

Halina Buk^{*}

**ZRÓŻNICOWANA INFORMACJA O DOCHODACH SPÓŁKI
W ZALEŻNOŚCI OD STOSOWANYCH STANDARDÓW
SPRAWOZDAWCZOŚCI FINANSOWEJ**

1. WSTĘP

Informacja o dochodach każdego podmiotu gospodarczego jest jedną z najważniejszych informacji dla wielu użytkowników sprawozdań finansowych, a zwłaszcza dla aktualnych i potencjalnych inwestorów. Polskie przepisy rachunkowości nie definiują pojęcia „dochód”, natomiast kategoria ta od lat jest przyjęta w prawodawstwie podatkowym. Kategorię „dochodu” wprowadzono do formalnej sprawozdawczości finansowej w Polsce stosunkowo niedawno, bo od 2009 r. Stało się to za sprawą wdrożenia zmodyfikowanych sprawozdań finansowych sporządzanych według Międzynarodowych Standardów Sprawozdawczości Finansowej (MSSF) i Międzynarodowych Standardów Rachunkowości (MSR). Mianowicie, jednostki stosujące MSSF poczynając od 2009 r. sporządzają sprawozdanie z całkowitych dochodów, którego treść merytoryczna jest znacząco inna aniżeli kojarzony z tym sprawozdaniem tradycyjny rachunek zysków i strat.

Celem artykułu jest prezentacja informacji o dochodach podmiotu gospodarczego w sprawozdawczości finansowej oraz wykształcenie umiejętności czytania takiej informacji, zwłaszcza przez najważniejszych użytkowników sprawozdań finansowych. Wiedza ta jest o tyle istotna, że w zależności od stosowanych przez jednostkę standardów rachunkowości, informacja o dochodach jest prezentowana w różnych sprawozdaniach finansowych. W przypadku stosowania polskich przepisów stosowne informacje prezentuje rachunek zysków i strat oraz zestawienie zmian w kapitale własnym. W przypadku stosowania MSSF/MSR informacje o dochodach są ujawniane tylko w sprawozdaniu z całkowitych dochodów, którego jedną z części stanowi rachunek zysków i strat.

^{*} Prof. dr hab., Wyższa Szkoła Bankowa w Poznaniu.

2. POJĘCIE DOCHODÓW ORAZ ICH PREZENTACJA WEDŁUG MIĘDZYNARODOWYCH STANDARDÓW SPRAWOZDAWCZOŚCI FINANSOWEJ

Twórcy MSSF/MSR wprowadzili w życie od 2009 r. całkowicie nową strukturę sprawozdania finansowego prezentującego kategorie wynikowe, rozumiane jako strumienie wynikowe generowane w okresie sprawozdawczym. Sprawozdaniem tym jest „sprawozdanie z całkowitych dochodów”, które także zostało przyjęte do porządku prawnego Unii Europejskiej stosownym aktem prawnym¹. Sprawozdanie to sporządza się zgodnie z koncepcją wyniku całościowego, prezentującego łączny przyrost kapitału własnego w okresie sprawozdawczym.

Zgodnie z MSR 1 pkt 81 „Prezentacja sprawozdań finansowych”, wszystkie przychody i koszty ujęte w danym okresie prezentuje się (por. rys. 1):

- w pojedynczym sprawozdaniu z całkowitych dochodów lub
- w dwóch sprawozdaniach:
 - 1) jednostkowym rachunku zysków i strat,
 - 2) sprawozdaniu z całkowitych dochodów, które zaczyna się od zysku lub straty i przedstawia składniki innych całkowitych dochodów.

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

Lub

1.	JEDNOSTKOWY RACHUNEK ZYSKÓW I STRAT
2.	SPRAWOZDANIE Z CAŁKOWITYCH DOCHODÓW: a) Zysk lub strata (z Rachunku Zysków i Strat) b) Inne całkowite dochody

Rys. 1. Sprawozdanie z całkowitych dochodów za dany okres

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

Zdecydowana większość podmiotów w Polsce wybiera pierwsze rozwiązanie, sporządzając jedno sprawozdanie z całkowitych dochodów. W sprawozda-

¹ 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. Dziennik Urzędowy Unii Europejskiej z dnia 18.12.2008, L.339/3.

niu z całkowitych dochodów używa się trzech istotnych kategorii wynikowych, jak: całkowite dochody, wynik, pozostałe całkowite dochody.

Niezależnie od wyboru prezentacji dochodów w jednym zbiorczym czy w dwóch odrębnych sprawozdaniach, sprawozdanie z całkowitych dochodów obejmuje dwie części:

- 1) tradycyjny rachunek zysków i strat² oraz
- 2) zmiany w kapitale własnym niezwiązane z właścicielami oraz ich skutki podatkowe³.

Suma całkowitych dochodów to zmiana w kapitale własnym w ciągu okresu, która nastąpiła na skutek transakcji oraz innych zdarzeń, inna niż zmiany wynikające z transakcji dokonywanych z właścicielami występującymi w charakterze udziałowców⁴. Znajduje to także konsekwencje w „Sprawozdaniu ze zmian w kapitale własnym”. Zgodnie z MSR 1, pkt 109, zmiany w kapitale własnym jednostki pomiędzy początkiem i końcem okresu sprawozdawczego odzwierciedlają przyrost lub spadek jej aktywów netto w ciągu okresu. Ogólna zmiana stanu kapitału własnego w okresie odpowiada łącznej kwocie przychodów i kosztów, w tym zysków i strat wygenerowanych z działalności gospodarczej jednostki w tym okresie, z wyjątkiem zmian wynikających z transakcji przeprowadzanych z właścicielami występującymi w charakterze udziałowców (takich, jak wpłaty na kapitał, odkupienie własnych instrumentów kapitałowych przez jednostkę czy wypłata dywidendy) oraz kosztów związanych bezpośrednio z takimi transakcjami. Zatem w „Sprawozdaniu ze zmian w kapitale własnym” prezentowane będą wszystkie zmiany wynikające wyłącznie z transakcji z właścicielami jednostki (np. podniesienie kapitału, wypłata dywidend) oraz wynik całościowy.

Podobną co do treści merytorycznej podaje się definicję „dochodów”⁵. Dochody obejmują zarówno przychody, jak i zyski. Przy czy, przez **przychody** rozumie się wpływy korzyści ekonomicznych brutto danego okresu, powstałe w wyniku zwykłej działalności jednostki, skutkujące zwiększeniem kapitału własnego, innymi niż zwiększenie kapitału wynikającego z wpłat udziałowców⁶.

² H. Stolovy, M. Lebas, *Financial Accounting and Reporting*, South-Western Cengage Learning, Hampshire 2006, s. 194.

³ Por.: A. Szychta, *Pomiar i prezentowanie wyniku całościowego spółki kapitałowej w sprawozdaniu finansowym*, „Zeszyty Teoretyczne Rachunkowości” 2012, t. 59, Warszawa; A. Jurewicz, *Podstawowe elementy rachunku wyników i ich klasyfikacja*, [w:] E. Walińska, A. Wencel, A. Jurewicz, J. Gad, *Sprawozdanie finansowe według MSSF*, Oficyna a Wolters Kluwer business, Warszawa 2011, s. 240–241.

⁴ MSR 1 „Prezentacja sprawozdań finansowych” pkt 7.

⁵ Por. słownik terminów [w:] *Międzynarodowe Standardy Sprawozdawczości Finansowej 2011*, Część A, Tłumaczenie polskie przez Stowarzyszenie Księgowych w Warszawie, IASB, London, s. A1333.

⁶ MSR 18 „Przychody” pkt 7.

Wynik zaś to różnica pomiędzy dochodami a kosztami, z wyłączeniem składników pozostałych całkowitych dochodów⁷.

Z powyższego wynika, że kwalifikacja całkowitych dochodów jest znacznie szersza, aniżeli przyjmuje się w prawodawstwie polskim. W ustawie o rachunkowości w ogóle nie używa się pojęcia „dochody”, kategoria ta występuje tylko w prawie podatkowym.

Według MSSF, całkowite dochody ogółem obejmują wszystkie składniki „zysków i strat” oraz „inne całkowite dochody”.

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

a) zmiany w nadwyżce z przeszacowania (MSR 16 „Rzeczowe aktywa trwale”, MSR 38 „Aktywa niematerialne”),

b) zyski i straty aktuarialne z tytułu programu określonych świadczeń ujęte zgodnie z par. 93A MSR 19 „Świadczenia pracownicze”,

c) zyski i straty wynikające z przeliczenia pozycji sprawozdania finansowego jednostki działającej zagranicą (MSR 21 „Skutki zmian kursów wymiany walut obcych”),

d) zyski i straty z tytułu przeszacowania składników aktywów finansowych dostępnych do sprzedaży (MSR 39 „Instrumenty finansowe: ujmowanie i wycena”),

e) efektywna część zysków i strat związanych z instrumentem zabezpieczającym w ramach zabezpieczenia przepływów pieniężnych (MSR 39 „Instrumenty finansowe: ujmowanie i wycena”),

f) zmiana wartości godziwej określonych zobowiązań, dla których wybrano metodę wyceny przez wynik, którą można przypisać do zmian ryzyka kredytowego zobowiązania (MSSF 9 „Instrumenty finansowe”).

Taki sposób prezentacji dochodów w jednym sprawozdaniu jest całkowitym novum w polskiej teorii i praktyce rachunkowości. Ma on oczywiście wiele plusów w kontekście właściwej separacji dochodów na te, które wynikają z realnych procesów gospodarczych (pozycja „Zysk lub strata”) oraz na te dochody jednostki, które w danym okresie nie są jeszcze pochodnymi dokonanych transakcji gospodarczych (pozycja „Inne całkowite dochody”). Dokonywanie stosownej separacji dochodów zawsze budziło i nadal budzi kontrowersje, zwłaszcza jeśli chodzi o ich prezentację. Według dotychczasowych i aktualnie obowiązujących polskich standardów rachunkowości tego rodzaju inne całkowite dochody są ujawniane w „Zestawieniu zmian w kapitale własnym”. Według aktu-

⁷ Szerzej na temat ewolucji wyniku finansowego piszą: J. Gierusz, J. Gawrońska, *Ewolucja pojęcia wyniku finansowego a pomiar jego jakości*, „Zeszyty Teoretyczne Rachunkowości” 2012, nr 66, Warszawa.

alnych MSSF, inne całkowite dochody zostały przemieszczone do „Sprawozdania z całkowitych dochodów”.

Niektóre międzynarodowe standardy sprawozdawczości finansowej wymagają ujęcia w wyniku finansowym danego okresu kwot wcześniej ujętych w kapitale z aktualizacji wyceny (a więc prezentowanych w innych całkowitych dochodach). Jednostka gospodarcza dokonuje więc przeklasyfikowania (przeniesienia) innych całkowitych dochodów do wyniku finansowego okresu. Takie rozwiązanie sprawia, że te same wielkości ekonomiczne nie będą podwójnie ujęte w sprawozdaniu z całkowitych dochodów, raz przy przeszacowaniu (a więc w całkowitym dochodzie) i ponownie przy ustaleniu wyniku finansowego okresu⁸.

3. ANALIZA PORÓWNAWCZA ZAWARTOŚCI RACHUNKU ZYSKÓW I STRAT WEDŁUG RÓŻNYCH STANDARDÓW RACHUNKOWOŚCI

Układ i struktura rachunku zysków i strat znacząco się różnią według MSSF z ustawą o rachunkowości. Polskie przepisy wymagają szczegółowej prezentacji poszczególnych grup rodzajowych przychodów i kosztów według segmentów działalności oraz ustalania sum (różnic) cząstkowych. W tab. 1 przedstawiono rodzaje danych ujmowanych w rachunku zysków i strat w wariantach kalkulacyjnym.

W powyższym sprawozdaniu ujawnia się **zyski (straty)** czyli pieniężną miarę dodatniego (ujemnego) wyniku w kolejnych segmentach jednostki działalności. Stosowane są następujące określenia kumulowanego sekwencyjnie wyniku:

- zysk (strata) ze sprzedaży,
- zysk (strata) z działalności operacyjnej,
- zysk (strata) z działalności gospodarczej,
- zysk (strata) brutto,
- zysk (strata) netto.

W przypadku stosowania MSSF problem jest większy, gdyż MSSF nie określają szczegółowego wzoru tegoż sprawozdania. Powoduje to, że rachunki zysków i strat sporządzane przez jednostki stosujące MSSF mogą wykazywać istotne różnice dotyczące zakresu i szczegółowości prezentowanych informacji. MSR 1 podaje jedynie minimalny zakres informacji, które należy przedstawiać w sprawozdaniu z całkowitych dochodów, w tym w rachunku zysków i strat bez względu na jego wariant (porównawczy bądź kalkulacyjny). Pozycje obligatoryjnie ujawniane w rachunku zysków i strat według MSR 1 zestawiono w tab. 2.

⁸ A. Jaruga, M. Frenzel, R. Ignatowski, P. Kabalski, *Międzynarodowe standardy sprawozdawczości finansowej (MSSF/MSR) 2009. Najnowsze zmiany*, Stowarzyszenie Księgowych w Polsce, Warszawa 2009, s. 63.

Tabela 1

Struktura rachunku zysków i strat (wariant kalkulacyjny) według ustawy o rachunkowości

Pozycje	Za bieżący okres sprawozdawczy	Za poprzedni okres sprawozdawczy
A. Przychody netto ze sprzedaży produktów i towarów		
I. Przychody netto ze sprzedaży produktów		
II. Przychody netto ze sprzedaży towarów i materiałów		
B. Koszty sprzedanych produktów i towarów		
I. Koszt wytworzenia sprzedanych produktów		
II. Wartość sprzedanych towarów i materiałów		
C. Zysk (strata) brutto ze sprzedaży (A–B)		
D. Koszty sprzedaży		
E. Koszty ogólnego zarządu		
F. Zysk (strata) ze sprzedaży (C–D–E)		
G. Pozostałe przychody operacyjne		
I. Zysk ze zbycia niefinansowych aktywów trwałych		
II. Dotacje		
III. Inne przychody operacyjne		
H. Pozostałe koszty operacyjne		
I. Strata ze zbycia niefinansowych aktywów trwałych		
II. Aktualizacja wartości aktywów niefinansowych		
III. Inne koszty operacyjne		
I. Zysk (strata) z działalności operacyjnej (F+G–H)		
J. Przychody finansowe		
I. Dywidendy i udziały w zyskach		
II. Odsetki		
III. Zysk ze zbycia inwestycji		
IV. Aktualizacja wartości inwestycji		
V. Inne		
K. Koszty finansowe		
I. Odsetki		
II. Strata ze zbycia inwestycji		
III. Aktualizacja wartości inwestycji		
IV. Inne		
L. Zysk (strata) z działalności gospodarczej (I+J–K)		
M. Wynik zdarzeń nadzwyczajnych (M.I. –M.II.)		
I. Zyski nadzwyczajne		
II. Straty nadzwyczajne		
N. Zysk (strata) brutto (L±M)		
O. Podatek dochodowy		
P. Zysk (strata) netto (N–O)		

Źródło: opracowanie własne na podstawie załącznika nr 1 do ustawy o rachunkowości. Ustawa z dnia 29 września 1994 r. o rachunkowości. Tekst jednolity, DzU 2009, nr 152, poz. 1223.

Tabela 2

Minimalny zakres informacji w rachunku zysków i strat według MSR 1

Lp.	Pozycje
a	Przychody
aa	Zyski i straty wynikające z zaprzestania ujmowania aktywów finansowych wycenianych w zamortyzowanym koszcie
b	Koszty finansowe
c	Udział w wyniku jednostek stowarzyszonych i wspólnych przedsięwzięć ujmowanych metodą praw własności
cc	Wszelkie zyski lub straty wynikające z różnicy między poprzednią wartością bilansową a wartością godziwą składnika aktywów finansowych na dzień jego przeklasyfikowania (zdefiniowany w MSSF 9), jeżeli składnik aktywów podlega przeklasyfikowaniu, którego skutkiem jest jego wycena w wartości godziwej
d	Obciążenia z tytułu podatku dochodowego
e	Jedna kwota obejmująca sumę: <ul style="list-style-type: none"> – wyniku po opodatkowaniu z działalności zaniechanej oraz – wyniku po opodatkowaniu ujętego w momencie przeszacowania aktywów lub grupy (grup) przeznaczonych do zbycia, stanowiących działalność zaniechaną, do wartości godziwej pomniejszonej o koszty sprzedaży lub wyniku osiągniętego wskutek zbycia takich aktywów lub grupy (grup)
f	Wynik

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

Powyżej zaprezentowano pierwszą część sprawozdania z całkowitych dochodów. W drugiej części tegoż sprawozdania ujmuje się dane o pozostałych całkowitych dochodach. Dopuszczona przez MSSF dość duża swoboda w prezentacji dochodów sprawia, że dane zawarte w rachunkach zysków i strat i w ogóle w sprawozdaniach z całkowitych dochodów różnych jednostek są mało porównywalne. Analityk sprawozdania finansowego musi włożyć wiele dodatkowego nakładu pracy studiując noty do sprawozdania, aby przeprowadzić analizę porównawczą różnych podmiotów gospodarczych. Dla udowodnienia tej tezy, poniżej przedstawiono strukturę sprawozdania z całkowitych dochodów dwóch wybranych spółek giełdowych, stosujących MSSF.

Spółka KGHM zaprezentowała pozycje obligatoryjne i niektóre nieobligatoryjne. W syntetycznym sprawozdaniu ujawniła koszty finansowe, jednak nie wyodrębniła przychodów finansowych. Z analizy not uzupełniających wynika, że spółka niektóre tytuły przychodów i kosztów finansowych ujmuje w grupie pozostałych przychodów i pozostałych kosztów operacyjnych. Ujęto przykładowo w pozostałej działalności operacyjnej otrzymane dywidendy, skutki wyceny instrumentów pochodnych, różnice kursowe. MSSF taką kwalifikację dopuszczają. Według ustawy o rachunkowości do pozostałych przychodów i kosztów

operacyjnych nie zalicza się np. przychodów z tytułu dywidend (udziałów) w zyskach)⁹.

Spółka ORLEN ujawnia odrębnie przychody finansowe i koszty finansowe. Z analizy jej not uzupełniających wynika, że do pozostałej działalności operacyjnej kwalifikuje tylko te tytuły przychodów i kosztów, które także według ustawy o rachunkowości uznaje się za pozostałą działalność operacyjną.

Tabela 3

Dochody prezentowane w sprawozdaniu z całkowitych dochodów
PKN ORLEN Spółka Akcyjna za 2011 r. (w tys. zł)

Pozycje	Za 2011 r.	Za 2010 r.
Rachunek zysków i strat		
Przychody ze sprzedaży	79 037 121	62 215 581
Koszty własny sprzedaży	(73 327 610)	(57 045 562)
Zysk brutto ze sprzedaży	5 709 502	5 170 019
Koszty sprzedaży	(1 947 915)	(1 824 472)
Koszty ogólnego zarządu	(671 186)	(584 243)
Pozostałe przychody operacyjne	435 158	303 637
Pozostałe koszty operacyjne	(351 621)	(308 114)
Zysk z działalności operacyjnej	3 173 938	2 756 827
Przychody finansowe	2 999 717	527 993
Koszty finansowe	(3 777 208)	(458 496)
Przychody i koszty finansowe	(777 491)	69 497
Zysk przed opodatkowaniem	2 396 447	2 826 324
Podatek dochodowy	(1 010 281)	(469 197)
Zysk netto	1 386 166	2 357 127
Składniki innych całkowitych dochodów		
Wycena instrumentów zabezpieczających	62 756	25 502
Rozliczenie instrumentów zabezpieczających	(159 658)	35 021
Podatek odroczony od składników innych całkowitych dochodów	18 411	(11 499)
	(78 491)	49 024
Całkowite dochody netto	1 307 675	2 406 151

Źródło: <http://www.orklen.pl>.

⁹ Por. art. 3 ust. 1 pkt 33 i 42 ust. 3 u.r.

Tabela 4

Dochody prezentowane w sprawozdaniu z całkowitych dochodów
KGHM SA za 2011 r. (w tys. zł)

Pozycje	Za 2011 r.	Za 2010 r.
Przychody ze sprzedaży	20 097 392	
Koszty własny sprzedaży	(9 877 794)	
Zysk na sprzedaży	10 219 598	
Koszty sprzedaży	(111 043)	
Koszty ogólnego zarządu	(745 002)	
Pozostałe przychody operacyjne	5 092 919	
Pozostałe koszty operacyjne	(768 832)	
Zysk z działalności operacyjnej	13 687 640	
Koszty finansowe	(34 043)	
Zysk przed opodatkowaniem	13 653 597	
Podatek dochodowy	(2 319 077)	
Zysk netto	11 334 520	
Inne całkowite dochody z tytułu:		
Aktywów finansowych dostępnych do sprzedaży	(197 525)	148 019
Instrumentów zabezpieczających przepływy pieniężne	598 160	(44 401)
Podatku dochodowego związanego z pozycjami prezentowanymi w innych całkowitych dochodach	(76 121)	(19 687)
Inne całkowite dochody za okres obrotowy, netto	324 514	83 931
Łączne całkowite dochody	11 659 034	4 652 520

Źródło: <http://www.kghm.pl>.

Każda ze spółek ma inne całkowite dochody bądź straty na operacjach na instrumentach zabezpieczających przepływy pieniężne i są to relatywnie duże wartości. W 2011 r. ORLEN uzyskał stratę w wysokości około 100 mln zł, a KGHM dochód około 600 mln zł. Żadna z tych spółek nie uszczegółowiła tych danych o dochodach (stratach) w notach uzupełniających, mimo, że są to znaczące kwoty bezwzględne. Spółki uznały, że nie są to na tyle istotne dane, by uzupełniać informację dodatkową. Potwierdza to możliwości uprawiania bardzo subiektywnej polityki rachunkowości w zakresie prezentacji informacji finansowych.

Wszystkie przychody i koszty w rachunku zysków i strat przyporządkowane są do normalnej działalności, w ramach której wyodrębnia się działalność kontynuowaną i niekontynuowaną (zaniechaną). Zobrazowano to na rys. 2.



Rys. 2. Zakres przedmiotowy rachunku zysków i strat

Źródło: opracowanie własne.

W MSR 1 „Prezentacja sprawozdań finansowych” przedstawione są ogólne zasady klasyfikacji i prezentowania przychodów działalności normalnej kontynuowanej. Zasady prezentacji przychodów i kosztów działalności normalnej zaniechanej określone są w MSSF 5 „Aktywa trwałe przeznaczone do sprzedaży i działalność zaniechana”. Zgodnie z tym standardem jednostka w rachunku zysków i strat powinna przedstawić kwoty kosztów, przychodów oraz zysków przed opodatkowaniem z działalności niekontynuowanej.

Żadna z analizowanych spółek nie wskazała w swoim sprawozdaniu, czy wszystkie dane dotyczą działalności kontynuowanej, czy nie. W związku z powyższym należy przyjąć, że wszystkie ujawnione dochody z normalnej działalności (w rachunku zysków i strat) były uzyskane na działalności kontynuowanej.

4. PODSUMOWANIE

Poczynając od 2005 r., a więc od kiedy w Polsce niektóre sprawozdania finansowe obligatoryjnie bądź fakultatywnie są sporządzane według MSSF/MSR, użytkownicy tych sprawozdań mają coraz więcej problemów z ich analizowaniem. Występują istotne formalne i merytoryczne różnice w prezentacji wielu informacji ekonomicznych w sprawozdaniach finansowych sporządzanych według MSSF/MSR i według ustawy o rachunkowości. Dotyczy to zwłaszcza prezentowanej informacji o dochodach jednostki w okresie sprawozdawczym. Według MSSF/MSR funkcjonuje sprawozdanie z całkowitych dochodów sporządzane zgodnie z koncepcją wyniku całościowego, odzwierciedlającego przyrost

kapitału własnego w okresie sprawozdawczym, z wyjątkiem operacji z właścicielami. Polskie przepisy pozostają przy tradycyjnym rachunku zysków i strat, w którym ujawnia się wypracowany zysk (stratę) w okresie z tytułu operacji wynikowych, a więc różnicy pomiędzy strumieniami przychodów i kosztów. Nie ujmuje się w tym rachunku skutków zmian wartości składników aktywów. Nie znaczy to jednak, że takich skutków nie odzwierciedla się w ogóle w sprawozdaniu finansowym. Według polskich regulacji są one ujawnione w zestawieniu zmian kapitale własnym.

Powyższe sprawia, że także zawartość merytoryczna zestawienia zmian w kapitale własnym¹⁰ znacząco się różni w zależności od stosowanych standardów rachunkowości¹¹.

Halina Buk

DIFFERENTIATED INFORMATION ABOUT COMPANY INCOME ACCORDING THE USED FINANCIAL STATEMENT STANDARDS

European Union applied radical changes in financial statements. The article gives attention to construction and presenting of the information in the statement of comprehensive income. For example of two stock exchange companies, which use IFRS, was draw a comparison about scope of information, in the light Polish law act of accounting. In the article proved, that there are radical differences in the construction of the statement of comprehensive income, and in the account similar titles of income and costs.

Key words: financial statement, comprehensive income, IFRS.

¹⁰ Według MSSF sprawozdanie to przyjmuje nazwę „Sprawozdanie ze zmian w kapitale własnym”.

¹¹ Kwestie te szerzej omówiono w: H. Buk, *Czytelność informacji o kapitałach własnych prezentowanych w sprawozdaniu finansowym*, [w:] J. Duraj (red.), *Wartość i kapitał publicznych spółek akcyjnych*, „Acta Universitatis Lodzianis” 2012, Folia Oeconomica 262, Wydawnictwo Uniwersytetu Łódzkiego, Łódź, s. 81–92.