

# Wynik całościowy w sprawozdaniu finansowym. Jak go zrozumieć?

<https://doi.org/10.33141/po.2012.12.09>

Ewa Walińska

Przeгляд Organizacji, Nr 12 (875), 2012, ss. 38-42  
[www.przeглядorganizacji.pl](http://www.przeглядorganizacji.pl)  
Towarzystwo Naukowe Organizacji i Kierownictwa (TNOiK)

## Wprowadzenie

**W**ynik finansowy jest kategorią znaną nie tylko księgowym, ale także najbardziej rozumianą przez innych użytkowników sprawozdania finansowego. Odpowiedź na pytanie o przyczynę tej sytuacji wydaje się prosta: pojęcie to oznacza różnicę pomiędzy przychodami i kosztami. Powoli jednak takie rozumienie tego terminu odchodzi w zapomnienie; wynik finansowy zostaje bowiem zastąpiony inną kategorią pomiaru dokonań jednostki – tzw. wynikiem całościowym (dochodem całkowitym). To, że wynik całościowy stanie się kluczową kategorią ekonomiczną, było tylko kwestią czasu. Globalny świat finansów, godząc się na wartość godziwą, zdecydował się również na zaakceptowanie kategorii *comprehensive income*.

Wynik całościowy jest wyznacznikiem nowej epoki gospodarczej, w której dominującą siłą jest rynek finansowy. Już na początku ubiegłego wieku było wiadomo, że proces konwergencji zasad rachunkowości oraz sprawozdawczości finansowej międzynarodowej i amerykańskiej spowoduje przyjęcie koncepcji wyniku całościowego także w Europie. Można ją oceniać z różnych punktów widzenia. Niewątpliwie jako koncepcja teoretyczna wynik całościowy jest poprawny merytorycznie i metodologicznie. Powstaje natomiast wątpliwość, czy tak samo można go ocenić w kontekście praktyki sprawozdawczości finansowej, czy użytkownicy informacji prezentowanych w sprawozdaniu finansowym wykorzystują ją w podejmowaniu decyzji gospodarczych, czy stosowanie koncepcji wyniku całościowego jest wartością dodaną rachunkowości i sprawozdawczości finansowej, i wreszcie, czy i na ile jest rozumiana przez użytkowników systemu rachunkowości, mających nawet pewną (tzw. rozsądną) wiedzę na temat istoty i zadań tego systemu pomiaru i prezentacji zdarzeń gospodarczych.

Celem artykułu jest pokazanie istoty ekonomicznej wyniku całościowego oraz jego aspektów sprawozdawczych, ponieważ stanowi on wciąż kategorię sprawozdawczą niewystarczająco spopularyzowaną wśród

polskich użytkowników sprawozdania finansowego. Co więcej, można postawić tezę, że obecnie jest jedną z najbardziej niezrozumiałych kategorii systemu rachunkowości.

Artykuł powstał na podstawie studiów literaturo-  
wych i analizy regulacji Międzynarodowego Stand-  
ardu Rachunkowości (MSR) nr 1; ponadto wykorzysta-  
no w nim wyniki badań prowadzonych przez autor-  
kę w odniesieniu do sprawozdań największych spółek no-  
towanych na Giełdzie Papierów Wartościowych (GPW)  
w Warszawie<sup>1)</sup>.

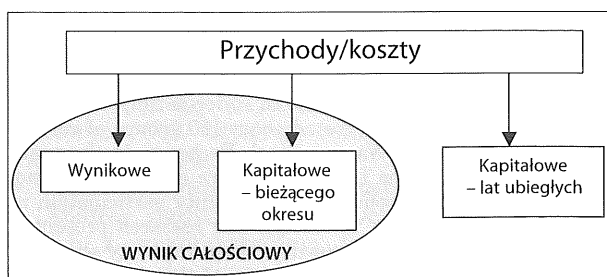
## Dlaczego wynik całościowy?

**W**ynik całościowy jest elementem sprawozda-  
nia finansowego. Sprawozdanie z wyniku ca-  
łościowego to szczególnie przypadkowy rachun-  
ku wyników – sprawozdania znanego od połowy XIX w.,  
którego zadaniem zawsze był pomiar dokonań jed-  
nostki w danym okresie. Zatem jest to sprawozdanie  
dynamiczne, składające się z przychodów i kosztów  
uznanych w okresie sprawozdawczym, pozwalające  
ocenić rentowność (opłacalność) działań podejmowa-  
nych w tym okresie przez jednostkę gospodarczą.

Różnica pomiędzy sprawozdaniem z wyniku ca-  
łościowego i tradycyjnym rachunkiem zysków i strat  
polega jedynie na tym, że ujmuje zarówno przychody  
/ koszty wpływające na wynik finansowy netto, jak  
i przychody / koszty kapitałowe<sup>2)</sup>, czyli takie, które  
są uznawane bezpośrednio w kapitale własnym i nie  
mają wpływu na poziom wyniku finansowego netto  
za dany okres sprawozdawczy (rysunek 1).

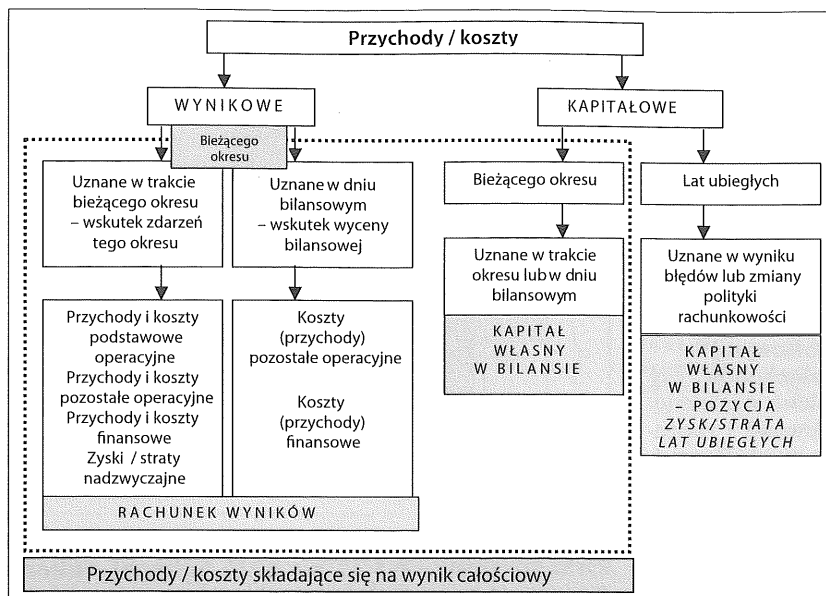
W tym miejscu należy wyjaśnić istotę klasyfika-  
cji przychodów / kosztów w systemie rachunkowości.  
Można przyjąć wiele różnych kryteriów, ale w celu  
wyjaśnienia pojęcia „wynik całościowy” istotne są  
kryteria podstawowe, tj. okres, którego dotyczą oraz  
przyczyna ich uznania. W pierwszym przypadku przy-  
chody / koszty dzielimy na przychody / koszty bieżą-  
cego okresu oraz lat ubiegłych. W drugim przypadku  
mówimy o przyczynach w ramach dwóch poprzednich  
grup. Przychody / koszty bieżącego roku są skutkiem  
zdarzeń, które miały miejsce w tym okresie, a ponad-  
to zdarzeń związanych z wyceną aktywów / zobowią-  
zań w dniu bilansowym kończącym ten okres<sup>3)</sup>. W za-  
leżności od charakteru zdarzenia przychody / koszty  
są dalej klasyfikowane do działalności operacyjnej,  
finansowej i nadzwyczajnej. Przychody / koszty lat  
ubiegłych są uznawane w przypadku zmian polityki  
rachunkowości lub błędów lat poprzednich.

Odrębną kwestią jest miejsce uznawania przycho-  
dów / kosztów – albo w wyniku finansowym, albo  
w kapitale własnym. Stąd też ich podział odpowiednio  
na wynikowe i kapitałowe (rysunek 2).



Rys. 1. Przychody i koszty a wynik całościowy

Źródło: opracowanie własne.



**Rys. 2. Przychody / koszty – klasyfikacja i miejsce uznania w sprawozdaniu finansowym**

Źródło: opracowanie własne.

Warto spróbować udzielić odpowiedzi na następujące pytania: dlaczego wynik całościowy pojawił się w ogóle w systemie rachunkowości, czy jest skutkiem nowych parametrów pomiaru dokonanych czy tylko skutkiem nowego sposobu prezentacji informacji o dokonaniach jednostki, a także, jakie były jego korzenie.

Wynik całościowy można nazwać hybrydą stosowanych przez system rachunkowości rozwiązań. Z jednej strony jest nową koncepcją, kategorią finansową, z drugiej strony to powrót do przeszłości, do rozwiązań stosowanych w rachunkowości w początkowej fazie jej funkcjonowania. Należy pamiętać, że takie kategorie, jak aktywa, zobowiązania i kapitał własny, przychody / koszty były znane w rachunkowości od początków jej istnienia. Miały różne nazwy, definicje, ale zawsze stanowiły jej atrybuty. Przychody / koszty i sposób ich ujmowania w rachunkowości są znakomitym potwierdzeniem przekonania, że „w rachunkowości nic nie ginie, a jedynie zmienia miejsce”.

Początkowo miejscem przychodów i kosztów był bilans – jego szczególna część, jaką stanowi kapitał własny. Jak wiadomo, przez wieki nie sporządzano innego niż bilans sprawozdania finansowego, a przychody / koszty były ustalane w celu obliczenia wyniku jednostki. W tamtym czasie miały one charakter *stricte* kapitałowy: koszty zmniejszały kapitał własny, a przychody go zwiększały. Nie znano innego rodzaju kosztów / przychodów, gdyż rachunek wyników nie funkcjonował jeszcze jako odrębne sprawozdanie finansowe. Wynik finansowy miał wymiar ewidencyjny – istniał jako konto bilansowe, na którym rejestrowano przychody / koszty okresu sprawozdawczego.

Od połowy XIX w.<sup>4)</sup> w różnych krajach pojawiały się załączki obecnego rachunku wyników. Rozpoczęła się era stosowania skrajnego podejścia do wyniku finansowego – wszystkie przychody / koszty były ujmowane w specjalnie wyodrębnionym w tym celu sprawozdaniu – rachunku zysków i strat (rachunku wyników), który kończył się „magiczną” kategorią – wynikiem finansowym netto. Niemalże przez 100 lat utrwałała się forma takiego sprawozdania, które dziś często jest określane mianem tradycyjnego rachunku wyników.

Przełom XX i XXI w. stał się początkiem końca dominacji tradycyjnego rachunku wyników. Przyczyną tego były kolejny raz w historii rachunkowości zmiany rzeczywistości gospodarczej. Tym razem ich źródła należy upatrywać w dynamicznie rozwijającym się rynku finansowym i jego instrumentach. Problemy stosowania tradycyjnych koncepcji pomiaru do ich wyceny (kosztu historycznego, zasady ostrożności) doprowadziły do wprowadzenia nowego parametru wyceny – wartości godziwej. Taka miara zastosowana do wyceny w dniu bilansowym skutkowałą wirtualnymi przychodami lub kosztami. Przed rachunkowością pojawiło się wyzwanie, w jaki sposób zaznaczyć ich wirtualny charakter, jak zminimalizować ich wpływ na wynik finansowy netto okresu, który podlega realnemu, a nie wirtualnemu podziałowi na dywidendy.

W tym momencie dokonano powrotu do przeszłości i zastosowano kapitałowe ujęcie przychodów / kosztów, tj. takie, które pozwoliło omiąć wynik finansowy netto, ale jednocześnie pokazać uznane w danym okresie przychody / koszty. W ten oto sposób w kapitale własnym pojawił się drugi wynik finansowy – przychody i koszty kapitałowe.

Jak widać, od tego momentu w systemie rachunkowości zaczęło obowiązywać rozwiązanie mieszane: ● część przychodów / kosztów jest ujmowana w wyniku finansowym (w rachunku zysków i strat) ● część przychodów / kosztów jest ujmowana bezpośrednio w kapitale własnym (poza rachunkiem zysków i strat). Takie rozwiązanie oznaczało zastosowanie już wtedy koncepcji wyniku całościowego, ale określenie to nie mogło pojawić się w sprawozdaniu finansowym, ponieważ rachunek wyników kończył się pozycją „wynik finansowy netto” – tylko jednym z komponentów wyniku całościowego. Pozostałe jego komponenty były ukryte w bilansie w kapitale własnym, albo w jednej, albo w wielu pozycjach.

Pojawiła się zatem potrzeba uporządkowania tego stanu rzeczy poprzez właściwą prezentację wyniku całościowego w odrębnym sprawozdaniu nazwanym sprawozdaniem z całkowitych dochodów (*comprehensive income statement*). Takie rozwiązanie zostało wprowadzone w życie do praktyki krajów członkowskich Unii Europejskiej na mocy MSR nr 1 „Prezentacja sprawozdań finansowych”<sup>5)</sup>. Co prawda rozwiązanie to obecnie nie jest jeszcze obowiązujące dla wszystkich jednostek gospodarczych w Polsce, a tylko dla spółek notowanych na GPW w Warszawie, niemniej istnieje duże prawdopodobieństwo, że może stać się obligatoryjne również dla innych podmiotów w niezbyt odległej przyszłości<sup>6)</sup>.

**Sprawozdawczy wymiar wyniku całościowego – rachunek wyników, bilans i zestawienie zmian w kapitale własnym**

**W**ynik całościowy jest jedną z wielu odmian wyniku dokonań przedsiębiorstwa za okres sprawozdawczy. Jego miejsce jest zatem w sprawozdaniu z dokonań, dynamicznym ujęciu działalności jednostki, co oznacza, że powinien stanowić on pozycję

rachunku wyników. Jest tak w istocie, ale jego wymiar sprawozdawczy jest o wiele szerszy (rysunek 3).

Z punktu widzenia rachunku wyników (sprawozdania z całkowitych dochodów za okres) mamy do czynienia z jego dwiema częściami składowymi: ● częścią tradycyjną ● częścią „inne całkowite dochody”.

Tradycyjny rachunek wyników (zysków i strat) zawiera przychody / zyski i koszty / straty, będące konsekwencją nie tylko zdarzeń w trakcie danego okresu obrachunkowego (wynikających z dokonań jednostki), ale także wynik wyceny aktywów i zobowiązań w dniu bilansowym (wynikających z obowiązujących zasad wyceny aktywów i zobowiązań w dniu bilansowym)<sup>7)</sup>.

Sposób pomiaru i prezentacji przychodów czy kosztów tradycyjnego rachunku wyników uzależniono w MSR nr 1 od istotności, częstotliwości i rodzaju transakcji. W MSR nr 1 brakuje szczegółowych rozwiązań dotyczących zakresu poszczególnych grup przychodów i kosztów. Ogólna wytyczna zawarta w standardzie dotyczy takiego ujawniania informacji, by użytkownik mógł ocenić efektywność finansową jednostki i ewentualnie dokonać prognozy tej efektywności dla kolejnych okresów obrachunkowych. Jednostka powinna zamieścić dodatkowe pozycje, dokonać dodatkowych wyjaśnień; może także zmienić opis i kolejność prezentowanych pozycji, jeżeli zwiększy to użyteczność sprawozdania z całkowitych dochodów. W zakresie prezentacji tradycyjnej części rachunku wyników jednostka ma do wyboru: ● wariant porównawczy (rodzajowy) – koszty klasyfikuje się według rodzaju ● wariant kalkulacyjny – koszty klasyfikuje się według funkcji<sup>8)</sup>. Wszystkie przychody i koszty są przyporządkowane do odpowiednich działalności<sup>9)</sup>.

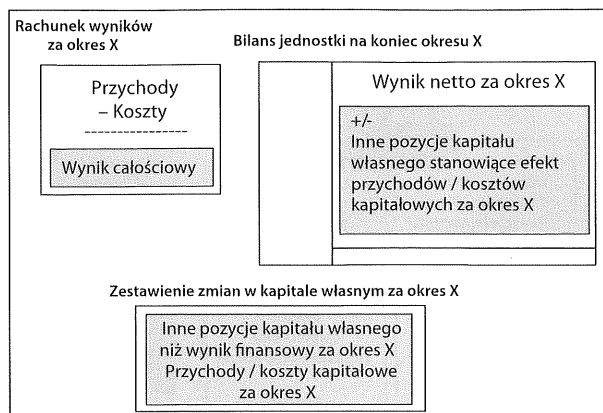
Część „inne całkowite dochody” składa się ze zmian w kapitale własnym, niezwiązanych z właścicielami oraz ich skutków podatkowych, czyli z przychodów / kosztów uznawanych bezpośrednio w kapitale własnym.

Sprawozdanie z całkowitych dochodów za dany okres można prezentować jako jedną lub dwie oddzielne tabele obejmujące wyodrębnione wyżej części. Mówi o tym m.in. MSR nr 1 obowiązujący od 2009 r.

Nowe zasady prezentacji wyniku całościowego nie zmieniły zasad pomiaru przychodów i kosztów, o których mowa w Międzynarodowych Standardach Sprawozdawczości Finansowej (MSSF). „Zmiany w kapitale własnym niezwiązane z właścicielami oraz ich skutki podatkowe przedstawia się w wyniku całościowym (...). Wynik całościowy za dany okres obejmuje zysk lub stratę za okres oraz składniki «ujętych przychodów i kosztów» uprzednio wykazywane w kapitale własnym”<sup>10)</sup>. Przychody i koszty kapitałowe, które należy zgodnie z MSR nr 1 zaprezentować w pozycji „inne całkowite dochody”, to:

- „zmiany w nadwyżce z przeszacowania (zob. MSR nr 16 oraz MSR nr 38),
- zyski i straty aktuarialne z tytułu programu określonych świadczeń (ujęte zgodnie z paragrafem 93A MSR nr 19),
- zyski i straty wynikające z przeliczenia pozycji sprawozdania finansowego jednostki działającej za granicą (zob. MSR nr 21),
- zyski i straty z tytułu przeszacowania składników aktywów finansowych dostępnych do sprzedaży (zob. MSR nr 39),
- efektywna część zysków i strat związanych z instrumentem zabezpieczającym w ramach zabezpieczania przepływów pieniężnych (zob. MSR nr 39)”<sup>11)</sup>.

Część „innych całkowitych dochodów” przedstawia dwie grupy przychodów / kosztów kapitałowych, które zgodnie z innymi MSSF:



Rys. 3. Wynik całościowy – ujęcie sprawozdawcze

Źródło: opracowanie własne.

● nie zostaną w przyszłości przeklasyfikowane na zyski lub straty oraz

● zostaną w przyszłości przeklasyfikowane na zyski lub straty – po spełnieniu określonych warunków<sup>12)</sup>.

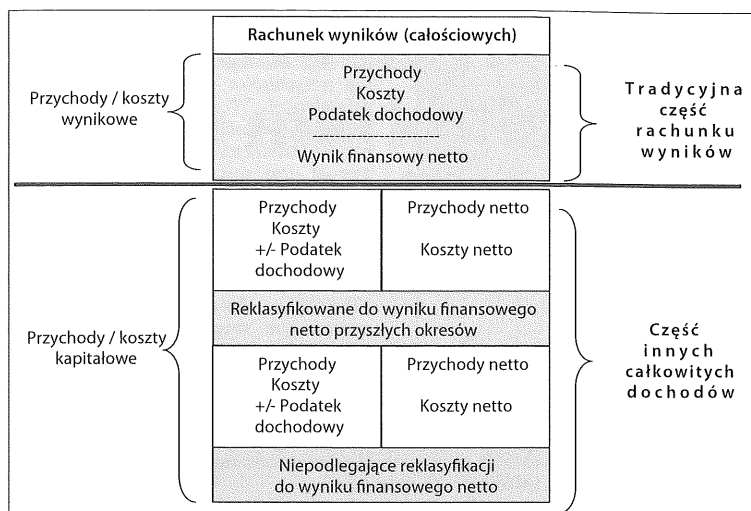
Wprowadzenie wymogu podziału innych całkowitych dochodów stanowi niewątpliwie ulepszenie sprawozdania finansowego – pozwala na określenie wpływu kosztów / przychodów kapitałowych na wynik finansowy netto w przyszłych okresach. Przykładowymi pozycjami, które nie mogą podlegać reklasyfikacji, są zyski z tytułu przeszacowania środków trwałych oraz z tytułu programów emerytalnych określonych świadczeń. Takie przychody kapitałowe pozostaną w kapitale własnym i nigdy nie wpłyną na poziom wyniku finansowego; będą one przeniesione do innej pozycji kapitału własnego (np. kapitału z aktualizacji wyceny do kapitału zapasowego).

Przykładowymi kategoriami, które będą uwzględnione w przyszłości w ustalaniu wyniku finansowego netto, są przychody / koszty z tytułu aktualizacji wyceny aktywów finansowych dostępnych do sprzedaży. Jeśli wystąpią w innych całkowitych dochodach, oznacza to, że w momencie ich sprzedaży (rozliczenia) wynik na tej transakcji wpłynie na poziom wyniku finansowego netto okresu jej realizacji.

Reasumując, ogólna struktura sprawozdania z całkowitych dochodów przedstawia się obecnie w sposób określony na rysunku 4.

Wyjaśnienia wymaga jeszcze kwestia podatku dochodowego. O ile w tradycyjnej części sprawozdania z całkowitych dochodów jest on prezentowany jako odrębna pozycja, o tyle w części „inne całkowite dochody” może być ujmowany albo odrębnie, albo jako pozycja korygująca przychody / koszty (czyli są one prezentowane jako przychody / koszty netto).

Problem wyniku całościowego w perspektywie bilansowej jest bardzo złożony. Jak wiadomo, w polskich regulacjach rachunkowości podstawowa struktura kapitału własnego obejmuje cztery składniki: ● kapitał podstawowy ● wynik finansowy bieżącego okresu ● kapitał z aktualizacji wyceny ● wyniki z lat ubiegłych (zysk / strata lat ubiegłych)<sup>13)</sup>. Taka struktura kapitału własnego stanowi punkt odniesienia do zasad ujmowania w nim skutków zdarzeń gospodarczych. 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. W tej grupie jednak wyraźnie istnieje podział na takie koszty i przychody,



**Rys. 4. Ogólna struktura sprawozdania z całkowitych dochodów (według MSR nr 1)**

Źródło: opracowanie własne.

które są ujmowane w wyniku finansowym bieżącego okresu, i takie, które są odnoszone bezpośrednio na kapitał własny (kapitał z aktualizacji wyceny lub zysk / stratę lat ubiegłych).

Wynik całościowy za dany okres nie może jednak obejmować przychodów / kosztów lat ubiegłych, a zatem kryje się w pozycjach: „wynik finansowy netto bieżącego okresu” oraz „kapitał z aktualizacji wyceny”. Inne niż wynik finansowy netto za bieżący okres komponenty wyniku całościowego za okres sprawozdawczy są ujmowane bezpośrednio w różnych pozycjach kapitału własnego innych niż kapitał podstawowy, wynik finansowy netto bieżącego okresu czy zysk / strata lat ubiegłych.

W tym miejscu rodzą się wątpliwości, czy jest możliwe zaprezentowanie w bilansie wyniku całościowego za okres jako pozycji wspólnej dla bilansu i sprawozdania z wyniku całościowego, w analogiczny sposób, jak dzieje się to obecnie w przypadku wyniku finansowego netto, a także, czy jest to możliwe, gdy ograniczymy pozycje kapitału własnego do minimalnej liczby pozycji, tj. kapitału podstawowego, kapitału zapasowego (rezerwowego) wynikającego tylko i wyłącznie z decyzji właścicieli kapitału oraz pozostałych kapitałów własnych (pozycji obejmującej kapitał rezerwowy z aktualizacji wyceny, zysk / stratę lat ubiegłych, wynik finansowy netto).

Jeśli nawet jednostka przyjęłaby minimalny zakres ujawnień w kapitale własnym w bilansie, zmiany związane z wprowadzeniem koncepcji wyniku całościowego nie będą widoczne (tabela 1).

Przy formie prezentacji kapitału własnego pokazanej w tabeli 1 wynik całościowy oznaczałby część zysków zatrzymanych (w tym wyniku finansowego

**Tab. 1. Kapitał własny w bilansie według MSR nr 1 (zakres minimalny)**

<b>BILANS</b>	
<b>A K T Y W A</b>	<b>KAPITAŁ WŁASNY</b>
	Kapitał podstawowy
	Zyski zatrzymane
	Pozostałe komponenty kapitału własnego
	<b>ZOBOWIĄZANIA</b>

Źródło: opracowanie własne.

netto za bieżący okres, kapitału z aktualizacji wyceny, innych kapitałów, np. z tytułu przeliczeń walutowych sprawozdań finansowych), a pozostałe komponenty kapitału własnego obejmowałyby np. zysk / stratę lat ubiegłych.

Prezentacja kategorii „wynik całościowy za okres” w bilansie w pozycji kapitału własnego byłaby możliwa pod warunkiem dokonania zmian w zasadach pomiaru – wyceny bilansowej aktywów i zobowiązań. Pozostawiając rozbudowaną strukturę kapitału własnego, można byłoby przychody / koszty kapitałowe danego okresu sprawozdawczego ujmować w dniu bilansowym jako pozycje wyniku całościowego, a dopiero po dniu bilansowym dokonywać ich alokacji na odpowiednie komponenty kapitału własnego (analogicznie, jak ma to miejsce obecnie w odniesieniu do wyniku finansowego netto). Problem polega jednak na tym, że podział wyniku finansowego netto jest rezultatem decyzji właścicielskiej, podczas gdy alokacja komponentów wyniku całościowego innych niż wynik finansowy netto za okres jest ustalana zgodnie z zasadami określonymi w prawie bilansowym.

Wynik całościowy ma swoje odzwierciedlenie także w zestawieniu zmian w kapitale własnym, które powinno pokazywać zmiany w jego wielkości pomiędzy początkiem i końcem danego okresu sprawozdawczego. Powstaje jednak pytanie, w jaki sposób można to uczynić, jeśli w bilansie w pozycji „kapitał własny” nie występuje kategoria wyniku całościowego. Możliwa jest prezentacja tego sprawozdania w formie macierzy (tabela 2).

W tabeli 2 zastosowano uproszczoną strukturę kapitału własnego i objaśniono jego zmiany w trzech kategoriach: ● kapitału podstawowego ● kapitału z aktualizacji wyceny ● zysków zatrzymanych<sup>14)</sup>.

Wynik całościowy w kapitale własnym, jak również w jego zestawieniu, nie występuje jako jedna kategoria, stanowi on sumę pozycji zysku zatrzymanego i kapitału z aktualizacji wyceny.

Jak wskazuje tabela 2, można prezentować wynik całościowy w zestawieniu zmian w kapitale własnym, natomiast w bilansie w kapitale własnym może być on ustalony jedynie jako zmiana stanu dwóch pozycji: kapitału z aktualizacji wyceny (lub podobnych pozycji) oraz zysków zatrzymanych. Wynik finansowy bieżącego okresu stanowi zmianę stanu pozycji bilansu „zyski zatrzymane na początek i na koniec okresu”. Z kolei wynik innych całkowitych dochodów stanowi zmianę stanu pozycji kapitału własnego, jaką jest kapitał z aktualizacji wyceny na początek i na koniec okresu.

**Podsumowanie**

**W**ynik całościowy to niewątpliwie nowy miernik dokonań podmiotu w okresie. Jego wykorzystanie jest różne w zależności od rodzaju przedsiębiorstwa, rozmiarów jego działalności, powiązań kapitałowych itp.<sup>15)</sup>. Przyjęte przez regulacje rachunkowości międzynarodowej rozwiązania zaburzyły pewien porządek w systemie rachunkowości; spowodowały, że nie istnieje już wspólna część bilansu i rachunku zysków i strat, jaką od zawsze był wynik finansowy netto. W bilansie nie występuje bowiem kategoria wyniku całościowego, można ją ustalić



Tab. 2. Zestawienie ze zmian w kapitale własnym za okres

Stan / zmiany stanu	Struktura bilansowa kapitału własnego	Kapitał podstawowy	Kapitał z aktualizacji wyceny (lub podobne pozycje)	Zyski zatrzymane	Kapitał własny razem
Początek okresu		X	X	X	X
Wynik całościowy za okres			X	X (Wynik finansowy netto za okres)	X
Dywidendy w okresie				X	X
Koniec okresu		X	X	X	X

Źródło: opracowanie własne.

jedynie jako wynik finansowy netto +/- zmiana stanu innych składników kapitału własnego, obejmujących przychody / koszty kapitałowe za bieżący okres.

Powstają pytania, czy taki stan rzeczy sprzyja transparentności sprawozdań finansowych, czy istotnie ich użytkownicy potrafią odczytać w sposób właściwy informacje płynące z nowego podejścia, wreszcie, jakie znaczenie ma wynik całościowy w podejmowaniu decyzji przez właścicieli kapitału i innych interesariuszy jednostki. W sytuacji, gdy wynik finansowy netto za bieżący okres, a nie wynik całościowy jest nieustannie podstawą ustalania realnych korzyści dla inwestora (dywidendy), można zatem zadać pytanie, czy nowa koncepcja nie jest tylko dopełnieniem innej wirtualnej kategorii nowoczesnej rachunkowości, jaką jest wartość godziwa.

prof. dr hab. Ewa Walińska  
Katedra Rachunkowości  
Wydział Zarządzania  
Uniwersytetu Łódzkiego

#### PRZYPISY

<sup>1)</sup> Por. wyniki m.in. w: 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; E. WALIŃSKA, *Koncepcja zysku całościowego a wartość bilansowa przedsiębiorstwa*, w: T. KIZIUKIEWICZ (red.), *Zasoby i procesy w rachunkowości jednostek gospodarczych*, Difin, Warszawa 2009.

<sup>2)</sup> Określenia tego autorka użyła już w swoich publikacjach w roku 2002, m.in. w: E. WALIŃSKA (red.), *Zasady wyceny bilansowej i ustalania wyniku zgodnie ze znowelizowaną ustawą o rachunkowości*, Centrum Controllingu i Analiz Ekonomicznych, Łódź 2002, s. 79, 121-122.

<sup>3)</sup> To jest wyceną na dzień bilansowy.

<sup>4)</sup> Najwcześniej miało to miejsce w Wielkiej Brytanii, gdzie rachunek wyników pojawił się w rachunkowości kolei. Por. T.A. LEE, *Company Financial Accounting*, VNR, London 1986, s. 79-89.

<sup>5)</sup> 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) nr 1, „Dziennik Urzędowy Unii Europejskiej” L 339/3 z dnia 18 grudnia 2008 r.

<sup>6)</sup> IV Dyrektywa Unii Europejskiej z dnia 25 lipca 1978 r. w sprawie rocznych sprawozdań finansowych niektórych rodzajów spółek będzie podlegać aktualizacji w 2014 r.

<sup>7)</sup> Na przykład przychód uznany w rachunku zysków i strat może być skutkiem transakcji sprzedaży towarów w danym okresie, jednak może też wynikać ze zmiany szacunku rezerw w dniu bilansowym kończącym dany okres.

<sup>8)</sup> MSR nr 1 zawiera przykłady prezentacji według obu powyższych wariantów. Przykłady te to wersja skrócona do minimum, którą jednostka może odpowiednio rozbudować.

<sup>9)</sup> Według MSR / MSSF jednostka nie wyodrębniła w rachunku zysków i strat pozycji nadzwyczajnych, czyli zysków i strat nadzwyczajnych. Kryteria klasyfikacji przychodów i kosztów w ramach działalności normalnej (zwykłej) podzielono na dwie grupy. Według

MSSF nr 5, jeśli podmiot postanawia zaniechać prowadzenia określonej działalności, to ma obowiązek wyodrębnić przychodów i kosztów zaniechanej działalności. W związku z tym należy ujawnić osobno przychody, koszty i wynik na działalności normalnej kontynuowanej oraz na działalności normalnej niekontynuowanej, czyli zaniechanej.

<sup>10)</sup> Por. *Zmiany do MSR 1*,

<sup>11)</sup> MSR nr 1 „Prezentacja sprawozdań finansowych”, par. 7.

<sup>12)</sup> 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) nr 1 oraz Międzynarodowego Standardu Rachunkowości (MSR) nr 19, par. 82A.

<sup>13)</sup> Dla poszczególnych elementów kapitału własnego można wskazać następujące transakcje, których skutki będą oddziaływać bezpośrednio na ich wartość: ● wniesienie kapitału przez właścicieli lub jego wycofanie ● przychody / koszty uznawane w wyniku finansowym bieżącego okresu ● aktualizacja wyceny aktywów / zobowiązań ujmowana bezpośrednio w kapitale własnym ● zdarzenia lat ubiegłych.

<sup>14)</sup> Zyski zatrzymane obejmują m.in. niepodzielone wyniki finansowe lat ubiegłych i wynik finansowy netto bieżącego okresu.

<sup>15)</sup> Wstępna analiza tego problemu w praktyce polskich spółek giełdowych wskazała nie tylko na niewielki zakres wykorzystania, ale przede wszystkim na brak przejrzystości w prezentacji wyniku całościowego. Zob. szerzej: E. WALIŃSKA, B. BEK-GAIK, *Sprawozdanie z całkowitych dochodów...*, op. cit. Obecnie problem wyniku całościowego w sprawozdaniu finansowym koncentruje się na zasadach jego prezentacji, głównie w sprawozdaniu z całkowitych dochodów.

#### BIBLIOGRAFIA

- [1] LEE T.A., *Company Financial Accounting*, VNR, London 1986.
- [2] *Międzynarodowe Standardy Sprawozdawczości Finansowej*, IFRS Foundation, Stowarzyszenie Księgowych w Polsce, Warszawa 2011.
- [3] 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) nr 1, „Dziennik Urzędowy Unii Europejskiej” L 339/3, z dnia 18 grudnia 2008 r.
- [4] *Naprzeciw standardom*, „Biuletyn MSSF”, Deloitte, wydanie 06/2011.
- [5] 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) nr 1 oraz Międzynarodowego Standardu Rachunkowości (MSR) nr 19.
- [6] WALIŃSKA E. (red.), *Zasady wyceny bilansowej i ustalania wyniku zgodnie ze znowelizowaną ustawą o rachunkowości*, Centrum Controllingu i Analiz Ekonomicznych, Łódź 2002.
- [7] WALIŃSKA E., *Koncepcja zysku całościowego a wartość bilansowa przedsiębiorstwa*, w: T. KIZIUKIEWICZ (red.), *Zasoby i procesy w rachunkowości jednostek gospodarczych*, Difin, Warszawa 2009.
- [8] WALIŃSKA E., BEK-GAIK B., *Sprawozdanie z całkowitych dochodów w praktyce polskich spółek giełdowych*, „Zeszyty Teoretyczne Rachunkowości” t. 62 (118), SKwP, Warszawa 2011.
- [9] WALIŃSKA E., WENCEL A., GAD J., JUREWICZ A., *Sprawozdanie finansowe według MSSF. Zasady prezentacji i ujawniania informacji*, Wolters Kluwer, Warszawa 2011.
- [10] *Zmiany do MSR 1*, PricewaterhouseCoopers, www.pwc.com/pl (odczyt 25.01.2009).

#### *Comprehensive Income in Financial Statement. How Understand It?*

The article presents the economic substance of comprehensive income and its financial reporting results. The reasons for the use of the comprehensive income concept and the nature of this category are explained, especially in the light of revenue / expense classification in the accounting system. This paper presents the comprehensive income category as a part of a comprehensive income statement, balance sheet and statement of changes in equity. Difficulties in its interpretation and transparent financial statement presentation are indicated.