenia wskazywali zarówno bilans, jak i rachunek zysków i strat (48 na 64 badanych) jako najczęściej wykorzystywane do podejmowania decyzji. Podobnie istotnie statystyczny wpływ na wybór odpowiedzi miało doświadczenie zawodowe w pracy w zarządzie ($p = 0,000$). Współczynnik V-Cramera wyniósł tu 0,371. Doświadczeni pracownicy wybierali rachunek zysków i strat (16 na 20 badanych). Wśród niedoświadczonych pracowników dwukrotnie więcej preferowało jednocześnie czytanie bilansu oraz rachunku zysków i strat (61 na 96 uczestników badania), natomiast rachunek zysków i strat jako podstawę podejmowania decyzji wybrało 32 na 96 respondentów.

⁷ Test niezależności chi-kwadrat wykazał istotnie statystyczną zależność pomiędzy doświadczeniem zawodowym w zarządzaniu finansami a wyborem odpowiedzi na drugie pytanie ($p = 0,028$, współczynnik V-Cramera = 0,279). Respondenci z doświadczeniem zawodowym preferowali układ kalkulacyjny rachunku kosztów (27 na 52 badanych), natomiast respondenci bez doświadczenia zawodowego wybierali jego wariant rodzajowy (25 na 64 badanych).

⁸ Uzyskany poziom istotności testu niezależności chi-kwadrat ($p = 0,0000$) zdecydowanie odrzucił hipotezę zerową o braku zależności pomiędzy tymi cechami. Współczynnik V-Cramera, który wyniósł $V = 0,356$, wskazywał na umiarkowaną zależność pomiędzy tymi cechami. Pracownicy zarządu i respondenci zajmujący kierownicze stanowiska zdecydowanie wybierali wariant kalkulacyjny rachunku wyników.

Tabela 9. Który układ rachunku wyników – rodzajowy czy kalkulacyjny – jest dla Ciebie bardziej zrozumiały?

Pytanie 2	Liczba respondentów	Odsetek respondentów (w %)
(a) rodzajowy układ rachunku wyników	37	31,9
(b) kalkulacyjny układ rachunku wyników	43	37,07
(c) rodzajowy i kalkulacyjny układ wyników	30	25,86
(d) nie mam zdania	6	5,17
Suma	116	100

Źródło: opracowanie własne.

Pytania trzecie i czwarte dotyczyły istotności pozycji rachunku wyników dla czytającego to sprawozdanie. Otrzymane rezultaty zaprezentowano kolejno w tabelach 10 i 11.

Pytanie 3. *Które pozycje w obecnie obowiązującym rachunku wyników uważasz za informacje najbardziej istotne?*

W tym pytaniu respondent mógł wybrać więcej niż jedną odpowiedź. Ankietowani wskazali na trzy kluczowe (najbardziej istotne) pozycje z punktu widzenia użytkownika sprawozdania. Są to:

- zysk (strata) netto – 73,28%,
- przychody netto ze sprzedaży produktów, towarów i materiałów – 72,41%,
- zysk (strata) ze sprzedaży – 62,93% ogółu badanych.

Kolejne najczęściej wybierane przez użytkowników sprawozdania pozycje to:

- zysk (strata) brutto ze sprzedaży – 50%,
- zysk (strata) z działalności operacyjnej – 48,28%,
- zysk (strata) brutto – 49,14% badanych.

Mniej niż 10% ankietowanych wskazało na pozycję – koszty sprzedaży (8,62% badanych) oraz podatek dochodowy (5,17%).

Tabela 10. Które pozycje w obecnie obowiązującym rachunku wyników uważasz za informacje najbardziej istotne?

Pytanie 3	Liczba respondentów	Odsetek respondentów (w %)
(a) przychody netto ze sprzedaży produktów, towarów i materiałów	84	72,41
(b) koszty sprzedanych produktów, towarów i materiałów	62	53,45
(c) zysk (strata) brutto ze sprzedaży	58	50,00
(d) koszty sprzedaży	10	8,62
(e) koszty ogólnego zarządu	22	18,97
(f) zysk (strata) ze sprzedaży	73	62,93
(g) pozostałe przychody operacyjne	19	16,38
(h) pozostałe koszty operacyjne	34	29,31
(i) zysk (strata) z działalności operacyjnej	56	48,28

(j) przychody finansowe	29	25,00
(k) koszty finansowe	49	42,24
(l) zysk (strata) z działalności gospodarczej	39	33,62
(ł) zysk (strata) brutto	57	49,14
(m) podatek dochodowy	6	5,17
(n) zysk (strata) netto	85	73,28

Źródło: opracowanie własne.

Na wybór odpowiedzi na to pytanie decydujący wpływ miał rodzaj stanowiska respondenta⁹ oraz staż pracy¹⁰. Podobnie odpowiadali pracownicy zarządu i zajmujący inne stanowisko kierownicze. Również forma organizacyjno-prawna przedsiębiorstwa, w którym respondent pracował, wpływała na wybór odpowiedzi. Pracownicy spółki akcyjnej wybierali zdecydowanie więcej pozycji rachunku wyników użytecznych w podejmowaniu decyzji.

Pytanie 4. Który wynik w rachunku wyników jest dla Ciebie najbardziej istotny?

Na to pytanie respondent mógł udzielić wiele odpowiedzi. Uczestnicy badania uznali za najbardziej istotny w rachunku wyników wynik netto (53,45% ankietowanych), a za najmniej istotny – wynik ze sprzedaży (25%)¹¹.

Tabela 11. Który wynik w rachunku wyników jest dla Ciebie najbardziej istotny?

Pytanie 4	Liczba respondentów	Odsetek respondentów (w %)
(a) wynik netto	62	53,45
(b) wynik ze sprzedaży	29	25,00
(c) wynik na działalności operacyjnej	41	35,34
(d) wynik brutto	31	26,72

Źródło: opracowanie własne.

⁹ Na przykład rodzaj stanowiska pracy zajmowanego przez respondenta wpływał na wybór przychodów netto ze sprzedaży produktów, towarów i materiałów jako pozycji dostarczającej najbardziej istotnych informacji ($p = 0,00030$ w teście chi-kwadrat). Siła związku pomiędzy tymi wielkościami była stosunkowo duża. Współczynnik V-Cramera wynosił $= 0,4270326$. Warto zauważyć, że pracownicy księgowości, zarządu i na stanowisku kierowniczym preferowali przychody netto ze sprzedaży produktów, towarów i materiałów jako pozycję istotną w rachunku wyników.

¹⁰ $P\text{-value} < 0,5$ w teście chi-kwadrat.

¹¹ Na wybór odpowiedzi w tym pytaniu statystycznie istotnie wpływa staż pracy – ($p = 0,000$ w teście chi-kwadrat). Współczynnik V-Cramera był bardzo wysoki $VC = 0.645$. W przypadku doświadczonych stażem pracowników wynik brutto okazał się najczęściej wskazywana pozycja. Istnieje statystycznie istotna zależność pomiędzy zajmowanym stanowiskiem a wyborem odpowiedzi w tym pytaniu. Odpowiedź – wynik netto wybierali pracownicy zatrudnieni w księgowości i na stanowiskach kierowniczych. Odpowiedź (b) – wynik na sprzedaży i (c) – wynik na działalności operacyjnej wybierali pracownicy pracujący w zarządzie. Rozkład odpowiedzi (c) i (d) był bardzo podobny.

Pytanie 5. Czy według Ciebie obecny w rachunku wyników podział na rodzaje działalności (operacyjna, finansowa, nadzwyczajna) jest zrozumiały (użyteczny)?

W opinii 76,72% respondentów występujący w rachunku wyników podział na rodzaje działalności (operacyjna, finansowa, nadzwyczajna) jest zrozumiały (użyteczny). 14,66% ankietowanych uznało go za zbyt ogólny, uważając, że należałoby wyodrębnić więcej rodzajów działalności¹². Pracownicy zarządu preferowali zdecydowanie tę drugą odpowiedź. Należy przy tym zauważyć, że jedynie oni uznają obecnie istniejący podział za zbyt ogólny.

Istotny wpływ na wybór odpowiedzi na pytanie piąte miała forma organizacyjno-prawna przedsiębiorstwa, w którym respondent pracował ($p = 0,017$). Na przykład pracownicy spółki akcyjnej wskazali, że obecny podział rodzajów działalności w rachunku wyników jest zbyt ogólny.

Tabela 12. Czy według Ciebie obecny w rachunku wyników podział na rodzaje działalności (operacyjna, finansowa, nadzwyczajna) jest zrozumiały (użyteczny)?

Pytanie 5	Liczba respondentów	Odsetek respondentów (w %)
(a) tak	89	76,72
(b) jest zbyt ogólny, należy wyodrębnić więcej rodzajów działalności	17	14,66
(c) nie mam zdania	9	7,76
Suma	115	99,14

Źródło: opracowanie własne.

Pytanie 7. Czy uważasz, że w rachunku wyników powinny być pokazywane oddzielnie zyski / straty wynikające z wyceny na dzień bilansowy aktywów / zobowiązań?

Kolejne pytanie skierowane do respondentów dotyczyło potrzeby oddzielnej prezentacji w rachunku wyników zysków / strat wynikających z wyceny na dzień bilansowy aktywów / zobowiązań. Większość respondentów (56,9%) stwierdziła, że należałoby taką informację zaprezentować w rachunku wyników oddzielnie, 18,10% uznało, że nie ma takiej potrzeby, a 25% nie miało zdania¹³.

Pracownicy zarządu zdecydowanie wskazywali na potrzebę oddzielnej prezentacji zysków / strat wynikających z wyceny na dzień bilansowy aktywów / zobowiązań.

¹² Wykonany test chi–kwadrat wskazał na istotną zależność udzielenia odpowiedzi na to pytanie od zajmowanego stanowiska przez respondenta ($p = 0,004$ w teście chi–kwadrat).

¹³ Na wybór odpowiedzi statystycznie istotnie wpływały staż pracy respondenta ($p = 0,0101$), zajmowane przez niego stanowisko w przedsiębiorstwie ($p = 0,004$), jak również doświadczenie w zarządzaniu finansami ($p = 0,006$) i doświadczenie w pracy w zarządzie ($p = 0,0124$).

Tabela 13. Prezentacja pozycji – zyski / straty wynikające z wyceny na dzień bilansowy aktywów / zobowiązań

Pytanie 7	Liczba respondentów	Odsetek respondentów (w %)
(a) tak	66	56,90
(b) nie	21	18,10
(c) nie mam zdania	29	25,00
Suma	116	100

Źródło: opracowanie własne.

Pytanie 8. *Czy korzystasz z not objaśniających do rachunku wyników?*

W ankiecie zwrócono również uwagę na problematykę not objaśniających do rachunku wyników. Można powiedzieć, że respondenci, odpowiadając na to pytanie, podzielili się po połowie – 52,59% wskazało, że korzysta z not, a pozostali, że z nich nie korzysta¹⁴. Na to pytanie nie odpowiedziała jedna osoba, co stanowiło 0,86% ogółu ankietowanych.

Tabela 14. Czy korzystasz z not objaśniających do rachunku wyników?

Pytanie 8	Liczba respondentów	Odsetek respondentów (w %)
(a) tak	61	52,59
(b) nie	54	46,55
Suma	115	99,14

Źródło: opracowanie własne.

Pytanie 9. *Czy znana jest Ci koncepcja wyniku całościowego?*

Kolejnym pytaniem w kwestionariuszu ankiety było pytanie o koncepcję wyniku całościowego. Jej znajomość potwierdziło 41,38% ankietowanych, pozostali uczestnicy badania nie zadeklarowała takiej wiedzy¹⁵.

¹⁴ Statystycznie istotny wpływ na wybór odpowiedzi w pytaniu ósmym miał staż pracy ($p = 0,014$ w teście niezależności chi-kwadrat) oraz doświadczenie w pracy w zarządzie ($p = 0,019$). Młodszy stażem pracownicy wskazywali, że korzystają z not objaśniających, natomiast starsi stażem częściej udzielali odpowiedzi przeczącej. Pracownicy z doświadczeniem w pracy w księgowości ($p = 0,03342$) i zarządzaniu finansami ($p = 0,0359$) zdecydowanie wskazywali na korzystanie z not objaśniających.

¹⁵ Na wynik odpowiedzi zdecydowany wpływ miały wykształcenie respondenta ($p = 0,02827$), staż pracy ($p = 0,0028$) oraz doświadczenie zawodowe w zarządzaniu finansami ($p = 0,000$) i po kursach z rachunkowości ($p = 0,030$), a także doświadczenie w pracy w księgowości ($p = 0,033$) i w zarządzie ($p = 0,035$). Młodzi stażem pracownicy z wykształceniem ekonomicznym deklarowali znajomość koncepcji wyniku całościowego.

Tabela 15. Czy znana jest Ci koncepcja wyniku całościowego?

Pytanie 9	Liczba respondentów	Odsetek respondentów (w %)
(a) tak	48	41,38
(b) nie	67	57,76
Suma	115	99,14

Źródło: opracowanie własne.

Pytanie 10. *Czy obecny sposób prezentacji informacji w rachunku wyników dotyczący skutków działalności inwestycyjnej jest wystarczająco zrozumiały?*

Odpowiadając na powyższe pytanie, 43,1% badanych stwierdziła, że obecny sposób prezentacji informacji w rachunku wyników, dotyczący skutków działalności inwestycyjnej, jest wystarczająco zrozumiały, natomiast reszta ankietowanych albo stwierdziła, że nie ma zdania, albo wskazała na brak zrozumiałości prezentacji. Można zatem stwierdzić, że uczestnicy badania podzielili się na dwie zasadnicze grupy o przeciwstawnych poglądach.

Tabela 16. Czy obecny sposób prezentacji informacji w rachunku wyników dotyczący skutków działalności inwestycyjnej jest wystarczająco zrozumiały?

Pytanie 10	Liczba respondentów	Odsetek respondentów (w %)
(a) tak	50	43,10
(b) nie	32	27,59
(c) nie mam zdania	33	28,45
Suma	115	99,14

Źródło: opracowanie własne.

Pytanie 11. *W przypadku udzielenia w pytaniu nr 10 odpowiedzi (b) lub (c) – Czy uważasz, że informacje o przychodach / kosztach związanych z działalnością inwestycyjną powinny być wyodrębnione w rachunku wyników?*

Na to pytanie powinno udzielić odpowiedzi 65 respondentów. Odpowiedzi nie udzieliło 14 ankietowanych, co stanowi 21,54%.

Tabela 17. W przypadku udzielenia w pytaniu 10 odpowiedzi (b) lub (c) – Czy uważasz, że informacje o przychodach / kosztach związanych z działalnością inwestycyjną powinny być wyodrębnione w rachunku wyników?

Pytanie 11	Liczba respondentów	Odsetek respondentów (w %)
(a) tak	39	60,00
(b) nie	4	6,15
(c) nie mam zdania	8	12,31
Suma	51	78,46

Źródło: opracowanie własne.

Na potrzebę ujawnienia w rachunku wyników odrębnej informacji dotyczącej przychodów / kosztów związanych z działalnością inwestycyjną wskazało 60% ankietowanych. Byli to głównie pracownicy służb finansowo-księgowych i pracownicy zarządu.

Podsumowanie

Mimo ograniczonego zakresu badania, jego wyniki potwierdziły, że najczęściej wykorzystywanym przez użytkowników (zarówno wewnętrznych, jak i zewnętrznych) sprawozdaniem finansowym jest rachunek wyników. W szczególności informacjami z rachunku wyników są zainteresowani pracownicy zarządu oraz respondenci z doświadczeniem w zarządzaniu finansami. Uczestnicy badania preferują kalkulacyjny wariant rachunku wyników, uznając go za bardziej zrozumiały. Kluczowymi kategoriami rachunku wyników wskazanymi przez największą grupę respondentów są:

- zysk (strata) netto – 73,28%,
- przychody netto ze sprzedaży produktów, towarów i materiałów – 72,41%,
- zysk (strata) ze sprzedaży – 62,93% ogółu badanych.

Pozostałe kategorie były różnie wskazywane przez różne grupy użytkowników. Uczestnicy badania różnie oceniali również obecny w rachunku wyników podział na rodzaje działalności. Wprawdzie większość ankietowanych uważała, że jest on użyteczny, jednak grupa użytkowników sprawozdań podejmująca decyzje – pracownicy zarządu – była odmiennego zdania. Podobnie sytuacja wyglądała, gdy chodziło o potrzebę oddzielnej prezentacji zysków / strat wynikających z wyceny na dzień bilansowy aktywów / zobowiązań oraz not objaśniających do rachunku wyników.

W ankiecie pytano także o znajomość koncepcji wyniku całościowego, który, jak wiadomo, jest nowym podejściem w praktyce polskiej. Tak jak można było przewidzieć, większość respondentów o nim w ogóle nie słyszała.

Reasumując, wyniki badania – w wielu obszarach niejednoznaczne – stanowiły impuls do podjęcia tematyki rachunku wyników w niniejszej pracy.

Formularz ankiety wykorzystanej na potrzeby zrealizowanego badania empirycznego przedstawiono poniżej.

Szanowni Państwo

Badanie ankietowe dotyczące wykorzystania informacji z rachunku wyników do podejmowania decyzji gospodarczych.

Ankieta jest anonimowa.

Ankieta

**dotycząca wykorzystania informacji z rachunku wyników
do podejmowania decyzji gospodarczych**

(wybrane odpowiedzi proszę oznaczać krzyżykiem wstawianym w kwadrat znajdujący się po prawej stronie)

1. Które ze sprawozdań finansowych wykorzystujesz najczęściej do podejmowania decyzji?

- (a) bilans
(b) rachunek zysków i strat
(c) bilans oraz rachunek zysków i strat

8. Czy korzystasz z not objaśniających do rachunku wyników?

- (a) tak
- (b) nie

9. Czy znana jest Ci koncepcja wyniku całościowego?

- (a) tak
- (b) nie

10. Czy obecny sposób prezentacji informacji w rachunku wyników dotyczący skutków działalności inwestycyjnej jest wystarczająco zrozumiały?

- (a) tak
- (b) nie
- (c) nie mam zdania

11. W przypadku udzielenia w pytaniu nr 10 odpowiedzi (b) lub (c) – Czy uważasz, że informacje o przychodach / kosztach związanych z działalnością inwestycyjną powinny być wyodrębnione w rachunku wyników?

- (a) tak
- (b) nie
- (c) nie mam zdania

Pomówmy na koniec o Panu / Pani osobiście

1. Jakie jest Pana / Pani wykształcenie?

1	2	3	4
średnie techniczne	niepełne wyższe	wyższe techniczne	wyższe ekonomiczne
<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>

2. Jak długi ogółem jest Pana / Pani staż pracy?

1–5 lat	5–10 lat	11–20 lat	21–30 lat	31–40 lat	powyżej 41 lat
<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>

3. Doświadczenia zawodowe związane z rachunkowością:

- (a) zarządzanie finansami
- (b) kursy z rachunkowości
- (c) praca w księgowości
- (d) praca w zarządzie
- (e) brak doświadczeń
- (f) inne (jakie?)

4. Jakie stanowisko Pan / Pani zajmuje?

- (a) główny księgowy
- (b) praca w zarządzie
- (c) praca w księgowości (służby finansowo-księgowe)
- (d) inne stanowisko kierownicze
- (e) inne (jakie?)

5. Forma organizacyjno-prawna przedsiębiorstwa, w którym Pan / Pani pracuje:

- (a) spółka akcyjna
- (b) spółka z ograniczoną odpowiedzialnością
- (c) inna forma spółki handlowej
- (d) jednoosobowa spółka skarbu państwa
- (e) spółka cywilna / przedsiębiorstwo osoby fizycznej
- (f) inne (jakie?)

6. Stan zatrudnienia w przedsiębiorstwie, w którym Pan / Pani pracuje:

- (a) do 50 osób
- (b) od 51 do 250 osób
- (c) powyżej 250 osób

Dziękuję za rozmowę i udział w badaniach.

Od Redakcji

Dr inż. Bogusława Bek-Gaik ukończyła studia na kierunku Zarządzanie i Marketing na Wydziale Zarządzania Akademii Górniczo-Hutniczej w Krakowie w 1993 r. Od 1 października 1993 r. została zatrudniona na stanowisku asystenta w Katedrze Zarządzania Finansami na Wydziale Zarządzania tejże uczelni. W roku 1994 podjęła 3-letnie studia doktoranckie w Akademii Ekonomicznej im. K. Adamieckiego w Katowicach na Wydziale Ekonomii. Jej zainteresowania naukowe w pierwszych latach pracy na uczelni koncentrowały się wokół zagadnień rachunkowości zarządczej, ze szczególnym uwzględnieniem budżetowania. Rezultatem badań prowadzonych w tym okresie była rozprawa doktorska pt. *Budżetowanie kapitałowe w planowaniu finansowym przedsiębiorstwa*, napisana pod kierunkiem naukowym prof. zw. dr hab. Haliny Buk. W roku 1999 uzyskała tytuł doktora nauk ekonomicznych w zakresie ekonomii, ze specjalnością rachunkowość.

W 2000 r. awansowała na stanowisko adiunkta w Katedrze Zarządzania Finansami Akademii Górniczo-Hutniczej, która w 2006 r. zmieniła nazwę na Katedra Ekonomii, Finansów i Zarządzania Środowiskiem.

W dalszych latach zainteresowania dr inż. Bogusławy Bek-Gaik koncentrowały się wokół zagadnień raportowania finansowego przedsiębiorstw – zarówno w wymiarze wewnętrznym, jak i zewnętrznym. Prowadziła badania własne oraz uczestniczyła w badaniach statutowych Katedry Ekonomii, Finansów i Zarządzania Środowiskiem.

Dr inż. Bogusława Bek-Gaik jest autorką i współautorką ponad 70 publikacji, w tym monografii, podręczników i artykułów. Rezultaty swoich studiów literaturowych oraz badań empirycznych autorka prezentowała na licznych konferencjach krajowych i zagranicznych.

Poza działalnością naukową zaangażowana jest w pracę dydaktyczną. Prowadzi wykłady, ćwiczenia i seminaria z takich przedmiotów, jak Zarządzanie finansami, Finanse przedsiębiorstw, Sprawozdawczość finansowa, Analiza ekonomiczno-finansowa, Planowanie finansowe i controlling, Rachunek kosztów i wyników w zarządzaniu przedsiębiorstwem, Budżetowanie działalności przedsiębiorstw. Była promotorem ponad 200 prac dyplomowych (licencjackich i magisterskich).

W swojej macierzystej uczelni pełniła bądź pełni również funkcje:

- członka Rady Wydziału Zarządzania AGH w latach 1991–2001,
- członka Komisji dyscyplinarnej AGH w latach 1991–2001,
- opiekuna Koła naukowego „Audytor” od 2004 r.

Była organizatorką konferencji „Budżetowanie działalności jednostek gospodarczych – teoria i praktyka” w latach 2000–2003 oraz organizatorką konferencji kół naukowych (coroczne sesje kół naukowych Pionu Górniczego, ogólnopolskie konferencje studenckich kół naukowych organizowane przez KN „Audytor” w latach 2008–2012).

Działalność dr inż. Bogusławy Bek-Gaik poza uczelnią to:

- udział w opracowaniach dla przemysłu (m.in. dla Katowickiego Holdingu Węglowego, PGNiG SA);

- szkolenia, m. in. dla kandydatów na członków rad nadzorczych;

- dla PGNiG i Dalkia SA;

- działalność doradcza z zakresu sprawozdawczości finansowej i polityki bilansowej m.in. dla CTL Maczki-Bór, Haldex SA, Złomex SA;

- współpraca ze Stowarzyszeniem Księgowych w Polsce (Kraków, Katowice, Częstochowa, Warszawa) – prowadzenie zajęć na kursach dla kandydatów na głównych księgowych i kursach dla kandydatów na biegłych rewidentów z zakresu rachunkowości zarządczej i rachunku kosztów;

- współpraca z Polską Fundacją Promocji Kadr – Oddział Małopolski w zakresie prac konsultingowych i szkoleń (seminaria i wykłady z zakresu rachunkowości finansowej, rachunkowości zarządczej, controllingu);

- współpraca z Akademią Ekonomiczną w Krakowie i Akademią Ekonomiczną w Katowicach, Szkołą Główną Handlową w Warszawie – prowadzenie wykładów i seminariów na studiach podyplomowych (przedmioty: Sprawozdawczość finansowa, Rachunek kosztów i wyników, Controlling finansowy, Budżetowanie kapitałowe);

- członkostwo w Komisji ds. Edukacji Rachunkowości Stowarzyszenia Księgowych w Polsce (od 2011 r.).