



UNIWERSYTET SZCZECIŃSKI
**INSTYTUT EKONOMII
I FINANSÓW**

MICHAŁ HENDRYK

**UJMOWANIE I PREZENTACJA INFORMACJI
O INNYCH CAŁKOWITYCH DOCHODACH
W RACHUNKU WYNIKU CAŁKOWITEGO**

Autoreferat rozprawy doktorskiej

Promotor:

dr hab. Stanisław Hońko, prof. US

Recenzenci:

dr hab. Bogusława Bek-Gaik, prof. AGH

dr hab. Jacek Gad, prof. UŁ

Szczecin 2023

Spis treści

1 UZASADNIENIE WYBORU TEMATU	3
2 CEL ROZPRAWY DOKTORSKIEJ I HIPOTEZY BADAWCZE	4
3 STRUKTURA ROZPRAWY DOKTORSKIEJ	5
4 ŹRÓDŁA I METODY BADAWCZE	6
5 CHARAKTERYSTYKA I WYNIKI PRZEPROWADZONYCH BADAŃ	8
6 RAMY KONCEPCYJNE UJMOWANIA I PREZENTACJI WYNIKU CAŁKOWITEGO W SPRAWOZDANIACH FINANSOWYCH	11
6.1 FUNDAMENTY KONCEPCJI	11
6.2 KRYTERIA UJMOWANIA PRZYCHODÓW I KOSZTÓW W RAMACH ZYSKU LUB STRATY BĄDŹ INNYCH CAŁKOWITYCH DOCHODÓW	12
6.3 KRYTERIA ZAPRZESTAWANIA UJMOWANIA I PRZEKLASYFIKOWANIA SKŁADNIKÓW INNYCH CAŁKOWITYCH DOCHODÓW	20
6.4 WERYFIKACJA KONCEPCJI W OBSZARZE UJMOWANIA, ZAPRZESTAWANIA UJMOWANIA I PRZEKLASYFIKOWANIA SKŁADNIKÓW INNYCH CAŁKOWITYCH DOCHODÓW	21
6.5 PREZENTACJA SKŁADNIKÓW INNYCH CAŁKOWITYCH DOCHODÓW W SPRAWOZDANIU FINANSOWYM	22
6.6 PODSUMOWANIE ZAŁOŻEŃ KONCEPCJI.....	26
WNIOSKI KOŃCOWE	26
BIBLIOGRAFIA	28
ZAŁĄCZNIK NR 1: STRUKTURA ROZPRAWY DOKTORSKIEJ	29

1 Uzasadnienie wyboru tematu

Uzasadnienie wyboru tematu

Zysk¹ od wieków znajduje się w centrum zainteresowania ekonomii, finansów, zarządzania i rachunkowości [por. Hendriksen i van Breda (2002), Riahi-Belkaoui (2004), Scott (2009), Artienwicz i in. (2020), Sajnóg (2020)]. Zainteresowanie naukowców tym obszarem w dalszym ciągu ma jednak mocne uzasadnienie. Do dziś bowiem ani teoria ekonomii, ani teoria rachunkowości nie wypracowała jednej, uniwersalnej definicji zysku, mimo że wspomniane pojęcie jest używane powszechnie w zasadzie przez większość populacji. Można zatem twierdzić, że zysk jest problemem doskonałym (z racji mnogości możliwych interpretacji) i zarazem paradoksalnym (z racji powszechnego zrozumienia). Dlatego też niezwykle interesującym wyzwaniem badawczym było poszukiwanie odpowiedzi na pytanie o relacje między zyskiem w teorii ekonomii i w teorii rachunkowości. Należy przyjąć, że zysk ekonomiczny jest pojęciem szerszym niż tradycyjnie rozumiany zysk księgowy (wynik finansowy netto).

Kluczową rolą rachunkowości pozostaje – według jej współczesnych definicji – dostarczanie informacji relewantnych² (użytecznych, przydatnych) z perspektywy użytkowników tych informacji (zarówno zewnętrznych, jak i wewnętrznych). Szczególne znaczenie mają informacje o dokonaniach jednostki, których powszechnie wykorzystywanym miernikiem jest właśnie wynik finansowy netto lub jego składowe, takie jak na przykład EBIT. Dynamizacja procesów globalizacji i transformacji technologicznej, zmian postępujących w obszarze szeroko pojmowanej gospodarki oraz rozwoju rynku kapitałowego intensyfikuje rozwój rachunkowości, stawiając przed tą dyscypliną nauki i praktyki nowe wyzwania. W konsekwencji, użytkownicy informacji generowanych przez rachunkowość oczekują, że wynik finansowy netto będzie nie tylko miernikiem dokonań przedsiębiorstwa w tradycyjnym ujęciu, ale pozwoli także na pomiar zmian wartości jednostki [por. Walińska i in. (2016)]. Dlatego też w ostatnich dekadach obserwuje się reorientację nauki i praktyki rachunkowości, w tym standardów rachunkowości (Międzynarodowe Standardy Rachunkowości i US GAAP) z podejścia do pomiaru wyniku finansowego z perspektywy przychodów i kosztów (podejście wynikowe) na podejście bilansowe, w którym przychody i koszty są następstwem zmian wartości pozycji bilansowych. Powoduje to zwiększenie znaczenia wyceny w wartości godziwej. Następstwem wspomnianych zmian jest także implementacja do standardów

¹ Ilekroć w autoreferacie rozprawy doktorskiej jest mowa o zysku, należy przez to rozumieć również straty.

² Odpowiednio również: użytecznych, przydatnych, istotnych lub odpowiednich. Autor celowo posługuje się przymiotnikiem „relewantne”, ze względu na brak odpowiednika słowa *relevance* w języku polskim.

rachunkowości **kategorii wyniku całkowitego** (*comprehensive income*), odpowiadającej okresowej zmianie kapitału własnego jednostki kapitału z wyłączeniem transakcji z właścicielami. Wynik całkowity w rachunkowości obejmuje kompleksowo skutki transakcji oraz zmian wartości aktywów i zobowiązań, nawet wówczas, gdy są one rozliczane kapitałowo. Wynik całkowity stanowi zatem zbliżenie miar dokonań wykorzystywanych w rachunkowości do wyniku ekonomicznego, odzwierciedlane poprzez zsumowanie wyniku finansowego netto i innych całkowitych dochodów.

Wynik całkowity funkcjonuje w standardach rachunkowości od ponad 25 lat. Mimo tak długiego okresu nie wypracowano ram koncepcyjnych identyfikujących treść ekonomiczną wyniku całkowitego oraz określających zasady kwalifikacji pozycji wynikowych do wyniku finansowego netto lub do innych całkowitych dochodów. W konsekwencji, inne całkowite dochody są obecnie zbiorem pozycji o dość zróżnicowanym charakterze, co sprawia, że są one niezrozumiałe dla interesariuszy.

Prezentowana rozprawa doktorska wpisuje się w nurt dyskusji o istocie wyniku całkowitego z co najmniej trzech powodów. Po pierwsze, poprzez wielowymiarowe badanie relewantności informacji o przedmiotowej kategorii ekonomicznej weryfikuje ona sens implementacji koncepcji wyniku całkowitego do regulacji rachunkowości. Po drugie, stanowi próbę wskazania możliwych kierunków ewolucji standardów rachunkowości w celu zwiększenia użyteczności wyniku całkowitego dla interesariuszy. Po trzecie, nie tylko wskazuje możliwe kierunki zmian, ale zawiera uzasadnione propozycje, które – zdaniem autora – mogą stanowić ramy koncepcyjne w tym obszarze, bez rewolucyjnych zmian w standardach rachunkowości.

2 Cel rozprawy doktorskiej i hipotezy badawcze

Cel główny

Głównym celem rozprawy jest opracowanie ram koncepcyjnych ujmowania i prezentacji wyniku całkowitego w sprawozdaniach finansowych. Na potrzeby realizacji celu głównego wyodrębniono sześć **celów szczegółowych**, sformułowanych następująco:

Cele szczegółowe

1. (CP₁) porównanie istoty wyniku finansowego i zasad jego pomiaru w teorii ekonomii i teorii rachunkowości;
2. (CP₂) identyfikacja istoty i obecnie obowiązujących zasad kwalifikacji składników innych całkowitych dochodów do wyniku całkowitego;
3. (CP₃) wyodrębnienie głównych nurtów badawczych odnoszących się do koncepcji wyniku całkowitego;
4. (CP₄) porównanie relewantności informacji o wyniku finansowym netto oraz o wyniku całkowitym w kontekście aktualnego stanu badań naukowych;

5. (CP₅) porównanie relewantności informacji o wyniku finansowym netto oraz o wyniku całkowitym w kontekście potrzeb różnych grup interesariuszy;
6. (CP₆) analiza działań IASB³ w procesie ewolucji uregulowań dotyczących innych całkowitych dochodów.

Hipotezy badawcze

Realizacja przyjętych celów wymagała sformułowania następujących **hipotez badawczych**, stanowiących przypuszczenie, że:

1. (H₁) koncepcja wyniku ekonomicznego miała silny wpływ na kształtowanie się podejścia do wyniku finansowego netto w rachunkowości;
2. (H₂) MSR / MSSF nie określają spójnych zasad ujmowania i prezentacji informacji o innych całkowitych dochodach;
3. (H₃) wynik całkowity jest bardziej relewantną (użyteczną; przydatną) miarą dokonań niż wynik finansowy netto;
4. (H₄) interesariusze oczekują sformułowania koncepcji w zakresie ujmowania i prezentacji innych całkowitych dochodów.

3 Struktura rozprawy doktorskiej

W nawiązaniu do sformułowanych hipotez treść dysertacji została ujęta w czterech rozdziałach, których szczegółową strukturę przedstawiono w Załączniku nr 1 do niniejszego autoreferatu. W **rozdziale pierwszym**, stanowiącym punkt wyjścia do rozważań w kolejnych częściach pracy, dokonano przeglądu koncepcji zysku sformułowanych przez wybranych przedstawicieli teorii ekonomii. Następnie interpretacje zysku z perspektywy historii myśli ekonomicznej zostały zestawione postrzeganiem zysku w teorii rachunkowości. Obszarem wieńczącym rozdział pierwszy była analiza ewolucji koncepcji zysku w teorii rachunkowości do momentu utworzenia amerykańskiej Rady Standardów Rachunkowości Finansowej (FASB⁴, 1973 r.).

Pierwszy rozdział rozprawy

Drugi rozdział rozprawy

Rozdział drugi pracy rozpoczyna się przedstawieniem historii ewolucji uregulowań, w których, poprzez implementację koncepcji wyniku całkowitego, dokonano próby zbliżenia wyniku ekonomicznego i wyniku księgowego. W dalszej części rozdziału skoncentrowano się na przeglądzie obecnie obowiązujących US GAAP oraz szczegółowej analizie MSR / MSSF, odnoszących się do ujmowania i prezentacji informacji o składnikach innych całkowitych dochodów.

³ *International Accounting Standards Board* (IASB; pol. Rada Międzynarodowych Standardów Rachunkowości).

⁴ Ang. *Financial Accounting Standards Board*.

Poprzez systematyczny przegląd badań dotyczących wyniku całkowitego, w **trzecim rozdziale** pracy zidentyfikowano i usystematyzowano wiodące nurty badawcze. W tej części dysertacji dokonano między innymi wieloprzekrojowego porównania relewantności wyniku całkowitego i wyniku finansowego netto. Odniesiono się również do wyników badań, w których analizie poddano wpływ innych całkowitych dochodów na poziom wskaźników klasycznie opartych na wyniku finansowym netto. Przeglądowi poddano także wnioski stawiane przez autorów badań dotyczących formy prezentacji informacji o wyniku całkowitym. Rozdział zamyka omówienie badań niewpisujących się w żaden z kluczowych nurtów badawczych.

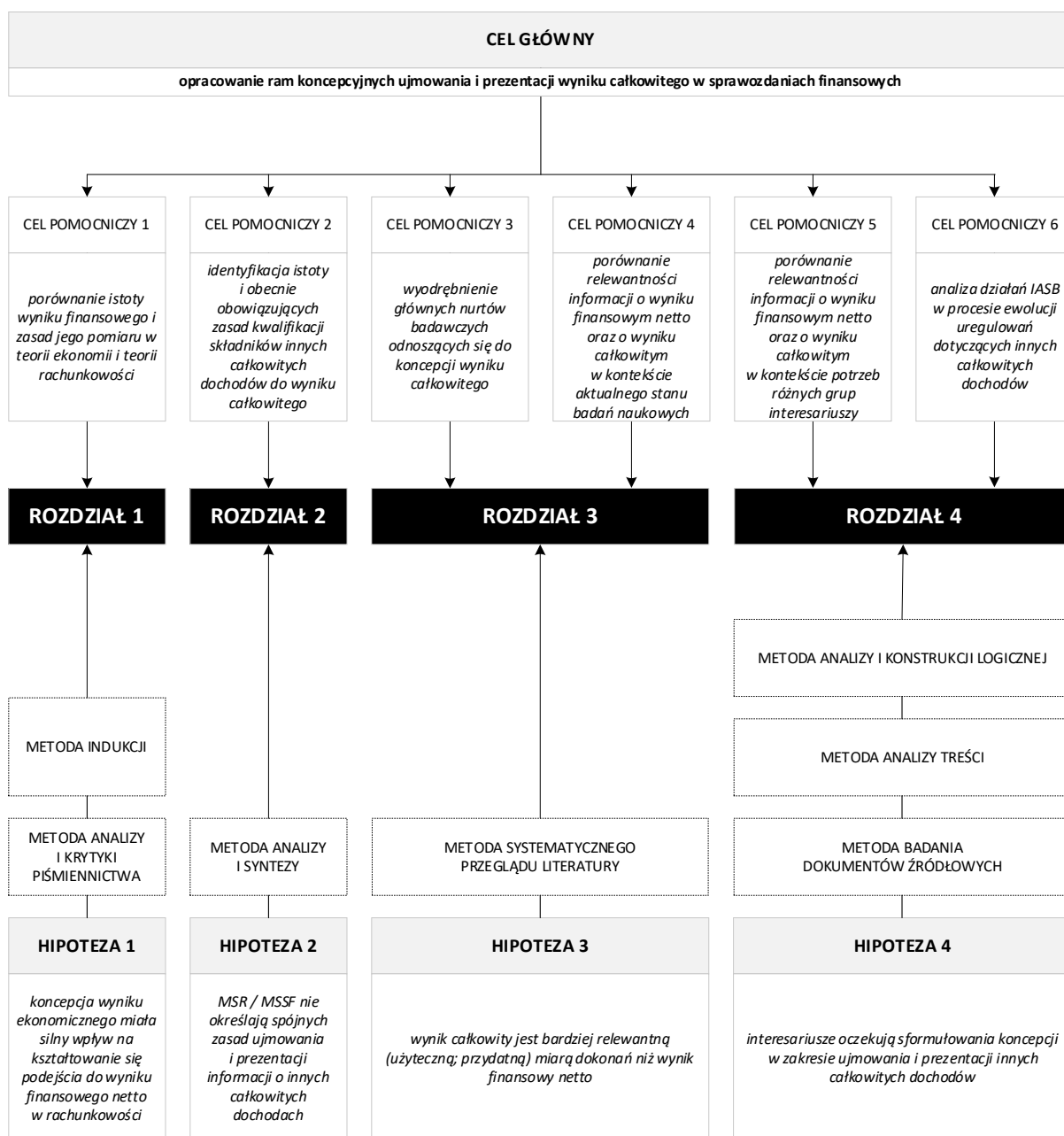
W **czwartym rozdziale** dysertacji, na podstawie analizy treści listów dyskusyjnych dwóch kluczowych dla obszaru wyniku całkowitego projektów IASB, dokonano identyfikacji potrzeb interesariuszy w zakresie ujmowania i prezentacji informacji o innych całkowitych dochodach. Przeprowadzone rozważania obejmowały również analizę zgodności potrzeb interesariuszy z obecnymi regulacjami MSR / MSSF. W dalszej części rozdziału przedstawiono kierunki zmian standardów w zakresie wyniku całkowitego, które z różnych powodów nie weszły w życie. Ostatnim i zarazem kluczowym elementem rozprawy jest **koncepcja modyfikacji zasad ujmowania i prezentacji informacji o składnikach innych całkowitych dochodów**, pozwalająca na przyjęcie, że główny cel rozprawy został osiągnięty.

4 Źródła i metody badawcze

Rozprawa ma charakter koncepcyjny, dlatego też w celu weryfikacji hipotez wyodrębniono cztery kluczowe **etapy badania**: etap badań literaturowych, etap analizy regulacji, etap badań empirycznych oraz etap koncepcyjny. W obszarze badań literaturowych kluczową rolę odegrała metoda analizy i krytyki piśmiennictwa oraz metoda indukcji. Na potrzeby etapu analizy regulacji wykorzystano przede wszystkim metodę analizy i syntezy. Etap badań empirycznych został podzielony na dwie części. W części obejmującej analizę obcych badań empirycznych wykorzystano głównie metodę systematycznego przeglądu literatury, natomiast własne badania empiryczne zostały przeprowadzone w oparciu o metodę badania dokumentów źródłowych i metodę analizy treści. Etap koncepcyjny polegał natomiast na wykorzystaniu metody analizy i konstrukcji logicznej, bazując tym samym na wnioskach wypracowanych we wcześniejszych etapach badania. W rozprawie wykorzystano literaturę międzynarodową i krajową, międzynarodowe i amerykańskie regulacje rachunkowości oraz materiały faktograficzne (między innymi sprawozdania z posiedzeń IASB i jej grup roboczych oraz listy dyskusyjne nadesłane przez interesariuszy w trakcie procesu stanowienia wybranych nowelizacji MSR 1

oraz Założeń Konceptyjnych Sprawozdawczości Finansowej z 2018 r.⁵). Wiążąc cele i hipotezy wskazane w sekcji *Cel rozprawy doktorskiej i hipotezy badawcze* ze strukturą pracy przedstawioną w sekcji *Struktura rozprawy doktorskiej* oraz metodami badawczymi zarysowanymi w niniejszej sekcji autoreferatu, na rysunku 1 podsumowano konstrukcję rozprawy.

„Mapa” rozprawy

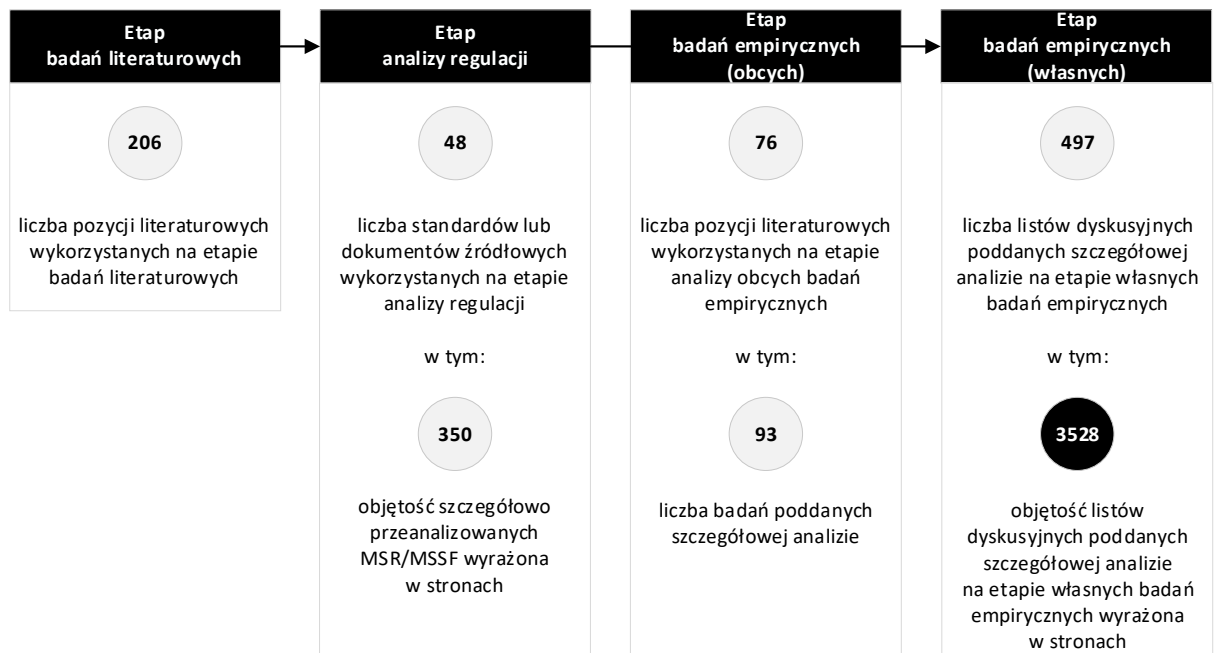


Rysunek 1. Cele, hipotezy i metody badawcze zastosowane w pracy

Źródło: opracowanie własne.

⁵ Dalej: Założenia Konceptyjne (2018).

Na rysunku 2 przedstawiono natomiast wybrane statystyki odnoszące się do poszczególnych etapów badania.



Rysunek 2. Wybrane informacje liczbowe dotyczące przeprowadzonych badań

Źródło: opracowanie własne.

5 Charakterystyka i wyniki przeprowadzonych badań

Pierwsza hipoteza, stanowiąca przypuszczenie, że koncepcja wyniku ekonomicznego miała silny wpływ na kształtowanie się podejścia do wyniku finansowego netto w rachunkowości, została zweryfikowana pozytywnie na podstawie analizy ponad 200 pozycji literaturowych. Stanowią one wycinek niezwykle bogatego dorobku myśli ekonomicznej i teorii rachunkowości. Niektóre interpretacje zysku mają charakter ponadczasowy i, co najważniejsze, stoją w ścisłym związku z rozumieniem przedmiotowego pojęcia z perspektywy nauki rachunkowości. Na szczególną uwagę zasługuje koncepcja J.R. Hicksa z 1946 r. [por. Hicks (1946)]. Zgodnie z nią zysk jest okresową nadwyżką ponad dochód pozwalający na zachowanie dobrobytu człowieka. Podobne podejście, choć z perspektywy podmiotu gospodarczego, funkcjonuje również w teorii rachunkowości. Kluczem w identyfikacji relacji pomiędzy zyskiem ekonomicznym i zyskiem księgowym jest zrozumienie pojęcia dobrobytu, lub inaczej, bogactwa, które w ujęciu J.R. Hicksa definiowane jest jako wartość bieżąca przyszłych korzyści ekonomicznych człowieka. Przekładając to na podmioty gospodarcze, zysk ekonomiczny można postrzegać jako różnicę pomiędzy wartością bieżącą kapitału własnego

Weryfikacja hipotezy 1

(a więc wartości bieżącej korzyści ekonomicznych generowanych przez przedsiębiorstwo) na koniec okresu a wartością bieżącą tak rozumianego kapitału własnego na początek okresu. W praktyce zysk ekonomiczny można zatem utożsamiać z przyrostem wartości przedsiębiorstwa, która jest miernikiem jego „dobrobytu”. Osiągnięcie takiego stanu w regulacjach rachunkowości wymagałoby wyceny wszystkich aktywów i zobowiązań w wartości bieżących.

Weryfikacja hipotezy 2

Krytyczna analiza wybranych regulacji MSR / MSSF (obejmujących łącznie około 350 stron tekstu), stanowiąca drugi etap badania, prowadzi do wniosku, że standardy stosowane obecnie w 167 krajach⁶ nie określają spójnych zasad ujmowania i prezentacji informacji o innych całkowitych dochodach. Biorąc pod uwagę fakt, że standardy dotyczące innych całkowitych dochodów funkcjonują od kilkunastu lat, wskazany wniosek jest zaskakujący. Choć MSR / MSSF powstają według podejścia opartego na konkretnych zasadach (*principle-based approach*), w odniesieniu do innych całkowitych dochodów posłużono się innym rozwiązaniem, które można określić jako „podejście oparte na bezpośrednich osądach IASB” (*IASB-based approach*). Stwierdzenie to obrazuje istotę problemu związanego z arbitralną kwalifikacją składników innych całkowitych dochodów przez regulatora. Badania przeprowadzone na potrzeby rozprawy pozwoliły na diagnozę takiego podejścia. Rachunkowość jest nauką, która rozwija się indukcyjnie, dostosowując się do warunków na rynku. Z przeprowadzonych badań wynika, że bezsilność IASB w formułowaniu ram koncepcyjnych w obszarze innych całkowitych dochodów wynika ze złożoności zagadnienia. Przykład Założeń Koncepcyjnych (2018) oraz realizowanego od kilku lat projektu *Primary Financial Statements*⁷ pozwala sądzić, że IASB stosuje w tym zakresie politykę uników. Brak też obecnie podstaw do stwierdzenia, że opisywana w rozprawie problematyka zostanie w sposób koncepcyjny rozwiązana. Przedstawione wnioski pozwalają na stwierdzenie, że **hipoteza druga** również została zweryfikowana pozytywnie.

Weryfikacja hipotezy 3

Wielowymiarowy, systematyczny przegląd literatury (etap obcych badań empirycznych – 93 badania) dowodzi również, że trudno jest obronić stwierdzenie, że wynik całkowity jest bardziej relewantną miarą dokonań niż wynik finansowy netto. Oznacza to, że **hipoteza trzecia** została zweryfikowana negatywnie. W zdecydowanej większości przeanalizowanych publikacji za kategorię bardziej relewantną uznawano wynik finansowy netto, a nie wynik całkowity. Warto jednak podkreślić, że przeprowadzone analizy identyfikują tendencję,

⁶ <https://www.ifrs.org/use-around-the-world/use-of-ifrs-standards-by-jurisdiction/> (dostęp: 5.05.2023).

⁷ Założenia projektu *Primary Financial Statements* są dostępne na stronie: <https://www.ifrs.org/projects/work-plan/primary-financial-statements/> (dostęp: 4.05.2023).

zgodnie z którą w badaniach bardziej rozbudowanych metodycznie i obejmujących większą próbę badawczą relewantność wyniku całkowitego rosła. Warto dodać, że na wyniki badań miały wpływ niedoskonałości MSR / MSSF w zakresie kwalifikacji pozycji wynikowych. Wniosek ten jest prawdziwy również w odniesieniu do konkluzji sformułowanych na podstawie analizy badań relewantności informacji o poszczególnych składnikach innych całkowitych dochodów. Interesujące wydają się również wnioski wynikające z przeglądu badań obejmujących analizy dotyczące formy prezentacji wyniku całkowitego (łącznie sprawozdanie z wyniku całkowitego czy odrębne sprawozdanie z zysków i strat oraz z innych całkowitych dochodów). W większości tych badań preferowaną formą prezentacji była wersja dwusprawozdaniowa. Można jednak również wskazać badania obejmujące znaczącą próbę badawczą, na podstawie których można wyciągnąć wnioski przeciwne. Nie bez znaczenia jest również przyzwyczajenie użytkowników sprawozdań finansowych do prezentacji wyniku finansowego netto jako ostatniej, najniższej pozycji sprawozdania z dochodów jednostki (efekt *bottom line*).

**Weryfikacja
hipotezy 4**

Co najważniejsze z perspektywy realizacji celu dysertacji, pozytywnie udało zweryfikować się **hipotezę czwartą**. Interesariusze oczekują opracowania ram koncepcyjnych dotyczących ujmowania i prezentacji innych całkowitych dochodów. Wynika to z analizy treści ok. 500 listów dyskusyjnych o łącznej objętości ponad 3 500 stron nadesłanych w procesie stanowienia nowelizacji MSR 1 oraz Założeń Koncepcyjnych (2018). Potrzeba sformułowania ram koncepcyjnych dotyczących wyniku całkowitego była sygnalizowana przez różne środowiska od kilkunastu lat. Z badań wynika także, że problem koncepcji wyniku całkowitego ma charakter globalny, łączący naukę i praktykę rachunkowości, niezależnie od modelu rachunkowości stosowanego w kraju danego respondenta. Kierunki ewolucji rozwiązań dotyczących wyniku całkowitego proponowane przez IASB odbiegały od oczekiwań interesariuszy. Co więcej, ewolucja rozwiązań dotyczących wyniku całkowitego w MSR / MSSF nie jest ani zaplanowanym, ani uporządkowanym procesem. Część działań można nawet określić jako wewnętrznie sprzeczne. Jak wynika z przeprowadzonych badań, sytuacji tej nie zmieniło wprowadzenie Założeń Koncepcyjnych (2018). Badania przeprowadzone na potrzeby weryfikacji hipotezy czwartej również potwierdzają, że znacząca większość wniosków przedstawionych w ramach analizy treści listów dyskusyjnych nadesłanych w procesie stanowienia nowelizacji MSR 1 oraz Założeń Koncepcyjnych (2018) jest obecnie aktualna.

Wnioski płynące z przeprowadzonych badań uzasadniają konieczność opracowania ram koncepcyjnych dotyczących ujmowania i prezentacji wyniku całkowitego w sprawozdaniach

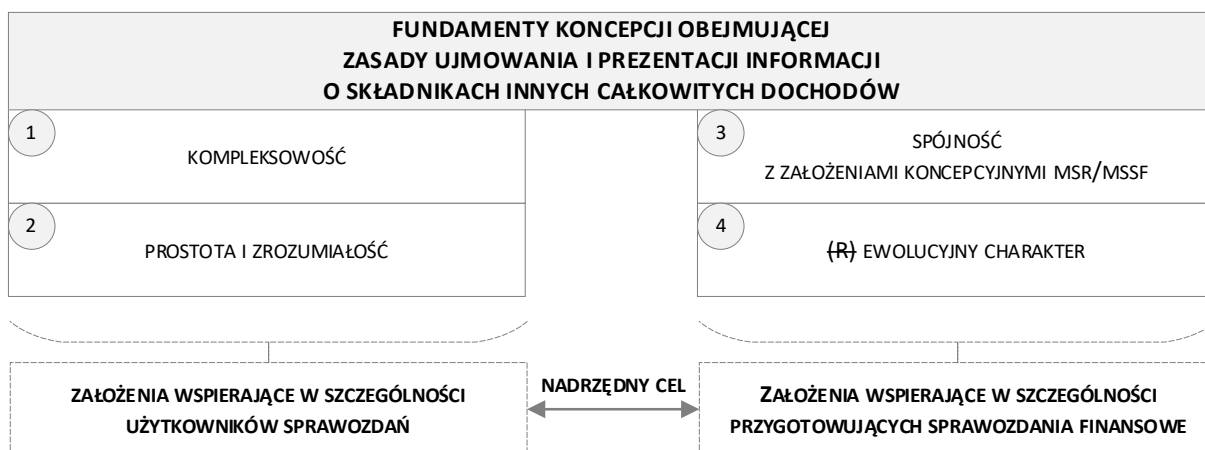
finansowych, co było **celem głównym pracy**. Pomimo upływu kilkunastu lat od implementacji kategorii innych całkowitych dochodów i wyniku całkowitego do standardów rachunkowości, wciąż istnieje potrzeba konceptualizacji zasad ich ujmowania i prezentacji. Dlatego też w rozprawie sformułowano koncepcję, która uzupełnia tę lukę.

6 Ramy koncepcyjne ujmowania i prezentacji wyniku całkowitego w sprawozdaniach finansowych

6.1 Fundamenty koncepcji

Ramy koncepcyjne ujmowania i prezentacji informacji o składnikach innych całkowitych dochodów zostały sformułowane w oparciu o **cztery fundamentalne założenia**, które przedstawiono na rysunku 3. Ich dobór nastąpił na podstawie kolejnych wniosków z badań opisanych w sekcji *Charakterystyka i wyniki przeprowadzonych badań*. Podstawą przedstawionej koncepcji są założenia istotne z perspektywy użytkowników i przygotowujących sprawozdania finansowe.

Realizacja celu głównego: fundamenty koncepcji



Rysunek 3. Fundamenty koncepcji obejmującej zasady ujmowania i prezentacji informacji o składnikach innych całkowitych dochodów

Źródło: opracowanie własne.

Wyniki przeprowadzonych badań przedstawione w sekcji *Charakterystyka i wyniki przeprowadzonych badań* wyraźnie wskazują, że koncepcja wyniku całkowitego (*comprehensive income concept*) potrzebuje (*needs*) kompleksowych rozwiązań (*comprehensive solutions*). Tym samym powinna rozwiązywać problemy we wszystkich obszarach, które dotyczą kategorii innych całkowitych dochodów. Dlatego też zamiarem autora było kompleksowe uporządkowanie zasad ujmowania i prezentacji informacji o innych całkowitych dochodach. Wymagało to wypracowania rozwiązań w obszarze:

1. ujmowania przychodów i kosztów w ramach zysku lub straty bądź innych całkowitych dochodów;
2. zaprzestawania ujmowania i przeklasyfikowania składników innych całkowitych dochodów;
3. prezentacji składników innych całkowitych dochodów w sprawozdaniu finansowym, ze szczególnym wskazaniem na:
 - a. formę prezentacji sprawozdania z zysków lub strat i innych całkowitych dochodów;
 - b. nomenklaturę odnoszącą się do poszczególnych składników innych całkowitych dochodów;
 - c. formę prezentacji podatku dochodowego odnoszącego się do składników innych całkowitych dochodów.

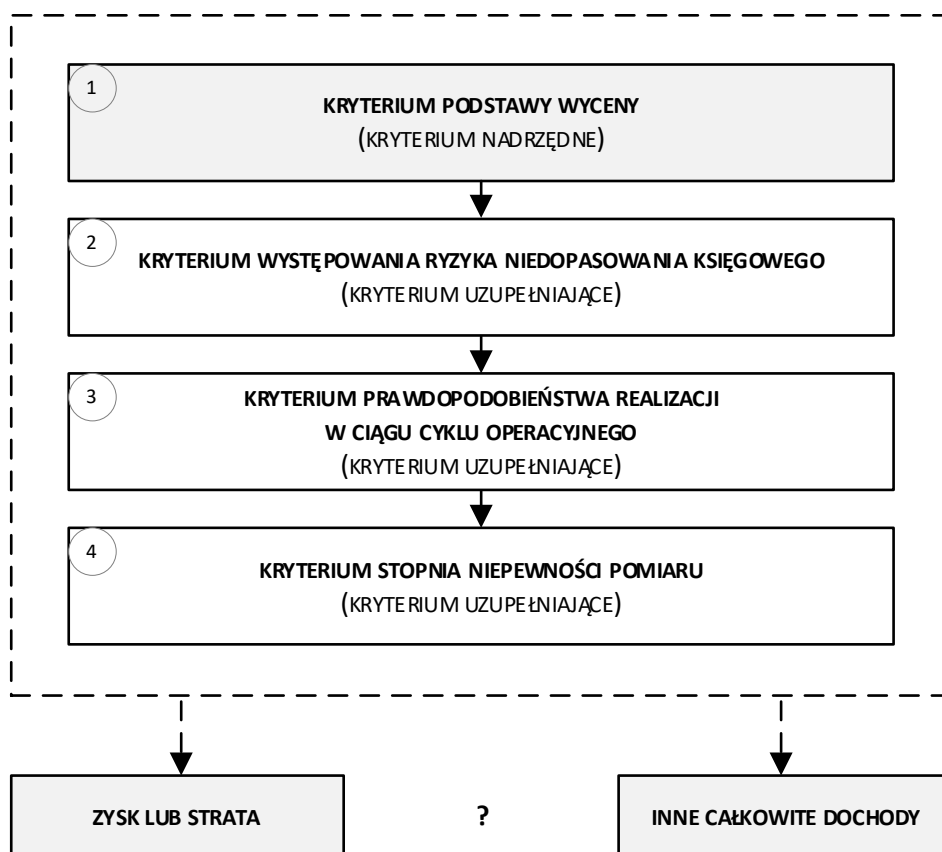
Najważniejszy element sformułowanej koncepcji stanowią kryteria kwalifikacji przychodów i kosztów do zysku lub straty bądź innych całkowitych dochodów oraz założenia dotyczące zaprzestania ujmowania i przeklasyfikowania składników innych całkowitych dochodów. Propozycje dotyczące prezentacji składników innych całkowitych dochodów w sprawozdaniu finansowym są ściśle powiązane z rozwiązaniami dotyczącymi ujmowania przedmiotowej kategorii.

Drugim fundamentalnym założeniem sformułowanej koncepcji jest prostota i zrozumiałość wypracowanych rozwiązań.

Kolejne dwa kluczowe założenia sformułowanej koncepcji mają na celu osadzenie jej w ramach obecnie obowiązujących standardów, co powinno zwiększyć jej wartość aplikacyjną. Proponowane rozwiązania wpisują się w aparat pojęciowy wynikający z Założeń Koncepcyjnych (2018), a w szczególności są zgodne z fundamentalnymi cechami jakościowymi sprawozdań finansowych. Przyjęcie takiego podejścia jest uzasadnione w kontekście wniosków sformułowanych na podstawie przeprowadzonego badania, dzięki któremu m.in. stwierdzono, że rachunkowość jest nauką, która rozwija się indukcyjnie.

6.2 Kryteria ujmowania przychodów i kosztów w ramach zysku lub straty bądź innych całkowitych dochodów

Punktem wyjścia jest dostosowanie kryteriów do treści ekonomicznej innych całkowitych dochodów. W ramach przeprowadzonych prac analitycznych zidentyfikowano łącznie cztery kryteria, które porządkują proces kwalifikacji przychodów i kosztów do zysku lub straty lub innych całkowitych dochodów (por. rysunek 4).



Rysunek 4. Kryteria kwalifikacji przychodów i kosztów do zysku lub straty bądź innych całkowitych dochodów według proponowanej koncepcji

Źródło: opracowanie własne.

Pierwszym i zarazem nadrzędnym kryterium warunkującym kierunek kwalifikacji przychodów i kosztów jest **podstawa wyceny** określonych aktywów i zobowiązań. W koncepcji przyjmuje się zasadę, że przychody i koszty powstałe w wyniku zmian wartości aktywów i zobowiązań wycenianych w koszcie historycznym są bezwarunkowo ujmowane w wyniku finansowym netto. Skutki zmian wartości pozycji bilansu wycenianych w wartości bieżącej w zależności od spełnienia kryteriów uzupełniających mogą wpływać na wynik finansowy netto albo na inne całkowite dochody. Do kryteriów uzupełniających należą:

- kryterium występowania ryzyka niedopasowania księgowego;
- kryterium prawdopodobieństwa realizacji w ciągu cyklu operacyjnego;
- kryterium stopnia niepewności pomiaru wartości.

Zadaniem kryteriów uzupełniających jest zapewnienie spójnego podejścia do odzwierciedlenia skutków wyceny powiązanych ze sobą składników aktywów i zobowiązań wycenianych przy wykorzystaniu różnych podstaw wyceny (redukcja problemu niedopasowania księgowego;

ang. *accounting mismatch*)⁸ oraz przejrzyste i względnie proste oddzielenie przychodów i kosztów o wysokim prawdopodobieństwie realizacji w ciągu cyklu operacyjnego jednostki oraz wysokim stopniu pewności ich pomiaru (kwalifikowanych do zysku lub straty) od przychodów i kosztów, co do których istnieje znacząca niepewność w kontekście ich wpływu na przepływy pieniężne bądź ich pomiaru (kwalifikowanych do innych całkowitych dochodów).

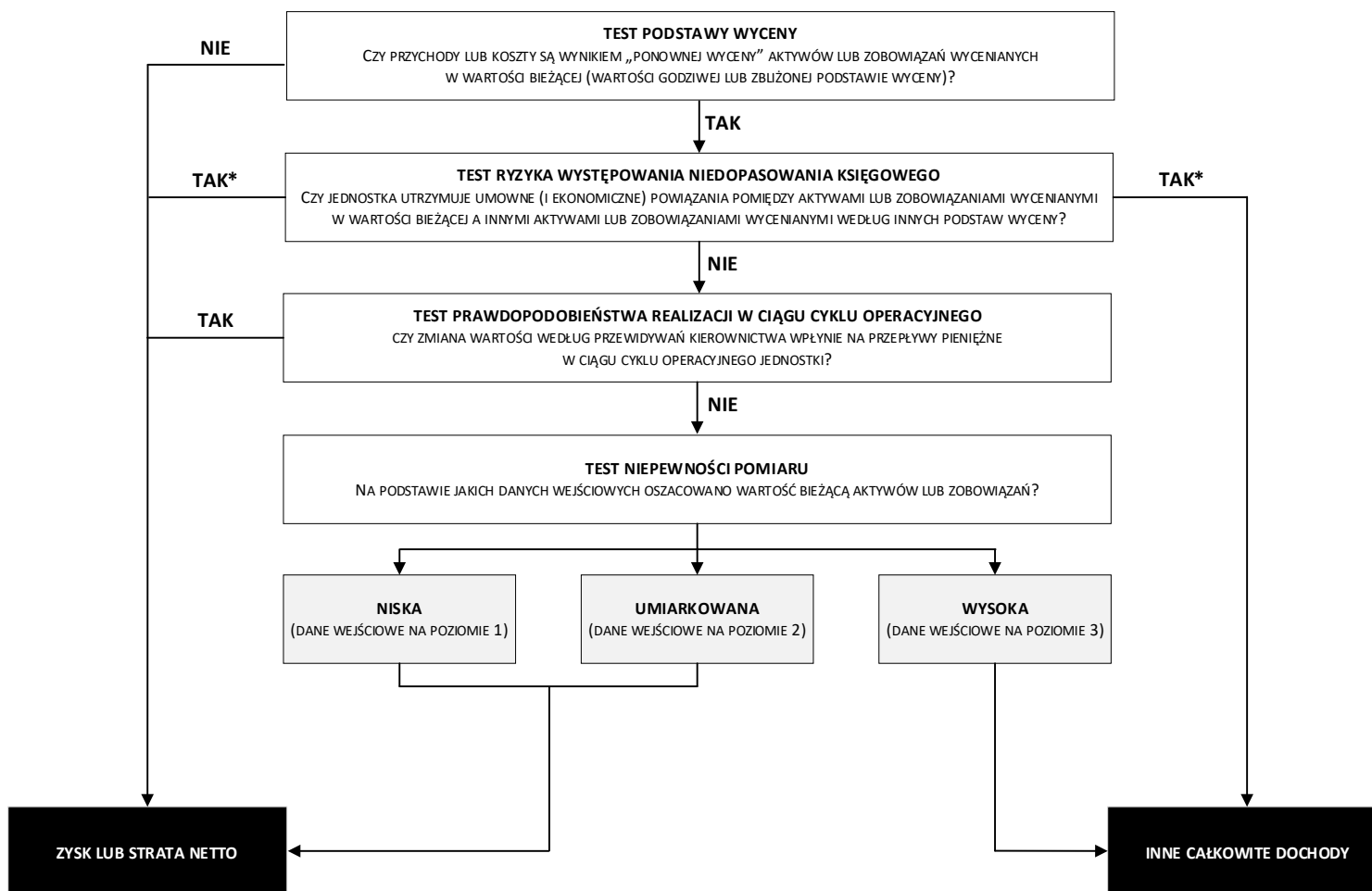
Na podstawie powyższych założeń sformułowano **algorytm kwalifikacji przychodów do zysku lub straty bądź innych całkowitych dochodów**, który tworzą cztery wzajemnie powiązane ze sobą testy weryfikujące:

1. **test podstawy wyceny**, w ramach którego weryfikacji poddaje się to, czy powstałe przychody i koszty są skutkiem zmian wartości aktywów lub zobowiązań wycenianych według kosztu historycznego bądź według wartości bieżącej;
2. **test ryzyka występowania niedopasowania księgowego**, na podstawie którego weryfikuje się to, czy jednostka utrzymuje umowne (i ekonomiczne) powiązania aktywów lub zobowiązań wycenianych w wartości bieżącej z innymi aktywami lub zobowiązaniami;
3. **test prawdopodobieństwa realizacji⁹ w ciągu cyklu operacyjnego**, którego celem jest ocena prawdopodobieństwa wygenerowania przepływów pieniężnych przez zmiany wartości aktywów lub zobowiązań wycenianych w wartości bieżącej w ciągu normalnego cyklu operacyjnego jednostki;
4. **test niepewności pomiaru**, który z założenia wspiera proces oceny stopnia niepewności związanej z pomiarem wartości aktywów lub zobowiązań wycenianych w wartości bieżącej.

Sposób postępowania proponowany w ramach algorytmu przedstawiono na rysunku 5 umieszczonym na kolejnej stronie.

⁸ Zagadnienie niedopasowania księgowego jest ściśle związane z problematyką ujmowania przychodów i kosztów i bez wątpienia stanowi problem natury koncepcyjnej, który zdaniem autora pracy powinien zostać rozwiązany w koncepcji kwalifikacji przychodów i kosztów do zysku lub straty bądź innych całkowitych dochodów. Według stanu na moment zakończenia formułowania pracy (31 grudnia 2022 r.) problem niedopasowania księgowego jest rozwiązywany na poziomie określonych MSR / MSSF (MSSF 9 oraz MSSF 17), a nie bezpośrednio na poziomie Założeń Koncepcyjnych (2018). Dlatego też kryterium występowania ryzyka niedopasowania księgowego zostało uwzględnione w ostatecznej wersji koncepcji.

⁹ Warto w tym miejscu wskazać, że pojęcie „realizacji” w rachunkowości może być rozumiane różnie i nie zostało precyzyjnie określone w MSR / MSSF. Szerzej na ten temat pisze np. Nobes (2023).

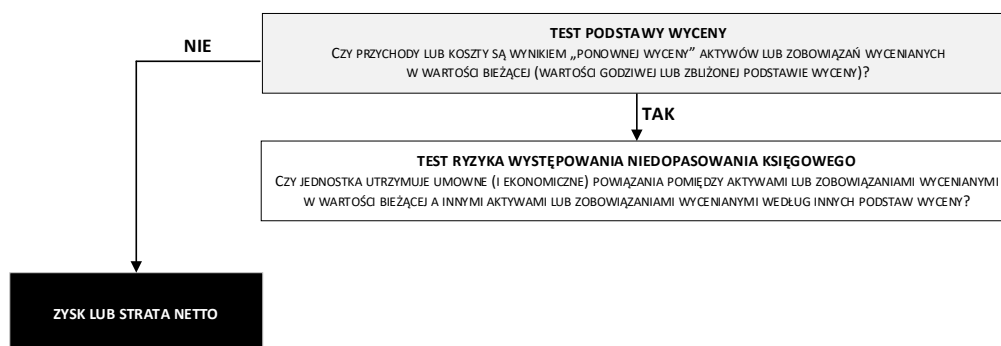


Rysunek 5. Algorytm kwalifikacji przychodów i kosztów do zysku lub straty bądź innych całkowitych dochodów

Źródło: opracowanie własne.

* W przypadku spełnienia testu, zmiany wartości aktywów lub zobowiązań wycenianych w wartości bieżącej należy ujmować w zysku lub stracie bądź w ramach innych całkowitych dochodów, w zależności od tego, w jaki sposób według obowiązujących regulacji ujmowane są aktywa lub zobowiązania powiązane.

Zastosowanie testu podstawy wyceny ma uzasadnienie przede wszystkim w kontekście historii i celu implementacji koncepcji wyniku całkowitego do standardów rachunkowości. Jak pokazują rozważania zaprezentowane w rozprawie, celem wdrożenia pozycji innych całkowitych dochodów do sprawozdania finansowego było zbliżenie wyniku przedsiębiorstwa prezentowanego w tym sprawozdaniu do jego wyniku ekonomicznego, co wymagało szerszego wykorzystania wartości bieżących (głównie wartości godziwej) jako podstawy wyceny aktywów i zobowiązań. Według proponowanej koncepcji, do innych całkowitych dochodów kwalifikowane są składniki będące wynikiem „ponownej wyceny” aktywów lub zobowiązań wycenianych w wartościach bieżących (ang. *remeasurements*) z uwzględnieniem dodatkowych kryteriów zaproponowanych w niniejszej koncepcji¹⁰. (por. rysunek 6).



Rysunek 6. Test podstawy wyceny w algorytmie kwalifikacji przychodów i kosztów do zysku lub straty bądź innych całkowitych dochodów

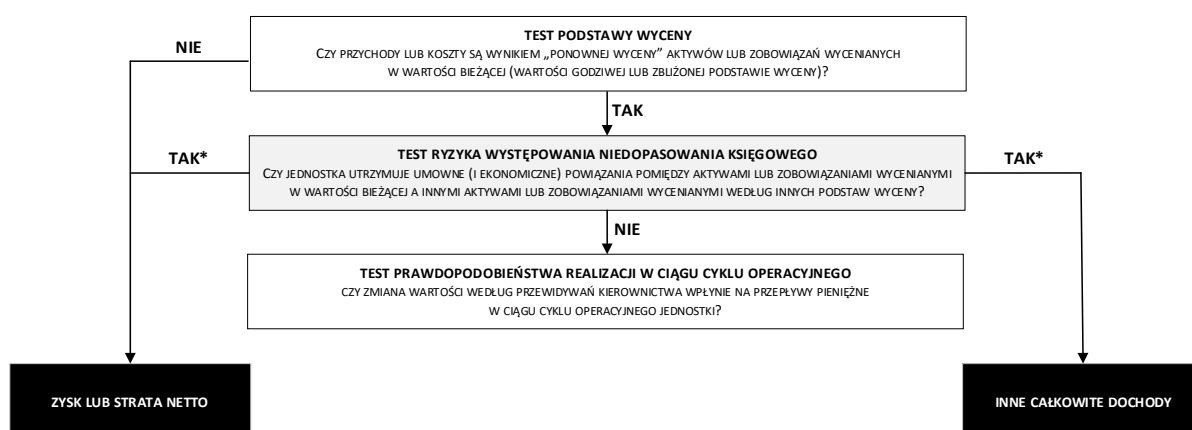
Źródło: opracowanie własne.

Jak wskazano wcześniej, przychody i koszty będące następstwem „ponownej wyceny” aktywów lub zobowiązań wycenianych w wartościach bieżących są testowane z uwzględnieniem dodatkowych kryteriów kwalifikacji. Celem drugiego testu formułowanego w koncepcji – **testu ryzyka występowania niedopasowania księgowego** – jest zapewnienie spójności kwalifikacji przychodów i kosztów generowanych w wyniku przeszacowań aktywów oraz zobowiązań, pomiędzy którymi występuje związek umowny (ekonomiczny) i które są wyceniane według różnych podstaw wyceny. Uwzględnienie wspomnianego testu w proponowanej koncepcji jest uzasadnione dążeniem do eliminacji tak zwanego „niedopasowania księgowego” (ang. *accounting mismatch*) i, w konsekwencji, zwiększenia

¹⁰ Zasadność takiego podejścia potwierdza również kształt projektu *Primary Financial Statements (ED/2019/7 General Presentation and Disclosures* (por. IASB (2019, s. 30), w którym Rada zaproponowała częściowe odstąpienie od wykorzystania pojęcia innych całkowitych dochodów (*other comprehensive income*) na rzecz właśnie pojęcia odnoszącego się do składników będących wynikiem ponownej wyceny (*remeasurements*).

relewantności (przydatności) i zrozumiałości informacji prezentowanych w sprawozdaniu finansowym. Wskazane podejście podyktowane jest również dążeniem do zwiększenia potencjału do wiernego odzwierciedlenia zjawisk gospodarczych, który może być zaburzony w przypadku występowania właśnie niedopasowania księgowego¹¹. Logikę działania testu powiązań można sprowadzić do dwóch punktów, których podsumowanie stanowi rysunek 7:

1. Jeżeli nie zostanie zidentyfikowane umowne (i ekonomiczne) powiązanie aktywów lub zobowiązań wycenianych w wartości bieżącej z innymi aktywami lub zobowiązaniami, należy przejść do kolejnego etapu sformułowanej koncepcji.
2. Jeżeli zostanie zidentyfikowane umowne (i ekonomiczne) powiązanie aktywów lub zobowiązań wycenianych w wartości bieżącej z innymi aktywami lub zobowiązaniami, zmiany ich wartości należy ujmować w zysku lub stracie bądź w ramach innych całkowitych dochodów, w zależności od tego, w jaki sposób według obowiązujących regulacji ujmowane są aktywa lub zobowiązania powiązane.



Rysunek 7. Test podstawy wyceny i test ryzyka niedopasowania księgowego w algorytmie kwalifikacji przychodów i kosztów do zysku lub straty bądź innych całkowitych dochodów

Źródło: opracowanie własne.

* W przypadku spełnienia testu, zmiany wartości aktywów lub zobowiązań wycenianych w wartości bieżącej należy ujmować w zysku lub stracie bądź w ramach innych całkowitych dochodów, w zależności od tego, w jaki sposób według obowiązujących regulacji są ujmowane powiązane aktywa lub zobowiązania.

¹¹ Zgodnie z §6.58 Założeń Koncepcyjnych (2018), jeżeli w sprawozdaniu finansowym występują niespójności w zakresie wyceny, może ono nie odzwierciedlać wiernie niektórych aspektów sytuacji finansowej i dokonań jednostki. W związku z tym, w pewnych okolicznościach, zastosowanie tego samego parametru wyceny dla powiązanych aktywów i zobowiązań może dostarczyć użytkownikom sprawozdań finansowych informacji, które są bardziej relewantne (przydatne) aniżeli w przypadku, w którym informacje te wynikałyby z wykorzystania różnych parametrów wyceny. Możliwość wystąpienia takiej sytuacji następuje w szczególności, gdy przepływy pieniężne z jednego składnika aktywów lub zobowiązań są bezpośrednio powiązane z przepływami pieniężnymi wynikającymi z innego składnika aktywów lub zobowiązania.

Niskie prawdopodobieństwo przepływu korzyści ekonomicznych związanych z pozycjami przychodów i kosztów lub wysoka niepewność ich pomiaru może prowadzić do braku relewantności informacji o dokonaniach jednostki. Dlatego też celem implementacji dwóch kolejnych testów w proponowanej koncepcji było zapewnienie, że przychody i koszty będące następstwem „ponownej wyceny” aktywów lub zobowiązań wycenianych w wartościach bieżących będą kwalifikowane do dwóch grup o określonych cechach, a mianowicie:

1. przychody i koszty o wysokim prawdopodobieństwie realizacji w ciągu cyklu operacyjnego jednostki oraz wysokim stopniu pewności ich pomiaru, które kwalifikowane są do zysku lub straty;
2. przychody i koszty, w odniesieniu do których istnieje znacząca niepewność w kontekście ich wpływu na przepływy pieniężne bądź ich pomiaru, które kwalifikowane są do innych całkowitych dochodów.

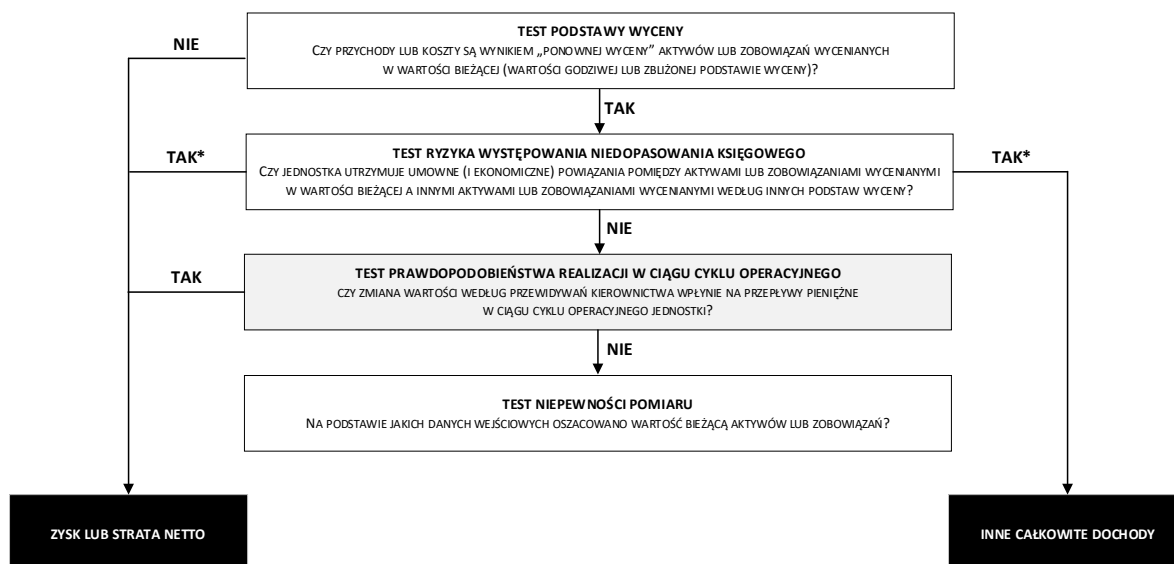
Zastosowanie takiego podejścia ma na celu kwalifikację do zysku lub straty przychodów i kosztów, w przypadku których relewantność (przydatność) informacji, identyfikowana według wcześniej wskazanych kryteriów, jest znacząca. Pozycja innych całkowitych dochodów odzwierciedla natomiast wartości, w przypadku których istnieje znacząca niepewność co do momentu faktycznego przepływu korzyści ekonomicznych odzwierciedlanych poprzez przepływy pieniężne oraz co do ich wielkości. Niewątpliwą zaletą takiego podejścia jest ograniczenie zmienności wyniku finansowego netto oraz zapobieganie możliwości podziału niezrealizowanych wyników między właścicielami¹².

Jak wskazano wcześniej, **test prawdopodobieństwa realizacji w ciągu cyklu operacyjnego** jest przeprowadzany – według sformułowanej koncepcji – w razie nieistnienia umownego (i ekonomicznego) powiązania aktywów lub zobowiązań wycenianych w wartości bieżącej z innymi aktywami lub zobowiązaniami. Jego celem jest weryfikacja, czy zmiana wartości bieżącej aktywów lub zobowiązań według przewidywań kierownictwa¹³ wpłynie na

¹² Zgodnie z analizą przeprowadzoną przez Le Manh (2018) kwoty innych całkowitych dochodów według większości europejskich regulacji nie podlegają podziałowi.

¹³ W kontekście zaproponowanego podejścia niezwykle istotnym aspektem jest zdolność kierownictwa jednostki do uprawdopodobnienia swoich przewidywań. Do zdarzeń uprawdopodobniających przewidywania kierownictwa jednostki powinny być zaliczane przede wszystkim okoliczności o charakterze sformalizowanym, takie jak np.: (1) uchwała zarządu o sprzedaży (zaprzestaniu ujmowania) składnika aktywów w określonym terminie; (2) uzasadnienie, że sprzedaż (zaprzestanie ujmowania) składników aktywów o podobnym charakterze w ciągu normalnego cyklu operacyjnego jednostki jest elementem jej modelu biznesu; (3) podjęcie konkretnych działań (aktywnego programu znalezienia nabywcy) ukierunkowanych na sprzedaż (zaprzestanie ujmowania) składnika aktywów; (4) formalne określenie okresu zabezpieczenia w przypadku stosowania rachunkowości zabezpieczeń lub (5) uzasadnienie przewidywanej sprzedaży (zaprzestania ujmowania) sytuacją ekonomiczną podmiotu.

przepływy pieniężne w ciągu normalnego cyklu operacyjnego jednostki¹⁴. W sytuacji, gdy odpowiedź jest twierdząca, zmiany te ujmowane są w wyniku finansowym netto. Istota **testu prawdopodobieństwa realizacji w ciągu cyklu operacyjnego** została przedstawiona na rysunku 8.



Rysunek 8. Test podstawy wyceny, test ryzyka niedopasowania księgowego i test prawdopodobieństwa realizacji w ciągu cyklu operacyjnego w algorytmie kwalifikacji przychodów i kosztów do zysku lub straty bądź innych całkowitych dochodów

Źródło: opracowanie własne.

* W przypadku spełnienia testu, zmiany wartości aktywów lub zobowiązań wycenianych w wartości bieżącej należy ujmować w zysku lub stracie bądź w ramach innych całkowitych dochodów, w zależności od tego, w jaki sposób według obowiązujących regulacji ujmowane są aktywa lub zobowiązania powiązane.

W sytuacji, w której jednostka nie jest w stanie uprawdopodobnić możliwości wygenerowania przepływów pieniężnych przez zmiany wartości aktywów lub zobowiązań wycenianych w wartości bieżącej w ciągu normalnego cyklu operacyjnego, zgodnie ze sformułowaną koncepcją następuje **test niepewności pomiaru**. Jego fundament stanowią postanowienia MSSF 13 *Ustalanie wartości godziwej*, określające hierarchię danych wejściowych wykorzystywanych przy ustalaniu wartości godziwej. W koncepcji przyjęto, że założenia związane bezpośrednio z wyceną aktywów lub zobowiązań w wartości godziwej powinny zostać przełożone na szersze spektrum aktywów lub zobowiązań wycenianych

¹⁴ W koncepcji przyjmuje się definicję normalnego cyklu operacyjnego, która określana jest przez zapisy §68 MSR 1. Zgodnie z nim, przez normalny cykl operacyjny jednostki rozumie się okres upływający pomiędzy nabyciem aktywów przeznaczonych do przetworzenia a ich realizacją w formie środków pieniężnych lub ekwiwalentów środków pieniężnych. W przypadku, gdy normalny cykl operacyjny jednostki nie może być jasno zidentyfikowany, zakłada się, że trwa on przez okres dwunastu miesięcy.

w wartości bieżącej¹⁵. Przyjęto, że wysoka niepewność pomiaru dotyczy przede wszystkim wartości bieżącej, ustalonej na podstawie nieobserwowalnych danych wejściowych dotyczących danego składnika aktywów lub zobowiązania. Takie zmiany wartości są kwalifikowane do innych całkowitych dochodów. Wykorzystanie danych wejściowych z pierwszego (np. kursy akcji) i drugiego poziomu (dane pochodzące z mniej aktywnego rynku lub mniej aktualne niż przypadku poziomu 1) wiąże się z niskim lub umiarkowanym stopniem niepewności pomiaru, dlatego też zmiany wartości bazujące na tego rodzaju danych kwalifikowane są do zysku lub straty bieżącego okresu.

Proponowaną koncepcję można zatem sprowadzić do następujących postulatów:

1. przychody i koszty powstałe w wyniku zmian wartości aktywów lub zobowiązań wycenianych w wartości bieżącej na podstawie danych wejściowych trzeciego poziomu (tzw. przychody i koszty obarczone wysokim ryzykiem niepewności pomiaru) lub w wyniku zmian wartości aktywów i zobowiązań z nimi powiązanymi ujmuje się w innych całkowitych dochodach;
2. powyższe stwierdzenie oznacza, że w ujęciu ekonomicznym kategoria innych całkowitych dochodów stanowi odzwierciedlenie wartości, co do których niepewność pomiaru jest wysoka (w wyniku wykorzystania danych wejściowych 3 poziomu do szacowania wartości bieżącej aktywów lub zobowiązań), i które na skutek wysokiego stopnia niepewności pomiaru mogą podlegać podziałowi lub obniżyć kwotę dostępną do podziału dopiero wówczas, gdy niepewność pomiaru zostanie odpowiednio zmniejszona (np. poprzez ich realizację, a więc zaprzestanie ujmowania).

6.3 Kryteria zaprzestawania ujmowania i przeklasyfikowania składników innych całkowitych dochodów

Kolejnym elementem sformułowanej koncepcji było zredefiniowanie podejścia do **zaprzestawania ujmowania i przeklasyfikowania innych całkowitych dochodów do zysku lub straty (recyclingu)**. W Założeniach Koncepcyjnych (2018) przyjęto, że wszystkie przychody i koszty ostatecznie powinny być ujęte w zysku lub stracie netto, co oznacza, że wszystkie składniki innych całkowitych dochodów docelowo podlegają reklasyfikacji do zysku lub straty netto. Istnieją jednak możliwości odstępstwa od takiego założenia, gdyby wpływało ono negatywnie na przydatność (relewantność) informacji prezentowanych w rachunku zysków i strat. W niniejszej koncepcji zaproponowano podejście alternatywne, które częściowo

¹⁵ Szczegółowe wyjaśnienie zasadności takiego podejścia zostało przedstawione w rozprawie doktorskiej na s. 335-339.

koresponduje ze wspomnianymi założeniami. Jego fundament stanowi założenie, że wszystkie przychody i koszty z definicji powinny być ujęte w ramach zysków zatrzymanych¹⁶, których rolą powinno być odzwierciedlenie kwot dostępnych do podziału przez jednostkę. Założenie to stanowi rozszerzenie algorytmu kwalifikacji przychodów i kosztów do zysku lub straty bądź innych całkowitych dochodów, który został omówiony we wcześniejszej części niniejszego autoreferatu. Wymaga to wprowadzenia dwóch następujących postulatów:

1. W momencie zaprzestania ujmowania aktywów lub zobowiązań wycenianych w wartości bieżącej i obarczonych dużym ryzykiem niepewności pomiaru (3 poziom) kwoty ujęte wcześniej w innych całkowitych dochodach są przenoszone do zysków zatrzymanych z pominięciem sprawozdania z całkowitych dochodów i mogą podlegać podziałowi.
2. Różnica pomiędzy ostatnią wyceną aktywów lub zobowiązań wycenianych w wartości bieżącej oszacowanej na podstawie danych wejściowych z 3 poziomu, a wyceną na moment zaprzestania ich ujmowania odnoszona jest w poczet zysku lub straty netto bieżącego okresu.

6.4 Weryfikacja koncepcji w obszarze ujmowania, zaprzestawiania ujmowania i przeklasyfikowania składników innych całkowitych dochodów

Na potrzeby niniejszej dysertacji dokonano również **dwukierunkowej analizy zmian obecnych regulacji** w razie implementacji zaproponowanej koncepcji do MSR / MSSF. Z jednej strony obejmowała ona analizę wpływu na składniki, które są obecnie ujmowane jako inne całkowite dochody, z drugiej strony natomiast miała ona również na celu wyodrębnienie nowych składników, które według sformułowanej koncepcji powinny być ujmowane jako inne całkowite dochody. Z przeprowadzonego badania wynika, że implementacja proponowanej koncepcji częściowo ograniczyłaby katalog innych całkowitych dochodów wyznaczany przez obecnie obowiązujące regulacje¹⁷. Wydaje się, że zaproponowane zmiany stwarzają ramy koncepcyjne ujmowania innych całkowitych dochodów i nie powodują jednocześnie rewolucji w istniejących rozwiązaniach MSR / MSSF. Zwiększa to szanse na ich wdrożenie, tym bardziej że koszty implementacji można uznać za niskie.

¹⁶ Warto wskazać, że pozycja „zysków zatrzymanych” nie jest zdefiniowana w MSR / MSSF i w literaturze nie jest interpretowana w sposób jednolity [por. Gos i in. (2017)]. Należy również podkreślić, że na potrzeby koncepcji przyjmuje się, że do momentu podziału zysk lub strata netto bieżącego okresu jest identyfikowana jako składnik zysków zatrzymanych.

¹⁷ Szczegółowa weryfikacja koncepcji została przedstawiona w rozprawie doktorskiej na s. 335-339.

Najistotniejsze zmiany obejmują przede wszystkim składniki powstałe w wyniku stosowania przez jednostkę rachunkowości zabezpieczeń, które, zgodnie z zaproponowaną koncepcją, byłyby ujmowane w zysku lub stracie netto, a nie jako inne całkowite dochody¹⁸.

Najbardziej istotną i kontrowersyjną zmianą wskutek aplikacji proponowanej koncepcji, byłyby prawdopodobnie konieczność zmiany podejścia do ujmowania przeszacowań wartości niektórych rezerw. Zgodnie z zaproponowaną koncepcją tego rodzaju zmiany powinny być ujmowane w innych całkowitych dochodach, chyba że w ciągu normalnego cyklu operacyjnego jednostki wpłyną one na jej przepływy pieniężne. Oznacza to, że zaproponowany algorytm generuje problem braku spójności z obecnymi standardami głównie w odniesieniu do rezerw długoterminowych.

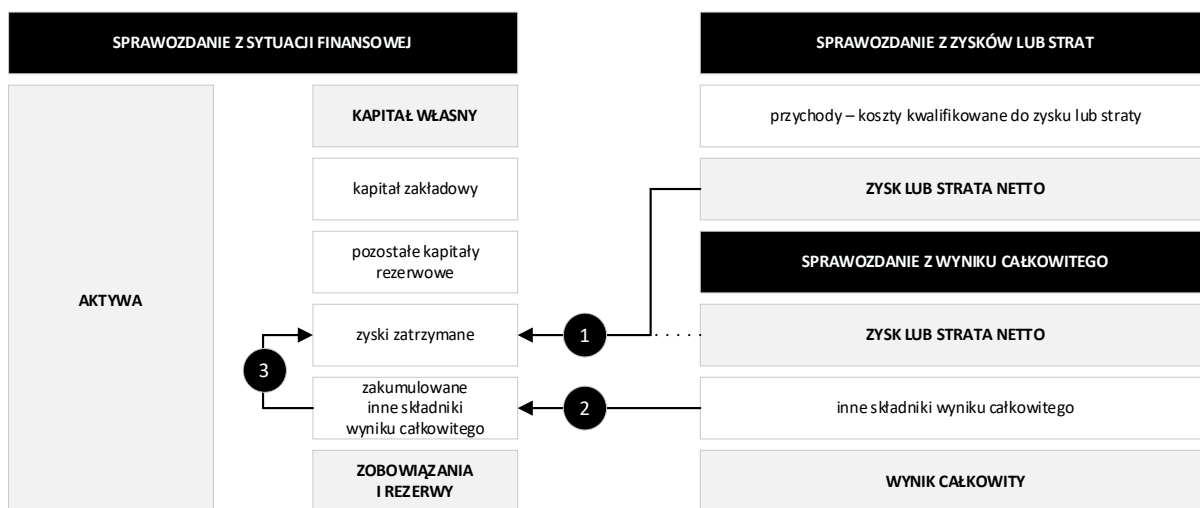
6.5 Prezentacja składników innych całkowitych dochodów w sprawozdaniu finansowym

Ostatni element koncepcji stanowią **propozycje prezentacji składników innych całkowitych dochodów** w sprawozdaniu finansowym, będące odpowiedzią na postulaty zgłaszane w opisywanych listach dyskusyjnych. Zaproponowane rozwiązania obejmują zmiany w obszarze: (1) formy prezentacji sprawozdania z zysków lub strat i innych całkowitych dochodów; (2) stosowanej w nim nomenklatury; (3) formy prezentacji odroczonego podatku dochodowego związanego ze składnikami innych całkowitych dochodów. Podstawowym celem zmian w obszarze prezentacji informacji o innych całkowitych dochodach było ujednoczenie i zarazem uproszczenie rozwiązań, które obecnie dopuszczane są przez MSR / MSSF.

W odniesieniu do **formy prezentacji sprawozdania z zysków lub strat i innych całkowitych dochodów** w koncepcji zakłada się odejście od możliwości prezentacji jednego sprawozdania z całkowitych dochodów na rzecz dwóch odrębnych sprawozdań – sprawozdania z zysków i strat (a więc klasycznego rachunku zysków i strat) oraz sprawozdania z wyniku całkowitego (rachunku wyniku całkowitego¹⁹; por. rysunek 9).

¹⁸ Tego rodzaju zmiana niesie za sobą zarówno pozytywne, jak i negatywne implikacje. Z uwagi na to, że wskazane składniki według obecnych postanowień co do zasady podlegają recyclingowi, zmiana wynikająca z koncepcji w praktyce spowoduje jedynie różnice w alokacji przychodów i kosztów z tego tytułu do zysku lub straty netto na przestrzeni kolejnych okresów sprawozdawczych. Zaletą podejścia proponowanego w niniejszej koncepcji jest również wyeliminowanie konieczności oszacowań związanych z wyznaczeniem efektywnej i nieefektywnej części zabezpieczenia. Z drugiej jednak strony wykorzystanie proponowanego podejścia może negatywnie wpłynąć na stabilność wyników jednostki.

¹⁹ Według takiego podejścia, dla zachowania spójności, pozycję „inne całkowite dochody” przemianowano na „inne składniki wyniku całkowitego”. Analogicznie przemianowano również pozycję „zakumulowanych innych całkowitych dochodów”.



- 1 ujęcie zysku lub straty netto
- 2 ujęcie innych składników wyniku całkowitego
- 3 reklasifikacja innych składników wyniku całkowitego w momencie zaprzestania ujmowania składnika, którego dotyczą (przesunięcia prezentowane również w zestawieniu zmian w kapitale własnym)

Rysunek 9. Forma prezentacji sprawozdania z wyniku całkowitego według proponowanej koncepcji

Źródło: opracowanie własne.

Zaproponowane podejście jest zbieżne z dopuszczanym obecnie przez MSR / MSSF wariantem prezentacji wyniku całkowitego w ramach dwóch sprawozdań. Uzasadnieniem proponowanego kierunku może być to, że:

1. Zaprezentowane zasady kwalifikacji przychodów i kosztów do innych całkowitych dochodów (innych składników wyniku całkowitego) nadają sens ekonomiczny przedmiotowej kategorii, co na tle koncepcyjnym pozwala na wydzielenie w sprawozdaniu miar, które są tworzone przez przychody i koszty kwalifikowane do zysku i straty oraz przez przychody i koszty kwalifikowane do innych całkowitych dochodów (innych składników wyniku całkowitego). Jest to szczególnie istotne z uwagi na to, że brak zasad dotyczących ujmowania innych całkowitych dochodów (innych składników wyniku całkowitego) był jednym z kluczowych argumentów zwolenników podejścia prezentacji wyniku całkowitego wyłącznie w jednym sprawozdaniu. Proponowane podejście wprowadza zatem jasne rozróżnienie pomiędzy zyskiem lub stratą netto oraz zmianami wartości aktywów lub zobowiązań prezentowanymi poprzez kategorię innych całkowitych dochodów (innych składników wyniku całkowitego).
2. Proponowane podejście prowadzi do uproszczenia prezentacji kwot dostępnych do podziału pomiędzy właścicieli przedsiębiorstwa. Według proponowanej koncepcji zysk

lub strata netto co do zasady odpowiada wynikowi do podziału, wygenerowanemu w danym okresie, natomiast inne całkowite dochody (inne składniki wyniku całkowitego) odzwierciedlają kwoty wygenerowane w trakcie okresu, które nie mogą zostać podzielone między właścicieli kapitału ze względu na znaczącą niepewność dotyczącą ich pomiaru. W konsekwencji, w proponowanej koncepcji kwoty wchodzące w skład zysków zatrzymanych odzwierciedlają kwoty albo już zrealizowane, albo takie, których realizacja jest uprawdopodobniona w ciągu okresu sprawozdawczego. Takie podejście jest korzystne nie tylko z perspektywy dostawców kapitałów, ale również z perspektywy samej jednostki – kwoty dostępne do podziału są tożsame lub bliskie kwotom, które zostały lub w relatywnie krótkim okresie mogą zostać zrealizowane.

3. W takim podejściu obie wspomniane miary dokonań jednostki pozostają wartościami prezentowanymi w ostatnim, najniższym wierszu każdego ze sprawozdań (tzw. „*bottom line*”), a więc w miejscu, na które najczęściej użytkownicy sprawozdań finansowych zwracają uwagę w pierwszej kolejności. Takie podejście eliminuje zatem zasygnalizowany w ramach analizowanych listów dyskusyjnych problem „ukrycia” miary wyniku finansowego netto wewnątrz pojedynczego sprawozdania z całkowitych dochodów. Proponowane podejście zwiększa tym samym przejrzystość prezentacji miar zysku przedsiębiorstwa, ułatwiając przy tym ich interpretację oraz ocenę.
4. Proponowane podejście nie wymaga dodatkowego nakładu pracy ze strony podmiotów odpowiedzialnych za przygotowanie sprawozdań finansowych, a jedynie utrwała istniejącą praktykę bez szkody dla założeń koncepcji wyniku całkowitego.

W odniesieniu do **nomenklatury stosowanej w sprawozdaniu z zysków i strat (a więc klasycznym rachunku zysków i strat) oraz sprawozdaniu z wyniku całkowitego (rachunku wyniku całkowitego)** w koncepcji kierunkowo proponuje się wyeliminowanie dowolności nazewnictwa składników innych całkowitych dochodów (przemianowanych w koncepcji na „inne składniki wyniku całkowitego”)²⁰. W opinii autora rozprawy poszczególne składniki innych całkowitych dochodów (innych składników wyniku całkowitego) powinny być łatwo identyfikowalne i zrozumiałe przez odbiorców sprawozdania finansowego, co może być osiągnięte wyłącznie po spełnieniu następujących warunków:

1. Wszystkie składniki innych całkowitych dochodów (innych składników wyniku całkowitego) zidentyfikowane poprzez wykorzystanie proponowanej koncepcji

²⁰ Szczegółowe badanie dotyczące zróżnicowania nomenklatury stosowanej przez podmioty notowane na Giełdzie Papierów Wartościowych w Warszawie zostało przeprowadzone np. przez Sajnoła (2020, s. 124–138).

powinny zostać precyzyjnie określone (nazwane zgodnie z ich istotą ekonomiczną), np. poprzez zapisy w słowniczku odpowiednich standardów²¹;

2. Nazewnictwo określone poprzez zastosowanie wskazówki przedstawionej w punkcie 1 powyżej powinno zostać wyspecyfikowane w Taksonomii rachunkowości MSSF (obecnie obowiązująca wersja to Taksonomia rachunkowości 2022; ang. *IFRS Accounting Taxonomy 2022*²²) i stosowane w sprawozdaniach sporządzanych przy jej wykorzystaniu.

Zastosowanie takich wytycznych ma co najmniej kilka zalet. Po pierwsze, unifikacja nazewnictwa składników innych całkowitych dochodów (innych składników wyniku całkowitego) oraz powiązanie z postanowieniami określonych MSR / MSSF zdecydowanie ułatwia zrozumienie ich istoty przez użytkowników sprawozdań finansowych. Po drugie, zapewnia porównywalność sprawozdań finansowych sporządzanych przez różne podmioty. Po trzecie, znacząco ułatwia proces gromadzenia informacji o innych całkowitych dochodach (innych składnikach wyniku całkowitego) przez twórców baz danych i, co za tym idzie, wspiera rozwój badań prowadzonych przez naukowców w tym obszarze. Korzyści z wprowadzenia proponowanej zmiany bez wątpienia przewyższają zatem relatywnie niskie koszty z tego tytułu.

Kierunkowa propozycja odnosząca się do **formy prezentacji odroczonego podatku dochodowego związanego ze składnikami innych całkowitych dochodów** (innych składników wyniku całkowitego) również polega na ujednoczeniu podejścia²³. W proponowanej koncepcji proponuje się, by w sprawozdaniu z wyniku całkowitego wartości poszczególnych składników innych całkowitych dochodów (innych składników wyniku całkowitego) były prezentowane wyłącznie w kwocie netto, natomiast ewentualne dodatkowe ujawnienia z tego tytułu (np. inne całkowite dochody brutto oraz efektywna stopa podatku w odniesieniu do poszczególnych składników innych całkowitych dochodów) zostały ujawnione w informacji dodatkowej (w notach). Proponowane podejście jest spójne ze sposobem prezentacji zysku lub straty netto, a więc pozycji otwierającej sprawozdanie

²¹ W tym miejscu przytoczyć można np. pozycję „zmian w nadwyżce z przeszacowania”, która sama w sobie niewiele mówi o istocie składnika innych całkowitych dochodów. MSR 1 wskazuje jedynie, że wynika ona z zastosowania postanowień MSR 16 oraz MSR 38, natomiast w praktyce obejmuje ona również zmiany w nadwyżce z przeszacowania powstałe na mocy wykorzystania MSSF 6.

²² Taksonomia rachunkowości MSSF 2022 (ang. *IFRS Accounting Taxonomy 2022*) jest dostępna na stronie: <https://www.ifrs.org/issued-standards/ifrs-taxonomy/ifrs-accounting-taxonomy-2022/> (dostęp: 4.05.2023).

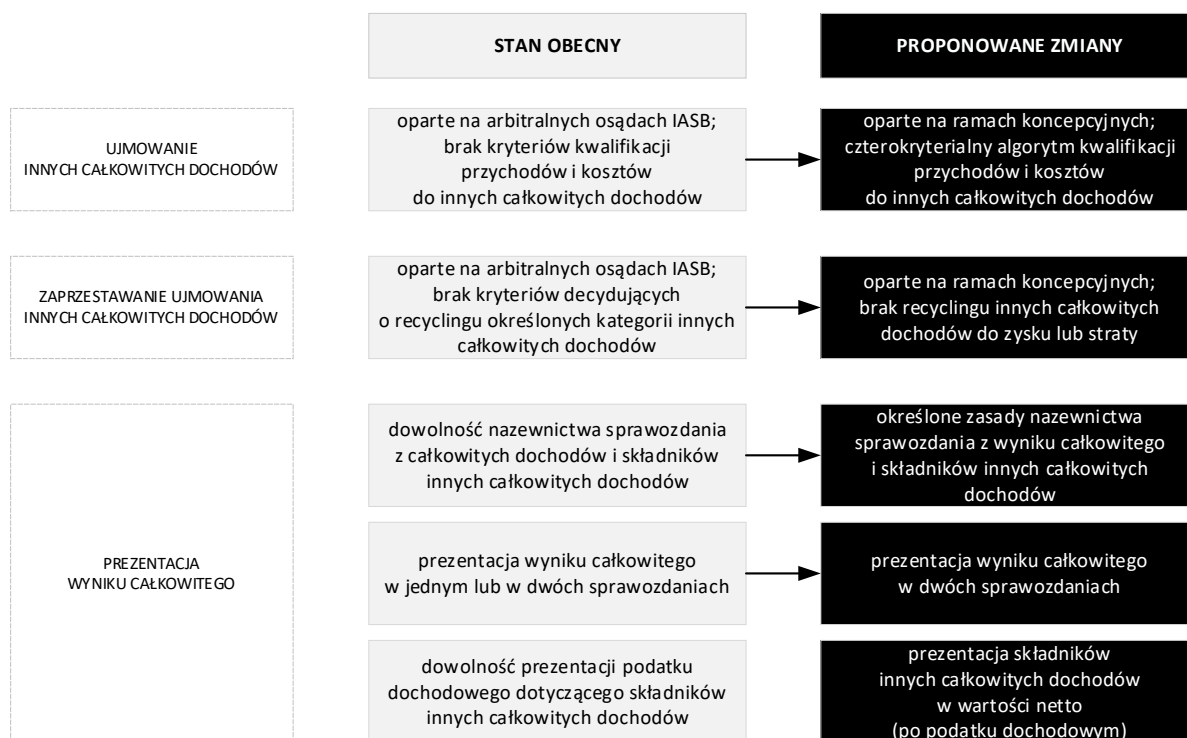
²³ Według zapisów MSR 1 obowiązujących na moment zakończenia prac nad rozprawą, IASB pozostawiła jednostkom swobodę co do sposobu prezentacji podatku odroczonego związanego ze składnikami innych całkowitych dochodów. Mogą być one prezentowane albo w kwotach netto (czyli z uwzględnieniem będących ich konsekwencją skutków podatkowych), albo w kwotach brutto (czyli z wykazaniem łącznej kwoty podatku dochodowego odnoszącej się do składników innych całkowitych dochodów (innych składników wyniku całkowitego) w odrębnych pozycjach). Por. §91 MSR 1.

z wyniku całkowitego. Wydaje się, że zaproponowany sposób prezentacji wpłynąłby korzystnie na zrozumiałość informacji prezentowanych w przedmiotowym sprawozdaniu.

6.6 Podsumowanie założeń koncepcji

Założenia koncepcji zaprezentowanej w rozprawie podsumowano na rysunku 10.

Realizacja celu głównego: podsumowanie



Rysunek 10. Koncepcja ujmowania i prezentacji informacji o innych całkowitych dochodach w rachunku wyniku całkowitego – podsumowanie

Źródło: opracowanie własne.

Wnioski końcowe

Wnioski końcowe

Zaproponowana koncepcja stanowi odpowiedź na postulaty zgłaszane przez naukę i praktykę rachunkowości. Jej wdrożenie może przyczynić się do zwiększenia znaczenia wyniku całkowitego, który jest zbliżony do koncepcji wyniku ekonomicznego. Proponowana koncepcja nie powoduje rewolucyjnych zmian istniejących rozwiązań, a jednocześnie pozwala na odwzorowanie sensu ekonomicznego wyniku całkowitego. Powstała ona na podstawie spójnych i zrozumiałych założeń. Po pierwsze, nadrzędnym celem zaprezentowanej koncepcji było zapewnienie kompleksowych rozwiązań tych problemów, które były w podobny sposób sygnalizowane przez różne grupy respondentów. Po drugie, cechą charakterystyczną koncepcji jest prostota i zrozumiałość wypracowanych rozwiązań. Po trzecie, proponowana koncepcja jest osadzona w ramach obecnie obowiązujących regulacji, minimalizuje przy tym konieczność

znaczącej modyfikacji rozwiązań szczegółowych, co zwiększa szanse jej implementacji. Co najważniejsze, zachowanie wspomnianych założeń pozwoliło na nadanie spójnej treści ekonomicznej kategorii innych całkowitych dochodów

Identyfikacja luk badawczych

Przeprowadzone badania pozwoliły również na identyfikację wielu nowych obszarów dotyczących wyniku całkowitego. Niszę badawczą dostrzega się m.in. wskutek braku współczesnych badań obejmujących wiele rynków giełdowych z całego świata, w których nastąpiłoby porównanie relewantności informacji związanych z koncepcją wyniku całkowitego na tle różnych modeli rachunkowości, sektorów branżowych czy nawet kultur, uwzględniając przy tym metryki finansowe sprzed i po wprowadzeniu do standardów rachunkowości i bazując na danych finansowych prezentowanych częściej niż raz do roku. W wyniku implementacji XBRL²⁴ uzupełnienie przedmiotowej luki w najbliższych latach może być zdecydowanie łatwiejsze niż dotychczas. Naturalnym i jednocześnie niewystarczająco zagospodarowanym przez współczesną naukę tematem jest również analiza relewantności informacji o składnikach innych całkowitych dochodów w podziale na podlegające i niepodlegające reklasyfikacji. Warto również podkreślić, że w rozprawie nie zidentyfikowano badań analizujących relewantność informacji o komponentach innych całkowitych dochodów związanych ze zmianami wartości instrumentów finansowych, co również można wskazać jako jeden z kluczowych kierunków analiz z obszaru problematyki wyniku całkowitego w nadchodzących latach. Niewątpliwie ciekawym kierunkiem badań może być także analiza formy raportowania wyniku całkowitego w zależności od czynników branżowych, geograficznych, historycznych oraz behawioralnych.

²⁴ Począwszy od 1 stycznia 2021 r. sprawozdania finansowe emitentów giełdowych wymagają przygotowania w jednolitym formacie ESEF (ang. *European Single Electronic Format*) z użyciem znaczników XBRL (ang. *Extensible Business Reporting Language*), co z założenia ma nie tylko zwiększyć porównywalność rocznych skonsolidowanych sprawozdań finansowych (poprzez zastosowanie odpowiednio kodowanej, jednolitej nomenklatury), ale również ułatwić analizę zawartych w nich danych. Warto również podkreślić, że począwszy od 1 stycznia 2022 r. raportowanie w jednolitym formacie ESEF będzie musiało obejmować również noty do skonsolidowanego sprawozdania finansowego [por. Deloitte Touche Tohmatsu Limited (2020)]. Potencjalnie implementacja obowiązku przygotowywania sprawozdań finansowych emitentów giełdowych w jednolitym formacie ESEF może ułatwić proces gromadzenia przedmiotowych informacji po stronie dostawców baz danych, co najprawdopodobniej zwiększy ich dostępność również dla szerokiego gremium analityków i naukowców.

Bibliografia

- Artienwicz, N., Bartoszewicz, A., Wójtowicz, P., & Cyganska, M. (2020). *Kształtowanie wyniku finansowego w Polsce. Teoria - praktyka - stan badań*. Instytut Prawa Gospodarczego Sp. z o.o.
- Deloitte Touche Tohmatsu Limited. (2020). *Wdrożenie XBRL o czym warto wiedzieć*. <https://www2.deloitte.com/pl/pl/pages/audit/articles/wdrozenie-xbrl.html>
- Gos, W., Hendryk, M., & Hońko, S. (2017). Zyski zatrzymane a wynik z lat ubiegłych – analiza ujawnień w sprawozdaniach finansowych wybranych spółek giełdowych. *Prace Naukowe Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu*, 484, 95–106. <https://doi.org/10.15611/pn.2017.484.08>
- Hendriksen, E. A., & van Breda, M. F. (2002). *Teoria rachunkowości*. PWN.
- Hicks, J. R. (1946). *Value and Capital: An Inquiry into Some Fundamental Principles of Economic Theory*. Clarendon Press.
- International Accounting Standards Board. (2019). *Exposure Draft ED/2019/7 General Presentation and Disclosures*. <https://www.ifrs.org/content/dam/ifrs/project/primary-financial-statements/exposure-draft/ed-general-presentation-disclosures.pdf>
- le Manh, A. (2018). *An overview of the legal bases of dividend distribution in the European Union*. https://www.anc.gouv.fr/files/live/sites/anc/files/contributed/ANC/3_Recherche/B_Appels%20C3%A0%20projets/2018/AnneLe-Manh_Rapport_Pan-euro_2018.pdf
- Nobes, C. (2023). On the meaning, importance and translation of ‘realised’. *Accounting and Business Research*, 1–29. <https://doi.org/10.1080/00014788.2022.2149457>
- Riahi-Belkaoui, A. (2004). *Accounting theory* (5. wyd.). Thomson Learning.
- Sajnóg, A. (2020). *Wynik całkowity – jakość i użyteczność w procesie podejmowania decyzji inwestycyjnych*. Wydawnictwo Uniwersytetu Łódzkiego.
- Scott, W. R. (2009). *Financial Accounting Theory* (5. wyd.). Pearson Prentice Hall.
- Walińska, E., Bek-Gaik, B., & Gad, J. (2016). *Sprawozdawczość finansowa i niefinansowa przedsiębiorstwa – w kierunku integracji*. Wydawnictwo Uniwersytetu Łódzkiego.

Załącznik nr 1: Struktura rozprawy doktorskiej

1 KONCEPCJE ZYSKU W EKONOMII I RACHUNKOWOŚCI

- 1.1 Wybrane koncepcje zysku w teorii ekonomii
- 1.2 Kierunki postrzegania zysku w teorii rachunkowości
- 1.3 Wybrane koncepcje zysku w teorii rachunkowości

2 UREGULOWANIA W ZAKRESIE UJMOWANIA I PREZENTACJI INFORMACJI O WYNIKU CAŁKOWITYM

- 2.1 Ewolucja uregulowań w zakresie ujmowania i prezentacji informacji o wyniku całkowitym
- 2.2 Uregulowania w zakresie ujmowania składników innych całkowitych dochodów w MSR / MSSF
- 2.3 Uregulowania w zakresie reklasyfikacji oraz zaprzestania ujmowania składników innych całkowitych dochodów w MSR / MSSF
- 2.4 Uregulowania w zakresie prezentacji informacji o składnikach innych całkowitych dochodów w MSR / MSSF

3 PRZEGLĄD WYBRANYCH BADAŃ W ZAKRESIE WYNIKU CAŁKOWITEGO

- 3.1 Metodyka klasyfikacji badań w zakresie wyniku całkowitego
- 3.2 Charakterystyka wybranych badań typu *value relevance*
- 3.3 Charakterystyka wybranych badań dotyczących wartości predykccyjnej wyniku całkowitego
- 3.4 Charakterystyka wybranych badań dotyczących wpływu innych całkowitych dochodów na wartość wskaźników klasycznie opartych na wyniku finansowym netto
- 3.5 Charakterystyka wybranych badań dotyczących formy prezentacji wyniku całkowitego
- 3.6 Charakterystyka pozostałych wybranych badań w zakresie wyniku całkowitego

4 ANALIZA POTRZEB INTERESARIUSZY W ZAKRESIE UJMOWANIA I PREZENTACJI INFORMACJI O WYNIKU CAŁKOWITYM

- 4.1 Metodyka badania potrzeb interesariuszy w zakresie ujmowania i prezentacji informacji o wyniku całkowitym
- 4.2 Potrzeby interesariuszy w zakresie ujmowania i prezentacji informacji o wyniku całkowitym na przykładzie listów dyskusyjnych w kontekście zmian MSR 1
- 4.3 Potrzeby interesariuszy w zakresie ujmowania i prezentacji informacji o wyniku całkowitym na przykładzie listów dyskusyjnych w kontekście zmian założeń koncepcyjnych sprawozdawczości finansowej
- 4.4 Potencjalne kierunki zmian zasad ujmowania i prezentacji informacji o składnikach innych całkowitych dochodów w ujęciu IASB
- 4.5 Koncepcja ujmowania i prezentacji informacji o składnikach innych całkowitych dochodów