

Bogusława Bek-Gaik

Katedra Rachunkowości Finansowej
Uniwersytet Ekonomiczny w Krakowie

Sprawozdanie z całkowitych dochodów w świetle regulacji FASB/IASB

1. Wprowadzenie

Podstawowym sprawozdaniem finansowym zawierającym informacje o łącznej kwocie osiągniętego przez jednostkę wyniku finansowego jest rachunek zysków i strat, który przedstawia w sposób syntetyczny finansowe rezultaty działalności gospodarczej. Treść rachunku wyników oraz forma jego prezentacji na przestrzeni lat zmieniały się, a zmiany te miały na celu dostosowanie się do wymogów informacyjnych użytkowników sprawozdań finansowych.

Dokonania jednostki w ostatnich kilku latach były przedmiotem szczególnego zainteresowania Rady Międzynarodowych Standardów Rachunkowości (IASB – *International Accounting Standards Board*), która 1 stycznia 2009 r. wprowadziła do swoich regulacji koncepcję wyniku całościowego. Ustalany zgodnie z nią wynik jednostki jest obecnie prezentowany w nowym sprawozdaniu finansowym – sprawozdaniu z całkowitych dochodów¹.

Wynik (dochód, zysk) całościowy (całkowity), określany w języku angielskim terminem *comprehensive income*², to zmiana w kapitale własnym jednostki gospodarczej w ciągu okresu, wywołana przez transakcje oraz inne zdarzenia

¹ W USA wynik całościowy jest stosowany w regulacjach FASB (*Financial Accounting Standards Board*) o wiele dłużej – został wprowadzony w 1997 r.

² Kategoria *comprehensive income* została zdefiniowana w 1980 r. w amerykańskich ramach konceptualnych rachunkowości finansowej pt. *Statement of Financial Accounting Concepts*

wynikające ze źródeł nienależących do jej właściciela. Kategoria wyniku całościowego dotyczy zatem zmian w kapitale własnym, z wyjątkiem zmian będących rezultatem inwestycji dokonanych przez właścicieli.

Uzasadnieniem wprowadzenia sprawozdania z całkowitych dochodów była 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 uzyskała w ciągu okresu jako rezultat wszystkich działań i okoliczności, bez względu na miejsce ich ujęcia (wynik okresu lub inne pozycje kapitałów własnych).

W niniejszym artykule skoncentrowano się na wymogach i formie prezentacji sprawozdania z całkowitych dochodów według regulacji międzynarodowych – Standard Rachunkowości Finansowej nr 130 „Sprawozdawczość dotycząca wyniku całościowego” (*Statement Financial Accounting Standards No. 130 „Reporting Comprehensive Income”*)³ i Międzynarodowy Standard Rachunkowości nr 1 „Prezentacja sprawozdań finansowych” (*International Accounting Standard No 1 „Presentation of Financial Statements”*)⁴. Wskazano podobieństwa i różnice między nimi oraz przedstawiono kontrowersje wokół koncepcji wyniku całościowego przed jej wprowadzeniem jako obligatoryjnej do sporządzania rachunku wyników.

2. Początki wyniku całościowego w sprawozdawczości finansowej

Wprowadzenie sprawozdania z całkowitych dochodów jest efektem prac promujących międzynarodową harmonizację rachunkowości trwającą już kilkadziesiąt lat. Rada FASB (*Financial Accounting Standards Board*) dyskutowała raportowanie całkowitych dochodów z ASB (*Accounting Standards Board*) oraz ze stanowiącymi standardy członkami Komitetu Międzynarodowych Standardów Rachunkowości (*International Accounting Standards Committee – IASC*), Kanadyjskim Instytutem Kwalifikowanych Księgowych (*The Canadian Institute of Chartered Accountants*), Australijską Fundacją Badań Rachunkowości (*The Australian Accounting Research Foundation*) oraz Nowozelandzkim Stowarzyszeniem Księgowych (*New Zealand Society of Accountants*) [FAS 130, § 43].

Głównym czynnikiem wprowadzenia sprawozdania z całkowitych dochodów był projekt o instrumentach finansowych (szczególnie ich wycena w wartości

No. 3, tj. w SFAC nr 3, który zastąpiony został w 1985 r. przez SFAC nr 6, *Elements of Financial Accounting* [Szychta 2010, s. 125].

³ Zwany dalej FAS 130.

⁴ Zwany dalej MSR 1.

godziwej, która uwidoczniła problem przychodów/kosztów ujmowanych kapitałowo). Należy zaznaczyć, że poglądy na temat zasadności prezentowania wyniku całościowego były niejednolite [FAS 130, zał. A]. Wątpliwości dotyczyły ustalania i prezentowania dwóch miar wyników finansowych (zysku netto i całkowitego dochodu), co może wprowadzać w błąd użytkowników sprawozdań finansowych. Uważano, że nie będą oni mogli określić, która z tych miar jest właściwa do podejmowania decyzji inwestycyjnych, decyzji kredytowych czy też alokacji środków. Wskazywano również, że całkowity dochód może być zmienny z okresu na okres i ta zmienność będzie związana z siłami rynkowymi, które są poza kontrolą kierownictwa. Twierdzono, że dochód całkowity to bardziej miara wyników przedsiębiorstwa niż miara osiągnięć jego kierownictwa. Rada rozważała następujące kwestie w zakresie raportowania całkowitych dochodów:

- czy wszystkie pozycje, uznane zgodnie z bieżącymi i przyszłymi standardami rachunkowości jako pozycje całkowitych dochodów powinny być raportowane w sprawozdaniu o wynikach finansowych,
- czy łączna kwota całkowitych dochodów powinna być prezentowana,
- jak łączna kwota całkowitych dochodów powinna być nazwana,
- czy kwota dochodów całkowitych na akcję powinna być prezentowana.

Rada rozważała trzy podejścia do prezentacji wyniku całościowego. Pierwsze podejście – ujawnianie całkowitych dochodów w notach do sprawozdania finansowego (brak prezentacji w rachunku wyników, czy sprawozdaniu ze zmian w kapitale własnym). Drugie podejście – prezentacja całkowitych dochodów i jego komponentów w sprawozdaniu ze zmian w kapitale własnym. Trzecie podejście – raportowanie całkowitych dochodów i ich komponentów w odrębnym sprawozdaniu finansowym z dokonań jednostki. Ostatecznie sama koncepcja wyniku całościowego po raz pierwszy znalazła zastosowanie w regulacjach rachunkowości w USA w 1980 r.⁵ W praktyce rachunkowości jest stosowana od 1997 r.⁶

Kluczowym celem raportowania całkowitych dochodów było zachęcanie użytkowników sprawozdań finansowych do skupienia się na komponentach, które składają się na całkowity dochód, a nie na ograniczaniu analizy wyłącznie do kwot raportowanych w ramach zysku netto i zysku na akcję [FAS 130, § 14]. 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

⁵ Termin całkowitych dochodów był po raz pierwszy wprowadzony w SFAC nr 3, wydanym w grudniu 1980 r. Należy jednak zauważyć, że termin całkowitych dochodów pojawił się już w SFAC nr 1 (FASB) „Cele raportowania finansowego”, który był wydany w listopadzie 1978 r. [FAS 130, zał. A, § 36].

⁶ Standard jest stosowany dla lat finansowych (obrotowych) rozpoczynających się po 15 grudnia 1997 r.

wyników przedsiębiorstwa. Stwierdzono, że informacje zawarte w sprawozdaniu z całkowitych dochodów powinny być pomocne inwestorom, kredytodawcom i innym odbiorcom w ocenie działań przedsiębiorstwa, terminowości i wielkości jego przyszłych przepływów pieniężnych. Dlatego też ostatecznie wybrano wariant jego ustalania i prezentacji w odrębnym sprawozdaniu z dokonań, czyli rachunku wyników całościowych.

3. Rachunek wyników całkowitych według FAS 130

FAS 130 ma zastosowanie we wszystkich przedsiębiorstwach, które sporządzają pełen zestaw sprawozdań finansowych, co oznacza obowiązek raportowania sytuacji finansowej, wyników działalności (dokonań) oraz przepływów pieniężnych. Standard dotyczący tego sprawozdania, czyli FAS 130⁷, określił wymogi dla raportowania, prezentacji całkowitych dochodów oraz ich komponentów (przychodów, kosztów, zysków i strat) w zakresie pełnego sprawozdania finansowego ogólnego zastosowania.

Standard wymaga, by wszystkie pozycje, które powinny być rozpoznawane zgodnie z postanowieniami innych standardów rachunkowości jako składniki całkowitych dochodów, były raportowane w sprawozdaniu finansowym z całkowitych dochodów z taką samą starannością, z jaką sporządzane są pozostałe składniki sprawozdania finansowego. Standard nie wymaga ściśle określonego formatu tego sprawozdania, natomiast wymaga, by jednostka ujawniała w nim wszystkie istotne kwoty składające się na całkowity dochód danego okresu.

FAS 130 w sprawozdaniu z całkowitych dochodów wymaga klasyfikacji innych całkowitych dochodów zgodnie z ich naturą (istotą ekonomiczną), natomiast w sekcji kapitałów w sprawozdaniu z sytuacji finansowej ujawniania skumulowanego salda innych całkowitych dochodów oddzielnie od zysków zatrzymanych i oddzielnie od wpłaconego kapitału. FAS 130 podkreśla, że pozycje innych całkowitych dochodów mogą być znaczące dla pomiaru ekonomicznych i finansowych wyników jednostki tak samo jak pozycje całkowitych dochodów, które determinują pomiar zysku netto, co oznacza, że jeżeli niektóre pozycje całkowitych dochodów zostaną pominięte w raportowaniu ekonomicznych i finansowych wyników może to niekorzystnie wpłynąć na porównywalność oraz neutralność raportowanych informacji finansowych (zob. szerzej: [FAS 130, § 13]).

Całkowity dochód jest definiowany w koncepcji Statement of Financial Accounting Concepts (SFAC) No. 6 „Elements of Financial Statements”⁸ jako „zmiana

⁷ Financial Accounting Standard No. 130 „Reporting Comprehensive income” został wydany w 1997 r.

⁸ Zwany dalej SFAC 6.

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” (zob. szerzej: [SFAC 6, § 70])⁹.

W FAS 130 wyraźnie podkreśla się, że chociaż łączny dochód całkowity jest użyteczną miarą, informacje o komponentach, składających się na dochód całkowity są również potrzebne. Prezentowanie i skupienie się wyłącznie na łącznym dochodzie całkowitym skutkuje ograniczonymi możliwościami zrozumienia działań przedsiębiorstwa (może wprowadzić w błąd użytkowników informacji sprawozdawczych i doprowadzić do błędnej interpretacji dokonań jednostki).

Wszystkie komponenty całkowitych dochodów powinny być raportowane w sprawozdaniu finansowym okresu, w którym są uznane. Według standardu całkowite dochody dzielone są na zysk (wynik) netto oraz inne dochody całkowite¹⁰. Zgodnie ze standardem, jeśli jest to konieczne, ujawniane są korekty rekłasyfikacyjne. Korekty są konieczne, aby uniknąć podwójnego ujęcia w dochodzie całkowitym pozycji, które zostały już pokazane jako część wyniku netto dla danego okresu i także zostały pokazane w innych całkowitych dochodach danego okresu lub okresów wcześniejszych¹¹.

⁹ W Concepts Statement No. 5 „Recognition and Measurement in Financial Statements of Business Enterprises” (zwanym dalej SFAC 5), Rada stwierdziła, 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” [SFAC 5, § 13]. Przed wydaniem tego standardu Rada nigdy nie wymagała, by jednostka raportowała dochód całkowity, ani nie rekomendowała też formatu (schematu) prezentacji całkowitych dochodów. W standardzie posłużono się terminem całkowitych dochodów, aby opisać łącznie wszystkie komponenty całkowitych dochodów, w tym także zysk netto. Standard używa terminu innych całkowitych dochodów w odniesieniu do przychodów, kosztów, zysków i strat, które zgodnie z generalnie akceptowanymi zasadami rachunkowości są włączone do całkowitych dochodów, ale są wyłączone z zysku netto.

¹⁰ 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 w ramach bieżących klasyfikacji mogą być rezultatem wydania w przyszłości kolejnych standardów rachunkowości.

¹¹ Na przykład zyski z inwestycji w papiery wartościowe, które były 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 z pozostałych całkowitych dochodów w okresie, w którym zostały włączone do zysku netto w celu uniknięcia podwójnego liczenia całkowitych dochodów. Jednostka powinna określić korekty rekłasyfikacyjne dla każdej klasy pozostałych dochodów, z wyjątkiem korekty minimalnych zobowiązań pracowniczych z tytułu emerytur.

Przedsiębiorstwo może wykazywać korekty reklasyfikacyjne bezpośrednio w sprawozdaniu finansowym dotyczącym całkowitego dochodu lub może prezentować korekty reklasyfikacyjne w notach do sprawozdania finansowego.

FAS 130 reguluje również sprawy związane z raportowaniem pozostałych dochodów w sekcji kapitałów w sprawozdaniu z sytuacji finansowej [FAS 130, § 26]. Łączny 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 powinien być używany jako składnik (komponent) kapitałów¹².

Tabela 1. Sprawozdanie z dochodów i całkowitych dochodów jako jedno sprawozdanie według FAS 130

Przychody
Koszty
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
Wynik przed skumulowanym efektem zmian rachunkowości
Skumulowany efekt zmian rachunkowości po podatku
Wynik netto
Inne całkowite dochody po podatku dochodowym
Korekty dotyczące wyceny transakcji w walutach obcych
Niezrealizowane zyski na papierach wartościowych
Niezrealizowane zyski podczas okresu
minus: korekty reklasyfikacyjne dla zysków włączonych w wynik netto
Korekty z tytułu emerytur
Inne całkowite dochody
Całkowity dochód ogółem

^a FAS 130 bazuje na koncepcji dochodu *all inclusive*, zgodnie z którą wszystkie przychody, koszty, zyski i straty rozpoznane w ciągu okresu obrachunkowego są zawarte w wyniku, bez względu na to czy są wynikiem operacji danego okresu. Historycznie koncepcje dochodu były określane zasadniczo w terminach kontrastujących ze sobą, pierwsza koncepcja to tzw. bieżące operacyjne wyniki działalności, a druga koncepcja *all inclusive* (zawierająca wszystkie składniki dochodów). Zgodnie z koncepcją bieżących wyników operacyjnych, zyski i straty nadzwyczajne oraz jednorazowe są wyłączone z dochodu.

Źródło: [FAS 130, 1997, zał. B].

¹² Jednostka powinna przedstawiać skumulowane saldo dla każdej kategorii wydzielonej w kapitale własnym w sprawozdaniu z sytuacji finansowej, w sprawozdaniu zmian w kapitale, czy też w notach do sprawozdania finansowego. Kategorie powinny odpowiadać klasyfikacji używanej w innych częściach sprawozdania finansowego dla przedstawianych składników innych całkowitych dochodów [FAS 130, § 26].

FAS 130 zezwala na stosowanie dwóch form sprawozdania z całkowitych dochodów: jako jedno sprawozdanie i jako dwa oddzielne sprawozdania (tabela 1). Dodatkowo istnieją dwa możliwe podejścia do prezentacji skutków podatkowych innych całkowitych dochodów.

W tabeli 1 zastosowano podejście „netto” do prezentacji podatku dochodowego, tzn. inne całkowite dochody (przychody, koszty) ujmowane są w wartościach po odliczeniu podatku dochodowego. Alternatywnie komponenty innych całkowitych dochodów mogą być przedstawiane przed podatkiem z jedną kwotą pokazaną dla zagregowanego kosztu lub korzyści z tytułu podatku dochodowego (tabela 2).

Tabela 2. Komponenty innych całkowitych dochodów według FAS 130

Inne całkowite dochody przez podatkiem dochodowym:
Korekty dotyczące wyceny transakcji w walutach obcych
Niezrealizowane zyski na papierach wartościowych
Niezrealizowane zyski podczas okresu
minus: 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
Inne całkowite dochody po podatku

Źródło: [FAS 130, 1997, zał. B].

4. Rachunek całkowitych dochodów według MSR 1

Według MSR 1 [*Międzynarodowe standardy...*, 2011] całkowite dochody¹³ 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”. Zysk

¹³ 16 czerwca 2011 r. Rada Międzynarodowych Standardów Rachunkowości (RMSR) opublikowała dokument pt. *Prezentacja składników innych całkowitych dochodów* (zmiany do MSR 1). Zmiany te zostały opracowane we współpracy z amerykańską Radą Standardów Sprawozdawczości Finansowej (FASB) i miały dostarczyć wytycznych w zakresie 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 którym przedsiębiorstwa stosują zmiany standardów, o których mowa w art. 1 pkt 3 i 4, najpóźniej wraz z rozpoczęciem swojego pierwszego roku obrotowego rozpoczynającego się 1 stycznia 2013 r. lub później.

całkowity (*total comprehensive income*) przedstawia zmiany w kapitale własnym w trakcie okresu, 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.

Pozostałe składniki całościowego wyniku finansowego, czyli inne całkowite dochody – obejmują pozycje przychodów i kosztów (w tym korekty wynikające z przeklasyfikowania), które nie zostały ujęte jako zyski lub straty zgodnie z tym, jak tego wymagają lub na co zezwalają inne Międzynarodowe Standardy Sprawozdawczości Finansowej – to w szczególności [Walińska i in. 2011, s. 241]:

- 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 z MSR 19 „Świadczenia pracownicze”),

- zyski lub straty wynikające z przeliczenia pozycji sprawozdania finansowego jednostki działającej za granicą (zgodnie z MSR 21 „Efekty zmian kursów walut”),

- zyski lub straty z tytułu przeszacowania aktywów finansowych dostępnych do sprzedaży inwestycji (zgodnie z MSR 39 „Instrumenty finansowe: ujmowanie i wycena”),

- efektywna część zysków lub strat instrumentów zabezpieczających w ramach zabezpieczania przepływów pieniężnych (zgodnie z MSR 39 „Instrumenty finansowe: ujmowanie i wycena”) [MSR 1, 2008, § 7].

MSR 1 nakłada również obowiązek ujawniania korekt wynikających z przeklasyfikowania, które odnoszą się do składników innych całkowitych dochodów. Jednostka zgodnie z zaleceniami MSR 1 może wybrać jedną z dwóch form prezentacji sprawozdania z całościowego wyniku finansowego. Pierwszy dopuszczalny sposób prezentacji przewiduje zastąpienie rachunku zysków i strat sprawozdaniem uwzględniającym oprócz pozycji dotychczas wykazywanych w rachunku zysków i strat również pozostałe składniki całościowego wyniku finansowego, czyli inne całkowite dochody. Drugi wariant to możliwość zaprezentowania oddzielnego rachunku zysków i strat, a następnie przedstawienia przez jednostkę sprawozdania z całościowego wyniku finansowego rozpoczynającego się je od zysku bądź straty netto okresu.

Kolejny wybór w MSR 1 dotyczy sposobu prezentacji pozostałych składników całościowego wyniku finansowego. Jednostka może je prezentować:

- *per saldo* – po uwzględnieniu skutków podatkowych,

– przed ujęciem skutków podatkowych, prezentując jednocześnie jedną kwotę w sprawozdaniu z całkowitych dochodów będącą sumą podatku dochodowego dla pozycji innych całkowitych dochodów¹⁴.

Przykładowa prezentacja zestawienia zysku całkowitego zgodnie z wymogami MSR 1 została przedstawiona w tabeli 3.

Tabela 3. Rachunek wyników całościowych według MSR 1

Rachunek zysków i strat
Przychody ze sprzedaży
Zużycie surowców i materiałów
Świadczenia pracownicze
Amortyzacja
Usługi obce
Koszt wytworzenia świadczeń na własne potrzeby
Pozostałe koszty operacyjne
Koszty operacyjne razem
Zysk/Strata przed opodatkowaniem
Podatek dochodowy
Zysk/Strata netto
Zestawienie innych komponentów wyniku całościowego
Zysk/Strata netto
Różnice kursowe z przeliczenia jednostek zagranicznych
Wycena instrumentów zabezpieczających
Wycena instrumentów finansowych
Podatek odroczony dotyczący innych całkowitych dochodów
Inne
Inne całkowite dochody netto
Całkowite dochody razem

Źródło: opracowanie na podstawie [Raport finansowy PGNiG 2009].

Ostatnie prace obu Rad doprowadziły do modyfikacji [*Presentation of Items...* 2011] zarówno międzynarodowych standardów sprawozdawczości finansowej,

¹⁴ Problemem głównym zrozumienia sprawozdania z całkowitych dochodów są korekty reklasyfikacyjne. Wszystkie pozycje innych całkowitych dochodów rekasyfikowane do zysku/straty, zgodnie z wymogami także innych MSSF, powinny być reklasyfikowane do tej samej kategorii jak aktywa lub zobowiązania w sprawozdaniu z sytuacji finansowej, które były przyczyną ich powstania. Jednostka powinna ujawnić korekty reklasyfikacyjne dotyczące każdej pozycji innych całkowitych dochodów (MSR 1.92). Wszystkie składniki innych całkowitych dochodów, które będą podlegać reklasyfikacji do zysku lub straty powinny być reklasyfikowane do tej samej kategorii co aktywa lub zobowiązania, które były podstawą powstania poszczególnych składników innych całkowitych dochodów.

jak i amerykańskich standardów rachunkowości, polegającej na wprowadzeniu obowiązku prezentacji innych całkowitych dochodów w dwóch sekcjach (tabela 4):

- sekcja pierwsza – pozycje pozostałych całkowitych dochodów, które nie zostaną przeniesione na wynik w późniejszych okresach,
- sekcja druga – pozycje pozostałych całkowitych dochodów, które zostaną przeniesione na wynik w późniejszych okresach.

Na tej samej zasadzie alokuje się podatek od pozostałych całkowitych dochodów (szerzej na ten temat zob. [Szychta 2012, s. 83–84]).

Jeżeli jednostka prezentuje pozostałe całkowite dochody przed odnośnymi skutkami podatkowymi, będzie musiała alokować podatek między elementami, które mogą zostać przeniesione do wyniku oraz te, które nie zostaną przeniesione do wyniku [*Naprzeciw standardom* 2011, s. 15]. W odniesieniu do prezentacji sprawozdania z całkowitych dochodów pozostaje nadal możliwość sporządzania jednego sprawozdania lub w formie dwóch oddzielnych.

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.

Tabela 4. Przykładowa struktura innych całkowitych dochodów po zmianie MSR 1 z 2011 r.

Sekcja A Pozycje pozostałych całkowitych dochodów, które nie zostaną przeniesione na wynik w późniejszych okresach	Sekcja B 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 zagranicą
Inne pozycje	przeszacowanie aktywów finansowych dostępnych do sprzedaży
Podatek dochodowy od ww. pozycji	podatek dochodowy od ww. pozycji

Źródło: opracowanie własne na podstawie: [*Presentation of Items...* 2011].

Wprowadzona w 2011 r. zmiana do MSR 1 dotycząca struktury innych całkowitych dochodów w sposób zasadniczy rozszerza zakres informacji o tych pozycjach i pozwala na lepszą predykcję wyniku finansowego w przyszłości. Oznacza to, że zwiększa się istotnie pojemność informacyjną i przejrzystość sprawozdania z całkowitych dochodów.

Analiza FAS 130 i MSR 1 pozwala uznać, że co do zasady są one podobne zarówno koncepcyjnie, jak i w płaszczyźnie 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 FAS 130, jak i MSR 1 dopuszczają dwa warianty prezentacji sprawozdania z dochodów całkowitych. Jednostka może prezentować sprawozdanie z całkowitych dochodów w dwóch wariantach: pojedynczym sprawozdaniu z całkowitych dochodów lub dwóch sprawozdaniach: sprawozdaniu przedstawiającym składniki zysków i strat oraz w drugim sprawozdaniu, które rozpoczyna się od zysku lub straty netto i przedstawia składniki innych całkowitych dochodów.

MSR 1 określa także minimalne wymagania dotyczące pozycji, jakie powinny się znaleźć w sprawozdaniu z całkowitych dochodów zarówno w odniesieniu do tradycyjnego rachunku wyników, jak i innych całkowitych dochodów. FAS 130 nie ingeruje, w odróżnieniu od MSR 1, w tradycyjny rachunek wyników, a zajmuje się tylko innymi całkowitymi dochodami. W FAS 130 stwierdza się jedynie, że „pozycje włączone do wyniku (zysku) netto są przedstawiane w różnych kategoriach (klasyfikacjach). Te kategorie mogą zawierać dochody z działalności kontynuowanych, działalności zaniechanych (niekontynuowanych), pozycji nadzwyczajnych i skumulowany efekt zmian zasad rachunkowości”. FAS 130 prezentuje w załączniku przykładowe wzory sprawozdania z dochodów całkowitych, a MSR 1 określa jedynie minimalny zakres pozycji prezentowanych w tym sprawozdaniu.

MSR 1 określa pozycje innych całkowitych dochodów w treści standardu, a FAS 130 pozycje innych całkowitych dochodów wymienia w załączniku A do standardu [FAS 130, § 39]. Oba standardy nie określają formatu sprawozdania z dochodów całkowitych. W FAS 130 zaprezentowane są przykładowe wzory sprawozdań w załączniku B, natomiast MSR 1 nie podaje żadnego przykładowego wzoru tego sprawozdania.

Zarówno MSR 1, jak i FAS 130 wymagają ujawniania korekt reklasyfikacyjnych. W obu standardach podobnie rozwiązane są 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.

To, co różni rozwiązania przyjęte w MSR 1 i FAS 130, to zakres postanowień obu standardów, co wynika z innej konstrukcji tych regulacji. Należy podkreślić, że FAS 130 jest w całości poświęcony tylko i wyłącznie raportowaniu wyników całkowitych, stąd też reguluje kwestie związane nie tylko ze sprawozdaniem

z całkowitych dochodów, ale również z raportowaniem wyniku całościowego w innych elementach sprawozdania, tj. w bilansie, zestawieniu zmian w kapitale własnym czy notach. MSR 1 dotyczy wszystkich składników sprawozdania finansowego, w tym również sprawozdania z całkowitych dochodów, stąd też nie koncentruje się tak bardzo, jak FAS 130, tylko na raportowaniu wyniku całościowego, reguluje bowiem dodatkowo zasady prezentacji informacji w innych elementach sprawozdania finansowego.

Analiza porównawcza obu standardów potwierdza, że FAS 130 (obowiązujący od 1997 r.) stał się bazą dla Międzynarodowego Standardu Rachunkowości nr 1: *Prezentacja sprawozdań finansowych* wprowadzonego w życie w 2009 r. Był to pierwszy bardzo widoczny i istotny skutek konwergencji rachunkowości – IASB przyjęła rozwiązania stosowane w regulacjach amerykańskich (FASB).

5. Zakończenie

Sprawozdanie z całkowitych dochodów jest nowym elementem sprawozdania finansowego. Sprawozdanie to miało na celu zwiększenie przejrzystości informacji na temat dokonań jednostki. Powstaje jednak pytanie, czy rzeczywiście zwiększa ono zakres informacji o dokonaniach jednostki. Z uwagi na to, że FAS 130 i MSR 1 pozostawiają jednostkom wiele swobody – zarówno co do formy samego sprawozdania, jak i jego wewnętrznej struktury – nie wypracowano w praktyce jednolitego standardu sprawozdawczego dla tego sprawozdania¹⁵. Należałoby dążyć zatem do wypracowania standardu sprawozdawczego, który w jasny i wyrazisty sposób przedstawiałby całkowite dochody, a jednocześnie umożliwiałby weryfikację prezentowanych w nim danych.

Może należy zadać pytanie, jakie rozwiązanie byłoby korzystniejsze z punktu widzenia użytkownika sprawozdania finansowego: czy wzrastająca liczba pozycji w rachunku wyników czy może szczupły (*lean*) rachunek wyników i rozbudowane noty do tego sprawozdania.

¹⁵ Potwierdziły to badania przeprowadzone przez E. Walińską i B. Bek-Gaik. Autorki wykazały, że mankamentem sprawozdania z całkowitych dochodów jest zastosowanie różnego nazewnictwa dla tej samej kategorii, np. wycena instrumentów zabezpieczających/zabezpieczenia przepływów pieniężnych/zmiana wartości godziwej instrumentów finansowych zabezpieczających przepływy pieniężne. Zastosowanie różnego nazewnictwa i różnej formy prezentacji innych całkowitych dochodów powoduje brak możliwości porównywania sprawozdania i brak przejrzystości. Istotny jest również brak korelacji pomiędzy pozycjami zaprezentowanymi w sprawozdaniu z całkowitych dochodów a pozycjami zaprezentowanymi w zestawieniu zmian w kapitale (funduszu własnym) (zob. szerzej [Walińska i Bek-Gaik 2011, s. 325–341; Walińska 2009, s. 335–347]).

Literatura

- Concepts Statement (SFAC) No. 5 Recognition and Measurement in Financial Statements of Business Enterprises* [1984], Financial Accounting Standards Board.
- Concepts Statement (SFAC) No. 6 Elements of Financial Statements – A Replacement of FASB Concepts Statement No. 3 (Incorporating an Amendment of FASB Concepts Statement No. 2)* [1985], Financial Accounting Standards Board.
- Międzynarodowe standardy sprawozdawczości finansowej* [2011], IFRS Foundation, SKwP, Warszawa.
- Międzynarodowy Standard Rachunkowości nr 1 Prezentacja sprawozdań finansowych* [2007], w: Rozporządzenie Komisji (WE) Nr 1274/2008 z dnia 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, 18.12.2008 r.
- Naprzeciw standardom* [2011], „Biuletyn MSSF”, wyd. 6, Deloitte.
- Presentation of Items of Other Comprehensive Income, Amendments to IAS 1* (2011), IFRS, June.
- Raport finansowy PGNiG za rok 2009* [2009].
- Rozporządzenie Komisji (UE) nr 475/2012 z dnia 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.
- Statement of Financial Accounting Standards No. 130 Reporting Comprehensive Income* [1997], Financial Accounting Standards Board, Connecticut.
- Szychta A. [2010], *Pomiar i prezentowanie wyniku całościowego spółki kapitałowej w sprawozdaniu finansowym*, „Zeszyty Teoretyczne Rachunkowości”, t. 59 (115), SKwP, Warszawa.
- Szychta A. [2012], *Dochody całkowite w sprawozdaniach finansowych największych spółek notowanych na GPW w Warszawie*, „Acta Universitatis Lodzianensis. Folia Oeconomica” 2012, nr 263.
- Walińska E. [2009], *Koncepcja zysku całościowego a wartość bilansowa przedsiębiorstw [w:] Zasoby i procesy w rachunkowości jednostek gospodarczych*, red. T. Kiziukiewicz, Difin, Warszawa.
- Walińska E. i in. [2011], *Sprawozdanie finansowe według MSSF. Zasady prezentacji i ujawniania informacji*, Wolters Kluwer, Warszawa.
- Walińska E., Bek-Gaik B. [2011], *Sprawozdanie z całkowitych dochodów w praktyce polskich spółek giełdowych*, „Zeszyty Teoretyczne Rachunkowości”, t. 62 (118), SKwP, Warszawa.

Streszczenie

Zasadniczy cel sprawozdania finansowego, czyli dostarczanie użytecznych informacji szerokiemu gronu odbiorców (rola informacyjna sprawozdania), jest od lat przedmiotem dyskusji wśród organizacji odpowiedzialnych za regulację rachunkowości na świecie.

Dokonania jednostki były przedmiotem szczególnego zainteresowania Rady Międzynarodowych Standardów Rachunkowości, która 1 stycznia 2009 r. wprowadziła koncepcję wyniku całościowego. W artykule skoncentrowano się na wymogach i formie prezentacji sprawozdania z całkowitych dochodów według FAS 130 i MSR 1.

Słowa kluczowe: sprawozdawczość finansowa, sprawozdanie z całkowitych dochodów, zysk całościowy, IASB, FASB.

The Comprehensive Income Statement in the Light of FASB and IASB Regulations

The basic objective of financial statements, which provide useful information to a wide audience (the role of the information report), has for years been the subject of discussion among organisations responsible for the accounting regulations in the world. The activities of entities were a matter of particular importance to the Accounting Standards Board that implemented the concept of comprehensive income from 1 January 2009. The article focuses on the requirements and form of presentation of the statement of comprehensive income according to FAS 130 and IAS 1.

Keywords: financial reporting, comprehensive income statement, comprehensive income, IASB, FASB.