Halina Buk*

SYSTEMATYKA I ANALIZA CAŁKOWITYCH DOCHODÓW USTALANYCH WEDŁUG MSSF

1. WSTĘP

W ostatnich trzech latach miały miejsce istotne zmiany w sprawozdawczości finansowej jednostek biznesowych stosujących Międzynarodowe Standardy Rachunkowości (MSR) i Międzynarodowe Standardy Sprawozdawczości Finansowej (MSSF). Zważywszy, że coraz większa liczba spółek handlowych w Polsce stosuje MSR i MSSF do sporządzania jednostkowych bądź skonsolidowanych sprawozdań finansowych, wydaje się niezbędnym poznanie tych zmian, zwłaszcza przez interesariuszy tych sprawozdań.

Celem artykułu jest wyjaśnienie zawartości merytorycznej jednego z elementów rocznego sprawozdania finansowego, a mianowicie sprawozdania z całkowitych dochodów. Sprawozdanie to w obecnej postaci funkcjonuje dopiero od 2009 r. Różni się ono znacząco w zakresie struktury i treści merytorycznej od rachunku zysków i strat, będącego tylko jednym z elementów sprawozdania z całkowitych dochodów. Według MSSF znacznie szerzej niż wynik finansowy netto postrzega się dochód jednostki gospodarczej. Popularyzowanie wiedzy w tym przedmiocie jest ważne, by użytkownicy sprawozdań finansowych jednostek gospodarczych, sporządzanych według różnych standardów, mogli lepiej czytać te sprawozdania i podejmować na tej podstawie optymalne decyzje.

2. IDENTYFIKACJA DOCHODÓW JEDNOSTKI GOSPODARCZEJ

Wynik jednostki gospodarczej postrzega się przede wszystkim przez pryzmat tradycyjnego rachunku zysków i strat, a więc jako różnicę pomiędzy przychodami osiągniętymi w okresie sprawozdawczym a kosztami uzyskania tych

* Prof. dr hab., Uniwersytet Ekonomiczny w Katowicach.

przychodów. Odzwierciedla on wyłącznie wyrażony w pieniądzu wynik wypracowany przez jednostkę wskutek działalności gospodarczej w pewnym okresie sprawozdawczym (miesiącu, roku obrotowym).

Tak ustalony wynik nie ujawnia wszystkich potencjalnych korzyści właścicieli przedsiębiorstwa. Ta grupa interesariuszy ma prawo do całego majątku przedsiębiorstwa, którego wymiernym wyrazem jest wartość aktywów netto, czyli wartość kapitału własnego. W związku z powyższym zrodziło się zapotrzebowanie na poszerzoną informację o przyroście kapitału własnego przedsiębiorstwa w określonym czasie, oczywiście z wyłączeniem rozliczeń z właścicielami. Pomiar wyniku działalności jednostki zależy od stosowanej koncepcji kapitału i zachowania kapitału przy sporządzaniu sprawozdań finansowych.

Tabela 1

Kategorie dochodów i kosztów

Kategoria wynikowa	Definicja
Dochody	Zwiększenia korzyści ekonomicznych w ciągu roku obrotowego w formie uzyskania lub zwiększenia aktywów albo zmniejszenia zobowiązań, powodujące przyrost kapitału własnego, inny niż przyrost związany z wpłatami udziałowców. Dochody obejmują zarówno przychody, jak i zyski.
Przychody	Są to dochody powstałe w ramach działalności operacyjnej jednostki, np. przychody ze sprzedaży, odsetki, opłaty licencyjne, dywidendy, czynsz.
Zyski	Stanowią przyrost korzyści ekonomicznych. Są to pozycje spełniające warunki definicji dochodów, chociaż mogą, ale nie muszą powstawać w ramach działalności operacyjnej jednostki, jak np. zyski z tytułu sprzedaży aktywów trwałych.
Koszty	Zmniejszenia korzyści ekonomicznych w ciągu roku obrotowego w formie rozchodu lub zmniejszenia aktywów albo powstania zobowiązań, powodujące zmniejszenie kapitału własnego, inne niż zmniejszenie związane z podziałem kapitału własnego na rzecz właścicieli.
Straty	Stanowią zmniejszenie korzyści ekonomicznych. Są to pozycje, które spełniają warunki definicji kosztów i które mogą, choć nie muszą powstawać w wyniku operacyjnej działalności jednostki, jak np. straty wywołane klęskami żywiołowymi.

Źródło: opracowanie własne na podstawie: *Międzynarodowe Standardy Sprawozdawczości Finansowej 2011. Część A*, IASB, London 2011. Tłumaczenie i wydanie polskie: Stowarzyszenie Księgowych w Polsce, Warszawa 2011, s. A48–A50.

Międzynarodowe Standardy Sprawozdawczości Finansowej w wersji obowiązującej od 2009 r.¹ sprawiły szersze postrzeganie korzyści ekonomicznych

¹ Por.: *Międzynarodowe Standardy Sprawozdawczości Finansowej 2011. Część A*, IASB, London 2011. Tłumaczenie i wydanie polskie: Stowarzyszenie Księgowych w Polsce, Warszawa 2011, s. A48.

przedsiębiorstwa, aniżeli tylko zysk. Wprowadziły m. in. takie kategorie wynikowe, jak: dochody, przychody, koszty. Ich definicje zestawiono w tab. 1.

Przez wynik jednostki rozumie się różnicę pomiędzy dochodami a kosztami, z wyłączeniem składników pozostałych całkowitych dochodów. Zgodnie z MSR 1 par. 88, w wyniku ujmuje się wszystkie pozycje dochodów i kosztów osiągnięte w danym okresie, chyba że MSSF wymaga lub zezwala na inne podejście. Poza wynikiem danego okresu, a bezpośrednio w kapitale własnym, są ujmowane następujące pozycje przychodów i kosztów²:

- 1) korekta błędów lat poprzednich,
- 2) skutki zmian zasad (polityki) rachunkowości,
- 3) aktualizacja wyceny aktywów dostępnych do sprzedaży,
- 4) rachunkowość zabezpieczeń przepływów pieniężnych.

Pozostałe całkowite dochody obejmują pozycje przychodów i kosztów (w tym korekty wynikające z przeklasyfikowania), które nie zostały ujęte jako zyski i straty zgodnie z tym, jak tego wymagają lub na co zezwalają inne MSSF³. Składnikami pozostałych całkowitych dochodów są:

a) zmiany w nadwyżce z przeszacowania rzeczowych aktywów trwałych bądź wartości niematerialnych do wartości godziwej na koniec okresu sprawozdawczego;

b) zyski i straty aktuarialne z tytułu programu określonych świadczeń pracowniczych;

c) zyski i straty wynikające z przeliczenia na walutę prezentacji pozycji sprawozdania finansowego jednostki działającej zagranicą, włączonej do sprawozdania finansowego jednostki. Dotyczy to przeliczenia wyników finansowych oraz sytuacji majątkowej i finansowej jednostki działającej zagranicą na walutę prezentacji⁴;

d) zyski i straty z tytułu przeszacowania składników aktywów finansowych dostępnych do sprzedaży do poziomu zamortyzowanego kosztu lub do wartości godziwej;

e) efektywna część zysków i strat związanych z instrumentem zabezpieczającym w ramach zabezpieczenia przepływów pieniężnych;

f) zmiana wartości godziwej określonych zobowiązań, dla których wybrano metodę wyceny przez wynik, którą można przypisać do zmian ryzyka kredytowego zobowiązania.

Niektóre międzynarodowe standardy sprawozdawczości finansowej wymagają ujęcia w wyniku finansowym danego okresu kwot wcześniej ujętych w kapitale z aktualizacji wyceny (a więc prezentowanych w innych całkowitych

² E. Walińska, *Międzynarodowe standardy rachunkowości. Ogólne zasady pomiaru i prezentacji pozycji bilansu i rachunku wyników*, Oficyna a Wolters Kluwer, Kraków 2007, s. 234–235.

³ Międzynarodowy Standard Rachunkowości 1. Prezentacja sprawozdań finansowych, paragraf 7, [w:] *Międzynarodowe Standardy...*, op. cit., s. A412.

⁴ Walutą prezentacji w sprawozdaniu finansowym jest waluta funkcjonalna, a więc waluta podstawowego środowiska gospodarczego, w którym działa jednostka.

dochodach). Jednostka gospodarcza dokonuje więc przeklasyfikowania (przeniesienia) innych całkowitych dochodów do wyniku finansowego okresu. Takie rozwiązanie sprawia, że te same wielkości ekonomiczne nie będą podwójnie ujęte w sprawozdaniu z całkowitych dochodów, raz przy przeszacowaniu (a więc w całkowitym dochodzie) i ponownie przy ustaleniu wyniku finansowego okresu⁵.

3. STRUKTURA SPRAWOZDANIA Z CAŁKOWITYCH DOCHODÓW

Jednostki gospodarcze stosujące MSR/MSSF sporządzają „Sprawozdanie z całkowitych dochodów za dany okres”. Zgodnie z MSR 1 „Prezentacja sprawozdań finansowych” par. 81, wszystkie pozycje dochodów i kosztów ujętych w danym okresie prezentuje się (por. rys. 1):

- a) w pojedynczym sprawozdaniu z całkowitych dochodów, lub
- b) w dwóch sprawozdaniach:
 1. odrębnym sprawozdaniu dochodów, będącym odpowiednikiem rachunku zysków i strat,
 2. sprawozdaniu z całkowitych dochodów, które zaczyna się od wyniku (zysku lub straty) i przedstawia składniki pozostałych całkowitych dochodów.

1.	POJEDYŃCZE SPRAWOZDANIE Z CAŁKOWITYCH DOCHODÓW
----	--

lub

1.	SPRAWOZDANIE Z DOCHODÓW
2.	SPRAWOZDANIE Z CAŁKOWITYCH DOCHODÓW: <ul style="list-style-type: none"> a) Wynik (zysk lub strata) b) Pozostałe całkowite dochody

Rys. 1. Sprawozdanie z całkowitych dochodów za dany okres

Źródło: opracowanie własne na podstawie MSR 1 „Prezentacja sprawozdań finansowych”.

⁵ A. Jaruga, M. Frendzel, R. Ignatowski, P. Kabalski, *Międzynarodowe standardy sprawozdawczości finansowej (MSSF/MSR) 2009. Najnowsze zmiany*, Stowarzyszenie Księgowych w Polsce, Warszawa 2009, s. 63.

Sprawozdanie z całkowitych dochodów prezentuje sumę całkowitych dochodów, obejmując wszystkie składniki wyniku (przychody i koszty) oraz pozostałe całkowite dochody. Suma ta odzwierciedla zmianę kapitału własnego w ciągu okresu, która nastąpiła na skutek transakcji oraz innych zdarzeń, inną niż zmiany wynikające z transakcji dokonywanych z właścicielami występującymi w charakterze udziałowców. Dokonywanie stosownej separacji dochodów zawsze budziło i nadal budzi kontrowersje zwłaszcza, jeśli chodzi o ich prezentację.

Taki sposób prezentacji dochodów w jednym sprawozdaniu jest novum w polskiej teorii i praktyce rachunkowości. Ma on wiele plusów w kontekście właściwej separacji dochodów na te, które wynikają z realnych procesów gospodarczych (pozycja „Wynik (zysk lub strata)” oraz na te dochody jednostki, które w danym okresie nie są jeszcze pochodnymi dokonanych transakcji gospodarczych (pozycja „Pozostałe całkowite dochody”).

Znajduje to także konsekwencje w „Sprawozdaniu ze zmian w kapitale własnym”. Zgodnie z MSR 1 par. 109, zmiany w kapitale własnym jednostki pomiędzy początkiem i końcem okresu sprawozdawczego odzwierciedlają przyrost lub spadek jej aktywów netto w ciągu okresu. Ogólna zmiana stanu kapitału własnego w okresie odpowiada łącznej kwocie przychodów i kosztów, w tym zysków i strat wygenerowanych z działalności gospodarczej jednostki w tym okresie, z wyjątkiem zmian wynikających z transakcji przeprowadzanych z właścicielami występującymi w charakterze udziałowców (takich, jak wpłaty na kapitał, odkupienie własnych instrumentów kapitałowych przez jednostkę czy wypłata dywidendy) oraz kosztów związanych bezpośrednio z takimi transakcjami.

Sprawozdanie z całkowitych dochodów obligatoryjnie prezentuje także informacje o dochodach przypadających na dwie grupy właścicieli, tj.:

- udziałowców większościowych, czyli posiadających udziały dające kontrolę nad jednostką, oraz
- udziałowców mniejszościowych nie sprawujących kontroli nad jednostką.

Kontrolę nad inną jednostką sprawuje inwestor (jednostka dominująca) wtedy i tylko wtedy, gdy inwestor ten jednocześnie:

- a) sprawuje władzę nad jednostką, w której dokonano inwestycji,
- b) z tytułu swojego zaangażowania w jednostce, w której dokonano inwestycji, podlega ekspozycji na zmienne wyniki finansowe lub posiada prawo do zmiennych wyników finansowych, oraz
- c) posiada możliwość wykorzystania sprawowanej władzy nad jednostką, w której dokonano inwestycji, do wywierania wpływu na wysokość swoich wyników finansowych⁶.

⁶ Międzynarodowy Standard Sprawozdawczości Finansowej 10 „Skonsolidowane sprawozdanie finansowe”, par. 7, [w:] *Rozporządzenie Komisji (UE) nr 1254/2012 z dnia 11 grudnia 2012 r. zmieniające rozporządzenie (WE) nr 1126/2008 przyjmujące określone międzynarodowe standar-*

Mając na uwadze to kryterium właścicielskie, w sprawozdaniu z całkowitych dochodów ujawnia się następujące informacje dotyczące dochodów⁷:

1. wynik za dany okres, które można przypisać do:
 - a) udziałów niedających kontroli oraz
 - b) udziałowców jednostki dominującej;
2. sumę całkowitych dochodów za dany okres, którą można przypisać do:
 - a) udziałów niedających kontroli oraz
 - b) udziałowców jednostki dominującej;

Pozycje o przypisaniu wyniku jednostka może prezentować w odrębnym sprawozdaniu z dochodów.

Analizując uregulowania MSR 1 „Prezentacja sprawozdań finansowych” w zakresie układu i struktury sprawozdania z dochodów, ze względu na brak szczegółowych rozwiązań i odniesienia do innych standardów trudno jednoznacznie określić jego szczegółowy wzór. Powoduje to, że sprawozdania te sporządzane przez jednostki, które stosują MSSF, mogą wykazywać istotne różnice dotyczące zakresu i szczegółowości prezentowanych informacji.

MSR 1 w par. 82 podaje minimalny zakres informacji, które należy przedstawiać w sprawozdaniu z całkowitych dochodów za dany okres sprawozdawczy (w tym sprawozdania z dochodów bez względu na jego wariant). Są to następujące pozycje:

1. Przychody,
 - 1.1. Zyski i straty wynikające z zaprzestania ujmowania aktywów finansowych wycenianych w zamortyzowanym koszcie,
2. Koszty finansowe,
3. Udział w wyniku jednostek stowarzyszonych i wspólnych przedsięwzięć ujmowanych metodą praw własności,
 - 3.1. 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,
4. Obciążenia z tytułu podatku dochodowego,
5. Jedna kwota obejmująca sumę:
 - a) wyniku po opodatkowaniu z działalności zaniechanej oraz
 - b) wyniku po opodatkowaniu ujętego w momencie przeszacowania aktywów lub grupy (grup) przeznaczonych do zbycia, stanowiących działalność

dy rachunkowości zgodnie z rozporządzeniem (WE) nr 1606/2002 Parlamentu Europejskiego i Rady w odniesieniu do Międzynarodowego Standardu Sprawozdawczości Finansowej 10, Międzynarodowego Standardu Sprawozdawczości Finansowej 11, Międzynarodowego Standardu Sprawozdawczości Finansowej 12, Międzynarodowego Standardu Sprawozdawczości Finansowej 27 (z 2011 r.) oraz Międzynarodowego Standardu Sprawozdawczości Finansowej 28 (z 2011 r.).

⁷ MSR 1, par., [w:] *Międzynarodowe Standardy..., op. cit.*

zaniechaną, do wartości godziwej pomniejszonej o koszty sprzedaży lub wyniku osiągniętego wskutek zbycia takich aktywów lub grupy (grup),

6. Wynik,

7. Każdy składnik pozostałych całkowitych dochodów pogrupowanych według rodzaju (z wyłączeniem kwot z punktu 8),

8. Udział w pozostałych całkowitych dochodach jednostek stowarzyszonych i wspólnych przedsięwzięć ujmowanych metodą praw własności,

9. Suma całkowitych dochodów.

W sprawozdaniu z całkowitych dochodów oraz w odrębnym sprawozdaniu z dochodów (jeśli jest prezentowane) jednostka prezentuje dodatkowe pozycje, grupy pozycji i sumy częściowe, jeżeli taki sposób prezentacji jest przydatny dla zrozumienia finansowych wyników działalności jednostki.

4. PREZENTACJA PRZYCHODÓW I KOSZTÓW UJĘTYCH W WYNIKU

Wszystkie przychody i koszty w sprawozdaniu z dochodów przyporządkowane są do normalnej działalności, w ramach której wyodrębnia się działalność kontynuowaną i niekontynuowaną (zaniechaną). Jednostka prezentuje i ujawnia informacje, które umożliwiają użytkownikom sprawozdań finansowych ocenę finansowych skutków działalności zaniechanej oraz zbycia aktywów trwałych (lub grup do zbycia).

Szczegółowe kwestie ujmowania i wyceny przychodów są rozwinięte w MSR 18 „Przychody”. **Przychody** definiuje się jako wpływy korzyści ekonomicznych brutto danego okresu, powstałe w wyniku zwykłej działalności jednostki, skutkujące zwiększeniem kapitału własnego, innymi niż zwiększenie kapitału wynikającego z wpłat udziałowców. Przychody powstają w wyniku następujących transakcji i zdarzeń⁸:

1. sprzedaży dóbr (które jednostka wytworzyła w celu ich sprzedaży lub zakupiła z zamiarem ich odsprzedaży),

2. świadczenia usług (wykonywanie ustalonych umownie zadań przez ustalony okres czasu),

3. użytkowania przez inne podmioty aktywów jednostki, przynoszących:

a) odsetki – tj. opłaty za użytkowanie środków pieniężnych lub ich ekwiwalentów, lub kwot należnych jednostce),

b) tantiemy – tj. opłaty za użytkowanie długoterminowych aktywów jednostki, np. patentów, znaków handlowych, praw autorskich),

c) dywidendy – tj. podział zysków pomiędzy posiadaczy inwestycji kapitałowych proporcjonalnie do ich stanu posiadania poszczególnych rodzajów kapitału.

⁸ MSR 18 „Przychody”, par. 5–7, [w:] *Międzynarodowe Standardy..., op. cit.*

Zatem według MSR 18 przychody z tytułu odsetek, dywidend i tantiem są przychodami operacyjnymi. Według ustawy o rachunkowości są to przychody finansowe lub pozostałe przychody operacyjne.

Jednostka prezentuje podział kosztów ujętych w wyniku w układzie porównawczym (co przedstawiono w tab. 2) albo w układzie kalkulacyjnym, (przedstawiony w tab. 3), biorąc za podstawę ich rodzaj lub funkcję w jednostce, w zależności od tego, która forma prezentacji dostarcza informacji, które są wiarygodne i bardziej przydatne⁹. Wybór zależy od czynników historycznych, uwarunkowań danego sektora, rodzaju działalności jednostki.

Zachęca się jednostki do prezentowania podziału kosztów według jednego z w/w układów w sprawozdaniu z całkowitych dochodów lub w odrębnym sprawozdaniu z dochodów. Jednostka stosująca metodę prezentacji kosztów w układzie kalkulacyjnym ujawnia dodatkowe informacje o kosztach w układzie porównawczym (rodzajowym), w tym kwotę kosztów amortyzacji i kosztów świadczeń pracowniczych. Informacja o kosztach rodzajowych jest bardziej użyteczna przy prognozowaniu przepływów pieniężnych.

Tabela 2

Prezentacja kosztów – układ porównawczy

Przychody		X
Pozostałe dochody		X
Zmiana stanu zapasów wyrobów gotowych i produkcji w toku	X	
Zużycie surowców i materiałów	X	
Świadczenia pracownicze	X	
Amortyzacja	X	
Pozostałe koszty	X	
Koszty ogółem		(X)
WYNIK PRZED OPODATKOWANIEM		X

Źródło: MSR 1, par. 102.

Właściwy poziom kosztów ustala się przez ich korektę o zmianę stanu zapasów wyrobów gotowych i produkcji w toku. Ta pozycja nie obejmuje zmiany stanu rozliczeń międzyokresowych kosztów. Te ostatnie ujmują się zgodnie z treścią ekonomiczną i definicjami aktywów, zobowiązań i kosztów.

Zasady ustalenia poszczególnych rodzajów kosztów określone są w innych MSR.

Zgodnie z MSR, wyodrębnienie wyniku na pozostałej działalności operacyjnej nie jest zasadne, bo działalność operacyjną należy rozpatrywać jako całość.

⁹ MSR 1, par. 99.

Tabela 3

Prezentacja kosztów – układ kalkulacyjny

Przychody	X
Koszt własny sprzedaży	(X)
ZYSK BRUTTO NA SPRZEDAŻY	X
Pozostałe dochody	X
Koszty sprzedaży	(X)
Koszty ogólnego zarządu	(X)
Pozostałe koszty	(X)
WYNIK PRZED OPODATKOWANIEM	X
Koszty finansowe	(X)
Udział w wyniku jednostek stowarzyszonych i wspólnych przedsięwzięciach ujmowanych metodą praw własności	X/(X)
Zyski lub straty z wyceny aktywów finansowych	X/(X)
Obciążenia z tytułu podatku dochodowego	(X)
Kwota wyniku po opodatkowaniu z działalności zaniechanej	X/(X)
WYNIK	X/(X)

Źródło: opracowanie własne na podstawie: MSR 1, par. 103.

W przypadku istotności pozycji przychodów i kosztów należy ujawnić osobno ich rodzaj i kwotę w sprawozdaniu z całkowitych dochodów lub w informacji dodatkowej. Okoliczności, które wskazują na oddzielne wykazywanie pozycji przychodów i kosztów to¹⁰:

- a) odpisy aktualizujące wartość zapasów do wartości netto możliwej do uzyskania lub wartość rzeczowych aktywów trwałych do wartości odzyskiwalnej, jak również odwrócenie takich zapisów,
- b) restrukturyzacja działalności jednostki oraz odwrócenie rezerw na koszty restrukturyzacji,
- c) zbycie rzeczowych aktywów trwałych,
- d) zbycie inwestycji,
- e) działalność zaniechana,
- f) rozliczenia z tytułu spraw sądowych,
- g) inne odwrócenia rezerw.

5. ANALIZA PORÓWNAWCZA SPRAWOZDAŃ Z CAŁKOWITYCH DOCHODÓW WYBRANYCH SPÓŁEK GIEŁDOWYCH

Poniżej zaprezentowano sprawozdania z całkowitych dochodów wybranych spółek giełdowych, które stosują MSR/MSSF. Z zestawień tych wynika, że struktura sprawozdań nie jest jednolita, aczkolwiek minimalne informacje wymagane przez standardy są ujawniane.

¹⁰ MSR 1, par. 98.

Tabela 4

Sprawozdanie z całkowitych dochodów Makarony Polskie SA – wariant kalkulacyjny (2011 r.)

Za okres	nota	2011	2010
PRZYCHODY NETTO ZE SPRZEDAŻY			
Przychody netto ze sprzedaży produktów i usług			
Przychody netto ze sprzedaży towarów i materiałów			
KOSZT WŁASNY			
Koszty wytworzenia sprzedanych produktów i usług			
Wartość sprzedanych towarów i materiałów			
ZYSK (STRATA) BRUTTO ZE SPRZEDAŻY			
Koszty sprzedaży			
Koszty ogólnego zarządu			
Pozostałe przychody			
Pozostałe koszty			
ZYSK(STRATA) Z DZIAŁALNOŚCI KONTYNUOWANEJ			
Przychody finansowe			
Koszty finansowe			
ZYSK (STRATA) BRUTTO			
Podatek dochodowy – część bieżąca			
Podatek dochodowy – część odroczone			
ZYSK (STRATA) NETTO z działalności kontynuowanej			
<i>W tym przypadający na:</i>			
Akcjonariuszy jednostki dominującej			
Udziały niekontrolujące			
Podstawowy wynik netto przypadający na jedną akcję w zł			
Rozwodniony wynik netto przypadający na jedną akcję w zł			
Inne całkowite dochody/straty netto			
CAŁKOWITE DOCHODY NETTO OGÓŁEM			
<i>Całkowite dochody netto przypadające na:</i>			
Akcjonariuszy jednostki dominującej			
Udziały niekontrolujące			

Źródło: www.makarony.pl. Data dostępu 20.06.2012.

Tabela 5

Sprawozdanie z całkowitych dochodów KGHM Polska Miedź SA

	nota	T2	T1
Przychody sprzedaży			
Koszty sprzedanych produktów, towarów i materiałów			
ZYSK BRUTTO ZE SPRZEDAŻY			
Koszty sprzedaży			
Koszty ogólnego zarządu			
Pozostałe przychody operacyjne			
Pozostałe koszty operacyjne			
ZYSK Z DZIAŁALNOŚCI OPERACYJNEJ			
Koszty finansowe			
ZYSK PRZED OPODATKOWANIEM			
Podatek dochodowy			
ZYSK NETTO			
INNE CAŁKOWITE DOCHODY Z TYTUŁU:			
Aktywów finansowych dostępnych do sprzedaży			
Instrumentów zabezpieczających przepływy pieniężne			
Podatku dochodowego związanego z pozycjami prezentowanymi w innych całkowitych dochodach			
INNE CAŁKOWITE DOCHODY ZA OKRES OBROTOWY, NETTO (suma razem)			
ŁĄCZNE CAŁKOWITE DOCHODY			
Zysk na akcję za okres roczny (w zł)			
– podstawowy			
– rozwodniony			

Źródło: www.kghm.pl. Data dostępu 20.06.2012.

Tabela 6

Jednostkowe sprawozdanie z całkowitych dochodów PKN ORLEN SA

Za okres	2011	2010
Rachunek zysków i strat		
PRZYCHODY ZE SPRZEDAŻY		
Koszt własny sprzedaży		
ZYSK BRUTTO ZE SPRZEDAŻY		
Koszty sprzedaży		
Koszty ogólnego zarządu		
Pozostałe przychody operacyjne		
Pozostałe koszty operacyjne		
ZYSK Z DZIAŁALNOŚCI OPERACYJNEJ		
Przychody finansowe		
Koszty finansowe		
Przychody i koszty finansowe (netto)		
ZYSK (STRATA) PRZED OPODATKOWANIEM		
Podatek dochodowy		
ZYSK (STRATA) NETTO		
SKŁADNIKI INNYCH CAŁKOWITYCH DOCHODÓW		
Wycena instrumentów zabezpieczających		
Rozliczenie instrumentów zabezpieczających		
Podatek odroczony od składników innych całkowitych dochodów		
CAŁKOWITE DOCHODY NETTO		
Zysk netto i rozdwniony zysk netto na jedną akcję (w zł)		

Źródło: www.raportroczny.orken.pl. Data dostępu 20.06.2012.

Z powyższych przykładowych sprawozdań z całkowitych dochodów można wyciągnąć następujące wnioski:

- spółka „Makarony Polskie” wyraźnie wykazuje wynik z działalności kontynuowanej, podczas gdy spółki „KGHM Polska Miedź” czy „PKN Orlen” nie wyróżniają takiej pozycji. Można więc domniemywać, że cały wynik tych dwóch ostatnich spółek został osiągnięty na działalności kontynuowanej;
- każda ze spółek ujmuje pozostałe przychody operacyjne i pozostałe koszty operacyjne łącznie w segmencie podstawowej działalności operacyjnej. Użyty

kownik sprawozdania musi więc sam obliczyć zysk (stratę) ze sprzedaży, która to wielkość jest często brana pod uwagę w dość powszechnie stosowanych wskaźnikach rentowności (np. w postaci EBIT);

- KGHM Polska Miedź nie ujawnia odrębnie przychodów finansowych i kosztów finansowych, tylko w pozycji „koszty finansowe” wykazuje skompensowane przychody i koszty finansowe;

- spółki wykazują zróżnicowane tytuły pozostałych całkowitych dochodów. Z danych spółki „PKN Orlen” wynika, że stosuje ona rachunkowość zabezpieczeń. Zwłaszcza w takich przypadkach występują pozostałe całkowite dochody;

- w grupie pozostałych całkowitych dochodów ujawnia się podatek dochodowy dotyczący każdej pozycji tych dochodów. Podatek dochodowy to ważna pozycja sprawozdania¹¹.

6. ZAKOŃCZENIE

Po wieloletnich dyskusjach w światowym środowisku rachunkowości nad kwalifikacją dochodów i wyników oraz ich ujmowaniem w sprawozdaniu finansowym, Unia Europejska zaadoptowała istotne zmiany w prezentacji informacji finansowych przez jednostki stosujące MSSF/MSR. Wprowadzono sprawozdanie z całkowitych dochodów, obejmujące wielkości wynikowe w klasycznym rachunku zysków i strat oraz inne całkowite dochody. Jest to zgodne z finansową koncepcją zachowania kapitału. Sprawozdanie to odzwierciedla faktycznie nadwyżkę aktywów netto na koniec okresu obrotowego nad wartością aktywów netto na początek tego okresu, po wyłączeniu wszelkich wypłat na rzecz właścicieli i wkładów wniesionych przez właścicieli w danym okresie obrotowym. Zarówno udziałowcy kontrolujący, jak i niekontrolujący mają w jednym sprawozdaniu informację o wielkości łącznych dochodów wygenerowanych przez spółkę w okresie sprawozdawczym.

BIBLIOGRAFIA

- Bek-Gaik B., *Sprawozdanie z całkowitych dochodów w biznesowej koncepcji sprawozdawczości finansowej IASB/FASB*, [w:] *Zeszyty Teoretyczne Rachunkowości* 69 (125), Stowarzyszenie Księgowych w Polsce, Warszawa 2012.
- Jaruga A., Frendzel M., Ignatowski R., Kabalski P., *Międzynarodowe standardy sprawozdawczości finansowej (MSSF/MSR) 2009. Najnowsze zmiany*, Stowarzyszenie Księgowych w Polsce, Warszawa 2009.

¹¹ B. Bek-Gaik, *Sprawozdanie z całkowitych dochodów w biznesowej koncepcji sprawozdawczości finansowej IASB/FASB*, [w:] *Zeszyty Teoretyczne Rachunkowości* 69 (125), Stowarzyszenie Księgowych w Polsce, Warszawa 2012, s. 121–142.

- Międzynarodowe Standardy Sprawozdawczości Finansowej 2011. Część A*, IASB, London 2011.
Tłumaczenie i wydanie polskie: Stowarzyszenie Księgowych w Polsce, Warszawa 2011.
- Rozporządzenie Komisji (UE) nr 1254/2012 z dnia 11 grudnia 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 Sprawozdawczości Finansowej 10, Międzynarodowego Standardu Sprawozdawczości Finansowej 11, Międzynarodowego Standardu Sprawozdawczości Finansowej 12, Międzynarodowego Standardu Sprawozdawczości Finansowej 27 (z 2011 r.) oraz Międzynarodowego Standardu Sprawozdawczości Finansowej 28 (z 2011 r.)*.
- Walińska E., *Międzynarodowe standardy rachunkowości. Ogólne zasady pomiaru i prezentacji pozycji bilansu i rachunku wyników*, Oficyna a Wolters Kluwer, Kraków 2007.

Halina Buk

SYSTEMATIC AND ANALYSIS OF THE COMPREHENSIVE INCOME ESTABLISHED BY IFRS

The aim of the article is to present the comprehensive income established by International Financial Reporting Standards. Statement of comprehensive income was implemented by Polish accounting law in 2009 for the entities using international financial reporting standards. In the article were explained main categories which influence on the comprehensive income. Some of the entities can present their total comprehensive income for a period as a single statement of comprehensive income, or in two statements – an income statement and a statement of comprehensive income. Three examples of these statements shows that in the practice there are not one scheme presentation of the income.

Key words: income, profit and loss statement, statement of the comprehensive income.