

Mariola Przesdzink-Winnik

Uniwersytet Ekonomiczny we Wrocławiu

STRUKTURA WYNIKU FINANSOWEGO W SPRAWOZDAWCZOŚCI MIĘDZYNARODOWEJ

1. Wstęp

Podstawowym sprawozdaniem charakteryzującym wynik finansowy podmiotu gospodarczego jest rachunek zysków i strat¹. Struktura tego raportu jest różna w zależności od obowiązującego systemu rachunkowości, tymczasem w warunkach globalizacji i harmonizacji rachunkowości porównywalność sprawozdań finansowych² ma podstawowe znaczenie.

Celem niniejszego artykułu jest prezentacja struktury wyniku finansowego w świetle międzynarodowych standardów rachunkowości obowiązujących w dwóch głównych modelach: anglosaskim i kontynentalnym z uwzględnieniem polskiego prawa bilansowego.

2. Rachunek wyników według amerykańskich ogólnie akceptowanych zasad rachunkowości

Rachunkowość typu anglosaskiego reprezentują standardy amerykańskie (US GAAP – ogólnie akceptowane zasady rachunkowości). W amerykańskich standardach rachunkowości jest używane pojęcie rachunku wyników (*income statement*) w miejsce rachunku zysków i strat.

Głównymi pozycjami rachunku wyników są przychody (*revenues*) i zyski (*gains*) oraz koszty (*expences*) i straty (*losses*). US GAAP definiują przychód (*revenue*) ja-

¹ W świetle polskiego prawa bilansowego rachunek zysków i strat jest elementem sprawozdania finansowego, a nie samodzielnym sprawozdaniem finansowym.

² Obejmujących uznawanie, pomiar (wycenę), ujawnianie i prezentację informacji w sprawozdaniu finansowym.

ko rzeczywiste lub przyszłe wpływy środków pieniężnych lub ich ekwiwalentów, a także przyrost innych aktywów jednostki lub spłatę zobowiązań, związane z dostarczeniem lub wytwarzaniem produktów, świadczeniem usług lub innego rodzaju działalnością podstawową. Z kolei zyski (*gains*) oznaczają wzrost wartości kapitałów własnych (aktywów netto) w wyniku transakcji incydentalnych lub o niewielkim znaczeniu z punktu widzenia podmiotu gospodarczego, a także w wyniku wszystkich innych transakcji lub zdarzeń gospodarczych z wyjątkiem tych, które dotyczą wpływów lub inwestycji dokonywanych przez właścicieli [SFAC 6, za 3, s. 140]. Koszty, według US GAAP, rozumiane są jako wydatki (*expences*), a nie nakłady poniesione na wytworzenie produktu (*costs*). Stąd też koszty traktowane są jako rozchody gotówki, zużycie innych aktywów niepieniężnych, zaciągnięcie zobowiązań związane z dostarczeniem lub wytwarzaniem produktów, świadczeniem usług lub prowadzeniem innych działań w ramach działalności podstawowej. Straty oznaczają zmniejszenie wartości kapitałów własnych (aktywów netto) w wyniku transakcji incydentalnych lub o niewielkim znaczeniu z punktu widzenia podmiotu gospodarczego, a także w wyniku wszystkich innych transakcji lub zdarzeń gospodarczych z wyjątkiem tych, które dotyczą wpływów lub inwestycji dokonywanych przez właścicieli [SFAC 6, za 3, s. 140].

Amerykańskie standardy rachunkowości stosują dosyć skomplikowany i rozbudowany system ustalania wyniku finansowego. Przy obliczaniu zysku szczególny nacisk kładziony jest na wynik bieżący z działalności ciągłej (*income from continuing operations*), który można przyrównać do działalności gospodarczej w polskim rachunku zysków i strat³. Wynik ten może być konstruowany etapowo, z ustaleniem wyników pośrednich, tj.: wyniku brutto (*gross profit*), wyniku operacyjnego (*operating income*), wyniku przed opodatkowaniem (*income before taxes*) oraz wyniku przed udziałem mniejszościowym (*income before minority interest*). Wynik bieżący z działalności ciągłej zostaje następnie skorygowany o wynik finansowy z transakcji dokonywanych w ramach tzw. działalności zaniechanej, zdarzeń nadzwyczajnych (niepowtarzających się) oraz o skumulowany efekt zmian zasad rachunkowości.

Standardy amerykańskie zakładają dwie wersje rachunku wyników, tj. wariant porównawczy (*nature of expenditure method*) oraz kalkulacyjny (*function of expenditure method*), wybór wersji zaś zależy od jednostki gospodarczej. Jedynie w przypadku spółek notowanych na amerykańskich giełdach papierów wartościowych wymagana jest kalkulacyjna wersja rachunku. Gdyby spółka stosowała na własne potrzeby wersję porównawczą, wówczas musi dołączyć odpowiednią informację uzupełniającą [3, s. 142].

³ Pod warunkiem wyłączenia wyniku na operacjach związanych z działalnością zaprzestaną (niekontynuowaną).

3. Rachunek zysków i strat według Międzynarodowych Standardów Sprawozdawczości Finansowej

Zalecenia dotyczące opracowywania rachunku zysków i strat zawarte są w kilku MSR⁴. Zgodnie z MSR nr 18, przychody są wpływami korzyści ekonomicznych brutto danego okresu, powstałymi w wyniku (zwykłej) działalności gospodarczej jednostki, skutkującymi zwiększeniem kapitału własnego, innymi niż zwiększenie kapitału wynikającego z wpłat udziałowców. Do przychodów należą jedynie otrzymane lub należne wpływy korzyści ekonomicznych brutto na rachunek własny jednostki gospodarczej [2, par. 7 i 8].

Definicja przychodu zawarta w MSSF kładzie nacisk na wzrost wartości kapitału własnego, co różni ją od definicji przychodu przyjętej przez standardy amerykańskie, gdzie przychód prowadzi głównie do zmian wartości aktywów i zobowiązań w wyniku realizacji działalności gospodarczej. Można stwierdzić, że przychód w rozumieniu US GAAP jest traktowany jako strumień zasobów, a przychód w znaczeniu MSSF – jako wpływ owego strumienia na kapitał własny jednostki [3, s. 145].

Koszty oznaczają zmniejszenie korzyści ekonomicznych w trakcie okresu obrotowego w formie rozchodu lub spadku wartości aktywów albo powstania zobowiązań, powodujące zmniejszenie kapitału własnego, z wyjątkiem podziału kapitału na rzecz właścicieli. Definicja ta odbiega swoją treścią od analogicznej definicji zawartej w standardach amerykańskich. Koszty według US GAAP oznaczają strumień zasobów wypływających z firmy, a koszty według MSSF prezentują wpływ tego strumienia na kapitał własny firmy.

MSSF nie tworzą odrębnych definicji dla zysków i strat, lecz przyjmują dla tych dwóch kategorii odpowiednie definicje przychodów i kosztów [5, par. 74 i 78].

Rachunek zysków i strat, zgodnie z MSR nr 1, powinien zawierać co najmniej następujące pozycje: przychody, koszty finansowe, udział w zyskach i stratach jednostek stowarzyszonych i wspólnych przedsięwzięć konsolidowanych metodą praw własności, obciążenia z tytułu podatków, sumę kwot z tytułu zysku lub straty po opodatkowaniu dotyczących działalności zaniechanej oraz zysku lub straty po opodatkowaniu, powstałych przy wycenie do wartości godziwej pomniejszonej o koszty sprzedaży aktywów lub grupy aktywów związanych z działalnością zaniechaną, oraz na końcu zysk lub stratę [1, par. 81].

Koszty finansowe są przedmiotem MSR nr 32 – koszty finansowania zewnętrznego i obejmują one odsetki, różnice kursowe oraz inne koszty poniesione przez jednostkę w związku z pozyczeniem środków pieniężnych. Istotną różnicą w sposobie ujmowania kosztów finansowych według MSSF i US GAAP jest wyodrębnienie przez US GAAP różnic kursowych z grupy kosztów finansowych oraz brak

⁴ MSR 1, MSR 12, MSR 27, MSR 28, MSR 32 oraz MSR 33.

możliwości ich aktywowania w przypadku, gdy różnice kursowe związane są z nabyciem lub wytworzeniem składnika aktywów trwałych [5, s. 149].

Analogicznie jak w standardach amerykańskich, MSSF zakładają dwie wersje rachunku zysków i strat: porównawczą i kalkulacyjną. W pierwszym przypadku koszty są grupowane zgodnie z ich rodzajem. Druga wersja jest zwana metodą kosztów w układzie funkcjonalnym (kalkulacyjnym) lub metodą kosztu własnego sprzedaży, zgodnie z którą koszty są klasyfikowane jako koszt własny sprzedaży, koszty sprzedaży (dystrybucji) czy ogólnego zarządu. W przypadku zastosowania przez jednostkę gospodarczą tej metody, wymogiem MSR nr 1 jest obowiązek ujawnienia kosztu sprzedanych produktów i towarów oddzielnie od innych kosztów. Podmiot gospodarczy ma możliwość wyboru metody, jednak gdy jest stosowana wersja kalkulacyjna, to zgodnie z zaleceniami MSSF jednostka powinna ujawnić w informacji dodatkowej koszty według rodzaju [1, par. 92]. Jak wspomniano w punkcie drugim, zgodnie z amerykańskimi standardami rachunkowymi w USA istnieje dokładnie odwrotny wymóg.

4. Ustawa o rachunkowości w świetle standardów międzynarodowych

Zgodnie z polską ustawą o rachunkowości [4] w rachunku zysków i strat wykazuje się oddzielnie przychody, koszty, zyski i straty⁵. Przychody i zyski to uprawdopodobnione powstanie w okresie sprawozdawczym korzyści ekonomicznych, o wiarygodnie określonej wartości, w formie zwiększenia wartości aktywów albo zwiększenia wartości zobowiązań (podobnie jak w US GAAP), które doprowadzą do wzrostu kapitału własnego lub zmniejszenia jego niedoboru w inny sposób niż wniesienie środków przez udziałowców lub właścicieli (podobnie jak w MSSF). Ustawa o rachunkowości w tym zakresie korzysta z dorobku i łączy definicje przychodów zawartych w standardach amerykańskich i MSSF. Analogicznie jest skonstruowana definicja kosztów i strat (por. [4, art. 3, ust. 1, pkt 30 i 31]).

Struktura wyniku finansowego netto jednostek innych niż banki i zakłady ubezpieczeń jest przedstawiona w art. 42 ustawy o rachunkowości⁶. Na wynik finansowy netto składają się: wynik działalności operacyjnej, w tym z tytułu pozostałych przychodów i kosztów operacyjnych, wynik operacji finansowych, wynik operacji nadzwyczajnych, obowiązkowe obciążenia wyniku finansowego z tytułu podatku dochodowego. W tym miejscu podkreślić należy rozbieżność polskiego prawa bilansowego z MSSF, gdyż polski rachunek zysków i strat w dalszym ciągu wyodrębnia wynik na operacjach nadzwyczajnych.

⁵ Te cztery kategorie są analogiczne do US GAAP.

⁶ W art. 43 ustawy o rachunkowości zawarte są składowe wyniku finansowego netto banku, natomiast w art. 44 – składowe wyniku finansowego netto zakładu ubezpieczeń.

Jednostki gospodarcze, które sporządzają rachunek zysków i strat w wariantcie kalkulacyjnym, zobowiązane są przedstawić w informacji dodatkowej koszty w układzie rodzajowym oraz podać informację o kosztach wytworzenia produktów na własne potrzeby. Rozwiązanie to jest zbieżne z zaleceniami MSSF.

5. Podsumowanie

W zaprezentowanych przykładach struktura wyniku finansowego jednostki gospodarczej została określona najbardziej szczegółowo w polskim prawie bilansowym. Ustawa o rachunkowości w swoim obecnym kształcie wyraźnie korzysta z dorobku wypracowanego zarówno przez amerykańskie Ogólnie Akceptowane Zasady Rachunkowości, jak i Międzynarodowe Standardy Sprawozdawczości Finansowej, czego najlepszym przykładem są definicje przychodów i kosztów.

Struktura wyniku finansowego wypracowana przez US GAAP w subiektywnej ocenie autora jest najpełniejsza: zawiera wynik na działalności ciągłej, wynik na operacjach zaniechanych, nie boi się również wyodrębnić wyniku na operacjach nadzwyczajnych. W wyniku finansowym bieżącym także ujmuje się skutki zmian zasad rachunkowych. Z praktycznego punktu widzenia podejście słuszne – MSSF zalecają prezentację tej informacji w Zestawieniu zmian w kapitale własnym, lecz cóż w sytuacji, gdy wynik finansowy z lat ubiegłych jest podzielony?

W badanym obszarze trudno będzie wypracować wspólną koncepcję wyniku finansowego, mimo dążeń do harmonizacji zasad rachunkowych⁷ w warunkach postępującej globalizacji gospodarki światowej.

Literatura

- [1] Międzynarodowy Standard Rachunkowości nr 1 „Prezentacja sprawozdań finansowych”, RMSR, sierpień 1997 r., znowelizowany w marcu 2004 r.
- [2] Międzynarodowy Standard Rachunkowości nr 18 „Przychody”, RMSR, grudzień 1993 r., znowelizowany w marcu 2004 r.
- [3] Turyna J., *Standardy sprawozdawczości finansowej*, MSSF – US GAAP – Polskie ustawodawstwo, Difin, Warszawa 2006.
- [4] Ustawa o rachunkowości z dnia 29 września 1994 r., DzU 1994 nr 121, poz. 591 z późn. zmianami.
- [5] Założenia koncepcyjne dotyczące przygotowania i prezentacji sprawozdań finansowych, RMSR, wrzesień 1989.

⁷ 29 października 2002 r. RMSR oraz FASB (Financial Accounting Standards Board in the US) wydały memorandum w sprawie porozumienia, mające na celu zaangażowanie się obu rad w opracowanie wysokiej jakości, zgodnych ze sobą standardów rachunkowości, które mogłyby być stosowane zarówno dla celów krajowych, jak i międzynarodowej sprawozdawczości finansowej. Porozumienie to osiągnięto na spotkaniu dnia 18 września 2002 r. w Norwalk (biurze FASB).

STRUCTURE OF INCOME STATEMENT IN INTERNATIONAL FINANCIAL REPORTING

Summary

The article presents a structure of statement of income according to the Polish Accounting Act, the International Financial Reporting Standards (IFRS) and the United States Generally Accepted Accounting Principles (US GAAP). Statement of income according to Polish standards is the most detailed. The Accounting Act in its current shape draws from the International Financial Reporting Standard and the United States Generally Accepted Accounting Principles, the best example of this fact are the definitions of revenues and costs.

The concept of financial income built by the US GAAP in subjective rating of the author is the most complete: it includes Income From Continuing Operations, Income from Discontinuing Operations, Extraordinary items and Cumulated Effect Change in Accounting Principles. From a practical point of view, this approach is correct – the IFRS recommends presentation Effect change in Accounting Principles in Statement of Changes in Equity Capital. The problem is when net income from past years is divided.

In conclusion, it will be difficult to reach a joint concept of financial income, despite aspirations to harmonize the accounting rules in conditions of progressive globalization in the world economy.