

Edward Radosiński

Politechnika Wrocławska

WDRAŻANIE MIĘDZYNARODOWYCH STANDARDÓW RACHUNKOWOŚCI – PROBLEMY DEFINICYJNE

Streszczenie: Artykuł omawia problemy związane z terminologią użytą w polskiej wersji językowej Międzynarodowych Standardów Rachunkowości. Przede wszystkim rozważono terminy użyte w następujących sprawozdaniach finansowych: sprawozdanie z sytuacji finansowej oraz sprawozdanie z całkowitych dochodów. W przypadku sprawozdania z sytuacji finansowej przedmiotem rozważań były następujące terminy: wartość firmy, aktywa obrotowe, rezerwy. W przypadku sprawozdania z całkowitych dochodów dyskusji poddano określenie „dochód całkowity”.

Słowa kluczowe: Międzynarodowe Standardy Rachunkowości, kategorie ekonomiczne, definicje.

1. Wstęp

Podstawowym celem tego artykułu jest próba oceny prawidłowości systemu terminów proponowanych w polskiej wersji językowej Międzynarodowych Standardów Rachunkowości. Poprawność terminologii MSR jest sprawą istotną ze względu na zasadę mówiącą o tym, że w przypadku braku odpowiedniego standardu krajowego spółki mogą, a emitenci papierów wartościowych powinni stosować standardy międzynarodowe (art. 10 ust. 4 oraz art. 55 ust. 5 ustawy).

Ocena poprawności terminologii została dokonana poprzez porównanie oryginalnej, angielskiej wersji językowej MSR z jej polskimi tłumaczeniami. Przy czym w przypadku wersji angielskiej posłużono się treścią standardów zamieszczonych na oficjalnych stronach internetowych International Accounting Standards Board [Internet 2]. W przypadku wersji polskojęzycznej wykorzystano tłumaczenia standardów w formie rozporządzeń Komisji (WE), zwłaszcza takich jak:

- Rozporządzenie Komisji (WE) nr 1126/2008 z dnia 3 listopada 2008 r. przyjmujące określone Międzynarodowe Standardy Rachunkowości zgodnie z rozporządzeniem (WE) nr 1606/2002 Parlamentu Europejskiego i Rady,
- Rozporządzenie Komisji (WE) nr 1274/2008 z dnia 17 grudnia 2008 r. zmieniające rozporządzenie (WE) nr 1126/2008 przyjmujące określone Międzynarodo-

we Standardy Rachunkowości zgodnie z rozporządzeniem (WE) nr 1606/2002 Parlamentu Europejskiego i Rady w odniesieniu do Międzynarodowego Standardu Rachunkowości (MSR) 1.

Pewne wnioski wyprowadzono także na podstawie tłumaczenia standardów zawartych w oficjalnej publikacji Stowarzyszenia Księgowych w Polsce, tj.: *Międzynarodowe Standardy Sprawozdawczości Finansowej (MSSF)*, Stowarzyszenie Księgowych w Polsce, Warszawa 2007.

Przedmiotem porównania będą przede wszystkim pojęcia odnoszące się do podstawowych kategorii sprawozdania finansowego ujętych w bilansie (sprawozdanie z sytuacji finansowej na koniec okresu – *a statement of financial position as at the end of the period*), jak również rachunku zysków i strat (sprawozdanie z całkowitych dochodów za dany okres – *a statement of comprehensive income for the period*).

Inspiracją do napisania tego artykułu były zastrzeżenia autora do tłumaczenia następujących pojęć:

- *profit, gains, earnings* – zyski,
- *expenses, costs* – koszty,
- *reserves, provisions* – rezerwy.

W terminologii angielskojęzycznej każdy z tych terminów ma odmienne, nierzadko ściśle zdefiniowane znaczenie. Dlatego tłumaczenie kilku terminów za pomocą jednego polskiego odpowiednika (np. *profit, gains, earnings* jako zyski czy *expenses, costs* jako koszty) jest rażącym uproszczeniem naruszającym logikę standardów. Odwrotna sytuacja zachodzi w przypadku słowa *income*, które jest tłumaczone albo jako przychody, np. w [MSSF 2007], albo jako „dochody”, tak jak w rozporządzeniu (WE) 1126.

2. Struktura Międzynarodowych Standardów Rachunkowości

Międzynarodowe Standardy Sprawozdawczości Finansowej – MSSF (*International Financial Reporting Standards – IFRS*) są publikowane przez *International Accounting Standards Board (IASB)*. W kwietniu 2001 r. standardy IFRS zastąpiły Międzynarodowe Standardy Rachunkowości – MSR (*International Accounting Standards – IAS*) publikowane dotychczas przez *International Accounting Standards Committee (IASC)*. W sposób precyzyjny zakres Międzynarodowych Standardów Sprawozdawczości Finansowej definiuje MSR 1, według którego (par. 7) standardy te składają się z:

- a) Międzynarodowych Standardów Sprawozdawczości Finansowej,
- b) Międzynarodowych Standardów Rachunkowości oraz
- c) Interpretacji, czyli tzw. *SIC Interpretations* wydawanych przez Komitet ds. Obowiązujących Interpretacji (*Standing Interpretations Committee – SIC*), a po jego rozwiązaniu – tzw. *IFIRC Interpretations* wydawanych przez Komitet ds. Interpretacji Międzynarodowej Sprawozdawczości Finansowej (*International Financial Reporting Interpretations Committee – IFRIC*). Dla zrozumienia treści standardów

istotne są także IFRS podsumowania techniczne (*technical summaries*) oraz założenia koncepcyjne (*framework*).

Jeżeli jednostka sporządza sprawozdanie finansowe według MSR, to – zgodnie z MSR 1, par. 10 (*Complete set of financial statements*) – powinno ono zawierać:

- a) sprawozdanie z sytuacji finansowej na koniec okresu (*a statement of financial position as at the end of the period*),
- b) sprawozdanie o całkowitych dochodach za dany okres (*a statement of comprehensive income for the period*),
- c) sprawozdanie ze zmian w kapitale własnym za okres (*a statement of changes in equity for the period*),
- d) sprawozdanie z przepływów pieniężnych za okres (*a statement of cash flows for the period*),
- e) noty (*notes*), zawierające informację o polityce rachunkowości oraz inne informacje objaśniające (*comprising a summary of significant accounting policies and other explanatory information*).

Do celów analitycznych powinno także zostać opublikowane sprawozdanie o stanach finansowych z poprzedniego okresu. Jednocześnie MSR 1 dopuszcza stosowanie przez jednostkę innych niż zalecane nazw dla udostępnianych sprawozdań finansowych, zob. par. 10.

W Stanach Zjednoczonych system standardów rachunkowości i sprawozdawczości finansowej nosi nazwę **US GAAP (Generally Accepted Accounting Principles – ogólnie zaakceptowane zasady rachunkowości)**. Standardy te są kodyfikowane przez *Financial Accounting Standard Board* (FASB). Spółki notowane na giełdach amerykańskich są zobowiązane stosować standardy US GAAP. Znajomość standardów US GAAP jest o tyle istotna, iż zmiany w MSR wynikają m.in. z procesu wzajemnego harmonizowania standardów MSR ze standardami US GAAP.

Istotne znaczenie dla interpretacji sprawozdań finansowych amerykańskich spółek giełdowych mają zalecenia ujęte w tzw. **opisach koncepcji (concepts statements)** publikowanych w ramach US GAAP przez FASB¹. Do tej pory (koniec 2009 r.) wydano:

- Concepts Statement No. 1 „Cele raportowania finansowego przez jednostki biznesowe (*Objectives of Financial Reporting by Business Enterprises*), zwany dalej skrótowo CS 1,
- Concepts Statement No. 2 „Jakościowa charakterystyka informacji księgowej” (*Qualitative Characteristics of Accounting Information*), zwany dalej skrótowo CS 2,

¹ Poza opisami koncepcji zalecenia w ramach US GAAP są publikowane przede wszystkim w *Statements of Financial Accounting Standards*, a także w:

- Interpretations of the FASB,
- Opinions of the Accounting Principles Board,
- Bulletins of the Committee on Accounting Procedure.

- Concepts Statement No. 4 „Cele raportowania finansowego przez jednostki pozabiznesowe” (*Objectives of Financial Reporting by Nonbusiness Organizations*), zwany dalej skrótowo CS 4,
- Concepts Statement No. 5 „Ujęcie i wycena w sprawozdawczości finansowej jednostek biznesowych” (*Recognition and Measurement in Financial Statements of Business Enterprises*), zwany dalej skrótowo CS 5,
- Concepts Statement No. 6 „Kategorie sprawozdań finansowych” (*Elements of Financial Statements*), zwany dalej skrótowo CS 6,
- Concepts Statement No. 7 „Wykorzystanie informacji o przepływie pieniężnym i wartości bieżącej przy wycenach księgowych” (*Using Cash Flow Information and Present Value in Accounting Measurements*), zwany dalej skrótowo CS 7.

Dla procesu ogólnosiwiatowej harmonizacji sprawozdawczości finansowej kluczowe znaczenie ma dokument *Discussion Paper – Preliminary Views on Financial Statement Presentation*, zwany dalej *Preliminary Views*.... W tekście tym *International Accounting Standards Board* (IASB) oraz *US Financial Accounting Standard Board* (FASB) wspólnie formułują docelowy model sprawozdawczości finansowej i wytyczają kierunki zmian w standardach MSR oraz US GAAP.

2.1. Klasyfikacja i agregacja – kategorie (*elements*) i pozycje (*items*)

Przy sporządzaniu sprawozdań finansowych do podstawowych zagadnień należy problematyka klasyfikowania i agregowania składników w ramach określonych kategorii sprawozdania finansowego². Zgodnie z Załoženiami MSR (par. 47) mianem elementów czy też kategorii (*elements*) sprawozdania finansowego określa się szerokie grupy składników obrazujące skutki finansowe transakcji i innych zdarzeń, pogrupowane zgodnie z ich cechami ekonomicznymi³. Kategoriami bezpośrednio związanymi z ustaleniem sytuacji finansowej w bilansie⁴ są aktywa (*assets*), zobowiązania (*liabilities*) i kapitał własny (*equity*). Kategoriami bezpośrednio związanymi-

² Według US GAAP, CS 3, par. 5 „kategorie są podstawowymi elementami konstrukcyjnymi sprawozdania finansowego”. Zasady klasyfikacji i agregacji według US GAAP, p. CS 5, par. 20-22.

³ Definicje kategorii i pozycji p. US GAAP, CS 3.

⁴ W cytatach z Założeń MSR używane są nazwy bilans (*balance sheet*) oraz rachunek zysków i strat (*profit and loss account*), mimo że od 1 stycznia 2009 r. obowiązują odpowiednio:

- dla bilansu – sprawozdanie z sytuacji finansowej na koniec okresu (*a statement of financial position as at the end of the period*),
- dla rachunku zysków i strat – sprawozdanie z całkowitych dochodów za dany okres (*a statement of comprehensive income for the period*).

Wynika to z faktu, że tekst Założeń MSR z kwietnia 2001 nie został zmieniony. Przypomnijmy jednak, że Założenia MSR nie są standardem w rozumieniu MSR, ani tym bardziej dokumentem przyjętym przez UE.

mi z określeniem wyników jednostki w kalkulacji zysków i strat są dochód (*income*) i koszty (*expenses*)⁵.

Główne kategorie sprawozdania finansowego (aktywa, zobowiązania, kapitał własny, dochód, koszty) mogą podlegać dalszej subklasyfikacji. W ramach kategorii wyróżniamy pozycje (*items*) przez nadanie im nazwy i przypisanie wartości. Wyróżnienie to dokonywane jest ze względu na kryteria (p. MSR 1, par. 29)⁶: funkcji (*function*) bądź rodzaju (*nature*). Podział ze względu na funkcję przeprowadzany jest z uwzględnieniem podstawowych funkcji biznesowych, takich jak sprzedaż dóbr, wytwarzanie, świadczenie usług. Natomiast podział ze względu na rodzaj dokonywany jest ze względu na cechy ekonomiczne danego aktywa, pasywa, dochodu czy kosztu. Na przykład koszty wyrobów sprzedanych są dezagregowane rodzajowo na koszty materiałowe, koszty pracy, koszty transportu itd.

Zgodnie z *Preliminary Views...* w docelowym modelu sprawozdawczości finansowej pozycje powinny być ujmowane w grupach odpowiadających poszczególnym formom działalności przedsiębiorstwa. Przy czym zaleca się wyróżnienie następujących form (grup) działalności:

- gospodarcza (*business*) z podziałem na operacyjną (*operating*) i inwestycyjną (*investing*),
- finansowa (*financing*)⁷,
- podatek dochodowy (*income taxes*),
- zaniechana (*discountined*),
- kapitał własny (*equity*).

3. Bilans/sprawozdanie z sytuacji finansowej na koniec okresu (*a statement of financial position as at the end of the period*)

Zgodnie z MSR 1 (wersja obowiązująca od 1 stycznia 2009 r.), par. IN12 nazwa „bilans” (*balance sheet*) została zastąpiona przez nazwę sprawozdanie z sytuacji finansowej (*statement of financial position*). Zdaniem MSR 1 nowa nazwa lepiej opisuje rolę tego sprawozdania finansowego, choć *de facto* stanowi dostosowanie MSR do terminologii stosowanej od dawna przez US GAAP. Jak zaznaczono wcześniej,

⁵ US GAAP wyróżnia następujące kategorie, p. CS 6: aktywa (*assets*), zobowiązania (*liabilities*), kapitał własny (*equity*), zwany też aktywami netto (*net assets*), inwestycje przez właścicieli (*investments by owners*), dystrybucja do właścicieli (*distribution to owners*), dochód całkowity (*comprehensive income*), przychód (*revenue*), koszty (*expenses*), zyski (*gains*), straty (*losses*).

⁶ Z przyjęcia takich kryteriów subklasyfikacji wynika zalecany przez MSR (zob. pkt 4) dualny sposób kalkulacji wyników, tj. ze względu na rodzaj (*by nature*) i ze względu na funkcję (*by function*).

⁷ Właściwie ze względu na swą treść merytoryczną *financing activity* powinno być tłumaczone jako działalność finansująca, zob. [Gierusz 2009]. Aby nie pogłębiać chaosu terminologicznego, postanowiono określenie „działalność finansowa”, tak jak to przyjęto w rachunku przepływów pieniężnych.

do podstawowych kategorii bilansowych zaliczamy aktywa (*assets*), zobowiązania (*liabilities*) i kapitał własny (*equity*).

Jeżeli bilans sporządzony jest zgodnie z MSR, to zwykle wyróżnia się odrębny dział „Aktywa obrotowe”, natomiast pozostałe pozycje aktywów są domyślnie traktowane jako aktywa trwałe, *de facto* nieobrotowe. Jeżeli bilans jest sporządzany zgodnie z ustawą, to aktywa w bilansie powinny być w sposób jednoznaczny ujęte w dwa działy:

- aktywa trwałe (Dział A),
- aktywa obrotowe (Dział B).

3.1. Aktywa trwałe

Po stronie aktywów za dyskusyjne należy uznać zdefiniowanie określenia *goodwill* jako wartości firmy. Określenie to traktuje się jako tożsame z poz. I.2 bilansu firmy, zgodnie z zał. 1 do ustawy. Według art. 33 ust. 4 „Wartość firmy stanowi różnicę między ceną nabycia określonej jednostki lub zorganizowanej jej części a niższą od niej wartością godziwą przejętych aktywów netto”. Natomiast według renomowanych słowników języka angielskiego (Webster, Collins) *goodwill* oznacza „wartość reputacji firmy”. Na przykład według Collinsa „goodwill – the popularity and good reputation of a successful business that forms part of its financial worth”. Wydaje się, że właśnie taka interpretacja wartości firmy wynika z literalnej treści art. 33 ust. 4. Wartość firmy jest tu definiowana tylko jako pewna nadwyżka nad wartością godziwą przejętych aktywów netto, a zatem można domyślnie przypuszczać, że jest to właśnie wartość reputacji firmy (*goodwill*). Z pewnością definicja ustawowa wartości firmy nie odpowiada definicji wartości firmy, jaką stosuje się w procesie wyceny wartości firmy, stosując metody dochodowe, majątkowe czy mieszane. Na przykład w tym kontekście Dudycz definiuje wartość firmy jako „bieżącej wartości przeszłe oczekiwane wolne strumienie gotówki”.

3.2. Aktywa obrotowe

Według MSR 1 (par. 66), dany składnik aktywów zalicza się do aktywów obrotowych (*current assets*), jeśli spełnia jedno z poniższych kryteriów:

a) oczekuje się, że zostanie zrealizowany lub jest przeznaczony do sprzedaży lub zużycia w toku normalnego cyklu operacyjnego jednostki lub

b) jest w posiadaniu jednostki przede wszystkim z przeznaczeniem do obrotu albo

c) oczekuje się, że zostanie zrealizowany w ciągu dwunastu miesięcy od dnia bilansowego lub

d) stanowi składnik środków pieniężnych lub ich ekwiwalentów (zgodnie z jego definicją w MSR 7 Rachunek przepływów pieniężnych), chyba że występują ograniczenia dotyczące jego wymiany czy wykorzystania do uregulowania zobowiązania w ciągu przynajmniej dwunastu miesięcy od dnia bilansowego.

Wszystkie pozostałe aktywa zalicza się do aktywów trwałych (długoterminowych). Natomiast ustawa (art. 3 ust. 1 pkt 18) definiuje aktywa obrotowe jako „tę część aktywów jednostki, które w przypadku:

- aktywów rzeczowych (...) – są przeznaczone do zbycia lub zużycia w ciągu 12 miesięcy od dnia bilansowego lub w ciągu normalnego cyklu operacyjnego właściwego dla danej działalności, jeżeli trwa ona dłużej niż 12 miesięcy,
- aktywów finansowych (...) – są płatne i wymagalne lub przeznaczone do zbycia w ciągu 12 miesięcy od dnia bilansowego lub od daty ich założenia, wystawienia lub nabycia, ale stanowią aktywa pieniężne,
- należności krótkoterminowych – obejmują ogół należności z tytułu dostaw i usług oraz całość należności z innych tytułów niezaliczonych do aktywów finansowych, a które stają się wymagalne w ciągu 12 miesięcy od dnia bilansowego,
- rozliczeń międzyokresowych – trwają nie dłużej niż 12 miesięcy od dnia bilansowego”.

W tym przypadku dyskusyjne wydaje się tłumaczenie terminu *current assets* (IAS 1) jako aktywów obrotowych (MSR 1). Literalnie tłumacząc termin, należy stwierdzić, że zwrot *current assets* oznacza dokładnie aktywa bieżące, a przez analogię do kapitału obrotowego aktywa obrotowe to raczej *circulating assets*.

3.3. Pasywa

Po stronie kategorii „pasywa” przedmiotem dyskusji jest określenie rezerw. W polskiej terminologii określenie „rezerwy” odnosi się zarówno do składników kapitału własnego (poz. A.VI. „Pozostałe kapitały rezerwowe”), jak i zobowiązań (B. „Zobowiązania i rezerwy na zobowiązania”). Natomiast IAS określa rezerwy będące pewną formą kapitału własnego jako *reserves*, a rezerwy będące zobowiązaniem jako *provisions*. Według uznanych słowników, np. Collins, Webster, słowo *provisions* oznacza: „zabezpieczenia na wypadek zajścia określonego zdarzenia”. Wydaje się, że nie ma najmniejszych przeszkód, aby – tak jak w MSR – w polskim bilansie pozostawić określenie „kapitał rezerwowy”, a wszelkie rezerwy ujęte w dziale B „Zobowiązania i rezerwy na zobowiązania” określać jako zabezpieczenia czyli *provisions*.

4. Rachunek zysków i strat/sprawozdanie z całkowitych dochodów za dany okres (*a statement of comprehensive income for the period*)

Jeżeli przy prezentacji zestawienia wyników chcemy kierować się zaleceniami Międzynarodowych Standardów Rachunkowości, to treści te są ujęte przede wszystkim w MSR 1, par. 81-105 oraz Założeniach MSR. Przypomnijmy, że przy szacowaniu pozycji finansowej jednostki podstawowymi kategoriami były aktywa (*assets*), kapitał własny (*equity*) oraz zobowiązania (*liabilities*), które po prawidłowej klasyfi-

kacji i wycenie są ujmowane w sprawozdaniu z sytuacji finansowej (*the statement of financial position*). Natomiast zgodnie z Załoženiami MSR, par. 47 podstawowymi kategoriami przy szacowaniu wyników jednostki są pojęcia dochodu – *income* i kosztów – *expenses*, które po prawidłowej klasyfikacji i wycenie powinny być ujęte w sprawozdaniu z dochodu (*income statement*). Obowiązująca od 1 stycznia 2009 r. wersja standardów MSR zaleca sporządzanie zestawienia wyników w formie *the statement of comprehensive income*. Zgodnie z Rozporządzeniem nr 1274 oficjalne tłumaczenie tej nazwy jest następujące: „sprawozdanie z całkowitych dochodów”. W tym punkcie rozważania terminologiczne ograniczono wyłącznie do kategorii „dochód – *income*”.

Dochód (*income*)

Dla MSR kategorią podstawową jest dochód, natomiast dla US GAAP – dochód całkowity (*comprehensive income*). Według Założeń MSR, par. 70a: „dochód (*income*) jest to zwiększenie korzyści ekonomicznych w trakcie okresu obrachunkowego, co ujawnia się w formie pozyskania lub ulepszenia aktywów albo zmniejszenia zobowiązań. Efektem osiągnięcia dochodu jest wzrost kapitału własnego. Jako dochodu nie traktuje się wzrostu kapitału własnego wynikającego z wkładów wniesionych przez udziałowców”. Słowo to jest także definiowane w polskim prawie podatkowym. Zgodnie bowiem z Ustawą o podatku dochodowym od osób prawnych z dnia 15 lutego 1992 r. (art. 7 ust. 2) „dochodem jest nadwyżka sumy przychodów nad kosztami ich uzyskania, osiągnięta w roku podatkowym; jeżeli koszty uzyskania przychodów przekraczają sumę przychodów”. Definicja ta w żaden sposób nie koresponduje z definicją dochodu (*income*) podaną w Załoženiach MSR i MSR 1. Przypomnijmy także, że jednym z podstawowych założeń MSR jest wyraźne odzielenie koncepcji i terminologii prawa podatkowego od, standaryzowanego przez MSR, prawa bilansowego.

Należy jednak podkreślić, że w strukturze sprawozdania z całkowitych dochodów pojęcie dochodu nie występuje samodzielnie, ale w zbitkach słownych, czyli:

- *comprehensive income* – dochód całkowity,
- *net income* – dochód netto,
- *total comprehensive income* – sumaryczny dochód całkowity,
- *the other comprehensive income* – pozostały dochód całkowity.

Dochód całkowity (*comprehensive income*, a także *earnings*⁸)

W przeciwieństwie do US GAAP dochód całkowity nie jest traktowany przez MSR jako kategoria podstawowa. Dla danego okresu przez **dochód całkowity** ro-

⁸ Aby nie wprowadzać chaosu terminologicznego, przyjęto, tak jak w polskiej wersji językowej Rozporządzenia nr 1274, tłumaczenie słowa *earnings* jako zyski. Należy jednak podkreślić, że:

- znaczenie słowa *earnings* jest inne niż np. *profit*,
- znaczenie terminu *earnings* inaczej jest definiowane w piśmiennictwie brytyjskim, a inaczej w amerykańskim,
- w środowisku amerykańskim w dalszym ciągu trwa dyskusja nad właściwym zdefiniowaniem terminu *earnings*, czego dowodem są zdania odrębne np. do CS 5.

W poprzednich wersjach CS terminy *earnings* i *comprehensive income* były traktowane jako tożsame. Wraz z wprowadzeniem CS 3 terminom tym nadano odmienne znaczenie.

zumie się (zob. MSR 1, par. 7) zmianę w kapitale własnym spowodowaną przez rutynowe operacje przedsiębiorstwa, jak również inne zdarzenia z wyjątkiem skutków transferów kapitałowych. Transfery kapitałowe polegają na zmniejszeniu lub zwiększaniu kapitału własnego przez właścicieli firmy (wypłata dywidendy, wykup akcji, emisja akcji po cenie rynkowej). Definicja ta jest ujęta skrótowo w MSR 1 IN6, gdzie dochód całkowity jest utożsamiany ze wszystkimi, niewłaścicielskimi zmianami w kapitale własnym (*comprehensive income = all non owner changes in equity*). W sposób podobny kategoria „Dochód całkowity (*comprehensive income*)” jest definiowana przez US GAAP, CS 6, par. 70-77. Dla danego okresu dochód całkowity jest sumą wszystkich zmian w kapitale własnym z wyjątkiem zmian będących konsekwencją transferów właścicielskich (inwestycje przez właścicieli oraz dystrybucja do właścicieli). Kategorie „Inwestycje przez właścicieli” oraz „Dystrybucja do właścicieli” nie są zdefiniowane przez MSR, natomiast US GAAP traktuje te kategorie jako podstawowe, definiując je (US GAPP, p. CS 5, par. 55-57) w sposób następujący:

- inwestycje przez właścicieli (*investments by owners*) – jest to zwiększenie kapitału własnego jednostki poprzez transfer, z innej jednostki, czegoś mającego swoją wartość – zwykle są to aktywa lub świadczenie usług,
- dystrybucja do właścicieli (*distribution to owners*) – jest to zmniejszenie kapitału własnego danej jednostki przez transfer do właścicieli czegoś mającego swoją wartość (aktywa, świadczenie usług lub utworzenie zobowiązań przez jednostkę na rzecz właścicieli).

W kalkulacjach wyników jednostki według MSR dochód całkowity powinien być ujawniany w formie, p. MSR 1, par. 82:

- innego całkowitego dochodu (*the other comprehensive income*),
- całkowitego dochodu ogółem (*total comprehensive income*)⁹.

W par. 7 inny dochód całkowity (*the other comprehensive income*) jest definiowany jako te składniki dochodów i kosztów (*expenses*), które nie zostały uznane w ciężar zysku lub straty. Przy czym jako przykłady pozostałych całkowitych dochodów podano:

- zyski (*gains*) lub straty wynikające z przeszacowania aktywów przeznaczonych do sprzedaży (zob. MSR 39),
- zmiany w nadwyżce rewaluacyjnej (zob. MSR 16 i 38),
- zyski (*gains*) i straty aktuarialne (zob. MSR 21),
- zyski (*gains*) lub straty na operacjach zabezpieczających, czyli hedgingowych (zob. MSR 39),
- aktuarialne zyski (*gains*) lub straty na systemach ubezpieczeń pracowniczych (zob. MSR 19).

Jeżeli zyski (*gains*) te zostaną zrealizowane w następnych latach w formie zysków (*profits*), wówczas wykazuje się je w kalkulacji całkowitych dochodów jako

⁹ Zgodnie z par. 2.43, IFRSs for SMEs, dochód całkowity ogółem (*total comprehensive income*) stanowi arytmetyczną różnicę pomiędzy dochodami (*income*) a kosztami (*expenses*).

tw. regulacje reklasifikacyjne (*reclassification adjustments*), zob. MSR 1, IN 15 (pozostały dochód całkowity – *the other comprehensive income*). Dochód całkowity ogółem (*total comprehensive income*) jest wyliczany na podstawie kalkulacji ujętej w sprawozdaniu z całkowitych dochodów. Dochód całkowity odpowiada zyskowi lub stracie (*profit or loss*) wykazanej w sprawozdaniu, skorygowanej o inny dochód całkowity (*the other comprehensive income*). Tak wyliczona wartość całkowitych dochodów ogółem jest przenoszona do sprawozdania o zmianach w kapitale własnym za dany okres (*a statement of changes in equity for the period*).

Zgodnie z MSR 1, par. 7 „zysk lub strata (*profit or loss*) jest to całkowity dochód pomniejszony o koszty (*expenses*), z wyjątkiem pozycji ujętych jako składniki kalkulacji innego całkowitego dochodu (*the other comprehensive income*)”, przy czym w par. 8, MSR 1 zysk lub strata jest traktowany jako dochód netto (*net income*). Jeżeli zysk lub stratę utożsamimy z dochodem netto (*net income*), to:

- zysk lub strata (dochód netto) = przychód – koszty,
- *profit or loss (net income) = revenue – expenses.*

Dochód całkowity może być wyliczany jako dochód netto (*net income*) skorygowany o wpływ tych zdarzeń, które nie zostały jeszcze rozliczone, ale gdyby tak się stało, to zdarzenia te miałyby wpływ na dochód całkowity¹⁰. Na przykład są to zyski (*gains*) lub straty, które możemy pozyskać lub ponieść na inwestycjach przeznaczonych do sprzedaży (*available for sale securities*) czy też dodatnie lub ujemne różnice kursowe. Kategorie ujęte w dochodzie całkowitym, ale niewchodzące do sprawozdania o dochodzie, powinny być wykazywane oddzielnie jako tzw. skumulowany inny całkowity dochód (*accumulated other comprehensive income*).

W kontekście informacji podanych powyżej za kluczowy problem terminologiczny należy uznać prawidłowe tłumaczenie określenia *comprehensive income*. Najpierw należy zastanowić się, czy *income* to dochód. Pojęcie „dochód” ma ścisłą definicję w polskim prawie podatkowym. Zgodnie bowiem z Ustawą o podatku dochodowym od osób prawnych z dnia 15 lutego 1992 r. (art. 7 ust. 2) „dochodem jest nadwyżka sumy przychodów nad kosztami ich uzyskania, osiągnięta w roku podatkowym; jeżeli koszty uzyskania przychodów przekraczają sumę przychodów”. Definicja ta w żaden sposób nie koresponduje z definicją dochodu (*income*) podaną w Założeniach MSR i MSR 1. Przypomnijmy także, że jednym z podstawowych założeń MSR jest wyraźne oddzielenie koncepcji i terminologii prawa podatkowego od, standaryzowanego przez MSR, prawa bilansowego. Należy zwrócić uwagę, że w MSSF [2007] *income* jest tłumaczone jako przychody. W efekcie zdanie „The definition of income encompasses both revenue and gains” jest tłumaczone w sposób następujący: „Definicja przychodów obejmuje zarówno przychody, jak i zyski”.

¹⁰ W par. 3.34 Preliminary Views zawarto definicję dochodu netto, jaka powinna obowiązywać w docelowym modelu sprawozdawczości finansowej. Zgodnie z tą propozycją zysk lub strata (wg IFRSs) lub dochód netto stanowi sumę z aktywności biznesowej, finansowej, inwestycyjnej oraz wyniku na operacjach niekontynuowanych, a także związanych z tym obciążeń podatkowych.

Szczególnie dyskusyjne wydaje się tłumaczenie *comprehensive income* jako „dochód całkowity”. Jak w tym kontekście zatem przetłumaczyć *total comprehensive income*? Czy *comprehensive* oznacza „całkowity”, a zatem wynik operacji sumowania dowolnych pozycji dochodowych? Czy też, za czym optuje autor tego artykułu, szczególny rodzaj dochodów czy też zysków? Mając na uwadze podaną na wstępie tego punktu definicję *comprehensive income*, należy stwierdzić, że być może bardziej trudnym określeniem będzie „dochód zatrzymany”. Wydaje się, że sprawa jest warta szerszej dyskusji.

A na marginesie tej kwestii – autor nie rozumie, dlaczego w oficjalnym tłumaczeniu nazwy „sprawozdanie z dochodów całkowitych” – *statement of comprehensive income*, liczba pojedyncza została zastąpiona przez liczbę mnogą, tym bardziej że wynik operacji sumowania może być tylko jeden.

Literatura

Dudycz T., *Zarządzanie wartością przedsiębiorstwa*, PWE, Warszawa 2005.

Gierusz J., *Przebudowa sprawozdawczości finansowej – propozycje IASB i FASB*, „Rachunkowość” 2009 nr 7.

Międzynarodowe Standardy Sprawozdawczości Finansowej (MSSF), Stowarzyszenie Księgowych w Polsce, Warszawa 2007.

Rozporządzenie Komisji (WE) nr 1126/2008 z dnia 3 listopada 2008 r. przyjmujące określone międzynarodowe standardy rachunkowości zgodnie z rozporządzeniem (WE) nr 1606/2002 Parlamentu Europejskiego i Rady.

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.

Źródła internetowe

[1] www.fasb.com.

[2] www.iasb.org.

TERMINOLOGICAL PROBLEMS INVOLVED IN THE IMPLEMENTATION OF INTERNATIONAL ACCOUNTING STANDARDS

Summary: The article presents the major topics concerning the terminological problems involved with implementation of International Accounting Standards. A discussion of terms used in major financial statements is given. In a case of the statement of financial situation, the paper focuses on the following terms: goodwill, current assets, reserves and provisions.