

*Przemysław Czajor**

ZMIANY W ZAKRESIE I FORMIE PREZENTACJI SPRAWOZDANIA FINANSOWEGO WEDŁUG MIĘDZYNARODOWYCH REGULACJI

1. WPROWADZENIE

Sprawozdanie finansowe stanowi podstawowy środek komunikacji jednostki z szerokim kręgiem interesariuszy¹. Dlatego bardzo istotny jest zarówno zakres i rodzaj informacji ujawnianych w sprawozdaniu finansowym, jak również forma ich prezentacji. Zagadnienie to jest regulowane na arenie międzynarodowej przez MSR 1 „Prezentacja sprawozdań finansowych”.

Wraz z rosnącą złożonością i globalizacją procesów gospodarczych, których czynnym uczestnikiem są przedsiębiorstwa, a także uwzględniając rosnącą wiedzę użytkowników informacji finansowych, międzynarodowe regulacje rachunkowości (utożsamiane w niniejszym artykule z MSR/MSSF²) podlegają wielu zmianom.

* Dr, adiunkt, Przemysław Czajor, Katedra Rachunkowości, Wydział Zarządzania, Uniwersytet Łódzki, pczajor@uni.lodz.pl

¹ Wiele jednostek wykorzystuje również inne środki komunikacji z interesariuszami i ujawnia szereg dodatkowych (często dobrowolnych) informacji, które nie są prezentowane w sprawozdaniu finansowym. Szerzej na temat dobrowolnych ujawnień jednostek (głównie dokonywanych w Internecie) zobacz: Wallman (1997), Rowbottom, Lymer (2009). Wyniki badań na temat dobrowolnych ujawnień w Internecie przez spółki w Polsce (zarówno notowane, jak i nienotowane na giełdach papierów wartościowych) zostały zaprezentowane w referacie P. Czajora i J. Michalaka (2011) na 34. Dorocznym Kongresie European Accounting Association w Rzymie, w maju 2011 r.

² MSR (Międzynarodowe Standardy Rachunkowości – ang. IAS – *International Accounting Standards*), MSSF (Międzynarodowe Standardy Sprawozdawczości Finansowej – ang. IFRS – *International Financial Reporting Standards*). Do 2001 r. międzynarodowe standardy opracowane przez IASC (*International Accounting Standards Committee* – Komitet Międzynarodowych Standardów Rachunkowości) były publikowane pod nazwą MSR. Po rekonstrukcji Komitetu i ustanowieniu IASB (*International Accounting Standards Board* – Rada Międzynarodowych Standardów Rachunkowości) jako części IASC Foundation (obecnie od lipca 2010 r. – IFRS Foundation) zgodnie z decyzją Rady podjętą w dniu 20. kwietnia 2001 r. określenie MSSF (IFRS) obejmuje wszystkie wydane wcześniej, a nadal obowiązujące MSR, ich interpretacje, nowo

Celem niniejszego artykułu jest przedstawienie ewolucji rozwiązań w zakresie prezentacji sprawozdania finansowego, a w szczególności jego trzech elementów – bilansu, rachunku zysków i strat oraz zestawienia zmian w kapitale własnym³. Dla realizacji tego celu szczegółowej analizie zostały poddane poszczególne wersje MSR 1 oraz inne dokumenty IASB, dotyczące prezentacji sprawozdań finansowych, opublikowane od 1997 r. do dnia dzisiejszego (początek listopada 2011 r.). Wykorzystanie takiej metody badawczej (badania archiwalne) pozwoli czytelnikom jedynie na subiektywną ocenę, w jakim stopniu omawiane regulacje wpływają na użyteczność sprawozdań finansowych dla ich użytkowników. Artykuł ten umożliwi natomiast obserwację kierunku zmian, jakie zachodzą w formie oraz zakresie prezentacji sprawozdania finansowego.

Część zmian w odniesieniu do MSR 1 polegała również na aktualizacji zapisów tego standardu, będących konsekwencją publikacji bądź nowelizacji innych standardów. Dlatego podstawową uwagę zwrócono na zmiany, które można określić mianem „kamieni milowych”. Dla potrzeb tego artykułu za „kamienie milowe” w ewolucji MSR 1 uznano publikację MSR 1 z roku 1997, 2003 oraz 2007⁴.

Publikacja nowej wersji standardu w 2007 r. stanowiła zakończenie pierwszej fazy wspólnego projektu IASB i FASB⁵ dotyczącego prezentacji sprawozdań finansowych. W dalszej części artykułu przedstawiono aktualny stan prac prowadzonych w ramach tego projektu, w tym propozycję (roboczą) nowego standardu, która wskazuje na możliwość wprowadzenia bardzo znaczących zmian zwłaszcza w odniesieniu do formy, w jakiej jest prezentowane sprawozdanie finansowe.

2. HISTORIA ZMIAN

Zasady prezentacji sprawozdań finansowych są regulowane przez MSR 1. Standard ten podlegał dotychczas wielu modyfikacjom. Po raz pierwszy MSR 1 „Prezentacja sprawozdań finansowych” został opublikowany w 1997 r., kiedy zastąpił wcześniejsze trzy standardy:

wydane MSSF oraz ich interpretacje. Natomiast w ustawodawstwie Unii Europejskiej wszystkie wydane wcześniej oraz nowo wydawane standardy i ich interpretacje są określane wspólnym terminem „międzynarodowe standardy rachunkowości”. Szerzej na ten temat zobacz (*Preface*, 2003), (*Rozporządzenie (WE) nr 1606/2002*, 2002).

³ Zagadnienia dotyczące przepływów pieniężnych są uregulowane odrębnym standardem – MSR 7 „Rachunek przepływów pieniężnych”.

⁴ W artykule tym wykorzystano poszczególne opublikowane wersje tego standardu: MSR 1 (1997, 2003, 2007).

⁵ FASB (US FASB – *United States Financial Accounting Standards Board*) – Rada Standardów Rachunkowości Finansowej Stanów Zjednoczonych.

- MSR 1 (opublikowany już w 1974 r.) „Ujawnienia zasad (polityki) rachunkowości”,
- MSR 5 (z 1977 r.) „Informacje, które należy ujawniać w sprawozdaniach finansowych” oraz
- MSR 13 (z 1979 r.) „Prezentacja aktywów bieżących i zobowiązań bieżących”.

W 2001 r. IASB zainicjował tzw. Projekt ulepszeń MSR. Celem tego projektu było zwiększenie jasności i spójności wymogów zawartych w obowiązujących standardach, wydanych przez poprzedni Zarząd IASC. W maju 2002 r. opublikowano projekt standardu, w którym zaproponowano wprowadzenie istotnych poprawek do trzynastu obowiązujących wówczas standardów oraz wycofanie MSR 15 „Informacje odzwierciedlające skutki zmian cen”. W grudniu 2003 r. opublikowano trzynastę zaktualizowanych standardów wraz z poprawkami do kolejnych siedemnastu standardów⁶. Wśród standardów opublikowanych w grudniu 2003 r. znalazła się zaktualizowana wersja MSR 1⁷, a po kolejnych dwóch latach (w 2005 r.) – wydano kolejną znaczącą poprawkę, dotyczącą ujawnień kapitałowych.

Obecną postać MSR 1 zawdzięcza z kolei zmianom opublikowanym w roku 2007, a które stały się obowiązujące od stycznia 2009 r. Zmiany te, jak wskaza-
no wcześniej, stanowiły pierwszy etap projektu mającego doprowadzić do stworzenia globalnego standardu, dotyczącego prezentacji sprawozdań finansowych. Aktualnie trwają prace nad:

- zastąpieniem MSR 1 oraz MSR 7 nowymi, spójnymi standardami,
- opracowaniem rozwiązań w zakresie definicji działalności zaniechanej (niekontynuowanej) oraz ujawnień dotyczących zbycia części jednostki⁸.

⁶ Po opublikowaniu znowelizowanych standardów, Sir David Tweedie (*International Accounting Standards Boards issues wide-ranging improvements to Standards*, 2003) podają za: *Międzynarodowe Standardy Sprawozdawczości Finansowej w interpretacjach i przykładach. Tom 1*, 2006, s. 54) stwierdził, że Projekt ulepszeń „przyczynił się do poprawy jakości oraz spójności międzynarodowych standardów rachunkowości... Niniejszy zestaw standardów będzie dla nas punktem wyjścia do dalszej analizy wielu skomplikowanych problemów stojących dziś przed rachunkowością oraz do realizacji długoterminowego celu, jakim jest osiągnięcie globalnej konwergencji między standardami rachunkowości”. Wypowiedź Sir Davida Tweedie’go wskazywała zatem, iż prace nad „ulepszaniem” standardów nie zakończyły się, a jedynie rozpoczął się ich kolejny etap. Tym samym można było oczekiwać, iż również MSR 1 będzie ulegał kolejnym zmianom – prawdopodobnie bardziej istotnym.

⁷ W marcu 2004 r. standard ten został znowelizowany w związku z publikacją MSSF 5 „Aktywa trwałe przeznaczone do sprzedaży oraz działalność zaniechana”.

⁸ 25. sierpnia 2008 r. opublikowano wersję próbną poprawek do MSSF 5. Jednocześnie postanowiono, że dalsze prace w odniesieniu do działalności zaniechanej będą prowadzone odrębnie od prac nad projektem dotyczącym prezentacji sprawozdań finansowych (*Exposure Draft: Discontinued Operations*, 2008).

W czerwcu 2011 r. zakończono z kolei część prac dotyczącą wzrostu przejrzystości sprawozdania z całkowitych dochodów. Opublikowana została wówczas poprawka do MSR 1 pod tytułem „Prezentacja składników pozostałych dochodów całkowitych”.

3. EWOLUCJA MSR 1

3.1. MSR 1 (1997 r.)

MSR 1 w swojej postaci z 1997 r. wprowadził określenie tzw. sprawozdań finansowych ogólnego przeznaczenia. Pod ich pojęciem należy rozumieć takie sprawozdania, których zadaniem jest spełnienie potrzeb użytkowników niemających możliwości domagania się raportów dostosowanych do ich szczególnych potrzeb informacyjnych. Celem sprawozdań ogólnego przeznaczenia było dostarczanie informacji na temat sytuacji finansowej, wyników działalności i przepływów środków pieniężnych przez jednostki. Informacje takie miały być użyteczne dla szerokiego kręgu użytkowników przy podejmowaniu decyzji gospodarczych. Dodatkowo, sprawozdanie finansowe miało przedstawiać wyniki zarządzania zasobami powierzonymi kierownictwu jednostki.

MSR 1 określił także części składowe sprawozdania finansowego⁹, do którego zaliczono:

- bilans,
- rachunek zysków i strat,
- sprawozdanie przedstawiające wszystkie zmiany w kapitale własnym lub zmiany w kapitale własnym niewynikające z transakcji kapitałowych dokonywanych z właścicielami ani z wypłat na ich rzecz,
- rachunek przepływów pieniężnych oraz
- informacje o przyjętych zasadach rachunkowości i dane objaśniające.

W standardzie tym określono także ogólną zawartość poszczególnych elementów sprawozdania finansowego, jak również wskazano podstawowe zasady rachunkowości, których spełnienie miało warunkować rzetelną prezentację sprawozdania i jego zgodność z MSR.

Celem niniejszego artykułu nie jest prezentacja szczegółowych rozwiązań wprowadzonych w MSR 1. Ogólny zarys struktury i zakresu informacyjnego wybranych elementów sprawozdania finansowego umożliwi natomiast zobrazowanie ewolucji standardu na przestrzeni ostatnich 15 lat.

⁹ W dalszej części artykułu stosowane są określenia, jak „składnik” lub „element sprawozdania finansowego” przy wskazywaniu na bilans, rachunek zysków i strat itd. Rzadziej używane jest określenie „sprawozdanie” w celu uniknięcia niezrozumienia, czy określone rozważania dotyczą np. bilansu czy sprawozdania finansowego jako całości.

MSR 1 (1997 r.) wskazywał, iż w bilansie można zastosować podział aktywów i zobowiązań na krótkoterminowe i długoterminowe (obrotowe i trwałe) lub uporządkować je według ogólnego kryterium płynności. Decyzję w tym zakresie jednostka powinna podjąć w oparciu o charakter prowadzonej działalności. Niemniej jednak, w odniesieniu do wszystkich aktywów i zobowiązań należy podać kwoty, których realizacji lub uregulowania jednostka oczekuje po upływie 12 miesięcy.

W standardzie tym określono także, jakie pozycje powinny być przedstawione w bilansie, przy czym wskazano możliwość prezentacji dodatkowych pozycji, grup pozycji i sum częściowych. Dalszy podział poszczególnych pozycji (w bilansie lub w informacji dodatkowej do bilansu) powinien zależeć od wymogów innych MSR oraz rozmiarów, charakteru i funkcji tych pozycji w danej jednostce¹⁰.

W MSR 1 (1997 r.) określono również, jakie pozycje powinny być przedstawione w ramach rachunku zysków i strat¹¹. Koszty, zgodnie z uregulowaniami tego standardu, mogą być prezentowane w układzie rodzajowym albo kalkulacyjnym¹². W załączniku do MSR 1 (1997 r.) przedstawiającym przykładowe sprawozdanie finansowe wskazano poszczególne poziomy wyniku finan-

¹⁰ Jednocześnie w MSR 1 (1997 r.) wskazano, iż należy ujawniać oddzielnie kwoty zobowiązań i należności dotyczące jednostki dominującej, innych jednostek zależnych, jednostek stowarzyszonych oraz innych powiązanych stron.

¹¹ W ramach pozycji, które powinny zostać zaprezentowane w rachunku zysków i strat wyróżniono: przychody, wynik na działalności operacyjnej, koszty finansowe, udział w zyskach i stratach jednostek stowarzyszonych i wspólnych przedsięwzięć konsolidowanych metodą praw własności, obciążenia z tytułu podatków, zysk lub stratę na działalności gospodarczej, zyski i straty nadzwyczajne, udziały mniejszości oraz zysk lub stratę netto za dany okres. Jednocześnie, jednostka może (a nawet powinna) zaprezentować dodatkowe pozycje, zmienić ich nazwę lub kolejność prezentacji, jeżeli zachodzi taka potrzeba ze względu na umożliwienie użytkownikom sprawozdania lepszego zrozumienia finansowych wyników działalności jednostki.

¹² Informacja taka umożliwia analizę kosztów w oparciu o ich rodzaj bądź funkcję. Prezentacja kosztów w jednej z dwóch wymienionych postaci nie jest obligatoryjna w odniesieniu do rachunku zysków i strat (układ ten może być zastosowany także w informacji dodatkowej). MSR 1 (z 1997 r.) zachęca natomiast jednostki do jej wykorzystywania przy sporządzaniu rachunku zysków i strat.

Wybór układu, w jakim zostaną zaprezentowane koszty, powinien, w świetle zapisów tej wersji MSR 1, zależeć od czynników historycznych, uwarunkowań branżowych oraz rodzaju działalności jednostki. Prezentacja kosztów w układzie rodzajowym jest zalecana dla mniejszych jednostek, gdzie nie występuje potrzeba rozliczania kosztów na poszczególne rodzaje działalności. MSR 1 zauważa jednak, iż informacje o kosztach według ich rodzaju są użyteczne przy prognozowaniu przyszłych przepływów pieniężnych. Dlatego, jeśli jednostka prezentuje koszty w układzie kalkulacyjnym powinna zamieścić dodatkowe informacje na temat rodzajów kosztów (w szczególności wymagane jest ujawnienie informacji o kwocie amortyzacji oraz wynagrodzeń i świadczeń na rzecz pracowników).

sowego osiągniętego przez jednostkę w danym okresie, a prezentowanego w ramach rachunku zysków i strat¹³.

W tej wersji MSR 1 zawarto również wymogi informacyjne odnoszące się do prezentacji zmian w kapitale własnym jednostki. Zgodnie z tym standardem, zmiany w kapitale własnym odzwierciedlają wzrost lub spadek aktywów netto jednostki w ciągu okresu. Tym samym, zmiana kapitału własnego odzwierciedla łączne zyski lub straty, jakie wygenerowała dana jednostka. W opinii IASC istotna stała się zatem prezentacja odrębnego elementu sprawozdania finansowego, w którym ujęte zostałyby także takie zyski i straty, których nie zaprezentowano w ramach rachunku zysków i strat, ponieważ na podstawie zapisów innych MSR zostały ujęte bezpośrednio w kapitale własnym.

W odrębnym składniku sprawozdania finansowego jednostka powinna zatem przedstawić¹⁴:

- wynik finansowy netto za dany okres,
- szczegółowe pozycje (oraz ich sumę) przychodów i kosztów, zysków lub strat, które zgodnie z wymogami innych MSR są ujmowane bezpośrednio w kapitale własnym, oraz
- łączny wpływ zmian zasad rachunkowości i korekt błędów podstawowych, dokonanych zgodnie z podejściem wzorcowym określonym w MSR 8.

W załączniku do MSR 1 ilustrującym przykładową strukturę poszczególnych elementów sprawozdania finansowego, ten składnik został określony jako „zestawienie zmian w kapitale”, chociaż nie został nazwany w ramach podstawowych zapisów standardu.

¹³ Przy prezentacji kosztów w układzie rodzajowym pierwszy poziom wyniku finansowego stanowi zysk (strata) na działalności operacyjnej, natomiast przy prezentacji kosztów w układzie kalkulacyjnym – zysk (strata) brutto ze sprzedaży (ustalana jako różnica przychodów i tzw. kosztu własnego sprzedaży). Zysk na działalności operacyjnej (przy układzie kalkulacyjnym) ustalany jest w następnej kolejności po uwzględnieniu pozostałych przychodów operacyjnych oraz kosztów sprzedaży, kosztów zarządu i pozostałych kosztów operacyjnych. Kolejne poziomy wyniku finansowego, według wspomnianego załącznika do MSR 1 (1997 r.), są takie same niezależnie od formy prezentacji kosztów i obejmują:

- zysk (stratę) przed opodatkowaniem, uwzględniający koszty finansowe oraz przychody od jednostek stowarzyszonych,
- zysk (stratę) po opodatkowaniu, uwzględniający obciążenia z tytułu podatku dochodowego,
- zysk (stratę) na działalności gospodarczej (w bezpośrednim tłumaczeniu – „zysk na zwykłej działalności”), uwzględniający udziały mniejszości oraz
- zysk (stratę) netto za okres, uwzględniający zyski i straty nadzwyczajne.

¹⁴ Ponadto, w tym składniku sprawozdania finansowego albo w informacji dodatkowej powinny zostać zaprezentowane:

- transakcje kapitałowe z właścicielami i wypłaty na rzecz właścicieli,
- niepodzielony wynik finansowy z lat ubiegłych na początek okresu i na dzień bilansowy oraz zmiany w ciągu okresu, a także
- uzgodnienie wartości bilansowej każdej kategorii kapitału podstawowego, nadwyżki ze sprzedaży akcji powyżej ich wartości nominalnej i wszystkich kapitałów zapasowych (rezerwowych) na początek i na koniec okresu, wraz z oddzielnym ujawnieniem każdej zmiany stanu.

3.2. MSR 1 (2003 r.)

Reorganizacja IASC/IASB w 2001 r., a w szczególności utworzenie Fundacji IASC, stanowiła początek zmian, w rezultacie których powstał projekt dotyczący ulepszenia Międzynarodowych Standardów Rachunkowości¹⁵, o którym wspomniano w punkcie 2. niniejszego artykułu. Głównymi celami, sformułowanymi w tym projekcie przez IASB w odniesieniu do MSR 1, było przede wszystkim:

- dostarczenie ram koncepcyjnych, w ramach których jednostka mogłaby ocenić, w jaki sposób należy zrozumiale prezentować rezultaty transakcji i innych zdarzeń, a także ocenić, czy w wyniku zapewnienia zgodności z wymaganiami któregoś z MSR lub ich interpretacji nie dojdzie do prezentacji informacji, które wprowadzałyby użytkowników w błąd, a tym samym nie odpowiadałyby warunkom jasnego i uczciwego odzwierciedlenia;

- ustanowienie podstawowego kryterium dla klasyfikacji zobowiązań jako krótkoterminowych oraz długoterminowych, które to kryterium zostałoby oparte wyłącznie na warunkach obowiązujących na dzień bilansowy;

- zakazanie prezentacji przychodów i kosztów jako „zdarzeń nadzwyczajnych”¹⁶;

- wyspecyfikowanie ujawnień na temat osądów, jakie zarząd jednostki przeprowadził w procesie implementacji zasad (polityki) rachunkowości (z wyjątkiem tych, które wymagały oszacowań mających najbardziej znaczący wpływ na kwoty ujmowane w sprawozdaniach finansowych);

- wyspecyfikowanie ujawnień dotyczących podstawowych przyczyn niepewności przy szacunkach dokonywanych na dzień bilansowy, a które stanowią istotne ryzyko konieczności przeprowadzenia znaczących korekt wartości bilansowych aktywów i zobowiązań w następnym roku obrotowym.

W rezultacie, w tej wersji MSR 1 ewolucji uległo określenie celu sprawozdań finansowych, w którym wskazano przedstawienie sytuacji finansowej oraz wyników finansowych działalności jednostki. Modyfikacji poddano również zasady klasyfikacji aktywów i zobowiązań. MSR 1 (2003 r.) wprowadził zasadę, iż prezentacja aktywów/zobowiązań według stopnia ich płynności powinna być

¹⁵ Projekt ten został zainicjowany przez IASB w odpowiedzi na liczne wątpliwości oraz krytykę dotychczasowych standardów ze strony organów regulujących giełdy i obrót papierami wartościowymi, środowiska zawodowych księgowych oraz innych zainteresowanych stron (*Improvements to International Accounting Standards*, 2003).

¹⁶ Eliminacja pozycji nadzwyczajnych wynikała z przyjętego przez IASB stanowiska (zaprezentowanego w uzasadnieniach wniosków (UW 16-18) do MSR 1), zgodnie z którym nie ma podstaw do ich prezentacji w oddzielnej części rachunku zysków i strat, ponieważ wynikają z normalnego ryzyka biznesowego. IASB wskazała również, że o prezentacji w rachunku zysków i strat powinny decydować raczej charakter i funkcja transakcji i innych zdarzeń, a nie ich częstotliwość.

stosowana jedynie wtedy, gdy zapewni wiarygodną i bardziej użyteczną informację niż prezentacja wykorzystująca podział aktywów oraz zobowiązań na krótkoterminowe i długoterminowe (bieżące/obrotowe i trwałe).

W związku z publikacją zarówno nowych, jak i zaktualizowanych standardów w okresie od 1997 r., w MSR 1 w wersji z 2003 r. zwiększono zakres pozycji, które należy obowiązkowo przedstawić w bilansie¹⁷. Rozszerzono również zakres ujawnień wynikających ze stosowania MSR 12 „Podatek dochodowy”.

Istotne zmiany zostały wprowadzone również w odniesieniu do rachunku zysków i strat. Nie tylko zabroniono wykazywania jakichkolwiek przychodów bądź kosztów jako pozycji nadzwyczajnych („zyski i straty nadzwyczajne” w poprzedniej wersji MSR 1), ale również zrezygnowano z obowiązku ujawnienia zysku lub straty na działalności operacyjnej¹⁸ jako wyodrębnionej pozycji rachunku zysków i strat.

Ograniczona została także ilość pozycji, które obowiązkowo powinny podlegać odrębnej prezentacji w rachunku zysków i strat. Jednocześnie, MSR 1 (2003 r.) wskazał szereg okoliczności (zdarzeń), które mogą stanowić podstawę odrębnej prezentacji określonych pozycji przychodów i kosztów (o ile takie przychody bądź koszty są istotne)¹⁹.

MSR 1 z 2003 r. wprowadził natomiast obowiązek ujawnienia w rachunku zysków i strat osiągniętego zysku (poniesionej straty), który jest przyporządkowany udziałowcom mniejszościowym oraz udziałowcom jednostki dominującej.

¹⁷ Wśród tych pozycji można wskazać nieruchomości inwestycyjne (rezultat opublikowania MSR 40 „Nieruchomości inwestycyjne”) oraz aktywa biologiczne (rezultat opublikowania MSR 41 „Rolnictwo”).

¹⁸ IASB uznała, że pojęcie „działalność operacyjna” nie zostało zdefiniowane w standardzie, a tym samym nie powinno być wymagane ujawnianie pozycji niezdefiniowanej. Nie oznacza to, że jednostki nie mogą we własnym zakresie stosować określenia „działalność operacyjna” i wykorzystywać taką pozycję przy prezentacji rachunku zysków i strat. MSR 1 (2003 r.) wskazuje jednak, iż w takich przypadkach jednostka powinna zapewnić, że kwota ujawniana w tej pozycji rzeczywiście dotyczy działalności, którą można uznać za „operacyjną”.

¹⁹ Do okoliczności, które mogą spowodować obowiązek odrębnej prezentacji przychodów i kosztów, zaliczono:

– odpis aktualizujący wartość zapasów do wartości netto możliwej do uzyskania lub wartość rzeczowych aktywów trwałych do wartości odzyskiwalnej, jak również odwrócenie takiego odpisu;

- restrukturyzację działalności jednostki, jak również odwrócenie rezerw z tego tytułu;
- sprzedaż rzeczowych aktywów trwałych;
- sprzedaż inwestycji;
- działalność zaniechaną;
- rozliczenia z tytułu spraw sądowych;
- odwrócenie innych rezerw.

Niemniej jednak, informacje o przychodach bądź kosztach wynikających z wymienionych powyżej tytułów, mogą być ujawnione w rachunku zysków i strat lub w informacji dodatkowej, w zależności od decyzji podjętej przez jednostkę.

Podobny obowiązek został nałożony także w odniesieniu do zestawienia zmian w kapitale własnym. Dodatkowo wskazano, iż kwoty te nie mogą być prezentowane jako składnik przychodów bądź kosztów.

Wśród zmian, jakie zostały wprowadzone w tej wersji MSR 1, należy wskazać także „przeniesienie” zapisów dotyczących wyboru i zastosowania polityki (zasad) rachunkowości do poprawionego MSR 8 „Zasady (polityka) rachunkowości, zmiany wartości szacunkowych i korygowanie błędów”. Jednocześnie, wymagania w zakresie prezentacji zysku lub straty danego okresu, ujęte w poprzedniej wersji MSR 8 „Zysk lub strata netto okresu sprawozdawczego, podstawowe błędy i zmiany zasad (polityki) rachunkowości”, stały się częścią nowego MSR 1²⁰. Opublikowanie w grudniu 2004 r. nowego standardu MSSF 5 stanowiło przyczynę nowelizacji MSR 1, w wyniku której rozszerzono wymagania dotyczące szczegółowości prezentowanych informacji²¹.

W sierpniu 2005 r. IASB ponownie zaktualizował aktualną wówczas wersję MSR 1, wprowadzając dodatkowe obowiązki w zakresie ujawniania informacji o kapitale. W szczególności ujawnienia te miały obejmować prezentację:

- celów, strategii (polityk) oraz procedur zarządzania kapitałem,
- danych ilościowych dotyczących składników zarządzanego kapitału²²,
- informacji na temat ewentualnego stosowania wymogów kapitałowych, wynikających z innych regulacji, a jeżeli jednostka nie zastosowała się do takich wymogów – wówczas powinna określić konsekwencje wynikające z tego faktu.

Aktualizacja MSR 1 w 2005 r. stanowiła kolejny etap wzrostu znaczenia przypisywanego przez IASB informacjom odnoszącym się do kapitału. MSR 1 w wersji opublikowanej w 2003 r. określił bowiem, iż zestawienie zmian

²⁰ Poprawiony w grudniu 2003 r. MSR 8 został opublikowany pod zmienionym tytułem.

²¹ Uwzględniając fakt, iż MSSF 5 uregulował zagadnienia dotyczące aktywów trwałych przeznaczonych do sprzedaży oraz działalności zaniechanej, w MSR 1 wprowadzono obowiązek odrębnego ujawnienia:

- sumy aktywów zakwalifikowanych jako przeznaczone do sprzedaży oraz wchodzących w skład grup do zbycia, które zgodnie z MSSF 5 zostały zaklasyfikowane jako przeznaczone do sprzedaży;
- wartości zobowiązań wchodzących w skład grup przeznaczonych do zbycia, zaklasyfikowanych jako posiadane z przeznaczeniem do zbycia;
- sumy 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 doprowadzenia do sprzedaży, aktywów lub grupy (grup) do zbycia związanych z działalnością zaniechaną.

²² IASB uznał, iż różne jednostki w różny sposób postrzegają kapitał, np. element kapitału dla niektórych jednostek mogą stanowić określone zobowiązania finansowe. Możliwa jest również sytuacja odwrotna – składniki kapitału wynikające ze stosowania zasad rachunkowości zabezpieczeń przepływów pieniężnych mogą w opinii niektórych jednostek nie stanowić elementu kapitału.

w kapitale własnym²³ stanowi część składową sprawozdania finansowego. Poprzednia wersja tego standardu (z 1997 r.) również wymagała prezentacji sprawozdania dotyczącego kapitału własnego, co wskazano wcześniej w artykule, jednak sprawozdanie to nie zostało wówczas wprost nazwane w świetle podstawowych zapisów standardu.

3.3. MSR 1 (2007 r.)

Podstawowym powodem, dla którego IASB zdecydowała się na poprawienie MSR 1 była próba agregacji ujawnianych w sprawozdaniu finansowym informacji dotyczących kapitału podstawowego. Postanowiono, że należy wyodrębnić zmiany w kapitale własnym jednostki, wynikające z transakcji z właścicielami, od innych zmian w kapitale. Zgodnie z tym założeniem wprowadzono nowy składnik sprawozdania finansowego – sprawozdanie z całkowitych dochodów.

Należy podkreślić, że sprawozdanie z całkowitych dochodów nie jest zupełnie nowym elementem sprawozdania finansowego. Zastąpiło ono bowiem dotychczasowy rachunek zysków i strat, uzupełniając informacje ujawniane w nim zgodnie ze wcześniejszymi wersjami MSR 1 o tzw. przychody i koszty kapitałowe²⁴.

²³ Zgodnie ze zmienionym MSR 1 w zestawieniu zmian w kapitale własnym jednostka powinna zaprezentować:

- wynik finansowy netto za dany okres;
- szczegółowe pozycje (oraz ich sumę) przychodów i kosztów za okres, które z wymogami innych standardów lub interpretacji są ujmowane bezpośrednio w kapitale własnym;
- całkowite przychody i koszty pokazujące oddzielnie całkowite kwoty przypadające udziałowcom jednostki dominującej oraz udziałom mniejszości, a także
- wpływ zmian zasad rachunkowości i korekt błędów (dokonanych zgodnie z MSR 8) na każdy składnik kapitału własnego.

W porównaniu do poprzedniej wersji MSR 1 (1997 r.) zakres ujawnianych informacji nie uległ znacznemu zwiększeniu, chociaż warto podkreślić wzrost szczegółowości ujawnień (w szczególności w odniesieniu do wpływu zmian zasad rachunkowości i korekty błędów).

²⁴ W odniesieniu do tego składnika sprawozdania finansowego dyskusja dotyczyła zarówno samej nazwy, jak również zakresu informacyjnego. Ostatecznie przyjęto nazwę „sprawozdanie z całkowitych dochodów”, mając na uwadze także konwergencję z amerykańskim SFAS 130 *Reporting Comprehensive Income* (opublikowanym w 1997 r.). Przyjęcie nazwy „sprawozdanie z całkowitych dochodów” nie oznaczało natomiast, że IASB w pełni zgadzała się z rozwiązaniami SFAS 130 i w nowej wersji MSR 1 nie inkorporowała w całości rozwiązań opracowanych wcześniej przez US FASB. Rozwiązania wprowadzone w MSR 1 (z 2007 r.) nie są identyczne z tymi, które obowiązują w świetle SFAS 130. Standard amerykański umożliwia bowiem wybór w odniesieniu do miejsca prezentacji dochodów całkowitych – w tzw. sprawozdaniu z dokonań finansowych (*statement of financial performance*) lub w sprawozdaniu ze zmian w kapitale własnym. Aktualnie obowiązujący MSR 1 (2007 r.) nie pozwala natomiast na prezentację dochodów całkowitych w sprawozdaniu ze zmian w kapitale własnym.

SFAS 130 wymaga z kolei odrębnej prezentacji dochodów całkowitych również w odniesieniu do sprawozdania z sytuacji finansowej (w pozycji „zakumulowane pozostałe dochody

IASB, uwzględniając „przyczynienie” wielu jednostek do tradycyjnej postaci rachunku zysków i strat, zezwoliła na dwa warianty prezentacji nowego sprawozdania:

- 1) pojedyncze sprawozdanie z całkowitych dochodów lub
- 2) dwa sprawozdania, przedstawiające:
 - składniki zysków i strat (jednostkowy rachunek zysków i strat) oraz
 - składniki pozostałych dochodów całkowitych (sprawozdanie z całkowitych dochodów)²⁵.

Jednocześnie standard ten zezwala jednostkom na wybór miejsca prezentacji informacji o kwocie podatku dochodowego, dotyczącego poszczególnych składników pozostałych dochodów całkowitych (w sprawozdaniu z dochodów całkowitych lub w informacji dodatkowej).

Zmiana dotycząca „nowego” składnika sprawozdania finansowego spowodowała, iż MSR 1 (2007 r.) zakazał prezentacji składników dochodów całkowitych w sprawozdaniu ze zmian w kapitale własnym. W tym sprawozdaniu, zgodnie z tą wersją standardu, mogą podlegać prezentacji wyłącznie kwoty wynikające z transakcji z właścicielami (kapitału)²⁶.

W zmienionym MSR 1 wprowadzono także nową nomenklaturę innych elementów sprawozdania finansowego²⁷. Pomimo wielu głosów sprzeciwu, wskazujących na fakt, iż dotychczas stosowana terminologia ma długą tradycję

całkowite” – ang. *accumulated other comprehensive income*). MSR 1 nie wprowadził takiego obowiązku, chociaż jednocześnie nie zakazał takiego rozwiązania. Standard amerykański, w przeciwieństwie do MSR 1, nie precyzuje natomiast sposobu ujawniania informacji na temat udziału pozostałych dochodów całkowitych, przypadających na jednostki stowarzyszone oraz wspólne przedsięwzięcia rozliczane według metody praw własności.

Warto zaakcentować, że w rezultacie wspólnych prac IASB/FASB, FASB opublikowała aktualizację SFAS 130 *Accounting Standards Update, Comprehensive Income (Topic 220): Presentation of Comprehensive Income*.

²⁵ W tym wariancie prezentacji jednostka powinna w sprawozdaniu z całkowitych dochodów wykazać zysk lub stratę (ustaloną w rachunku zysków i strat) jako pierwszą pozycję.

²⁶ Konsekwencją tych zmian jest między innymi zakaz prezentacji wypłaconych dywidend w sprawozdaniu z dochodów całkowitych (a jedynie w sprawozdaniu ze zmian w kapitale własnym lub w informacji dodatkowej), chociaż poprzednia wersja MSR 1 (z 2003 r.) umożliwiała taką prezentację w rachunku zysków i strat.

²⁷ W MSR 1 (z 2007 r.) zmienione zostały nazwy wszystkich elementów sprawozdania finansowego. Szczególną uwagę zwraca zmiana dotychczas stosowanej nazwy „bilans” na „sprawozdanie z sytuacji finansowej” oraz opisana wcześniej zmiana dotycząca „rachunku zysków i strat”. Jednocześnie należy zaakcentować, że zmiany terminologii anglojęzycznej niekoniecznie można trafnie odzwierciedlić w języku polskim. Przykład stanowi zmiana nazwy rachunku przepływów pieniężnych (określanego początkowo w polskiej ustawie o rachunkowości mianem „sprawozdania z przepływu środków pieniężnych”). W świetle rozwiązań MSR/MSSF ten element sprawozdania finansowego był określany terminem *cash flow statement*, natomiast po zmianie opisywanej powyżej – *statement of cash flow*. Pomimo zmiany terminologii IASB postanowiła pozostawić dotychczasową nazwę MSR 7 – czyli *Cash flow statement*.

i jest powszechnie rozumiana, IASB zdecydował się na zmianę nazw składowych części sprawozdania finansowego. Rada uznała, iż zmienione nazwy znacznie lepiej odzwierciedlają funkcje poszczególnych składników sprawozdania. Jednocześnie uznano, że jednostki będą mogły nadal stosować dotychczasową terminologię, chociaż w kolejnych MSSF postanowiono używać nowych określeń.

Opublikowanie w 2007 r. zmienionej wersji MSR 1 stanowiło zakończenie pierwszej fazy projektu dotyczącego prezentacji sprawozdań finansowych.

4. WSPÓLNY PROJEKT IASB/FASB „PREZENTACJA SPRAWOZDANIA FINANSOWEGO”

4.1. Założenia i stan aktualny prac IASB/FASB

IASB i FASB zdecydowały w kwietniu 2004 r. o tym, iż będą wspólnie pracować nad stworzeniem standardu, który będzie obejmował zagadnienia dotyczące kompletnego sprawozdania finansowego. Projekt ten miał obejmować trzy fazy, z czego pierwsza (zakończona opublikowaniem zmienionego MSR 1 w 2007 r.) dotyczyła głównie IASB. Druga faza projektu (rozpatrywana z kolei łącznie z fazą pierwszą z perspektywy FASB), która obecnie została wstrzymana (do czasu uzgodnienia agendy prac IASB), dotyczy aktualnie fundamentalnych zagadnień w zakresie prezentacji informacji w sprawozdaniu finansowym (zastąpienia MSR 1 oraz MSR 7).

Trzecia faza (według początkowych ustaleń) ma dotyczyć zagadnień związanych z prezentacją śródrocznej sprawozdawczości finansowej w amerykańskich regulacjach rachunkowości. IASB ewentualnie miał rozważyć możliwość wprowadzenia zmian do obowiązującego MSR 34 „Śródroczna sprawozdawczość finansowa”.

W czerwcu 2009 r. zdecydowano o wyłączeniu z głównego projektu prac dotyczących prezentacji pozostałych dochodów całkowitych. IASB i FASB uznały, że dzięki temu będą w stanie szybciej opracować wytyczne dotyczące sposobu wykazywania dochodów całkowitych w sprawozdaniu. W rezultacie w czerwcu 2011 r. opublikowano poprawkę do MSR 1 „Prezentacja składników pozostałych dochodów całkowitych”.

4.2. Poprawka do MSR 1 „Prezentacja składników pozostałych dochodów całkowitych”

Opublikowana w czerwcu 2011 r. poprawka do MSR 1 (2007 r.) ponownie zmieniła nazwę jednego ze składników sprawozdania finansowego. Dla sprawozdania z całkowitych dochodów wprowadzono nową nazwę – sprawozdanie

z zysków i strat oraz pozostałych dochodów całkowitych²⁸. Zmiana ta wynika z faktu, że po zmianie MSR 1 w 2007 r. w sprawozdaniu tym są prezentowane zarówno przychody i koszty ujmowane bezpośrednio w kapitale własnym (składniki pozostałych dochodów całkowitych), jak również przychody i koszty wpływające bezpośrednio na zysk lub stratę okresu (wykazywane poprzednio w jednostkowym rachunku zysków i strat). Zgodnie z podejściem wprowadzonym w 2011 r. (*Amendments to IAS 1*, 2011) we wskazanym sprawozdaniu wyróżniono dwie „sekcje” (części) dotyczące:

- zysków i strat (określaną jako „sprawozdanie z zysków i strat”) oraz
- pozostałych dochodów całkowitych.

Niemniej jednak, IASB pozostawił jednostkom możliwość prezentacji dwóch sprawozdań dotyczących wymienionych pozycji.

W części sprawozdania poświęconej pozostałym dochodom całkowitym wprowadzono natomiast dodatkowy podział tych składników na takie, które:

- mogą ulec przeklasyfikowaniu do zysków lub strat, jeżeli zajdą określone okoliczności,
- nie zostaną przeklasyfikowane do zysków lub strat.

Składniki pozostałych dochodów całkowitych mogą ponadto być prezentowane w kwotach uwzględniających skutki podatkowe lub z wyłączeniem skutków podatkowych (kwoty brutto), a zagregowana kwota podatku dochodowego, dotycząca tych składników, byłaby wówczas prezentowana w jednej pozycji. Jeżeli jednostka wybierze zagregowaną formę prezentacji skutków podatkowych, wówczas łączną kwotę podatku dochodowego powinna zaprezentować oddzielnie w odniesieniu do składników pozostałych dochodów całkowitych, podlegających oraz niepodlegających przeklasyfikowaniu do zysków lub strat.

4.3. Propozycja nowego modelu prezentacji sprawozdania finansowego

4.3.1. Dokument dyskusyjny (2008 r.)

W październiku 2008 r. opublikowano dokument dyskusyjny, w którym wskazano podstawowe zmiany, jakie zaproponowano w odniesieniu do prezentacji sprawozdań finansowych. Zgodnie z obowiązującymi wówczas ustaleniami wskazano, iż celami sprawozdania finansowego powinno być (*Preliminary Views*, 2008):

²⁸ Stosowanie tej nazwy nadal nie jest obowiązkowe, czyli zostało zachowana możliwość (wskazana przy zmianie MSR 1 w 2007 r.) stosowania dotychczasowych określeń, jak: bilans, rachunek zysków i strat itp.

- zapewnienie spójnego finansowego obrazu działalności jednostki,
- zapewnienie informacji zdezagregowanych w sposób, który jest użyteczny z punktu widzenia prognozowania przyszłych przepływów pieniężnych oraz
- pomoc użytkownikom sprawozdania w ocenie płynności i elastyczności finansowej jednostki.

W celu zapewnienia spójności, zaproponowano, aby jednostki klasyfikowały przychody, koszty oraz przepływy środków pieniężnych do takich samych sekcji i kategorii poszczególnych składników sprawozdania finansowego, do jakich zaklasyfikowano powiązane z nimi aktywa i zobowiązania²⁹. W ramach wspomnianych sekcji wyróżniono:

- działalność gospodarczą (biznesową) z dalszym podziałem na działalność operacyjną oraz inwestycyjną,
- działalność finansową (finansowanie), z dalszym podziałem na część dotyczącą aktywów i zobowiązań,
- podatek dochodowy oraz
- działalność zaniechaną.

Dodatkowo w sprawozdaniu z całkowitych dochodów³⁰ wyróżniono pozostałe dochody całkowite, natomiast w sprawozdaniu z sytuacji finansowej oraz sprawozdaniu z przepływów pieniężnych – sekcję dotyczącą kapitału własnego. Jednocześnie uznano, że klasyfikacja powinna być uzależniona od osądu jednostki i opierać się na tzw. „zarządczym podejściu” (ang. *management approach*).

Zaproponowane rozwiązanie powinno, zdaniem autorów projektu, doprowadzić do przejrzystego rozdzielenia działalności jednostki związanej z finansowaniem (sposobem, w jaki jednostka pozyskuje kapitał) od działalności biznesowej (sposobu, w jaki jednostka wykorzystuje kapitał do tworzenia wartości). Dodatkowo, klasyfikując pozycje przychodów i kosztów do poszczególnych kategorii, jednostka powinna dokonać rozróżnienia również ze względu na ich rodzaj oraz funkcje.

Proponowane zmiany stanowiły źródło wielu dyskusji (otrzymano 227 uwag – tzw. *comment letters*). Dodatkowo, w trakcie półrocznego okresu zgłaszania uwag i komentarzy, 30 jednostek uczestniczyło w badaniu polegającym na przekształceniu sprawozdań finansowych za okres dwóch lat przy wykorzystaniu zasad i wytycznych wskazanych w rozważanym dokumencie dyskusyjnym. W rezultacie, po roku prac nad modelem prezentacji sprawozdania

²⁹ Przykładowo, jeżeli jednostka klasyfikuje zapasy w kategorii „działalność operacyjna” w sprawozdaniu z sytuacji finansowej, wówczas zmiany stanu zapasów powinny być odzwierciedlone w ramach działalności operacyjnej w sprawozdaniu z całkowitych dochodów, a dotyczące tych zapasów przepływy pieniężne (np. spłata zobowiązań wobec dostawców) – w części dotyczącej działalności operacyjnej w ramach sprawozdania z przepływów pieniężnych (*Snapshot*, 2008, s. 4).

³⁰ W propozycji z 2008 r. wyeliminowano możliwość prezentacji całkowitych dochodów w podziale na zyski i straty oraz pozostałe dochody całkowite.

finansowego, zaproponowanym w 2008 r., w lipcu 2010 r. został opracowany tzw. roboczy projekt standardu dotyczącego prezentacji sprawozdania finansowego (*Staff Draft*, 2010). W oparciu o ten projekt ma zostać opublikowany projekt nowego standardu (tzw. *Exposure Draft*). Aktualnie prace nad tym projektem zostały wstrzymane³¹ do czasu uzgodnienia agendy dalszych prac IASB.

4.3.2. Roboczy projekt standardu (2010 r.)

Zaktualizowany projekt roboczej wersji próbnej standardu dotyczącego prezentacji sprawozdań finansowych został opublikowany w lipcu 2010 r. Potwierdzono w nim podstawową część założeń opublikowanych dwa lata wcześniej w ramach dokumentu dyskusyjnego. Niektóre założenia zostały częściowo zmienione lub szerzej objaśnione.

Podstawowymi (kluczowymi) zasadami przy prezentacji sprawozdania finansowego pozostały zasada spójności oraz zasada dezagregacji. Rozszerzono natomiast zakres sekcji i kategorii wykorzystywanych w poszczególnych składnikach sprawozdania finansowego. Aktualnie proponowana struktura sprawozdania finansowego została zilustrowana na rysunku 1.

Sprawozdanie z sytuacji finansowej	Sprawozdanie z całkowitych dochodów	Sprawozdanie z przepływów pieniężnych
Sekcja gospodarcza (biznesowa)	Sekcja gospodarcza (biznesowa)	Sekcja gospodarcza (biznesowa)
Kategoria działalności operacyjnej	Kategoria działalności operacyjnej	Kategoria działalności operacyjnej
Finansowanie operacyjne	Finansowanie operacyjne	
Kategoria działalności inwestycyjnej	Kategoria działalności inwestycyjnej	Kategoria działalności inwestycyjnej
Sekcja finansowania	Sekcja finansowania	Sekcja finansowania
Kategoria długu (zobowiązań)	Kategoria długu (zobowiązań)	
Kategoria kapitału własnego		
	Sekcja transakcji wielokategorialnych	Sekcja transakcji wielokategorialnych
Sekcja podatku dochodowego	Sekcja podatku dochodowego	Sekcja podatku dochodowego
Sekcja działalności zaniechanej	Sekcja działalności zaniechanej (po opodatkowaniu)	Sekcja działalności zaniechanej
	Pozostałe dochody całkowite (po opodatkowaniu)	

Rysunek 1. Struktura sprawozdania finansowego według projektu IASB/FASB z lipca 2010 r.

Źródło: oprac. własne na podstawie *Introduction to Staff Draft* (2010, s. 5).

³¹ Ostatnie spotkanie grupy roboczej odbyło się w Londynie w marcu 2011 r.

W propozycji z 2010 r. w ramach sekcji gospodarczej (biznesowej) wyróżniono dwie kategorie: działalności operacyjnej oraz działalności inwestycyjnej³². Dodatkowo w sprawozdaniu z pozycji finansowej oraz sprawozdaniu z całkowitych dochodów, w kategorii dotyczącej działalności operacyjnej została wyodrębniona podkategoria dotycząca finansowania operacyjnego.

W ramach sekcji finansowania wyodrębniono łącznie dwie kategorie – finansowania długiem (kapitałem obcym) oraz finansowania kapitałem własnym.

Jednocześnie zrezygnowano z prezentacji w sprawozdaniu finansowym odrębnej sekcji dotyczącej kapitału własnego (co zostało zaproponowane w dokumencie dyskusyjnym z 2008 r.). Z uwagi na strukturę sprawozdania z całkowitych dochodów, w sekcji finansowania (ujętej w tym sprawozdaniu) ujęto jedynie kategorię finansowania długiem, gdyż zgodnie z przyjętymi w 2007 r. założeniami wszelkie transakcje z właścicielami kapitału własnego mają być prezentowane w sprawozdaniu ze zmian w kapitale własnym³³. Natomiast w przypadku sprawozdania z przepływów pieniężnych nie zdecydowano się na wyodrębnianie poszczególnych kategorii w ramach sekcji finansowania.

Należy podkreślić, iż w rezultacie uwag i komentarzy, a także dyskusji prowadzonych w ramach prac IASB/FASB, wyodrębniono dodatkową sekcję dla sprawozdania z całkowitych dochodów oraz sprawozdania z przepływów pieniężnych – sekcję transakcji wielokategorialnych (tzw. *Multi-category section*). W sekcji tej powinny być ujmowane skutki pojedynczych transakcji nabywania jednostek (połączeń gospodarczych) bądź zbycia określonej części działalności (z wyłączeniem transakcji zbycia działalności zaniechanej). W wyniku połączeń gospodarczych jednostka może bowiem ująć składniki aktywów i zobowiązań, które zostaną zaprezentowane w więcej niż jednej sekcji sprawozdania z sytuacji finansowej. Dlatego w sprawozdaniu z całkowitych dochodów oraz w sprawozdaniu z przepływów pieniężnych transakcje takie powinny zostać zaprezentowane w odrębnej sekcji.

Warto zaakcentować, że w propozycji z 2010 r. zachowano ogólną koncepcję prezentacji sprawozdania finansowego z uwzględnieniem wyodrębnionych sekcji³⁴. Zmieniony format prezentacji oznacza, w opinii IASB/FASB, iż po-

³² W dokumencie dyskusyjnym z 2008 r. wyróżniono natomiast część dotyczącą aktywów i zobowiązań operacyjnych oraz inwestycyjnych, a w odniesieniu do przepływów pieniężnych – przepływy z działalności operacyjnej oraz przepływy z działalności inwestycyjnej (w ramach sekcji gospodarczej).

³³ Sprawozdanie ze zmian w kapitale własnym nie zostało, w opisywanym projekcie, zmienione w odniesieniu do formatu prezentacji. Sprawozdanie to dotyczy bowiem wyłącznie zmian w poszczególnych pozycjach, które są ujmowane w kategorii kapitału własnego w sprawozdaniu z sytuacji finansowej.

³⁴ W nowym dokumencie postanowiono sprecyzować zasady klasyfikacji do sekcji, kategorii i podkategorii, gdyż „podejście zarządcze” zaproponowane w 2008 r. było często błędnie rozumiane przez komentujących dokument dyskusyjny. Z tego samego powodu zrezygnowano z wykorzystania określenia „podejście zarządcze” (*Staff Draft*, 2010, BC84).

szczególne składniki sprawozdania finansowego będą przedstawiać informacje w układzie ułatwiającym użytkownikom sprawozdania zrozumienie sytuacji finansowej jednostki. Ponadto, wzajemne zależności pomiędzy poszczególnymi pozycjami, prezentowanymi w różnych składnikach sprawozdania, będą znacznie łatwiejsze do identyfikacji.

Sekcja gospodarcza (biznesowa) powinna uwzględniać te pozycje aktywów i zobowiązań, które wynikają z bieżącej działalności jednostki, w tym z działań generujących przychody. Jeżeli jednostka posiada więcej niż jeden tzw. segment sprawozdawczy (zgodnie z definicją obowiązującą według MSSF 8 „Segmenty operacyjne”), wówczas klasyfikacja poszczególnych pozycji do sekcji, kategorii oraz podkategorii powinna być przeprowadzana w sposób, który odzwierciedla funkcję tej pozycji w jej segmencie sprawozdawczym³⁵.

W ramach działalności operacyjnej wyróżniona została podkategoria finansowania operacyjnego. W tej części sprawozdania z sytuacji finansowej jednostki powinny prezentować zobowiązania, które mogą być traktowane (lub postrzegane) jako alternatywne źródła finansowania (choć nie wynikają z transakcji zawieranych w celu pozyskania środków do finansowania działalności)³⁶.

W sekcji finansowej jednostki powinny prezentować te pozycje, które wynikają z działań podejmowanych w celu pozyskania (lub spłaty) środków do finansowania działalności. Z uwagi na możliwość wykorzystania różnych źródeł finansowania, w tej sekcji wyodrębniono dwie kategorie odpowiadające obcym oraz własnym źródłom finansowania. Taka forma prezentacji powinna zapewnić przejrzystą informację o strukturze kapitałowej jednostki oraz o działaniach podejmowanych w związku z finansowaniem działalności.

³⁵ Przykładowo jednostka może posiadać instrumenty finansowe w kilku segmentach sprawozdawczych (np. produkcyjnym, usług finansowych oraz handlu detalicznego). W przypadku segmentu produkcyjnego zobowiązania finansowe mogą stanowić pożyczki zaciągnięte w celu finansowania działalności (powinny zatem zostać zaprezentowane w kategorii długu w sekcji finansowania). W segmencie usług finansowych jednostka może wykorzystywać swoje aktywa finansowe (a także zobowiązania finansowe) w codziennych transakcjach, prowadzonych w celach zarobkowych. Wówczas takie aktywa i zobowiązania finansowe powinny być zaklasyfikowane do działalności operacyjnej w sekcji biznesowej. Jednakże, jeżeli w segmencie usług finansowych zaciągane są zobowiązania finansowe również w celu pozyskania źródeł finansowania, takie zobowiązania należałoby zaprezentować w kategorii długu w sekcji finansowania. Z kolei w segmencie handlu detalicznego jednostka może wykorzystywać instrumenty finansowe, które generują dodatkowy zysk. Uzyskany zwrot na instrumentach finansowych nie jest natomiast w żaden sposób związany z działalnością podstawową tego segmentu, jak również z podstawowymi zasobami, wykorzystywanymi na potrzeby handlu detalicznego. Dlatego takie instrumenty finansowe powinny być zaklasyfikowane do działalności inwestycyjnej w ramach sekcji biznesowej (*Staff Draft*, 2010, par. 69).

³⁶ *Staff Draft* (2010) wskazuje następujące przykładowe pozycje, które mogą być zaklasyfikowane do podkategorii finansowania operacyjnego: zobowiązania leasingowe, zobowiązania z tytułu wycofania z eksploatacji, zobowiązania z tytułu świadczeń po okresie zatrudnienia itp.

Podatek dochodowy oraz działalność zaniechaną postanowiono prezentować w odrębnych sekcjach, czyli w tym zakresie pozostawiono rozwiązania zaproponowane w 2008 r.

Warto odnotować, że stosowane dotychczas zasady dotyczące klasyfikowania poszczególnych pozycji aktywów i zobowiązań w sprawozdaniu z sytuacji finansowej zostaną częściowo zachowane. Nadrzędnym kryterium klasyfikacyjnym jest, zgodnie z rozważaną propozycją, związek z określonymi rodzajami działalności jednostki bądź funkcjami, jakie spełniają dane składniki aktywów lub zobowiązań. Niemniej jednak, w ramach poszczególnych sekcji, kategorii czy podkategorii, jednostka powinna prezentować aktywa i zobowiązania albo według kryterium płynności, albo z uwzględnieniem dodatkowego podziału na składniki długoterminowe i krótkoterminowe.

W sprawozdaniu z całkowitych dochodów za nadrzędny podział uznano klasyfikację opartą na kryterium funkcji. Kwoty ujmowane w tym sprawozdaniu w ramach poszczególnych sekcji czy kategorii powinny natomiast podlegać dalszemu podziałowi ze względu na ich rodzaj. Informację taką jednostki będą prezentować w sprawozdaniu z całkowitych dochodów lub w informacji dodatkowej w zależności od dokonanego wyboru.

Sprawozdanie z przepływów pieniężnych³⁷, na podstawie rozważanego projektu, powinno być sporządzane według metody bezpośredniej w odniesieniu do wszystkich sekcji i kategorii. Jednostki będą jednak nadal zobowiązane do przeprowadzania uzgodnienia zysku operacyjnego z przepływami środków pieniężnych z działalności operacyjnej.

5. PODSUMOWANIE

Ewolucja międzynarodowych regulacji rachunkowości w odniesieniu do prezentacji sprawozdania finansowego odzwierciedla istotne znaczenie tej formy komunikowania informacji finansowych interesariuszom jednostek gospodarczych. Przede wszystkim, w sprawozdaniu finansowym znajdują końcowe odzwierciedlenie efekty zastosowania szczegółowych rozwiązań wprowadzonych w poszczególnych standardach oraz ich interpretacjach. Dlatego MSR 1 „Prezentacja sprawozdań finansowych” podlegał wielu zmianom (o różnym zasięgu), wynikającym z uregulowania określonych zagadnień (np. działalności zaniechanej, instrumentów finansowych itp.). Zmiany tego standardu wynikały również z prac prowadzonych przez IASB w celu doprowadzenia do uznania

³⁷ Projekt ten, jak wskazano wcześniej w artykule, obejmuje zmiany MSR 1 oraz MSR 7, ponieważ zasady prezentacji rachunku (sprawozdania z) przepływów pieniężnych nie zostały ujęte w MSR 1, a w odrębnym standardzie (MSR 7), poświęconym wyłącznie temu składnikowi sprawozdania finansowego.

MSR/MSSF za globalnie akceptowane i stosowane regulacje rachunkowości (np. zmiana MSR 1 w 2003 r.).

Rosnąca globalizacja gospodarki oraz coraz bardziej złożone formy finansowania działalności doprowadziły do wzrostu znaczenia przypisywanego informacjom na temat kapitału własnego. Jednocześnie, skutki wielu transakcji, niemających bezpośredniego związku z pozyskaniem środków finansowych, są ujmowane w kapitale jednostki, a nie w jej wyniku finansowym. Doprowadziło to do sytuacji, w której bilans oraz rachunek zysków i strat niekoniecznie w jasny i przejrzysty sposób odzwierciedlały sytuację finansową oraz wyniki działalności jednostki. Zmiany te doprowadziły do znacznego rozszerzenia zawartości informacyjnej rachunku zysków i strat, który został określony (po zmianie MSR 1 w 2007 r.) jako sprawozdanie z całkowitych dochodów.

Pomimo zmian wprowadzonych wraz z publikacją kolejnej wersji MSR 1 w 2007 r. aktualne pozostały często stawiane zarzuty, że rachunkowość generuje „niezrozumiałe i trudne do interpretacji sprawozdania finansowe” (Walińska, 2009, s. 11). Swoistym remedium na te zarzuty ma być nowy model sprawozdawczy, nad którego powstaniem wspólnie prace prowadzi IASB i FASB.

Zaproponowane rozwiązanie wydaje się stanowić raczej rewolucję niż ewolucję. Z drugiej strony, zmiany te zdają się jednak odwoływać do istoty działalności prowadzonej przez jednostki. Sprawozdanie finansowe sporządzone zgodnie z proponowaną klasyfikacją poszczególnych pozycji według funkcji, jakie pełnią w danej jednostce, pozwala zapewnić spójny, a zarazem przejrzysty obraz sytuacji finansowej jednostki oraz jej dokonań. Użytkownicy takiego sprawozdania powinni być w stanie lepiej niż obecnie ocenić skutki transakcji zawieranych przez jednostki w poszczególnych obszarach ich działalności.

W niedługim czasie powinno okazać się, w jakim stopniu proponowane zmiany zostaną przyjęte w formie obowiązującego standardu. Nieunikniona natomiast jest zmiana dotychczasowej formy prezentacji sprawozdania finansowego. Skutkiem tych zmian powinny być bardziej trafne decyzje gospodarcze, podejmowane przez użytkowników sprawozdań finansowych.

LITERATURA

Amendments to IAS 1: Presentation of Items of Other Comprehensive Income (2011), IASB.

Czajor P., Michalak J. (2011), *Voluntary disclosure of financial information on the internet. Shareholders information needs and practice of largest companies in Poland*, referat wygłoszony na 34. Dorocznym Kongresie European Accounting Association w Rzymie, w maju 2011 r.

Exposure Draft: Discontinued Operations. Proposed amendments to IFRS 5 (2008), IASB.

Improvements to International Accounting Standards (2003), IASB.

International Accounting Standards Boards issues wide-ranging improvements to Standards (2003), IASB Press Release, 18.12.2003.

- Introduction to Staff Draft of Exposure Draft IFRS X Financial Statement Presentation* (2010), IASB.
- Międzynarodowe Standardy Sprawozdawczości Finansowej w interpretacjach i przykładach. Tom 1* (2006), LexisNexis, Warszawa.
- MSR 1 Prezentacja sprawozdań finansowych* (zaktualizowany w 1997 r.), IASC.
- MSR 1 Prezentacja sprawozdań finansowych* (zaktualizowany w 2003 r.), IASB.
- MSR 1 Prezentacja sprawozdań finansowych* (zaktualizowany w 2007 r.), IASB.
- Preface to International Financial Reporting Standards* (2003), IASB.
- Preliminary Views on Financial Statement Presentation* (2008), Discussion Paper, IASB.
- Rowbottom N., Lymer A., (2009), *Exploring the Use of Online Corporate Reporting Information*, „Journal of Emerging Technologies in Accounting”, Vol. 6, s. 27–44.
- Rozporządzenie (WE) nr 1606/2002 Parlamentu Europejskiego i Rady z dnia 19 lipca 2002 r. w sprawie stosowania międzynarodowych standardów rachunkowości, Dz. U. WE L z 11.09.2002.
- Snapshot: Preliminary Views on Financial Statement Presentation* (2008), Discussion Paper, IASB.
- Staff Draft of Exposure Draft IFRS X Financial Statement Presentation* (2010), IASB.
- Statement of Financial Accounting Standards No. 130: Reporting of Comprehensive Income* (1997), FASB.
- Walińska E. (2009), *Bilans jako fundament sprawozdawczości finansowej w kontekście zmian współczesnej rachunkowości*, Wolters Kluwer Polska, Warszawa.
- Wallman S.M.H., (1997), *The future of accounting and financial reporting. Part IV: access accounting*, „Accounting Horizons”, Vol. 11/2, s. 103–116.

Przemysław Czajor

THE CHANGES IN THE SCOPE AND STRUCTURE OF FINANCIAL STATEMENT PRESENTATION DUE TO INTERNATIONAL ACCOUNTING REGULATIONS

This article outlines the evolution of the scope and form of financial statement presentation in the light of IAS 1. There has been conducted an analysis of each version of IAS 1 (together with other documents issued by IASB) since 1997. The changes of IAS 1 in 1997, 2003 and 2007 are considered to be “milestones” and have been highlighted in the article.

The assumptions of new Financial Statement Presentation Project (held jointly by IASB and FASB, and issued firstly in 2008, then in 2010) have been also summarized in the article. This proposal seems to alter the structure of components of financial statement significantly. The reason for such a significant change is an attempt to present financial information in a more cohesive way, that should be of great usefulness for its users.