

Zmiany klasyfikacji i prezentacji pozycji w rachunku zysków i strat. Dyskusja nad nowym standardem

Planned changes to the classification and disclosure of items in the profit and loss statement. Discussion on the exposure draft of a new international standard

EWA WANDA MARUSZEWSKA*, MACIEJ ANDRZEJ TUSZKIEWICZ**

Otrzymano: 28.04.2023 – Poprawiono: 4.06.2023 – Zaakceptowano: 11.06.2023

Streszczenie


Cel: Celem artykułu jest zaprezentowanie wybranych zmian planowanych do wprowadzenia projektem standardu ED/2019/7 z perspektywy obowiązujących rozwiązań w zakresie klasyfikacji i prezentacji w rachunku zysków i strat. Dodatkowo w artykule autorzy wskazują różnice, które powstaną między rozwiązaniami krajowymi a opracowywanym standardem.


Metodyka/podejście badawcze: W artykule zastosowano analizę regulacji prawnych oraz studium przypadku w postaci przekształcenia danych jednostki X za trzy kolejne okresy sprawozdawcze.

Wyniki: Obowiązkowe wyodrębnienie segmentów działalności inwestycyjnej oraz finansowej, których definicje różnią się od dotychczas znanych na gruncie prawa krajowego i MSR/MSSF, stanowią największe wyzwanie. Wiele pozycji (m.in. różnice kursowe, przychody i koszty inwestycji) zmieni miejsce prezentacji w rachunku zysków i strat lub wystąpi obowiązek ich rozdzielenia na różne segmenty działalności.

Praktyczne implikacje: Zidentyfikowane różnice między regulacjami krajowymi a planowanym standardem wskazują na konieczność dostosowania organizacji rachunkowości, w tym istniejących systemów księgowych oraz przeprowadzenie działań edukacyjnych przez organizacje zrzeszające osoby zawodowo zajmujące się rachunkowością.

Oryginalność/wartość: Szczegółowa identyfikacja różnic w prezentacji rachunku zysków i strat między projektem nowego standardu a obowiązującymi regulacjami jest efektem prac autorów w zespole doradczym powołanym przez European Financial Reporting Advisory Board (EFRAG). Wyniki przeprowadzonych analiz sygnalizują potrzebę podjęcia działań przez regulatora w celu dostosowania rozwiązań krajowych do projektowanych zmian. W ocenie

* Dr hab. Ewa Wanda Maruszevska, prof. uczelni, Uniwersytet Ekonomiczny w Katowicach, Wydział Finansów, Katedra Informatyki i Rachunkowości Międzynarodowej,  <https://orcid.org/0000-0003-0461-4133>, ewa.maruszevska@ue.katowice.pl

** Mgr Maciej Andrzej Tuskiewicz, asystent, Uniwersytet Ekonomiczny w Katowicach, Wydział Finansów, Katedra Informatyki i Rachunkowości Międzynarodowej,  <https://orcid.org/0000-0001-8373-6942>, maciej.tuskiewicz@uekat.pl

autorów, projektowane zmiany przyczynią się do zwiększenia jakości, w tym użyteczności i porównywalności sprawozdań finansowych.

Słowa kluczowe: projekt standardu, Międzynarodowy Standard Rachunkowości 1, Międzynarodowe Standardy Sprawozdawczości Finansowej, rachunek zysków i strat, Europejska Grupa Doradcza ds. Sprawozdawczości Finansowej.

Abstract

Purpose: The objective is to present selected changes slated for introduction through exposure draft ED/2019/7. The perspective adopted concerns the current classification and disclosure in the profit and loss statement. In addition, the authors indicate the differences between the new standard and the local accounting regulations.

Methodology/approach: We used an analysis of legal regulations and a case study in the form of data transformation of entity X for three consecutive reporting periods.

Findings: Mandatory separation of investments and financial activities, whose definition differs from those in national law and IAS/IFRS, represents the greatest challenge. Many items (including exchange rate differences, investment incomes and expenses) will be disclosed differently in the profit and loss statement, including being split between two or more categories.

Practical implications: The identified differences between the local regulations and the new standard indicate the need to change how the accounting ledger is organized, including amendments in the information systems. It also calls for several educational events to be held by professional accounting organizations.

Originality/value: The detailed identification of differences in the disclosure of profit and loss statements stem from the authors' engagement in the European Financial Advisory Board's (EFRAG) field test. The results indicate that the regulator must act to bring national law into line with the planned changes. The proposed changes will increase the quality of financial statements, including the relevance and comparability of financial information.

Keywords: exposure draft, International Accounting Standard 1, International Financial Reporting Standards, profit and loss statement, European Financial Reporting Advisory Group.

Wprowadzenie

W 2019 roku Rada Międzynarodowych Standardów Rachunkowości (RMSR) opublikowała projekt nowego międzynarodowego standardu sprawozdawczości finansowej (General Presentation and Disclosures ED/2019/7, dalej ED), który miałby zastąpić obowiązujący dotychczas Międzynarodowy Standard Rachunkowości 1 „Prezentacja sprawozdań finansowych” (zwany dalej MSR 1). Prace nad zmianami rozpoczęto w 2014 roku, a od 2020 roku zbierane są opinie na temat przygotowanego projektu standardu, na podstawie których dokonywane są okresowe korekty (IFRS Accounting, 2023).

Planowane zmiany są odpowiedzią na potrzeby użytkowników sprawozdań finansowych, w tym w szczególności inwestorów, i służą zwiększeniu transparentności oraz porównywalności sprawozdań finansowych poprzez wprowadzenie szeregu dodatkowych wymogów. RMSR podzieliła zmiany na cztery obszary:

- 1) klasyfikacja i prezentacja działalności w rachunku zysków i strat;
- 2) klasyfikacja kosztów operacyjnych według rodzaju i funkcji;

- 3) miary efektywności zarządzania;
- 4) nadzwyczajne przychody i koszty (EFRAG IASB, 2022).

Pierwszy obszar zawiera najbardziej rewolucyjne zmiany. Po pierwsze, projekt wprowadza obowiązkowo trzy segmenty rachunku zysków i strat – segment działalności operacyjnej, segment działalności inwestycyjnej oraz segment działalności finansowej, zbliżając się tym samym do układu rachunku przepływów pieniężnych, co jest dobrym krokiem w kierunku ujednoczenia segmentowości sprawozdawczości finansowej. Z drugiej zaś strony, działalność operacyjna, inwestycyjna i finansowa w projekcie standardu jest rozumiana inaczej w niektórych elementach, w stosunku do segmentowości rachunku przepływów pieniężnych, czym w projekcie niestety nie zajęto się kompleksowo (Basis for Conclusion, zwany dalej BC; BC12–BC14). W projekcie standardu wprowadzono definicje dla każdego segmentu i uznano segment działalności operacyjnej za rezydualny. W szczególności całkowicie zmieniono sposób klasyfikowania przychodów i kosztów z tytułu różnic kursowych, a także wskazano dokładne miejsca prezentacji określonych wyników cząstkowych.

W pozostałych obszarach projektu wzmocniono m.in. zapisy dotyczące agregowania i dezagregowania w ramach poszczególnych pozycji w rachunku zysków i strat oraz w notach, w tym uszczegółowieniu prezentacji kosztów działalności operacyjnej. W pewnym zakresie poczyniono kroki dotyczące ujawnień w zakresie nadzwyczajnych przychodów i kosztów (*unusual income and expenses*), choć ze względu na przedłużające się prace nad projektem zdecydowano o ograniczonym zakresie zmian, a szersze prace mogą być przedmiotem nowego projektu. Wprowadzono również określenie miar efektywności zarządzania oraz obowiązek ich ujawniania w sprawozdaniu finansowym.

Celem artykułu jest zaprezentowanie wybranych zmian wprowadzanych projektem standardu (ED/2019/7) z perspektywy obowiązujących rozwiązań w zakresie klasyfikacji i prezentacji w rachunku zysków i strat. Autorzy stawiają hipotezę, że rezultatem wprowadzenia zapisów ED będzie zwiększenie różnic między regulacjami krajowymi i międzynarodowymi. Stąd, przedmiotem rozważań autorzy uczynili obszar, który w ich przekonaniu zawiera najbardziej rewolucyjne zmiany, na które powinni przygotować się polscy księgowi. Prezentowane w artykule wnioski stanowią wynik uczestnictwa autorów w pracach European Financial Reporting Advisory Group (EFRAG) w latach 2020–2022 i oparte są na studium przypadku, dotyczącego retrospektywnego przekształcenia danych jednostki X, która sporządza sprawozdanie finansowe według regulacji Ustawy o rachunkowości (UoR), a następnie przekształca je zgodnie z MSR/MSSF dla celów konsolidacyjnych.

1. Perspektywa analizy planowanych zmian klasyfikacji oraz prezentacji w rachunku zysków i strat

Autorzy artykułu przyjmują perspektywę jednostki, która na co dzień prowadzi księgi rachunkowe zgodnie z regulacjami UoR, jednak dane sprawozdawcze przekształca również zgodnie z MSR/MSSF. W tak określonej grupie znajdują się jednostki

prowadzące działalność na terenie Polski, które sporządzają sprawozdania finansowe zgodnie z UoR, a jednocześnie dostarczające interesariuszom sprawozdania sporządzone zgodnie z MSR/MSSF. Wśród przykładów jednostek będących w takiej sytuacji są:

- jednostki niemogące sporządzać sprawozdań finansowych według MSR/MSSF ze względu na ograniczenia na podstawie artykułu 45 UoR, jak np. spółki dominujące nienotowane na rynku regulowanym, mające siedzibę na terenie Polski, które sporządzają swoje sprawozdanie skonsolidowane zarówno według UoR, jak i MSR/MSSF;
- spółki-córki, których jednostka dominująca sporządza sprawozdanie finansowe według MSR/MSSF, jednak organ zatwierdzający dla spółki-córki działającej w Polsce nie zdecydował o przejściu na MSR/MSSF ze względu na powstanie obowiązku badania sprawozdania finansowego przez biegłego rewidenta (art. 64 ust. 3 UoR) lub znacznie wyższe koszty prowadzenia ksiąg rachunkowych i badania sprawozdania finansowego;
- jednostki sporządzające sprawozdanie finansowe według UoR, które z racji poszukiwania inwestora zagranicznego, przekształcają swoje sprawozdanie finansowe według MSR/MSSF dla ułatwienia komunikacji z potencjalnym właścicielem.

Przyjęta w niniejszym artykule perspektywa jednostki prowadzącej na co dzień księgi rachunkowe zgodnie z UoR, ale jednocześnie dokonującej przekształcenia danych sprawozdawczych zgodnie z MSR/MSSF, pozwala nie tylko na zaprezentowanie różnic między obecnymi rozwiązaniami MSR 1 a planowanym standardem, ale również umożliwia zobrazowanie rozbieżności, jakie powstaną między prawem krajowym a prawem międzynarodowym, co osłabi harmonizację (lub konwergencję) regulacji rachunkowości. Jak pokazują dotychczasowe badania (Ding i in., 2007), sytuacja, w której w regulacjach krajowych brakuje rozwiązań odnośnie do zagadnień uregulowanych w standardach międzynarodowych niekorzystnie wpływa na jakość sprawozdań finansowych. Ponadto, te same kwestie odmiennie regulowane w krajowych regulacjach rachunkowości oraz w standardach międzynarodowych mają wpływ na klasyfikację stosowaną przy ujawnieniach (Nobes, 2018), co osłabia porównywalność negatywnie wpływając na inwestycje zagraniczne (Akisik, 2020).

2. Zmiany w segmentach oraz wynikach częściowych rachunku zysków i strat

Projekt standardu wprowadza obowiązek prezentowania nowych segmentów w rachunku zysków i strat (ED, s. 7). W toku prac nad nowym standardem, w tym po zebraniu opinii, pierwotna wersja zaprezentowana w 2019 roku zmieniła się (EFRAG. Primary Financial Statements, 2022) i obecnie rozważane są segmenty rachunku zysków i strat zaprezentowane na schemacie 1.

Schemat 1. Prezentacja przychodów i kosztów w rachunku zysków i strat

Przychody	X	Działalność operacyjna
Koszty działalności operacyjnej (rodzajowe lub funkcjonalne)	(X)	
Zysk/strata z działalności operacyjnej	X	
Udział w zyskach i stratach oraz zyski z rozchodu jednostek stowarzyszonych oraz wspólnych przedsięwzięć	X	Działalność inwestycyjna
Przychody i koszty z inwestycji (np. dywidendy)	X	
Zysk/strata przed finansowaniem i opodatkowaniem	X	
Przychody i koszty powstające z transakcji, które dotyczą wyłącznie pozyskiwania środków finansowych	X	Działalność finansowa
Określone przychody i koszty z tytułu pozostałych zobowiązań	(X)	
Zysk/strata brutto (przed opodatkowaniem)	X	
Podatek dochodowy	(X)	
Zysk/strata z działalności kontynuowanej	X	
Strata z działalności zaniechanej	(X)	
Zysk/strata za dany rok obrotowy	X	

Źródło: opracowanie własne na podstawie ED, s. 7 i 19.
EFRAG. Primary Financial Statements (2022).

Na schemacie 1 przedstawiono założenia nowego szablonu rachunku zysków i strat, który jest odpowiedzią na nieprecyzyjność obowiązującego MSR 1, gdzie wskazuje się na obowiązek prezentacji pewnych kategorii przychodów i kosztów (zysków i strat), lecz nie wskazuje się sposobu ich prezentacji w rachunku zysków i strat. Taka sytuacja powoduje, że spółki często prezentują jeden segment działalności, w którym ujęte są wszystkie przychody i koszty, co powoduje brak porównywalności pomiędzy sprawozdaniami finansowymi jednostek działających nawet w tej samej branży (BC280). W związku z powyższym, projekt standardu zawiera dokładne definicje podstawowych segmentów rachunku zysków i strat (ED45) wraz ze wskazaniem dokładnej prezentacji ujawnianych pozycji (np. strata z działalności zaniechanej), co jest pozytywnie oceniane przez praktykę rachunkowości (BDO, 2020; Deloitte, 2020; EY, 2020; KPMG, 2020; PWC, 2020).

Na schemacie 1 podkreślono wprowadzenie wymogu wyników częściowych na dwóch poziomach:

- zysk/strata z działalności operacyjnej,
- zysk/strata przed finansowaniem i opodatkowaniem,

co stanowi przybliżenie grupowania segmentów rachunku zysków i strat do klasyfikacji obowiązującej w rachunku przepływów pieniężnych poprzez wyróżnienie działalności inwestycyjnej i finansowej. Projekt standardu umożliwia ujawnienie dodatkowych wyników częściowych, poza wskazanymi na schemacie 1, jednak tylko wtedy, gdy dodatkowy wynik cząstkowy wpisuje się w strukturę rachunku zysków i strat oraz jest istotny dla zrozumienia wyników finansowych jednostki (ED42–43). Tym samym wynik brutto na sprzedaży (marża brutto) w wariantie kalkulacyjnym nadal pozostaje aktualny.

Interesująca jest nowa pozycja, tj. wynik cząstkowy „Zysk lub strata przed finansowaniem i odliczeniem podatku” stanowiący wartościowy wynik cząstkowy, który zapewni porównywalność pomiędzy jednostkami (BC46–BC47). Wynik ten ma być alternatywą do powszechnie używanego, ale niejednolicie obliczanego wskaźnika EBIT.

Zaprezentowany na schemacie 1 układ rachunku zysków i strat jest propozycją wprowadzenia zysku/straty z działalności kontynuowanej (BC28) pod nazwą „Zysk/strata brutto” oraz wyraźnie wskazuje miejsce dla prezentacji działalności zaniechanej (BC280), co stanowi kolejny krok w zwiększaniu porównywalności rachunków zysków i strat.

Jak zostało to zaznaczone, rachunek zysków i strat ulegał zmianom od czasu opublikowania projektu standardu w 2019 roku (EFRAG IASB, 2022). Z pierwotnie proponowanej wersji m.in. usunięto segment udziału w wynikach integralnych jednostek stowarzyszonych i wspólnych przedsięwzięć, ograniczono zakres wdrożenia przychodów i kosztów nadzwyczajnych, oraz zmodyfikowano rodzaje operacji zaliczanych do poszczególnych segmentów rachunku zysków i strat. Niezmiennie w projekcie standardu figurują precyzyjne definicje segmentu działalności inwestycyjnej oraz finansowej, podczas gdy działalność operacyjna traktowana jest jako kategoria rezydualna, dlatego omówienie segmentów rozpoczyna działalność inwestycyjna.

3. Segment działalności inwestycyjnej w rachunku zysków i strat

Działalność inwestycyjna obejmuje przychody i koszty z aktywów, które generują zwroty z inwestycji samodzielnych lub zasadniczo niezależnych od innych zasobów kontrolowanych przez jednostkę (ED47). Dodatkowe związane z tą działalnością inwestycyjną koszty również zaliczane są do tej kategorii. Celem wyróżnienia tej kategorii wśród segmentów rachunku zysków i strat jest zidentyfikowanie zwrotów z inwestycji, które nie stanowią podstawowej (głównej) części działalności jednostki, co zwiększa użyteczność sprawozdań finansowych poprzez klarowne wydzielenie wyników osiąganych na działalności inwestycyjnej od wyników z podstawowej działalności przedsiębiorstwa.

Istotne jest również przyjęte założenie o obowiązku zaliczania do kosztów działalności inwestycyjnej wyłącznie kosztów przyrostowych, tj. takich, które zostałyby poniesione, gdyby inwestycja nie miała miejsca. Dotyczy to w szczególności kosztów alokacji czasu pracy, tj. pracowników, którzy na co dzień zajmują się innymi sprawami (np. działalnością operacyjną), ale zostali – w ramach swoich obowiązków – zaangażowani w działalność inwestycyjną. RMSR zakłada, że takie koszty pracy nie wchodziły w koszty działalności inwestycyjnej, ponieważ koszt pracy tych pracowników byłby taki sam, niezależnie od tego, czy poświęcili część swojego czasu

pracy na transakcje dotyczące inwestycji, czy też nie. Jednostki, jeżeli chcą, mogą nie skorzystać z zaproponowanego uproszczenia.

W toku prac nad standardem (EFRAG IASB, 2022), do działalności inwestycyjnej przesunięto również przychody osiągane i koszty ponoszone w związku ze środkami pieniężnymi i ich ekwiwalentami, które jednostka czasowo lokuje celem uzyskania korzyści ekonomicznych w postaci odsetek, które początkowo miały być wykazywane w działalności finansowej. Powyższe nie oznacza konieczności podziału środków pieniężnych na te przeznaczone do prowadzenia bieżącej działalności i te alokowane w formie inwestycji (BC40). Takie rozwiązanie oczywiście byłoby niecelowe, dlatego klasyfikacji należy dokonywać nie na poziomie zasobów, ale na poziomie transakcji dokonywanych na tych zasobach. (IFRS Accounting, 2023, s. 11).

Dodatkowo do działalności inwestycyjnej przesunięto (z działalności operacyjnej) udziały w zyskach i stratach jednostek stowarzyszonych oraz wspólnych przedsięwzięć (EFRAG IASB, 2022, s.19). Obowiązujący obecnie standard MSR 1 wymaga odrębnej prezentacji udziału w zysku lub stracie jednostek stowarzyszonych oraz we wspólnych przedsięwzięciach rozliczanych metodą praw własności, jednak nie wskazuje dokładnego miejsca prezentacji w rachunku zysków i strat. W praktyce były one prezentowane w najróżniejszy sposób zależnie od tego, jak ściśle jednostki stowarzyszone i wspólne przedsięwzięcia powiązane są z podstawową działalnością jednostki przygotowującej sprawozdanie finansowe (BC8). Osłabia to porównywalność sum częściowych w sprawozdaniach pomiędzy jednostkami, czyniąc analizę danych i ocenę sytuacji finansowej jednostki znacznie trudniejszą. W pierwszej wersji próbowano wprowadzić klasyfikację jednostek stowarzyszonych oraz wspólnych przedsięwzięć na integralne oraz nieintegralne (ED, s. 45), jednakże w toku prac nad standardem, RMSR wycofała się z tego podziału wskazując jedynie, że udziały w zyskach jednostek stowarzyszonych oraz wspólnych przedsięwzięć należy zaprezentować w segmencie działalności inwestycyjnej.

Należy zwrócić uwagę również na fakt, że zaproponowany w projekcie zakres działalności inwestycyjnej nie w każdym przypadku będzie tożsamy z działalnością inwestycyjną zdefiniowaną w MSR 7 „Rachunek przepływów pieniężnych”, co będzie rodziło rozbieżności, szczególnie jeśli wziąć pod uwagę takie samo nazewnictwo stosowane w obu składowych sprawozdania finansowego. Przykładem rozbieżności są inwestycje w aktywa trwałe, takie jak środki trwałe czy wartości niematerialne, które w rachunku zysków i strat ujmowane będą jako działalność operacyjna z racji odzwierciedlenia podstawowej działalności jednostki, podczas gdy w rachunku przepływów pieniężnych jako działalność inwestycyjna (BC51).

Wydzielenie segmentu działalności inwestycyjnej z punktu widzenia przekształcenia sprawozdania sporządzanego według UoR będzie wymagało przeklasyfikowania:

- zysków, strat, przychodów oraz kosztów ponoszonych w związku z inwestycjami niefinansowymi z segmentu pozostałej działalności operacyjnej;
- zysków, strat, przychodów oraz kosztów ponoszonych w związku z inwestycjami finansowymi z segmentu działalności finansowej.

4. Segment działalności finansowej w rachunku zysków i strat

Działalność finansowa obejmuje (ED49):

- a) przychody i koszty dotyczące zobowiązań wynikających z działalności finansowej oraz
- b) określone przychody i koszty odsetkowe związane z innymi (pozostałymi) zobowiązaniami, które nie dotyczą finansowania działalności jednostki, na przykład odwrócenie dyskonta od zobowiązań pracowniczych i rezerw.

Tym samym do segmentu działalności finansowej zalicza się wszystkie przychody i koszty dotyczące zobowiązań, które wynikają z transakcji mających na celu pozyskanie finansowania (*the raising of finance*). Wśród takich transakcji można wymienić np. umowę pożyczki, która obejmuje (EFRAG IASB, 2022):

- a) otrzymanie przez jednostkę środków pieniężnych, własnych instrumentów kapitałowych lub zmniejszenie zobowiązań finansowych oraz
- b) zwrot przez jednostkę środków pieniężnych, zwrot własnych instrumentów kapitałowych.

Ponadto do tej kategorii zalicza się również koszty odsetek czy też skutki zmian stóp procentowych od pozostałych zobowiązań (ED49(c)), jak też odwrócenie dyskonta od zobowiązań pracowniczych i rezerw, które nie dotyczą działalności finansowej (BC42). Sytuacja ta dotyczyć może w szczególności zobowiązań (rezerw) na likwidację środków trwałych czy też zobowiązań (aktywów) netto z tytułu określonych świadczeń, w tym pracowniczych. Jednocześnie, ponieważ RMSR wskazuje, że nie wszyscy użytkownicy sprawozdań finansowych widzą takie operacje jako element finansowania działalności jednostki, to wskazuje się, że jednolity wymóg ujawniania takiej informacji wraz ze wskazaniem dokładnego miejsca prezentacji umożliwi użytkownikom na dokonanie samodzielnej korekty, jeżeli – w ich odbiorze – odwrócenie dyskonta nie stanowi finansowania działalności jednostki (BC45).

Obecnie klasyfikowane w całości różnice kursowe do działalności finansowej, po wprowadzeniu standardu będą prezentowane w każdym segmencie zgodnie z zasadą, że ujmuje się je w tym segmencie, w którym znalazły się przychody i koszty dające początek różnicom kursowym (IFRS Accounting, 2023, s. 11). Tylko w sytuacji, gdy koszt pozyskania takiej informacji jest niewspółmiernie wysoki, możliwe jest zaliczenie różnic kursowych w całości do segmentu operacyjnego. Zdefiniowanie segmentu działalności finansowej na przychodach i kosztach związanych z pozyskiwaniem finansowania powoduje, że, przykładowo, odsetki związane z należnościami i zobowiązaniami handlowymi będą klasyfikowane w działalności operacyjnej, a odsetki otrzymane z inwestycji, np. lokat, będą ujmowane w działalności inwestycyjnej. Warto zwrócić uwagę, że w toku prac RMSR w 2022 roku wyraźnie wskazano, że wprowadzeniu nowego standardu będzie towarzyszyła konieczność zmian w klasyfikacji przepływów pieniężnych w rachunku przepływów pieniężnych, np. zakwalifikowaniu dywidend otrzymanych przez jednostkę do segmentu działalności inwestycyjnej. Z kolei wypłacone odsetki będą wykazywane w strumieniu

finansowym przepływach pieniężnych. Dotychczas nie uzgodniono jednolitego podejścia w zakresie odsetek otrzymanych przez jednostkę, co sugeruje, że mogą one znaleźć się nie tylko w przepływach finansowych, ale również w dwóch pozostałych segmentach rachunku przepływów pieniężnych (IFRS Accounting, 2023, s. 33).

Jak widać, zakres działalności finansowej jest rozumiany znacznie wężiej niż zakres segmentu finansowego zgodnie z UoR. Z punktu widzenia różnic między polskimi regulacjami najważniejsze korekty przeniosą z działalności finansowej:

- przychody z tytułu dywidend do działalności inwestycyjnej;
- przychody i koszty z tytułu odsetek od należności lub zobowiązań handlowych do działalności operacyjnej;
- przychody i koszty różnic kursowych, w zależności od charakteru transakcji, która je utworzyła, do działalności operacyjnej lub inwestycyjnej.

5. Segment działalności operacyjnej w rachunku zysków i strat

Zdefiniowanie wyniku z działalności operacyjnej jest wartościowe, ponieważ ta kategoria nie była dotychczas precyzyjnie opisana w regulacjach MSR 1, co skutkowało różną interpretacją w praktyce (BC253). Jednocześnie, w literaturze – korzystając z danych sprawozdawczych z różnych regionów świata – wyraźnie wskazuje się na znaczenie tego wyniku częściowego w rachunku zysków i strat dla użyteczności danych prezentowanych w sprawozdaniu finansowym (Chen, Wang, 2004; Ball i in., 2015; Cutillas-Gomariz i in., 2016), w szczególności podkreślając wagę bardziej stabilnego charakteru tego wyniku częściowego, a poprzez to lepszą wartość predykcyjną, zwłaszcza po przyjęciu MSR/MSSF.

Działalność operacyjna zawiera wszystkie przychody i koszty dotyczące głównej (podstawowej) działalności jednostki (ED46), w tym przychody i koszty z inwestycji podejmowanych w związku z podstawową działalnością jednostki. Jednocześnie działalność operacyjna została zdefiniowana jako kategoria rezydualna, w której zawierają się przychody i koszty, które nie zmieszczą się w definicji innych segmentów, tj. segmentu inwestycyjnego, finansowego czy działalności zaniechanej, lub gdy podział na poszczególne segmenty jest zbyt czasochłonny (np. różnice kursowe).

Wybrane jednostki, dla których inwestowanie oraz finansowanie stanowią główny przedmiot działalności zaliczają do operacyjnego segmentu działalności również przychody i koszty, które spełniają definicję uznania ich za działalność inwestycyjną lub finansową (BC55, BC57). Stąd, jeżeli:

- a) podstawowa działalność jednostki polega na inwestowaniu w aktywa, które indywidualnie i w dużej mierze niezależnie od innych zasobów jednostki generują korzyści ekonomiczne i/lub
- b) jednostka zapewnia finansowanie klientom w ramach głównej działalności albo

c) jednostka jest w dyspozycji środków pieniężnych (ekwiwalentów środków pieniężnych), które są ściśle powiązane z działalnością inwestycyjną zaklasyfikowaną do segmentu działalności operacyjnej,

to przychody i koszty z wyżej wymienionych operacji prezentowane są w segmencie działalności operacyjnej. Nie zmienia to faktu, że jednostki te dalej muszą wyróżniać segmenty działalności inwestycyjnej i finansowej i wykazywać tam pozycje, które nie stanowią podstawowej działalności podmiotu.

Podsumowując, z racji zróżnicowanego charakteru podstawowej działalności jednostek sporządzających sprawozdanie finansowe, pośrednie zdefiniowanie działalności operacyjnej (jako pozostałość po wskazaniu działalności inwestycyjnej oraz finansowej), wydaje się właściwe, bo nie wymaga dostosowywania definicji do odmiennych specyfikacji działalności. Jednak dla prawidłowego przyporządkowania przychodów i kosztów do poszczególnych kategorii niezbędne jest dokładne opisanie podstawowej (głównej) działalności jednostki (*entity's main business activities*) i rozpatrywanie każdej operacji gospodarczej względem głównej działalności.

Tak wyraźne rozdzielenie działalności operacyjnej od finansowej wynika z potrzeby zgłaszanej przez inwestorów, którzy w swoich ocenach działalności jednostki chcą oceniać rezultaty podstawowej działalności jednostki (również dla celów porównawczych z innymi jednostkami) odrębnie od skutków decyzji w zakresie finansowania działalności jednostki (BC33), co nie jest możliwe według obecnego rozumienia kategorii działalności finansowej.

Ustanowienie segmentu działalności operacyjnej jako rezydualnego z punktu widzenia przekształcenia sprawozdania sporządzanego według UoR będzie wymagało ujęcia w tej kategorii większości przychodów i kosztów pozostałej działalności operacyjnej oraz niektórych pozycji działalności finansowej, które wskazano już wcześniej. W zależności od czaso- i kosztochłonności niektórych czynności (np. rozdzielenia różnic kursowych), zakres tego segmentu może stać się znacząco szerszy niż według UoR.

6. Studium przypadku jednostki X

Dla ułatwienia, projekt omawianego standardu będzie w niniejszej części opisywany roboczo pod nazwą MSSF X. Dane przedstawione w studium przypadku obejmują dane finansowe jednostki X, politykę rachunkowości stosowaną przez tę jednostkę, a także politykę rachunkowości i ujawnień stosowaną przez grupę kapitałową, do której należy jednostka. Dane zanonimizowano, przekształcając je w sposób utrzymujący skalę istotności poszczególnych transakcji omawianych w studium przypadku. Pominięto kwestie reklasyfikacji na podstawie niektórych standardów, np. MSSF16, by skupić uwagę na wpływie zmian proponowanych w projektowanym standardzie MSSF X w stosunku do obowiązującego obecnie MSR 1. Skrócony rachunek zysków i strat spółki w wariantcie kalkulacyjnym za kolejne trzy okresy sprawozdawcze sporządzony według wymogów UoR przedstawiono na schemacie 2.

Schemat 2. Rachunek zysków i strat zgodnie z UoR (kwoty w zł)

UoR			
Rok	2022	2021	2020
Przychody ze sprzedaży produktów, towarów i materiałów	22 132 991	16 381 185	11 589 068
Koszty sprzedanych produktów, towarów i materiałów	-15 640 508	-11 299 264	-8 164 985
Zysk brutto ze sprzedaży	6 492 483	5 081 921	3 424 083
Koszty sprzedaży	-1 746 365	-1 241 840	-1 090 201
Koszty zarządu	-2 906 140	-2 529 038	-2 231 679
Zysk ze sprzedaży	1 839 978	1 311 044	102 203
Pozostałe przychody operacyjne	490 551	273 331	683 617
Pozostałe koszty operacyjne	-147 108	-176 529	-212 760
Zysk z działalności operacyjnej	2 183 421	1 407 846	573 060
Przychody finansowe	203 700	72 314	84 160
Koszty finansowe	-8 058	-7 119	-153
Zysk brutto (przed opodatkowaniem)	2 379 063	1 473 041	657 067

Źródło: opracowanie własne.

Przekształcone dane spółki według obowiązującego aktualnie standardu MSR 1 prezentuje schemat 3.

Schemat 3. Prezentacja przychodów i kosztów w rachunku zysków i strat zgodnie z MSR 1 (kwoty w zł)

MSR 1			
Rok	2022	2021	2020
Przychody ze sprzedaży produktów, towarów i materiałów	22 132 991	16 381 185	11 589 068
Koszty sprzedanych produktów, towarów i materiałów	-15 447 701	-11 298 541	-8 178 590
Zysk brutto ze sprzedaży	6 685 290	5 082 644	3 410 478
Pozostałe przychody	410 245	201 756	414 358
Koszty sprzedaży	-1 701 360	-1 192 527	-914 645
Koszty zarządu	-2 554 044	-2 208 843	-1 738 435
Pozostałe koszty operacyjne	-453 009	-399 870	-514 536
Koszty finansowe	-8 058	-10 119	-153
Zysk brutto (przed opodatkowaniem)	2 379 064	1 473 041	657 067

Źródło: opracowanie własne.

Porównując schematy 2. i 3. widać, że zysk brutto spółki pozostaje niezmienny, natomiast układ i prezentowane wielkości ulegają zmianom. Jedną z większych różnic jest brak wyróżnienia segmentu pozostałej działalności operacyjnej oraz sumowanie pozostałych przychodów operacyjnych i przychodów finansowych w pozycji pozostałe przychody. Zgodnie z MSR 1 jednostka nie jest zobowiązana do ujawniania żadnych wyników częściowych (brak segmentacji działalności) i choć zdecydowała się zaprezentować zysk brutto ze sprzedaży, to pozostałe pozycje tworzą

ogromną kategorię różnych przychodów i kosztów, które są przez spółkę uzyskiwane z całkowicie odmiennych źródeł. W związku z powyższym na potrzeby przedstawienia analizy różnic pomiędzy poszczególnymi regulacjami, przyjęto nazwę segment ogólny.

Spółka, poza wypełnieniem szczególnych wymogów na podstawie poszczególnych standardów (np. MSSF 16, które pominięto w obecnym opracowaniu), dokonuje pewnych zmian ze względu na fakt, że polityka rachunkowości grupy kapitałowej różni się od przyjętych zasad UoR. W prezentowanym przykładzie takich reklasyfikacji dokonywano w zakresie:

- 1) kosztów napraw gwarancyjnych, które według UoR są prezentowane w kosztach sprzedaży, a grupa kapitałowa korzystając z MSR/MSSF kwalifikuje je do kosztu sprzedanych produktów;
- 2) przychodów i kosztów aktualizacji zapasów, które według UoR prezentowane są w pozostałych przychodach i kosztach operacyjnych, a zgodnie z polityką rachunkowości grupy kapitałowej opartą na MSR/MSSF korygują koszt sprzedanych produktów;
- 3) kosztów wewnątrzgrupowych, które według UoR ujęto w kosztach zarządu, a zgodnie z polityką grupy traktowane są jako pozostałe koszty operacyjne;
- 4) ulg związanych z tarczą antykrzysową (zwolnienie ze składek ZUS oraz dofinansowanie z FGŚP), które zgodnie z UoR należało ująć jako pozostałe przychody operacyjne, a na mocy regulacji MSSF korygują wielkość poniesionych kosztów.

Na schemacie 4 przedstawiono zobrazowanie kierunków reklasyfikacji w związku z różnicami między UoR a MSR 1. Poszczególne strzałki przedstawiają kierunki reklasyfikacji i są dodatkowo opisane numerami wcześniej przedstawionych przykładów.

Schemat 4. Reklasyfikacja między UoR a MSR 1

UoR	MSR 1
Rok sprawozdawczy (kwoty w zł)	Rok sprawozdawczy (kwoty w zł)
Przychody ze sprzedaży produktów, towarów i materiałów	Przychody ze sprzedaży produktów, towarów i materiałów
Koszty sprzedanych produktów, towarów i materiałów	Koszty sprzedanych produktów, towarów i materiałów
Zysk brutto ze sprzedaży	Zysk/strata brutto ze sprzedaży
Koszty sprzedaży (1)	Pozostałe przychody
Koszty zarządu (3)	Koszty sprzedaży
Zysk ze sprzedaży	Koszty zarządu
Pozostałe przychody operacyjne (2) (4)	Pozostałe koszty operacyjne
Pozostałe koszty operacyjne (2)	Koszty finansowe
Zysk z działalności operacyjnej	Zysk/strata brutto (przed opodatkowaniem)
Przychody finansowe	
Koszty finansowe	
Zysk brutto (przed opodatkowaniem)	

Źródło: opracowanie własne.

Jak zobrazowano na schemacie 4, korekty dotyczą zarówno zmiany miejsca prezentacji pewnych kosztów (operacje 1,3), jak i zmiany prezentacji przychodu na zmniejszenie kosztów (operacje 2 i 4). Dodatkowo operacja (2) wymusza – poza reklasyfikacją i zmianą z przychodu na koszt – również kompensację kosztu aktualizacji zapasów z przychodami związanymi z odwróceniem odpisów aktualizujących.

Następnie, na podstawie przedstawionych w poprzednich częściach artykułu założeń projektu MSSF X dokonano reklasyfikacji niektórych przychodów i kosztów, a rachunek zysków i strat zgodnie z MSSF X zaprezentowano na schemacie 5.

Schemat 5. Prezentacja przychodów i kosztów
w rachunku zysków i strat zgodnie z MSSF X (kwoty w zł)

MSSF X			
Rok	2022	2021	2020
Przychody ze sprzedaży produktów, towarów i materiałów	22 132 991	16 381 185	11 589 068
Koszty sprzedanych produktów, towarów i materiałów	-15 447 701	-11 298 541	-8 178 590
Zysk brutto ze sprzedaży	6 685 290	5 082 644	3 410 478
Pozostałe przychody operacyjne	265 245	102 756	376 358
Koszty sprzedaży	-1 701 360	-1 192 527	-914 645
Koszty zarządu	-2 554 044	-2 208 843	-1 738 436
Pozostałe koszty operacyjne	-444 009	-401 108	-510 035
Zysk z działalności operacyjnej	2 251 122	1 382 922	623 720
Przychody z inwestycji	145 000	99 000	38 000
Koszty z inwestycji	-9 000	-6 000	-4 500
Zysk przed finansowaniem i opodatkowaniem	2 387 122	1 475 922	657 220
Przychody finansowe	0	0	0
Koszty finansowe	-8 058	-2 882	-153
Zysk brutto (przed opodatkowaniem)	2 379 064	1 473 041	657 067

Źródło: opracowanie własne.

Korekty dokonywane w rachunku zysków i strat zgodnie z UoR, by sporządzić rachunek zysków i strat zgodnie z MSSF X dotyczą reklasyfikacji sześciu przedstawionych dalej kategorii przychodów i kosztów. Różnice między MSR 1 a MSSF X zaprezentowane w podanych przykładach wynikają każdorazowo z wydzielenia segmentów działalności operacyjnej, inwestycyjnej oraz finansowej w MSSF X, których zgodnie z obowiązującym MSR 1 nie trzeba prezentować osobno w rachunku zysków i strat. W związku z tym wyjaśnienia poszczególnych zmian (schematy 6–11) skupiają się na porównaniu UoR z MSSF X.

Schemat 6. Reklasyfikacja przychodów z odsetek (dane w zł)

Rok	2022	2021	2020
UoR			
Segment finansowy – Przychody finansowe	40 911	195	36 566
MSR 1			
Segment ogólny – Pozostałe przychody	40 911	195	36 566
MSSF X			
Segment operacyjny – Pozostałe przychody	40 911	195	36 566

Źródło: opracowanie własne.

Z danych zawartych na schemacie 6 wynika, że między UoR a MSSF X reklasyfikacja polega na przeniesieniu przychodów z segmentu finansowego do segmentu operacyjnego, co może wpływać np. na obliczane marże na działalności operacyjnej.

Schemat 7. Reklasyfikacja przychodów z dywidend (dane w zł)

Rok	2022	2021	2020
UoR			
Segment finansowy – Przychody finansowe	15 000	10 000	
MSR 1			
Segment ogólny – Pozostałe przychody	15 000	10 000	
MSSF X			
Segment inwestycyjny – Przychody z inwestycji	15 000	10 000	

Źródło: opracowanie własne.

Schemat 7 zawiera dane wskazujące, że różnica między UoR a MSSF X wynika z przesunięcia przychodów uzyskanych z dywidend do działalności inwestycyjnej, nieznaney w polskich i aktualnych międzynarodowych regulacjach.

Schemat 8. Reklasyfikacja otrzymanych odsetek (dane w zł)

Rok	2022	2021	2020
UoR			
Segment finansowy – Przychody finansowe	100 000	65 000	20 000
MSR 1			
Segment ogólny – Pozostałe przychody	100 000	65 000	20 000
MSSF X			
Segment inwestycyjny – Przychody z inwestycji	100 000	65 000	20 000

Źródło: opracowanie własne.

W przypadku odsetek uzyskanych od lokat, zmiany w prezentacji są identyczne, jak w przypadku dywidend. Tożsama prezentacja będzie stosowana w przypadku przychodów odsetkowych od udzielonej pożyczki. Wprawdzie powoduje to rozbieżność

(obecnie) między klasyfikacją w rachunku zysków i strat oraz w rachunku przepływów pieniężnych (choć trwają dyskusje nad ostatecznym miejscem ujęcia w rachunku przepływów pieniężnych) to rozwiązanie takie służy użyteczności informacji z rachunku zysków i strat.

Schemat 9. Rekasyfikacja przychodów i kosztów nieruchomości inwestycyjnej (dane w zł)

Rok	2022	2021	2020
UoR			
Segment operacyjny – Pozostałe przychody operacyjne	24 000	21 000	18 000
Segment operacyjny – Pozostałe koszty operacyjne	-9 000	-6 000	-4 500
MSR 1			
Segment ogólny – Pozostałe przychody	24 000	21 000	18 000
Segment ogólny – Pozostałe koszty operacyjne	-9 000	-6 000	-4 500
MSSF X			
Segment inwestycyjny – Przychody z inwestycji	24 000	21 000	18 000
Segment inwestycyjny – Koszty z inwestycji	-9 000	-6 000	-4 500

Źródło: opracowanie własne.

Przychody i koszty związane z inwestycjami niefinansowymi są w UoR klasyfikowane do działalności pozostałej operacyjnej, natomiast według MSSF X są przesunięte wraz z prezentowanymi na schematach 7 i 8 przypadkami inwestycji finansowych do działalności inwestycyjnej. Takie podejście w ocenie autorów wykazuje się większą użytecznością rachunku zysków i strat dla oceny działalności, ponieważ występuje klarowny podział typów działalności, który pozwala na ocenę wyników przedsiębiorstwa w każdym z obszarów oddzielnie, bez obawy o wpływ wyników jednego typu działalności (tu inwestycyjnej) na drugi (tu operacyjnej).

Schemat 10. Rekasyfikacja odsetek powstałych w związku z wyceną aktuarialną rezerw na świadczenia pracownicze (dane w zł)

Rok	2022	2021	2020
UoR			
Segment finansowy – Koszty finansowe	-8 058	-2 882	-153
MSR 1			
Segment ogólny – Koszty finansowe	-8 058	-2 882	-153
MSSF X			
Segment finansowy – Koszty finansowe	-8 058	-2 882	-153

Źródło: opracowanie własne.

Koszty odsetek związanych z wyceną aktuarialną rezerw na świadczenia emerytalne są jednym z przykładów, w których MSSF X nie zmienia prezentacji w stosunku do UoR, tj. utrzymana jest prezentacja w segmencie finansowym, w kosztach finansowych.

Schemat 11. Reklasyfikacja różnic kursowych (dane w zł)

Rok	2022	2021	2020
UoR			
Segment finansowy – Przychody finansowe	47 789		27 593
Segment finansowy – Koszty finansowe		-4 238	
MSR 1			
Segment ogólny – Pozostałe przychody	47 789		27 593
Segment ogólny – Koszty finansowe		-4 238	
MSSF X			
Segment operacyjny – Pozostałe przychody finansowe	41 789		27 593
Segment operacyjny – Pozostałe koszty operacyjne		-7 238	
Segment inwestycyjny – Przychody z inwestycji	6 000	3 000	

Źródło: opracowanie własne.

Reklasyfikacja różnic kursowych pokazuje dodatkowy, złożony problem związany z proponowaną zmianą w standardzie. Zgodnie z UoR, jak i z MSR 1, różnice kursowe prezentowane są *per saldo*. Zaś zgodnie z MSSF X, różnice kursowe wprawdzie wciąż mogą być wykazywane w formie nadwyżki zysków lub strat, ale podlegają prezentacji oddzielnie w segmencie, do którego zaklasyfikowano transakcję, z której dane różnice kursowe powstały. Pokazuje to wyzwania związane z organizacją rachunkowości, w tym dostosowaniem systemów księgowych poprzez wydzielenie osobnych kont do ujmowania różnic kursowych dla poszczególnych segmentów oraz kwestię ustawienia schematów księgowych identyfikujących, którego segmentu dotyczy dana transakcja, a w konsekwencji jak powinna być klasyfikowana dana różnica kursowa.

Podsumowanie reklasyfikacji operacji w studium przypadku jednostki X przedstawiono na schemacie 12, wprowadzając numerację operacji reklasyfikacji (1–4) jak na schemacie 4 oraz numerację reklasyfikacji na potrzeby MSSF X jak na schematach 6–11.

Zmiany wprowadzane w projekcie standardu MSSF X dotyczą przede wszystkim działalności pozostałej operacyjnej oraz finansowej w rozumieniu UoR. Autorzy w toku prac nad projektem w zespole doradczym EFRAG nie odnaleźli przypadków powodujących zmianę klasyfikacji z segmentu operacyjnego w rozumieniu UoR do innych segmentów według MSSF X. Na szczególną uwagę zasługuje fakt różnego ujęcia przychodów z odsetek, które w zależności od rodzaju transakcji, z której powstają, mogą trafić do każdego z omawianych segmentów zaproponowanych w MSSF X. Drugim obszarem jest reklasyfikacja wszystkich przychodów i kosztów związanych z inwestycjami do segmentu działalności inwestycyjnej według MSSF X, które według UoR znajdują się zarówno w działalności operacyjnej pozostałej, jak i w działalności finansowej. Trzecim obszarem jest wymóg znacznie bardziej szczegółowej ewidencji różnic kursowych, które podobnie jak odsetki, są prezentowane w tym samym segmencie, co transakcja, z której powstały. Powyższe reklasyfikacje potwierdzają postawioną hipotezę wskazując na powstanie istotnych różnic pomiędzy regulacjami krajowymi a międzynarodowymi.

Schemat 12. Podsumowanie operacji reklasyfikacji przychodów i kosztów

UoR	MSR 1	MSSF X
Przychody ze sprzedaży produktów, towarów i materiałów	Przychody ze sprzedaży produktów, towarów i materiałów	Przychody ze sprzedaży produktów, towarów i materiałów
Koszty sprzedanych produktów, towarów i materiałów	Koszty sprzedanych produktów, towarów i materiałów	Koszty sprzedanych produktów, towarów i materiałów
Zysk brutto ze sprzedaży	Zysk/strata brutto ze sprzedaży	Zysk brutto ze sprzedaży
Koszty sprzedaży (1)	Pozostałe przychody (6) (7,8) (9) (11)	Pozostałe przychody operacyjne
Koszty zarządu (3)	Koszty sprzedaży	Koszty sprzedaży
Zysk ze sprzedaży	Koszty zarządu	Koszty zarządu
Pozostałe przychody operacyjne (2) (4) (9)	Pozostałe koszty operacyjne (9)	Pozostałe koszty operacyjne
Pozostałe koszty operacyjne (2) (9)	Koszty finansowe (10) (11)	Zysk z działalności operacyjnej
Zysk z działalności operacyjnej	Zysk/strata brutto (przed opodatkowaniem)	Przychody z inwestycji
Przychody finansowe (6) (7,8) (11)		Koszty z inwestycji
Koszty finansowe (10) (11)		Zysk przed finansowaniem i opodatkowaniem
Zysk brutto (przed opodatkowaniem)		Przychody finansowe
		Koszty finansowe
		Zysk brutto (przed opodatkowaniem)

Źródło: opracowanie własne.

7. Dyskusja

Rezultaty z przeprowadzonych analiz projektu standardu oraz danych jednostki X wskazują na wystąpienie dużych rozbieżności w klasyfikacji i prezentacji pozycji ujawnianych w rachunku zysków i strat sporządzanym według UoR, jak również według obowiązującego MSR 1. Obowiązkowe wyodrębnienie segmentów działalności inwestycyjnej oraz finansowej, których definicje różnią się od dotychczas znanych zarówno na gruncie prawa krajowego, jak i MSR/MSSF, tworzy problemy związane z właściwą klasyfikacją poszczególnych operacji gospodarczych, co wymaga wprowadzenia profesjonalnego osądu księgowych. Wiele pozycji (między innymi różnice kursowe, przychody i koszty inwestycji) zmienia swoje miejsce prezentacji w rachunku zysków i strat lub wprowadza się obowiązek ich rozdzielenia na różne segmenty działalności. Powyższe sygnalizuje potrzebę podjęcia działań przez regulatora celem dostosowania rozwiązań krajowych do planowanych zmian w MSR/MSSF. Zidentyfikowane różnice mają również swoje praktyczne implikacje w postaci konieczności dostosowania organizacji rachunkowości, w tym istniejących systemów księgowych, wprowadzenia stosowanych zmian w polityce rachunkowości, jak i przygotowaniu działań edukacyjnych przez organizacje zrzeszające osoby zawodowo zajmujące się rachunkowością. Prace nad nowym standardem znajdują się w ostatniej fazie planowanej do końca 2023 roku, po czym należy spodziewać się opublikowania standardu (EFRAG. Primary Financial Statements, 2022, s. 7).

Autorzy wnioskuje o rozpoczęcie procesu legislacyjnego konwergencji polskich regulacji ze standardami międzynarodowymi w omawianym zakresie, ponieważ zwiększony zakres różnic pomiędzy regulacjami krajowymi a międzynarodowymi

obniża skłonność do wybierania MSR/MSSF jako podstawy do sporządzania sprawozdań finansowych na stałe lub tylko okazjonalnie, co nie wpływa pozytywnie na postrzeganie jakości sprawozdań finansowych (Barth i in., 2007).

Analiza regulacji prawnych w połączeniu ze studium przypadku wskazuje również wyraźnie na kwestię podnoszoną już wcześniej w literaturze (Vellam, 2004) odnośnie do międzynarodowych regulacji sprawozdawczości finansowej: odejście od sztywnych reguł klasyfikacyjnych i stosowanie zasad, w ramach których istotną rolę nabiera profesjonalny osąd księgowych. To wskazuje na nowe wyzwania przed polskimi księgowymi w zakresie rozumienia profesjonalizmu wykonywanego zawodu: odejście od aplikacji regulacji rachunkowości bazując na literalnym brzmieniu przepisów na rzecz prymatu profesjonalnego osądu ściśle uwarunkowanego okolicznościami konkretnych transakcji przeprowadzanych w jednostce gospodarczej.

Podsumowanie

Celem wprowadzenia zmian w klasyfikacji działalności na operacyjną, inwestycyjną oraz finansową jest zwiększenie użyteczności rachunku zysków i strat poprzez doprecyzowanie jego struktury, co ułatwi inwestorom porównywalność pomiędzy przedsiębiorstwami. Na podstawie przeprowadzonego studium przypadku autorzy oceniają, że cel ten jest dobrze realizowany (w zakresie tematycznym niniejszego artykułu). Jasne wydzielenie działalności inwestycyjnej i finansowej oraz zdefiniowanie działalności operacyjnej jako rezydualnej wraz z logicznym uzasadnieniem zasad klasyfikacji przychodów i kosztów w każdej z nich powodują, że odbiorcy sprawozdań finansowych mają realną szansę niezależnego analizowania poszczególnych segmentów działalności przedsiębiorstwa (podstawowej, czyli operacyjnej, inwestycyjnej oraz finansowej) otrzymując bardziej użyteczny obraz sytuacji przedsiębiorstwa. Stanowi to istotny postęp dla zwiększenia jakości sprawozdań finansowych w stosunku do obowiązującego standardu MSR 1.

Wnioski ze studium przypadku należy rozpatrywać uwzględniając jego ograniczenia, wśród których podstawowym jest analiza danych tylko jednostki X. Zarówno wielkość jednostki, jak i charakter jej działalności może wpływać na ocenę radykalności wprowadzanych zmian. Autorzy jednak są przekonani, że omawiane zagadnienia są bardzo ważne, ponieważ są przedmiotem wieloletnich prac, w trakcie których dyskusje cieszą się nieustającym zainteresowaniem szerokiego grona interesariuszy. Ograniczeniem badania jest też omówienie różnic tylko w jednym z czterech obszarów objętych projektem standardu, co wynika z zakresu tematycznego artykułu. Inne wymogi, np. w zakresie dezagregacji, również mogą kształtować prezentację informacji w danym segmencie, jak również stanowią istotną zmianę w stosunku do sztywnego szablonu rachunku zysków i strat według UoR, jak i w stosunku do nieokreślonego schematu rachunku zysków i strat obowiązującego MSR 1.

Literatura

- Akisik O. (2020), *The impact of financial development, IFRS, and rule of LAW on foreign investments: A cross-country analysis*, „International Review of Economics & Finance”, 69, s. 815–838, DOI: 10.1016/j.iref.2020.06.015.
- Ball R., Gerakos J., Linnainmaa J.T., Nikolaev V. (2015), *Deflating profitability*, „Journal of Financial Economics”, 117 (2), s. 225–48, DOI: 10.1016/j.jfineco.2015.02.004.
- Chen S., Wang Y. (2004), *Evidence from China on the value relevance of operating income vs. below-the-line items*, „The International Journal of Accounting”, 39 (4), s. 339–364, DOI: 10.1016/j.intacc.2004.06.012.
- Cutillas-Gomariz M., Sánchez-Ballesta J.P., Yagüe J. (2016), *The effect of IFRS on the net income and earnings components: value relevance, persistence, and predictive value*, „Spanish Journal of Finance and Accounting”/Revista Española de Financiación y Contabilidad, 45 (3), s. 365–388, DOI: 10.1080/02102412.2016.1198562.
- Ding Y., Hope Ch., Jeanjean T., Stolowy H. (2007), *Differences between domestic accounting standards and IAS: measurement, determinants and implications*, „Journal of Accounting and Public Policy”, 26 (1), s. 1–38, DOI: 10.1016/j.jaccpubpol.2006.11.001.
- Nobes Ch. (2018), *Lesson from misclassification in international accounting*, „The British Accounting Review”, 50 (3), s. 239–254, DOI: 10.1016/j.bar.2017.08.002.
- Vellam I. (2004), *Implementation of International Accounting Standards in Poland: can true convergence be achieved in practice?* „Accounting in Europe”, 1 (1), s. 143–167, DOI: 10.1080/0963818042000262784.

Akty prawne i standardy

- Ustawa z dnia 29 września 1994 r. o rachunkowości, Dz.U. 2023 poz. 120, 295.
- Rozporządzenie Komisji (WE) nr 1274/2008 z dnia 17 grudnia 2008 r. zmieniające rozporządzenie (WE) nr 1126/2008 przyjmujące określone międzynarodowe standardy rachunkowości zgodnie z rozporządzeniem (WE) nr 1606/2002 Parlamentu Europejskiego i Rady w odniesieniu do Międzynarodowego Standardu Rachunkowości (MSR) 1. Dz.U. UE L 339/3.

Źródła internetowe

- Barth M.E., Landsman W.R., Lang M.H. (2007), *International Accounting Standards and Accounting Quality*. Research Paper Series No 1976, Stanford, Graduate School of Business, s. 1–55, <https://ideas.repec.org/p/ecl/stabus/1976.html> (dostęp 22.03.2023).
- Basis for Conclusions on Exposure Draft „General Presentation and Disclosures”. International Accounting Standard Board, IFRS Foundation, 2019, <https://bit.ly/BFC-2019> (dostęp 10.03.2023).
- Comment letter on Exposure Draft 2019/ED/7 – General Presentation and Disclosures. 30.09.2020. Deloitte, <https://bit.ly/Deloitte-2020c> (dostęp 10.03.2023).
- Comment letter on Exposure Draft 2019/ED/7 – General Presentation and Disclosures (2020), BDO, 30.09.2020, <https://bit.ly/BDO-2020> (dostęp 10.03.2023).
- Comment letter on Exposure Draft 2019/ED/7 – General Presentation and Disclosures (2020), KPMG IFRG Limited, 29.09.2020, <https://bit.ly/KPMG-2020> (dostęp 10.03.2023).
- Comment letter on Exposure Draft 2019/ED/7 – General Presentation and Disclosures (2020), PricewaterhouseCoopers (PWC), 29.09.2020, <https://bit.ly/PWC-2020> (dostęp 10.03.2023).
- Comment letter on Exposure Draft 2019/ED/7 – General Presentation and Disclosures (2020), Ernst & Young Global Limited (EY), 28.09.2020, <https://bit.ly/EY-2020> (dostęp 10.03.2023).

- EFRAG Comment Letter on IASB ED/2019/7 General Presentation and Disclosures (2020), European Financial Reporting Advisory Group, <https://bit.ly/EFRAG-2020> (dostęp 10.03.2023).
- EFRAG IASB Joint Online Roundtable. What are the implications of recent IASB decisions on Primary Financial Statements? (2022), Financial Reporting Advisory Board, International Accounting Standards Board, 15.11.2022, <https://bit.ly/EFRAG-IASB-15-11-2022> (dostęp 19.03.2023).
- EFRAG. Primary Financial Statements. Targeted Outreach Activities. Corporates (2022), European Financial Reporting Advisory Board, 09.2022 r., <https://bit.ly/EFRAG-2022-09> (dostęp 19.03.2023).
- Exposure Draft ED/2019/7. „General Presentation and Disclosures” (2019), International Accounting Standard Board, IFRS Foundation, <https://bit.ly/Exposure-draft> (dostęp 15.03.2023).
- IFRS Accounting. Primary Financial Statements (2023), International Financial Reporting Standards, <https://www.ifrs.org/projects/work-plan/primary-financial-statements/> (dostęp 19.03.2023).