

Jerzy Gierusz\*

## **Reklasyfikacja kosztów i przychodów ze sprawozdania z całkowitych dochodów do rachunku zysków i strat – przyczyny, zakres i konsekwencje**

### **Wstęp**

Koszty i przychody to podstawowe kategorie wyznaczające wynik finansowy przedsiębiorstwa, będący jedną z głównych miar dokonań jednostki. Definicje tych pojęć ewaluowały na przestrzeni ostatnich lat, a w ślad za nimi przekształceniom podlegała forma prezentacji informacji o wyniku finansowym.

Współcześnie strukturyzowanie danych o kosztach i przychodach w sposób zapewniający odbiorcy informacji uzyskanie pełnej wiedzy o rezultatach pracy przedsiębiorstwa to jeden z podstawowych problemów rachunkowości. Jego ranga wzrasta wobec stopniowego przechodzenia od wyceny na poziomie kosztu historycznego do pomiaru wartości godziwej. Generuje to kwoty przeszacowań odnoszone wprost na kapitał własny, a ujawniane w sprawozdaniu z całkowitych dochodów (SCD).

Celem niniejszego artykułu jest zbadanie przyczyn, zakresu i konsekwencji reklasyfikacji wybranych pozycji kosztów i przychodów z SCD do rachunku zysków i strat (RZiS). Na tym tle ocenie poddane zostaną propozycje zawarte w projekcie nowych Założeń koncepcyjnych MSSF, przygotowane przez IASB w 2013 r. Spróbujemy udowodnić tezę, iż rozwiązaniem zapewniającym przejrzystość i zrozumiałość sprawozdania finansowego jest budowa SCD z pełną reklasyfikacją tytułów kosztów i przychodów, których moment realizacji można jednoznacznie zidentyfikować.

W pracy wykorzystano głównie metody studiów literatury przedmiotu i analizy aktów prawnych.

### **1. Geneza problemu**

Jeszcze w latach 70. ubiegłego wieku koszty definiowano bardzo wąsko jako wyrażone w cenach nabycia zużycie zasobów przedsiębiorstwa, przychody natomiast odzwierciedlały wartość sprzedaży w cenach

---

\* Prof. dr hab., Katedra Rachunkowości, Wydział Zarządzania, Uniwersytet Gdański, ul. Armii Krajowej 101, 81-824 Sopot, rachunkowosc@wzr.pl

realizacji. W tym podejściu wynik stanowił przede wszystkim narzędzie oceny skuteczności działania zarządu, z ekspozycją funkcji powierniczej. Przedmiotem ewidencji były realne transakcje gospodarcze zachodzące zwłaszcza w kontaktach z dostawcami, pracownikami i odbiorcami, a dominowały zasady realizacji i ostrożności. Za najważniejszą cechę informacji dostarczanych przez rachunkowość należało w tym kontekście uznać jej wiarygodność. Bliskość prawa bilansowego i podatkowego ograniczała rolę polityki rachunkowości i minimalizowała znaczenie odroczonego podatku dochodowego. Dla prezentacji wyniku finansowego wystarczał rachunek zysków i strat, ujawniający w ostatnim wierszu zysk/stratę netto na poziomie operacyjnym [Gierusz, Gawrońska, 2012, s. 29–33].

W latach 80. i 90. ubiegłego wieku wraz z dominacją koncepcji zarządzania wartością zmieniły się też zadania stawiane przed rachunkowością. Od sprawozdawczości finansowej zaczęto oczekiwać przede wszystkim wsparcia w pomiarze przyrostu wartości przedsiębiorstwa – w ślad za tym przedefiniowano pojęcia kosztów, przychodów i wyniku finansowego. Zgodnie z Załoženiami koncepcyjnymi MSSF z 1989 r. koszty/przychody oznaczają zwiększenia i/lub zmniejszenia wartości aktywów i zobowiązań, co powoduje zmiany kapitału własnego, inne niż powstałe wskutek ingerencji właścicieli [Międzynarodowe Standardy, 2011, s. A49]. Jak wskazują przytoczone zapisy, oba pojęcia zarysowano bardzo szeroko, bazując na tzw. koncepcji działalności przedsiębiorstwa. Oznacza to, że wynik finansowy obok realnych transakcji zużycia/sprzedaży odzwierciedla także efekty zdarzeń zachodzących w otoczeniu przedsiębiorstwa (np. wahania cen rynkowych posiadanych nieruchomości inwestycyjnych), a także oczekiwania zarządu wyrażane np. przez tworzone rezerwy czy odpisy aktualizujące wartość aktywów. Drugim czynnikiem przemian było perspektywne ukierunkowanie rachunkowości, czego wyrazem są nowe zapisy celów sprawozdawczości – dostarczanie informacji umożliwiających ocenę kwot, terminu i niepewności przyszłych wpływów środków pieniężnych netto do jednostki [Międzynarodowe Standardy, 2011, s. A30]. Wśród cech jakościowych informacji tworzonych przez rachunkowość na plan pierwszy wysunięto przydatność (rozumianą jako zdolność do wpływania na decyzje inwestorów), należało też zrezygnować z zasad ostrożności i realizacji. Oczywiście, oznaczało to znaczne rozejście się regulacji bilansowych i podatkowych, a w ślad za

tym wzrost znaczenia polityki rachunkowości i podatku odroczonego [Gierusz, 2013, s. 551–562].

Oprzyrządowaniem niezbędnym dla realizacji omawianych zmian stały się: wycena w wartości godziwej i wynik (dochód) całościowy. Ten ostatni termin oznacza zmianę kapitału własnego jednostki, jaka miała miejsce w danym okresie, w efekcie transakcji/zdarzeń realizowanych z innymi podmiotami niż właściciele. W regulacjach rachunkowości kategoria, o której mowa, po raz pierwszy pojawiła się w USA w 1980 r. wraz z publikacją *Statement of Financial Accounting Concepts No 3 (SFAC 3)* [Bek-Gaik, 2013, s. 213]. Do prawa europejskiego wynik całościowy wprowadziła nowelizacja MSR 1 (2007 r.), z obowiązkiem zastosowania w odniesieniu do rocznych okresów rozpoczynających się 1 stycznia 2009 r. i później. Formułę raportowania wyniku całościowego, w postaci sprawozdania z całkowitych dochodów, usankcjonował w 1997 r. w Stanach Zjednoczonych *Statement of Financial Accounting Standards No. 130 – Reporting Comprehensive Income (SFAS 130)*<sup>1</sup>, w Europie – MSR 1. Tradycyjny układ rachunku zysków i strat musiał ulec rozbudowie o koszty i przychody odnoszone wprost na kapitał własny – są to tzw. inne całkowite dochody (ICD). W związku z tymi przemianami zarysowały się trzy problemy:

- 1) czy nadal raportować wynik finansowy na poziomie operacyjnym, a jeżeli tak, to czy zachować dwa odrębne sprawozdania finansowe – RZiS oraz SCD, czy może jedno,
- 2) które pozycje kosztów i przychodów zaliczać do ICD, jakie kryteria grupowania trzeba tu zastosować,
- 3) czy tytuły ujęte w ICD należy reklasyfikować (przenosić) do RZiS (jest to tzw. „recykling”), a jeśli tak, to wszystkie czy tylko niektóre.

Podstawę dyskusji, jaka na wskazane tematy toczy się w gronie akademików i praktyków rachunkowości, stanowią zapisy projektu nowych Założeń koncepcyjnych MSSF<sup>2</sup>, przygotowane i opublikowane przez IASB w czerwcu 2013 r. [D.P., 2013].

<sup>1</sup> Stosowany do sprawozdań finansowych sporządzanych za rok obrotowy rozpoczynający się po 15 grudnia 1997 r. [Epstein, Nach, Bragg, 2010, s. 75 i dalsze].

<sup>2</sup> Zob. szerzej na temat ewolucji Założeń koncepcyjnych: [Zuchewicz, 2010, s. 371; Kędzior, Grabiński, 2011, s. 63].

## 2. Obowiązujące regulacje IASB w zakresie ICD

Istotę reklasyfikacji przedstawia uproszczony przykład liczbowy zawarty w tablicach 1 i 2.

### Przykład

W roku X jednostka uzyskała wynik na poziomie operacyjnym w wysokości 20 jednostek, a ponadto dokonała przeszacowania składnika aktywów o 5 jednostek- skutki tego przeszacowania zakwalifikowano do ICD. W roku X+1 przeszacowany składnik aktywów sprzedano z zyskiem w wysokości 5 jednostek.

**Tablica 1. Sprawozdanie z całkowitych dochodów za rok X (przykład)**

Pozycja kosztów/przychodów	Kwota
Przychody operacyjne	120
Koszty operacyjne	100
Wynik na poziomie operacyjnym	20
Inne całkowite dochody (przeszacowanie składnika aktywów)	5
Wynik całościowy	25

Źródło: Opracowanie własne.

**Tablica 2. Sprawozdanie z całkowitych dochodów za rok X+1 (przykład)**

Pozycja kosztów/przychodów	Reklasyfikacja (kwota)	Brak reklasyfikacji (kwota)
Przychody operacyjne	120	120
Koszty operacyjne	100	100
Zysk ze sprzedaży składnika aktywów	5	–
Wynik na poziomie operacyjnym	25	20
Inne całkowite dochody	–	–
Korekta reklasyfikacyjna	(5)	–
Wynik całościowy	20	20
Wynik narastająco	45 (25+20)	45 (25+20)

Źródło: Opracowanie własne.

Przedstawiony przykład pozwala na sformułowanie dwóch istotnych wniosków:

- 1) niezależnie od tego, czy jest prowadzona reklasyfikacja, czy też z niej zrezygnowano, wynik całościowy w ujęciu rocznym i narastająco pozostaje na tym samym poziomie,

2) zmianie podlega jedynie miejsce ujawnienia danej pozycji – przy reklasyfikacji w momencie realizacji transakcji (np. sprzedaży przeszacowanego uprzednio składnika aktywów) kwota wcześniej wykazywana w ICD kształtuje wynik na poziomie operacyjnym, przy braku recyklingu – fakt realizacji nie znajduje odzwierciedlenia w RZiS.

Zupełnie odmiennie przedstawia się sytuacja w przypadku ograniczenia sprawozdania finansowego do RZiS, a więc rezygnacji ze SCD, co prezentują tablice 3 i 4.

**Tablica 3. Rachunek zysków i strat za rok X (przykład)**

Pozycja kosztów /przychodów	Kwota
Przychody operacyjne	120
Koszty operacyjne	100
Wynik na poziomie operacyjnym	20

Źródło: Opracowanie własne.

**Tablica 4. Rachunek zysków i strat za rok X+1 (przykład)**

Pozycja kosztów /przychodów	Kwota
Przychody operacyjne	120
Koszty operacyjne	100
Wynik na poziomie operacyjnym	20
Wynik narastająco	40 (20+20)

Źródło: Opracowanie własne.

W omawianym przypadku kwota przeszacowania ujmowana jest w sprawozdaniu ze zmian w kapitale (funduszu) własnym i nigdy nie będzie wykazana w RZiS. Jest to szczególnie istotne, gdy nie wszystkie podmioty mają obowiązek sporządzania sprawozdania ze zmian w kapitale (funduszu) własnym – oznacza to bowiem, że w znacznym odsetku przedsiębiorstw kwota, o której mowa, „znika”. Jej śladów można jedynie dochodzić, analizując zmiany kwot bilansowych kapitałów własnych. Takie rozstrzygnięcia przyjęto w polskiej ustawie o rachunkowości.

Pozycje kosztów i przychodów zaliczane przez Międzynarodowe Standardy Sprawozdawczości Finansowej do ICD wraz z zakresem ich reklasyfikacji przedstawiono w tablicy 5.

**Tablica 5. Tytuły ICD według Międzynarodowych Standardów Sprawozdawczości Finansowej**

MSR/MSSF	Pozycja kosztów/przychodów	Podstawa prawna:		
		zakwalifikowania do ICD	objęcia reklasyfikacją	zakazu reklasyfikacji
MSR 16	skutki przeszacowania rzeczowych aktywów trwałych	§ 39, MSR 16 § 7, MSR 1		§ 41, MSR 16 § 96, MSR 1
MSR 38	skutki przeszacowania składnika aktywów niematerialnych	§ 85, MSR 38 § 7, MSR 1		§ 85, MSR 38 § 96, MSR 1
MSSF 6	skutki przeszacowania aktywów z tytułu poszukiwania i oceny zasobów mineralnych	§ 12, MSSF 6		przez analogię do regulacji MSR 16 i MSR 38
MSR 19	zyski i straty aktuarialne związane z programami określonych świadczeń pracowniczych	§ 93 A i § 93 B MSR 19 § 7, MSR 1		§ 93 D, MSR 19 § 96, MSR 1
MSSF 9	zmiany wartości godziwej inwestycji w instrument kapitałowy, który nie jest przeznaczony do obrotu	§ 5.7.5, MSSF 9 § 7, MSR 1		§ B 5.7.1 MSSF 9
MSSF 9	zysk lub strata na zobowiązaniu finansowym wycenianym w wartości godziwej przez wynik, w części przypisanej do zmiany ryzyka kredytowego	§ 5.7.7, MSSF 9 § 7, MSR 1		§ B 5.7.9 MSSF 9

MSR/MSSF	Pozycja kosztów/przychodów	Podstawa prawna:		
		zakwalifikowania do ICD	objęcia reklasyfikacją	zakazu reklasyfikacji
MSR 21	różnice kursowe powstałe na pozycjach pieniężnych, będące częścią inwestycji netto w jednostce działającej za granicą	§ 32, MSR 21	§ 48, MSR 21 § 95, MSR 1 w momencie zbycia jednostki działającej za granicą	
MSR 39	część zysków lub strat związanych z instrumentem zabezpieczającym przepływy pieniężne, która stanowi efektywne zabezpieczenie	§ 95, MSR 39 § 7, MSR 1	§ 97 i § 100 MSR 39, § 95, MSR 1 gdy zabezpieczone planowane przepływy pieniężne wpływają na wynik	

Źródło: Opracowanie własne na podstawie: [Międzynarodowe Standardy, 2011].

Analiza tablicy 5 wskazuje, że IASB nie wypracowała jak dotąd jednolitych kryteriów zaliczania kosztów/przychodów do ICD, podobnie jak brak jest takich zasad przy kierowaniu pozycji do reklasyfikacji lub jej zaniechania. Przykładowo, skutki przeszacowania inwestycji w nieruchomości rozliczane są przez wynik finansowy, ale już inwestycji w instrumenty kapitałowe nieprzeznaczone do obrotu – przez ICD. Pytanie, co uzasadnia takie wybory, pozostaje bez odpowiedzi. Trudno także wskazać argumenty przemawiające za recyklingiem, np. różnic kursowych powstałych na pozycjach pieniężnych przy zbyciu jednostki działającej za granicą (§ 48, MSR 21), wobec odstąpienia od tych działań w odniesieniu do dużo poważniejszych tytułów, jakimi są skutki przeszacowania środków trwałych lub wartości niematerialnych i prawnych.

W regulacjach polskich wobec braku SCD problem reklasyfikacji nie istnieje. Jednak kryteria odnoszenia pewnych kwot na kapitał z aktualizacji wyceny lub na wynik finansowy również nie są jednoznaczne<sup>3</sup>. Sytua-

<sup>3</sup> Wykaz pozycji przychodów i kosztów odnoszonych wprost na kapitał własny zgodnie z regulacjami polskiego prawa bilansowego zawiera praca [Gierusz, 2010, s. 200–204].

cję dodatkowo komplikuje fakt, iż część pozycji, w zależności od rozstrzygnięć polityki rachunkowości, może być ujmowana w kapitale własnym lub w wyniku finansowym. Przykładowo, dotyczy to skutków przeszacowania aktywów finansowych na dzień ich przekwalifikowania z kategorii utrzymywanych do terminu wymagalności do innej kategorii aktywów, lub skutków przeszacowania do wartości godziwej aktywów finansowych, dla których dotychczas nie istniała cena rynkowa ustalona na rynku regulowanym, albo wartość godziwa nie mogła być ustalona w inny wiarygodny sposób [rozporządzenie, 2001, § 23 ust. 1 i ust. 2].

### **3. Propozycje IASB zawarte w projekcie Założeń koncepcyjnych MSSF**

Kierunki rozwiązania przedstawionych problemów Rada zarysowała we wspomnianym dokumencie dyskusyjnym poświęconym nowym Założeniom koncepcyjnym MSSF. Rozdział 8 tego raportu, zatytułowany *Presentation on the statement of comprehensive income – profit or loss and other comprehensive income*, podejmuje trzy wymienione już wcześniej kwestie:

- 1) czy prezentować wynik na poziomie operacyjnym, a jeżeli tak to
- 2) jakie kryteria zastosować przy zaliczaniu pozycji do ICD,
- 3) które tytuły objąć reklasyfikacją.

Za ujawnieniem zysku/straty na poziomie operacyjnym przemawiają następujące argumenty [D.P., 2013, pkt 8.20]:

1. „Przywiązanie” użytkowników sprawozdania finansowego do tej miary dokonań przedsiębiorstwa. Dla wielu inwestorów zysk/strata stanowi punkt wyjścia do obliczania innych pochodnych wielkości (np. EBITDA) lub wskaźników (np. rentowności). Wynik finansowy może też stanowić podstawę oceny zdolności jednostki do wypłaty dywidendy oraz być pomocny przy rozliczaniu zarządu z jego obowiązków.
2. Utrzymanie porównywalności informacji w czasie. Zysk/strata są przydatne przy ocenie tendencji rozwojowych przedsiębiorstwa. Na podstawie kształtowania się tych kategorii w przeszłości można bowiem wnioskować o możliwych do uzyskania korzyściach ekonomicznych w przyszłości.
3. Wynik finansowy jest powszechnie wykorzystywany do porównań między przedsiębiorstwami w ramach branży lub między branżami, jako miara zwrotu z zainwestowanego kapitału.

Stanowisko przeciwne opiera się między innymi na następujących przesłankach [D.P. 2013, pkt 8.21]:

- 1) eksponowanie zysku lub straty na poziomie operacyjnym ogranicza znaczenie wyniku (dochodu) całościowego,
- 2) prezentowanie kosztów i przychodów bez podkreślania sum częściowych wymaganych przez RZiS jest najlepszym sposobem przekazywania informacji o zwrocie pozyskanym przez jednostkę z wykorzystanych zasobów,
- 3) przedstawienie pojedynczej liczby (zysku/straty) w SCD jako najważniejszego miernika dokonań podmiotu stanowi znaczne uproszczenie.

Ostatecznie Rada opowiada się za prezentowaniem wyniku finansowego w ramach odrębnego sprawozdania w postaci RZiS lub zysku/straty jako sumy częściowej w SCD [D.P., 2013, pkt 8.22].

W ślad za tym pojawia się pytanie o zasady zaliczania wybranych tytułów kosztów i przychodów do ICD. Niestety, nie wypracowano w tej kwestii jednolitego stanowiska. IASB uważa, iż możliwe są tu różne kryteria, zgodnie z którymi ICD stanowiłyby pozycje [D.P., 2013, tab. 8.1]:

- niezrealizowane (np. z przeszacowań) lub
- będące efektem jednorazowych transakcji, lub
- z działalności pozaoperacyjnej, lub
- o znacznej niepewności pomiaru, lub
- długoterminowe, lub
- powstające w efekcie zdarzeń będących poza kontrolą zarządu.

Należy podkreślić, że wybór każdej z tych opcji nadaje różną treść ekonomiczną, wyznacza odmienną wartość poznawczą wynikowi finansowemu na poziomie operacyjnym.

W dyskusji na temat trzeciej kwestii – zasadności i zakresu reklasyfikacji – przytaczane są następujące argumenty. Za recyklingiem przemawia porównywalność sprawozdań finansowych jednostek, które przyjęły dla tej samej pozycji aktywów/zobowiązań różne podstawy wyceny (np. koszt historyczny i wartość godziwą). Dlatego jest to zabieg konieczny, jednak stosować go należy jedynie wówczas, gdy można precyzyjnie wskazać moment ewentualnej reklasyfikacji (np. przeniesieniu do RZiS podlega kwota przeszacowania do wartości godziwej instrumentu zabezpieczającego, co ma miejsce w momencie realizacji zabezpieczanej transakcji) [D.P., 2013, pkt 8.24].

Jednak reklasyfikacja utrudnia zrozumienie sprawozdania finansowego, przez trzykrotne ujmowanie tej samej pozycji – raz w ICD, ponownie przy wycofaniu z ICD, po raz trzeci przy wprowadzaniu do RZiS. Prezentowany pogląd jest zasadny zwłaszcza w sytuacji, gdy IASB nie może wypracować jednolitego stanowiska, co do kryterium wyróżniania tytułów odnoszonych na ICD lub wprost na RZiS. Przy pomijaniu recyklingu zagadnienie, o którym mowa, traci na znaczeniu. Ponadto brak przekwalifikowania podnosi rangę całkowitego dochodu jako zasadniczej miary dokonań przedsiębiorstwa [D.P., 2013, pkt 8.25].

Ostatecznie Rada opowiada się za recyklingiem, proponując w tym zakresie dwa rozwiązania: wąskie i szerokie.

Podjęcie wąskie zakłada, iż możliwa jest reklasyfikacja, ale w ograniczonym zakresie. Pogląd ten opiera się na następujących założeniach:

- 1) pozycje kosztów i przychodów prezentowane w RZiS stanowią podstawowe źródło informacji na temat zwrotu uzyskanego przez jednostkę z użytkowanych zasobów,
- 2) wszystkie tytuły kosztów i przychodów powinny być ujęte w RZiS, chyba że uznanie jednej z nich za element ICD poprawi przydatność RZiS,
- 3) pozycja wstępnie ujęta jako ICD musi być przeniesiona do RZiS, jeżeli skutkuje to uzyskaniem bardziej przydatnych informacji [D.P., 2013, pkt 8.42–8.51].

W efekcie podjęcie wąskie pozwala zakwalifikować do ICD i objąć przekwalifikowaniem [D.P., 2013, pkt 8.54–8.64]:

- 1) tzw. „pozycje pomostowe” (*bridging items*),
- 2) skutki „nietrafnej ponownej wyceny” (*mismatched remeasurements*).

Pozycja pomostowa powstaje, gdy ten sam składnik aktywów lub zobowiązań jest przeszacowany do dwóch różnych poziomów – dla potrzeb ujęcia w RZiS oraz w bilansie (sprawozdaniu z sytuacji finansowej). Różnica między tymi dwoma poziomami wyceny byłaby prezentowana jako ICD w SCD.

Przykładowo, Exposure Draft zmian do MSSF 9 z 2012 r. proponuje, aby w określonych okolicznościach instrumenty dłużne wyceniać w wartości godziwej dla potrzeb bilansu oraz w zamortyzowanym koszcie w celu ustalenia kwot prezentowanych w RZiS. Pozycja ujęta jako ICD byłaby różnicą pomiędzy wyceną danego instrumentu w wartości godziwej i w zamortyzowanym koszcie. Rada ma świadomość, że dwukrotna wycena może generować dodatkowe koszty, stąd potrzeba roz-

ważenia, czy osiągnięte korzyści przewyższają te koszty. Kwoty ujęte jako ICD byłyby przenoszone do RZiS – przykładowo w sytuacji, gdy dwukrotnie wyceniony instrument dłużny utraciłby wartość lub nastąpiłaby jego realizacja.

Nietrafiona ponowna wycena na miejsce, gdy systematycznemu przeszacowaniu do aktualnej wartości podlega pojedyncza pozycja aktywów lub zobowiązań wchodząca w skład pewnego zbioru, gdy tymczasem powiązane z nią aktywa/zobowiązania przeszacowywane nie są. Rozpoznanie skutków takich przeszacowań w RZiS ograniczyłoby zrozumiałość i wartość predykcijną informacji zawartych w tym elemencie sprawozdania finansowego. Stąd postulat ujęcia ich jako ICD.

Przykładowo, MSSF wymagają, aby większość pochodnych instrumentów finansowych wyceniana była w wartości godziwej. Kiedy instrument pochodny jest wykorzystywany do zabezpieczenia przyszłej transakcji, zmiany w jego wartości godziwej mogą zachodzić w danym okresie sprawozdawczym lub w okresach poprzedzających realizację zabezpieczanej transakcji. Zmiany, o których mowa, byłyby ujmowane wstępnie jako element ICD. Ich przeniesienie do RZiS powinno nastąpić w momencie realizacji zysków/strat z zabezpieczanej transakcji.

Akceptacja podejścia wąskiego oznaczałaby, iż wiele pozycji obecnie ujmowanych jako ICD byłoby klasyfikowanych do RZiS i odwrotnie – niektóre elementy prezentowane dzisiaj w RZiS wymagałyby przeniesienia do ICD. Rodzi to duże zmiany w już istniejących standardach. Natomiast podejście szerokie oznacza zwiększenie zakresu ICD, a więc także tytułów objętych przenoszeniem [D.P., 2013, pkt 8.79–8.96].

Pierwsze dwa założenia przyjęte dla omawianego rozwiązania są identyczne jak w podejściu wąskim (rozszerzeniu podlega jedynie ich interpretacja), pojawia się natomiast nowe, trzecie założenie:

- pozycja, która została ujęta jako ICD, powinna być przeniesiona do RZiS tylko wtedy, gdy spowoduje to uzyskanie istotnych informacji.

Różnica pomiędzy analizowanymi koncepcjami polega głównie na tym, że nie wszystkie pozycje zakwalifikowane do ICD muszą być objęte przenoszeniem, a ponadto do ICD zaliczony został trzeci element – efekt tzw. przejściowej ponownej wyceny (*transitory remeasurements*). Dotyczy to aktywów lub zobowiązań, które:

- 1) mają charakter długoterminowy,
- 2) ich bieżące wyceny mogą podlegać istotnym wahaniom,

3) ujęcie skutków tych wycen wstępnie w ICD zwiększy wartość informacyjną RZiS.

Przykładem tytułów włączonych w „prześciową ponowną wycenę” są aktywa i zobowiązania programów emerytalnych. Rada każdorazowo w standardzie wskazywać będzie, czy recykling pozycji objętej „prześciową ponowną wyceną” jest zasadny. W przypadku programów emerytalnych wskazanie podstaw do reklasyfikacji może być trudne. Należy podkreślić, że pozycje pomostowe oraz skutki nietrafnej ponownej wyceny zawsze byłyby przenoszone do RZiS.

#### **4. Próba rozwiązania problemu reklasyfikacji kosztów**

Odpowiedzi na pytania o kryteria zaliczania wybranych pozycji kosztów i przychodów do ICD oraz o zasadność ich reklasyfikacji mają jeden element wspólny. Tym spoiwem jest trafne zdefiniowanie wartości poznawczej wyniku finansowego ustalanego na poziomie operacyjnym, a prezentowanego w rachunku zysków i strat. Jeżeli wskażemy, jaką treść ekonomiczną niesie ze sobą ta kategoria, oczywisty stanie się zakres ICD oraz potrzeba ich przenoszenia.

Problem, o którym mowa, powinien być rozstrzygnięty na poziomie Założeń koncepcyjnych, gdyż – jak już podkreślano – aktualnie panuje tu chaos, wynikający z indywidualnych rozwiązań przyjętych w poszczególnych standardach. Rolą Założeń koncepcyjnych jest uporządkowanie tej sytuacji, tak aby budowa kolejnych standardów oraz aktualizacja już istniejących dokonywały się na spójnym fundamencie, a nie pozostawały zbiorem pojedynczych przypadków. Analiza dokumentu dyskusyjnego IASB wskazuje, iż jak dotychczas Rada nie potrafi tych zagadnień uporządkować.

Biorąc pod uwagę obie nadrzędne cechy jakościowe informacji generowanych przez rachunkowość – przydatność i wierność odzwierciedlenia – wydaje się, iż zysk/strata operacyjna powinna prezentować wynik finansowy przeznaczony do podziału<sup>4</sup>. Jest to kluczowa informacja zarówno dla interesariuszy zewnętrznych, a zwłaszcza obecnych i przyszłych inwestorów, jak i dla odbiorcy wewnętrznego. Wszak wynik ten przesądza o dopuszczalnej wypłacie dywidendy, ale także wskazuje na możliwe zasilenie kapitałów zapasowych przedsiębiorstwa. Jego porów-

<sup>4</sup> Podobny pogląd prezentuje: [Hońko, 2013, s. 302–309]. Zob. także: [Walińska, 2013, s. 654–659].

nania w czasie i przestrzeni powinny być interesujące zwłaszcza dla analityków giełdowych.

Aby podnieść wiarygodność omawianej kategorii, przy jej obliczaniu należy uwzględnić odpisy aktualizujące wartość aktywów i ich odwrócenie oraz tworzone i rozwiązywane rezerwy. W konsekwencji ICD powinny prezentować skutki przeszacowań aktywów i zobowiązań głównie do wartości godziwej, z reklasyfikacją tych pozycji w momencie realizacji danej transakcji (np. sprzedaży składnika aktywów objętego przeszacowaniem). W rezultacie podwyższenie/obniżenie wartości godziwej środków trwałych, wartości niematerialnych i prawnych oraz inwestycji w nieruchomości i aktywa finansowe byłoby prezentowane w SCD, które pełniłoby funkcję swego rodzaju „przedpokoju” dla realnych kosztów i przychodów ujawnianych w RZiS.

W polskim prawie bilansowym konieczne jest wprowadzenie kategorii ICD z obowiązkiem dla wszystkich podmiotów prezentacji stosownych pozycji kosztów i przychodów w SCD.

## Zakończenie

Przeprowadzone analizy pozwalają na sformułowanie następujących wniosków o charakterze ogólnym.

1. Ciągłe dążenie rachunkowości do uchwycenia bieżącej wartości aktywów i zobowiązań – czego wyrazem jest stopniowe odchodzenie od wyceny w koszcie historycznym na rzecz wartości godziwej – rodzi daleko idące konsekwencje. Jedną z nich jest rejestracja przez system skutków przeszacowań, które co prawda wpływają na kapitał własny jednostki, a więc kształtują wynik (dochód) całościowy, jednak prawdopodobieństwo ich transformacji w przepływy pieniężne jest dużo mniejsze, niż obserwujemy to w odniesieniu do realnych operacji kupna/sprzedaży. Wydaje się, iż dla przejrzystości sprawozdania finansowego pozycje takie należy jednoznacznie wyodrębnić przez ich odniesienie na ICD.
2. W efekcie powstaje potrzeba reklasyfikacji kwot, o których mowa, do RZiS. Powinno to nastąpić w momencie, gdy ich zamiana na przepływy pieniężne staje się bardziej realna. Komplikuje to niewątpliwie sprawozdanie finansowe, a zrozumienie jego treści bez głębokiej wiedzy specjalistycznej staje się coraz trudniejsze.
3. IASB próbuje rozwiązać omawiany problem, słusznie uznając, iż stosowne zapisy powinny się znaleźć w Założeniach koncepcyjnych

MSSF. Jednak bez względu na to, które z proponowanych podejść (wąskie czy szerokie) zostanie zaakceptowane, pociągnie to za sobą daleko idące zmiany w już istniejących standardach, co niewątpliwie naruszy porównywalność sprawozdań finansowych. Przypomina to budowanie fundamentów w sytuacji, gdy dom został już dawno wzniesiony.

## Literatura

1. Bek-Gaik B. (2013), *Sprawozdawczy wymiar rachunku wyników w warunkach globalnego rynku*, Wydawnictwo Uniwersytetu Łódzkiego, Łódź.
2. D.P. (2013), *A Review of the Conceptual Framework for Financial Reporting*, Discussion Paper, DP/2013/1, IASB, IFRS.
3. Epstein B.J., Nach R., Bragg S.M. (2010), *Interpretation and Application of Generally Accepted Accounting Principles*, John Willey and Sons, Ltd.
4. Gierusz J. (2010), *Koszty i przychody w świetle nadrzędnych zasad rachunkowości. Pojęcia, klasyfikacja, zakres ujawnień*, ODDK, Gdańsk.
5. Gierusz J. (2013), *Zmiany Założeń Konceptyjnych Międzynarodowych Standardów Sprawozdawczości Finansowej (1989–2010)*, w: *Nauka o rachunkowości na progu gospodarki opartej na wiedzy*, Karmańska A. (red.), Oficyna Wydawnicza Szkoła Główna Handlowa w Warszawie, Warszawa.
6. Gierusz J., Gawrońska J. (2012), *Ewolucja pojęcia wyniku finansowego a pomiar jego jakości*, „Zeszyty Teoretyczne Rachunkowości”, t. 66 (122).
7. Hońko St. (2013), *Wycena w rachunkowości. Znaczenie, podstawy, parametry i zasady*, Wydawnictwo PPH Zapol, Szczecin.
8. Kędzior M., Grabiński K. (2011), *Ocena opracowanego przez IASB i FASB projektu założeń konceptyjnych sprawozdawczości finansowej*, „Zeszyty Teoretyczne Rachunkowości”, t. 61 (117).
9. *Międzynarodowe Standardy Sprawozdawczości Finansowej (2011)*, Stowarzyszenie Księgowych w Polsce, IFRS Foundation, Warszawa.
10. Rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 12 grudnia 2001 r. w sprawie szczegółowych zasad uznawania, metod wyceny, zakresu ujawniania i sposobu prezentacji instrumentów finansowych (Dz.U. Nr 149, poz. 1674 z późn. zm.).
11. Walińska E. (2013), *Przychody rozliczane w czasie w świetle koncepcji wyniku całościowego*, w: *Nauka o rachunkowości na progu gospodarki opartej na wiedzy*, Karmańska A. (red.), Oficyna Wydawnicza Szkoły Głównej Handlowej w Warszawie, Warszawa.

12. Zuchewicz J. (2010), *Perspektywy rozwoju regulacji rachunkowości w kontekście konwergencji MSSF z US GAAP*, w: *Perspektywy rozwoju rachunkowości, analizy i rewizji finansowej w teorii i praktyce*, Micherda B. (red.), t. II, Studia i Prace Uniwersytetu Ekonomicznego w Krakowie, Kraków.

## Streszczenie

W artykule podjęto trzy problemy:

- 1) zasadności oraz formy ujawniania w sprawozdaniu finansowym zysku/straty na poziomie operacyjnym,
- 2) kryterium odnoszenia wybranych pozycji kosztów i przychodów na inne całkowite dochody,
- 3) celowości reklasyfikacji innych całkowitych dochodów do rachunku zysków i strat.

Podstawę analiz stanowił opublikowany w czerwcu 2013 r. dokument dyskusyjny IASB poświęcony nowym Założeniom koncepcyjnym MSSF.

W zakresie prezentacji wyniku finansowego na poziomie operacyjnym Rada ma wypracowany pogląd. Powinno to następować w formie odrębnego sprawozdania finansowego – rachunku zysków i strat lub w postaci wydzielonego wiersza w sprawozdaniu z całkowitych dochodów. Nie ma natomiast jednolitego stanowiska w kwestii kryterium zaliczania kosztów i przychodów do innych całkowitych dochodów i ich późniejszej reklasyfikacji. Zaprezentowano tu dwie koncepcje: wąską, gdzie ujęciu w innych całkowitych dochodach podlegałyby: tzw. „pozycje pomostowe” (*bridging items*) oraz skutki „nietrafnej ponownej wyceny” (*mismatched remeasurements*), oraz szeroką, w której wymienione tytuły byłyby uzupełnione o trzeci element, efekt tzw. „przejściowej ponownej wyceny” (*transitory remeasurements*).

Aby zapewnić użyteczność i wierność odzwierciedlenia sprawozdania finansowego, właściwym rozwiązaniem wydaje się zaliczenie do innych całkowitych dochodów skutków przeszacowań aktywów i zobowiązań do wartości godziwej z ich późniejszym recyklingiem w momencie realizacji transakcji (np. sprzedaży składnika aktywów). Pozwoliłoby to w rachunku zysków i strat prezentować wynik finansowy przeznaczony do podziału.

## Słowa kluczowe

sprawozdanie z całkowitych dochodów, reklasyfikacja, rachunek zysków i strat

## **Reclassification of incomes and expenses from other comprehensive income to profit or loss – reasons, scope and consequences (Summary)**

The article covers three issues:

- 1) justification and layout for operating profit or loss disclosures in financial statements
- 2) criteria to present some income and expense items as components of other comprehensive income
- 3) usefulness of reclassification of some other comprehensive income items to profit or loss

The basis for the presented analysis is a discussion document dealing with the new Conceptual Framework issued by the IASB in June 2013.

In terms of operating profit presentation the Board appears to have a clear opinion. It should be presented as a separate component of financial statements – as an income statement or as a separate line in the statement of comprehensive income. There is however no unanimous view on classifying certain incomes and expenses as other comprehensive income. Two concepts have been presented: the narrow one, in which only the bridging items and mismatched remeasurements would be presented, and the wider one in which transitory remeasurements are added.

In order to ensure usefulness and faithful representation in financial statements it appears reasonable to account for fair value remeasurements of assets and liabilities as part of other comprehensive income. The amounts would subsequently be recycled back to profit or loss on derecognition (for example disposal of an asset).

This would enable to present in income statement the profit figure which is available for distribution.

### **Keywords**

statement of comprehensive income, reclassification, income statement