

Prezentacja innych dochodów całkowitych w sprawozdaniach finansowych wybranych spółek publicznych w Polsce w latach 2009–2011

Bogusława Bek-Gaik *

Wprowadzenie

Sprawozdanie z całkowitych dochodów¹ to najnowszy składnik sprawozdania finansowego wymaganego przez Międzynarodowe Standardy Sprawozdawczości Finansowej (MSSF), którego obowiązek sporządzania wprowadziła Rada Międzynarodowych Standardów Rachunkowości (International Accounting Standards Board – IASB) od 1 stycznia 2009 r. Regulacje MSR 1 *Prezentacja sprawozdań finansowych (Międzynarodowe Standardy, 2011)* pozostawiają wiele swobody, zarówno co do formy samego sprawozdania z całkowitych dochodów, jak i jego wewnętrznej struktury. Nowym elementem sprawozdania z dochodów całkowitych są inne całkowite dochody² – nowa kategoria ekonomiczna, dopiero testowana w praktyce gospodarczej. Oczywisty wydaje się zatem fakt zapotrzebowania na badanie aspektów praktycznych dotyczących prezentacji innych całkowitych dochodów w sprawozdaniu finansowym.

Celem niniejszego artykułu jest analiza istotności wyniku całkowitego oraz ustalenie średniej liczby pozycji prezentowanych w ramach innych zysków całkowitych przez polskie spółki publiczne w latach 2009–2011 (struktury innych zysków całkowitych).

Metodami badawczymi zastosowanymi w artykule były studia literaturowe, analiza regulacji dotyczących sprawozdania z całkowitych dochodów (głównie MSR 1) oraz analiza sprawozdań finansowych sporządzonych zgodnie z Międzynarodowymi Standardami Sprawozdawczości Finansowej (MSSF) wybranych polskich spółek publicznych w latach 2009–2011. Artykuł jest kontynuacją badań wcześniej przeprowadzonych przez autorkę, a także kolejnym doświadczeniem badawczym dotyczącym tego zagadnienia w polskiej literaturze przedmiotu³.

* Dr inż. Bogusława Bek-Gaik, AGH Akademia Górniczo-Hutnicza, e-mail: bbek@zarz.agh.edu.pl

¹ Inne określenia przyjęte w praktyce to „sprawozdanie z wyniku całościowego”, „sprawozdanie z zysków całościowych” (*comprehensive income*).

² Sprawozdanie z całkowitych dochodów może być prezentowane w dwóch wariantach. Pierwszy z nich przewiduje jedno sprawozdanie z dokonań w okresie sprawozdawczym, co oznacza zastąpienie dotychczasowego rachunku zysków i strat sprawozdaniem uwzględniającym dodatkowo pozostałe składniki innych całkowitych dochodów (inne niż przychody/koszty uznane w wyniku finansowym okresu sprawozdawczego). Drugi wariant to możliwość zaprezentowania oddzielnie dwóch sprawozdań o dokonaniach jednostki – rachunku zysków i strat oraz sprawozdania z całkowitych dochodów rozpoczynającego się od zysku bądź straty okresu (netto). Niezależnie od dokonanego wyboru formy prezentacji sprawozdania z całkowitych dochodów jednostka musi zdecydować, jakie składniki innych całkowitych dochodów ujawni w sprawozdaniu.

³ Badania dotyczące sprawozdania z całkowitych dochodów prowadziła m.in. Szychta (2012), Walińska, Bek-Gaik (2011) i Bek-Gaik (2012).

1. Inne całkowite dochody w świetle obowiązujących regulacji

Wynik (dochód, zysk) całościowy (całkowity), określany w języku angielskim terminem *comprehensive income*⁴, stanowi zmianę w kapitale własnym jednostki gospodarczej w ciągu okresu, wywołaną przez transakcje oraz inne zdarzenia wynikające ze źródeł nienależących do właściciela. Kategoria wyniku całościowego dotyczy zatem zmian w kapitale własnym w danym okresie, z wyjątkiem zmian będących rezultatem inwestycji dokonanych przez właścicieli.

W MSR 1 nie określono szczegółowych zasad prezentowania przychodów i kosztów w sprawozdaniu z całkowitych dochodów, jednostka może zatem ograniczyć się do ujęcia w nim minimum pozycji, a wszystkie dodatkowe pozycje ujawnić w informacji dodatkowej.

MSR 1 nie określa wzoru sprawozdania z całkowitych dochodów, podaje jedynie minimalny zakres jego pozycji. Obecnie są to⁵:

- a) przychody,
- b) koszty finansowe,
- c) udział w zyskach lub stratach jednostek stowarzyszonych i wspólnych przedsięwzięć rozliczanych zgodnie z metodą praw własności,
- d) obciążenia z tytułu podatków,
- e) łączna kwota obejmująca sumy działalności zaniechanych (zob. MSSF 5).

W innych całkowitych dochodach należy ujawnić:

- zmiany w nadwyżce z przeszacowania środków trwałych i wartości niematerialnych i prawnych (zgodnie z MSR 16 *Rzeczowe aktywa trwałe* oraz MSR 38 *Wartości niematerialne*),
- zyski i straty aktuarialne z tytułu programu określonych świadczeń ujmowanych zgodnie MSR 19 *Świadczenia pracownicze*,
- zyski lub straty wynikające z przeliczenia pozycji sprawozdania finansowego jednostki działającej za granicą (MSR 21 *Efekty zmian kursów walut*),
- zyski lub straty z tytułu przeszacowania aktywów finansowych dostępnych do sprzedaży inwestycji (zgodnie z MSR 39 *Instrumenty finansowe – ujmowanie i wycena*),
- efektywną część zysków lub strat instrumentów zabezpieczających w ramach zabezpieczania przepływów pieniężnych (MSR 39 *Instrumenty finansowe – ujmowanie i wycena*).

⁴ Kategoria *comprehensive income* została zdefiniowana w roku 1980 w amerykańskich ramach konceptualnych rachunkowości finansowej *Statement of Financial Accounting Concepts* no. 3 (SFAC no. 3), które zostały zastąpione w roku 1985 przez SFAC no. 6 *Elements of Financial Accounting* (por. Szycha, 2010, s. 125).

⁵ Rozporządzenie Komisji (UE) nr 475/2012 z dnia 5.06.2012 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 oraz Międzynarodowego Standardu Rachunkowości (MSR) 19, zgodnie z którym przedsiębiorstwa stosują zmiany standardów, o których mowa w art. 1 pkt 3 i 4, najpóźniej wraz z rozpoczęciem swojego pierwszego roku obrotowego rozpoczynającego się dnia 1.01.2013 r. lub później.

MSR 1 wymaga również ujawnienia podziału zysku lub pokrycia straty; szczegółowo należy pokazać:

- 1) wynik za dany okres, który można przypisać do:
 - a) udziałów niedających kontroli oraz
 - b) udziałów jednostki dominującej,
- 2) sumę całkowitych dochodów za dany okres, którą można przypisać do:
 - a) udziałów niedających kontroli oraz
 - b) udziałów jednostki dominującej (*Międzynarodowe Standardy*, 2011, MSR 1, par. 83).

MSR 1 pozostawia jednostkom wybór odnośnie do:

- 1) formy prezentacji – jednostka zgodnie z zaleceniami MSR 1 może wybrać jedną z dwóch form prezentacji sprawozdania z całościowego wyniku finansowego:
 - wariant pierwszy – zastąpienie dotychczasowego rachunku zysków i strat sprawozdaniem uwzględniającym obok pozycji dotychczas wykazywanych w rachunku zysków i strat również pozostałe składniki całościowego wyniku finansowego, czyli inne całkowite dochody;
 - wariant drugi – zaprezentowanie oddzielnego rachunku zysków i strat, a następnie przedstawienie przez jednostkę sprawozdania z innych całkowitych dochodów rozpoczynającego się od zysku bądź straty okresu (netto);
- 2) prezentacji kosztów – jednostka może zaprezentować koszty w układzie porównawczym (rodzajowym), bądź w układzie kalkulacyjnym (funkcjonalnym), w zależności od tego, która forma prezentacji dostarcza informacji bardziej wiarygodnych i bardziej przydatnych (*Międzynarodowe Standardy*, 2011, MSR 1, par. 99) – por. tabela 1)⁶;
- 3) sposobu ujmowania podatku dochodowego – jednostka może prezentować pozycje innych całkowitych dochodów:
 - pomniejszone o odnośne skutki podatkowe lub
 - przed ujęciem odnośnych skutków podatkowych, z wykazaniem łącznej kwoty podatku dochodowego odnoszącej się do tych składników.

MSR 1 nie pozostawia jednostkom wyboru odnośnie do formy prezentacji innych całkowitych dochodów; wymaga prezentacji innych całkowitych dochodów w podziale na dwie sekcje⁷:

- sekcja pierwsza – pozycje pozostałych całkowitych dochodów, które nie zostaną przeniesione na wynik w późniejszych okresach,

⁶ W przypadku zastosowania układu rodzajowego do prezentacji kosztów MSR 1 wymienia następujące propozycje: amortyzację, koszty zakupów materiałów, koszty transportu, świadczenia pracownicze i koszty reklamy. Przy zastosowaniu drugiego sposobu prezentacji – w układzie funkcjonalnym (kalkulacyjnym) jednostka ujawnia co najmniej koszt własny sprzedaży, a resztę kosztów klasyfikuje zgodnie z ich funkcją (np. koszty sprzedaży czy koszty ogólnego zarządu). MSR 1 nakłada obowiązek ujawniania dodatkowych informacji o kosztach w układzie porównawczym (rodzajowym), w tym kwoty kosztów amortyzacji i kosztów świadczeń pracowniczych w informacjach dodatkowych.

⁷ Rozporządzenie Komisji (UE) nr 475/2012 z dnia 5.06.2012 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 oraz Międzynarodowego Standardu Rachunkowości (MSR) 19.

- sekcja druga – pozycje pozostałych całkowitych dochodów, które zostaną przeniesione na wynik w późniejszych okresach.

Na tej samej zasadzie alokuje się podatek od pozostałych całkowitych dochodów (szerzej na ten temat zob. Szychta, 2012, s. 83–84).

Reasumując, analiza uregulowań MSR 1 w odniesieniu do sprawozdania z całkowitych dochodów wyraźnie wskazuje, że jednostki mogą wybierać różne rozwiązania, co niewątpliwie może prowadzić do braku porównywalności sprawozdania z całkowitych dochodów.

Można zatem postawić pytanie, jakie pozycje innych całkowitych dochodów w sprawozdaniu z całkowitych dochodów zaprezentowały polskie spółki giełdowe. Wcześniejsze badania autorki (badania pilotażowe) dotyczyły spółek WIG 20⁸, obecnie rozszerzono badania i objęto nimi wybrane polskie spółki publiczne działające na Giełdzie Papierów Wartościowych (GPW) w Warszawie w latach 2009–2011.

W artykule zaprezentowano wyniki badań dotyczących formy prezentacji sprawozdania z dochodów całkowitych i szczegółowej struktury innych zysków całkowitych.

2. Opis grupy, metody oraz etapów badania empirycznego

Grupę badawczą, w ramach prezentowanego badania, stanowiły wybrane polskie spółki publiczne działające na Giełdzie Papierów Wartościowych w Warszawie w latach 2009–2011⁹. Badanie zostało podzielone na dwa etapy.

W etapie pierwszym wyodrębniono z wykorzystaniem przyjętego kryterium sektory, z których pochodziły spółki podlegające badaniu właściwemu. Kryterium wyboru danego sektora do badania był udział sumy przychodów netto ze sprzedaży spółek należących do danego sektora w sumie przychodów netto ze sprzedaży wszystkich spółek działających na GPW w danym roku¹⁰. Celem tego etapu badania było wyodrębnienie sektorów, do których należały spółki osiągające największą wartość przychodów netto ze sprzedaży¹¹. Dokonano 1134 obserwacji. Do kolejnego etapu badania wybrano sektory, do których należały spółki osiągające największą wartość przychodów netto ze sprzedaży (por. tabela 1).

⁸ Wyniki niniejszego etapu badania zostały opublikowane w artykule Bek-Gaik (2012, s. 85–102).

⁹ Przedmiotem badania były sprawozdania finansowe (sporządzone za lata 2009, 2010 i 2011) Badaniu podlegały co do zasady skonsolidowane sprawozdania finansowe, natomiast w sytuacji, gdy spółka nie sporządzała sprawozdania skonsolidowanego badano sprawozdania jednostkowe. Głównym źródłem danych były strony internetowe badanych spółek, w tym zakładka „relacje inwestorskie”. W ramach badania wykorzystano również informacje zamieszczone na stronach: www.gpw.pl oraz www.bankier.pl

¹⁰ Na tym etapie badania wzięto pod uwagę wszystkie spółki, bez względu na to, na podstawie jakich standardów sporządzały sprawozdanie finansowe (ustawa o rachunkowości / MSR).

¹¹ Na tym etapie badania wzięto pod uwagę wszystkie spółki, bez względu na to, na podstawie jakich standardów sporządzały sprawozdanie finansowe (ustawa o rachunkowości / MSR).

Tabela 1. Przychody ze sprzedaży w podziale na sektory w latach 2009–2011

| Liczba spółek w sektorze | Nazwa sektora | Lata | 2009 | 2010 | 2011 |
|--------------------------|-------------------|---|-------------|-------------|-------------|
| 6 | Przemysł paliwowy | Przychody netto ze sprzedaży (tys. PLN) | 101 672 656 | 124 738 892 | 159 484 450 |
| | | % | 18,71% | 21,41% | 23,42% |
| 8 | Energetyka | Przychody netto ze sprzedaży (tys. PLN) | 243 997 626 | 243 954 930 | 269 728 668 |
| | | % | 44,89% | 41,88% | 39,62% |
| 30 | Handel hurtowy | Przychody netto ze sprzedaży (tys. PLN) | 35 210 923 | 35 700 840 | 40 412 237 |
| | | % | 6,48% | 6,13% | 5,94% |
| Razem przychody | | | 543 542 773 | 582 528 684 | 680 848 125 |

Źródło: opracowanie własne.

W ramach drugiego etapu badania dokonano szczegółowej analizy prezentowanego przez spółki publiczne rachunku wyników w zakresie pozycji dotyczących innych całkowitych dochodów. W ramach tego etapu badania ograniczono grupę badawczą do spółek działających w sektorach¹²: energetyka, przemysł paliwowy oraz handel hurtowy. Należy zaznaczyć, że w tej części badania empirycznego wzięto pod uwagę jedynie spółki sporządzające swoje sprawozdania finansowe zgodnie z Międzynarodowymi Standardami Rachunkowości / Międzynarodowymi Standardami Sprawozdawczości Finansowej.

Największą wartość przychodów netto ze sprzedaży osiągnęły we wszystkich badanych latach (tj. 2009–2011) spółki z sektora energetyki. W roku 2011 spółki z tego sektora osiągnęły przychody netto ze sprzedaży w wysokości 39,62% wartości przychodów netto ze sprzedaży wszystkich spółek działających na GPW w Warszawie. Do sektora należało 8 spółek.

Kolejnym istotnym sektorem, biorąc pod uwagę udział sumy przychodów netto ze sprzedaży danego sektora w sumie przychodów ze sprzedaży wszystkich spółek działających na GPW w Warszawie, był przemysł paliwowy. W 2011 r. udział ten wynosił 23,42%. Do tego sektora należało 6 spółek.

Trzecim w kolejności sektorem, biorąc pod uwagę wielkość generowanych przychodów netto ze sprzedaży, był handel hurtowy¹³. Spółki z tego sektora wypracowały w 2011 r. przychody netto ze sprzedaży w wysokości 5,94% przychodów netto ze sprzedaży wszystkich spółek notowanych na GPW w Warszawie. Sektor ten liczył 30 spółek.

Pozostałe sektory osiągnęły przychody netto ze sprzedaży na poziomie poniżej 5% przychodów netto ze sprzedaży wszystkich spółek notowanych na GPW w Warszawie.

¹² Podział spółek publicznych na sektory zaczerpnięto z Giełdy Papierów Wartościowych w Warszawie.

¹³ Dodatkowo wzięto pod uwagę tylko spółki stosujące MSR / MSSF.

Reasumując, do właściwego etapu badania zakwalifikowano spółki z trzech sektorów, tj. energetyki, przemysł paliwowy oraz handlu hurtowego. W poszczególnych latach przychody netto ze sprzedaży spółek z tych trzech sektorów wynosiły prawie 70% przychodów netto ze sprzedaży wszystkich spółek notowanych na GPW w Warszawie (por. tabela 1).

W ramach drugiego etapu badania dokonano szczegółowej analizy struktury innych zysków całkowitych (sprawozdania z innych zysków całkowitych). Ustalono, jakie pozycje innych całkowitych dochodów były prezentowane przez spółki z badanych sektorów w latach 2009–2011¹⁴.

Celem głównym niniejszego obszaru badawczego było określenie, jaki jest średni¹⁵ udział spółek z danego sektora, które zaprezentowały daną pozycję w ramach innych zysków całkowitych. W tym obszarze badawczym nie uwzględniono liczebności poszczególnych sektorów (por. tabela 2).

Tabela 2. Liczba spółek podlegających badaniu właściwemu w latach 2009–2011

| Sektor | Liczba spółek podlegających badaniu w roku: | | |
|-------------------|---|-----------|-----------|
| | 2009 | 2010 | 2011 |
| Przemysł paliwowy | 5 | 5 | 5 |
| Energetyka | 6 | 6 | 6 |
| Handel hurtowy | 25 | 27 | 27 |
| Razem | 36 | 38 | 38 |

Źródło: opracowanie własne.

Ze względu na konieczność zachowania porównywalności sprawozdań finansowych w analizowanych latach wyłączono z badania sprawozdania finansowe sporządzone zgodnie z ustawą o rachunkowości. W latach 2009 i 2010 były to 2 spółki, natomiast w roku 2011 tylko jedna spółka¹⁶.

¹⁴ W trakcie realizacji drugiego etapu badania, licząc średnią liczbę pozycji, którą spółki prezentowały w ramach innych całkowitych dochodów, brano pod uwagę pozycje szczegółowe tego sprawozdania.

¹⁵ W ramach niniejszego obszaru badawczego wykorzystano średnią arytmetyczną.

¹⁶ W ramach badania właściwego wyłączono z grupy badawczej jedną spółkę z sektora handlu hurtowego, gdyż spółka ta sporządzała swoje sprawozdania finansowe na bazie US GAAP. Jedna spółka przemysłu paliwowego nie podlegała badaniu w roku 2009, gdyż sporządziła sprawozdania finansowe na podstawie standardów kanadyjskich. W roku 2009 jedna spółka należąca do grupy badawczej nie ujawniła sprawozdania finansowego. W tym samym roku inna spółka zaprezentowała po raz pierwszy swoje sprawozdanie finansowe. Zwiększona liczba obserwacji w roku 2010 wynika z faktu, że dwie nowe spółki zaprezentowały sprawozdania na swoich stronach internetowych. Mniejsza liczba obserwacji w roku 2011 w porównaniu do roku 2010 wynika z faktu, że rok obrotowy dwóch spółek nie pokrywał się z rokiem kalendarzowym, tym samym w momencie gromadzenia materiału badawczego spółki nie ujawniły jeszcze sprawozdań finansowych za rok 2011. Dwie spółki z sektora handlu hurtowego nie ujawniły na swojej stronie internetowej sprawozdania za rok 2011. W 2011 r. pierwszy raz opublikowała swoje sprawozdania finansowe jedna spółka z tego sektora.

3. Ogólna struktura składników innych zysków całkowitych

Przez ogólną strukturę innych zysków całkowitych rozumie się sposób prezentacji innych zysków całkowitych, tzn. razem z tradycyjną częścią rachunku wyników bądź oddzielnie. W ramach tego obszaru badań uwzględniono również sposób prezentacji innych zysków całkowitych, tzn. w ramach jednej pozycji lub w rozbiciu na kilka pozycji.

Przedmiotem zainteresowania w niniejszej części badań była ponadto istotność wyniku całkowitego oraz średnia liczba pozycji prezentowanych w ramach innych zysków całkowitych przez badane spółki publiczne. W tym celu dokonano analizy innych zysków całkowitych sporządzonych w latach 2009–2011 przez spółki z wybranych wcześniej sektorów (por. tabela 3)¹⁷.

Tabela 3. Ogólna struktura innych całkowitych zysków w wybranych sektorach w latach 2009–2011

| Lata | 2009 | 2010 | 2011 |
|--|--|----------|----------|
| Przemysł paliwowy | | | |
| Liczba spółek podlegających badaniu | 5 | 5 | 5 |
| | Udział spółek stosujących w poszczególnych latach dane rozwiązanie | | |
| Sprawozdanie z zysków całkowitych prezentowane razem z rachunkiem zysków i strat | 40,0% | 40,0% | 40,0% |
| Sprawozdanie z zysków całkowitych prezentowane oddzielnie od rachunku zysków i strat | 60,0% | 60,0% | 60,0% |
| Spółka w ogóle nie prezentuje sprawozdania z zysków całkowitych | 0% | 0% | 0% |
| Energetyka | | | |
| Liczba spółek podlegających badaniu | 6 | 6 | 6 |
| | Udział spółek stosujących w poszczególnych latach dane rozwiązanie | | |
| Sprawozdanie z zysków całkowitych prezentowane razem z rachunkiem zysków i strat | 50,0% | 50,0% | 50,0% |
| Sprawozdanie z zysków całkowitych prezentowane oddzielnie od rachunku zysków i strat | 50,0% | 50,0% | 50,0% |
| Spółka w ogóle nie prezentuje sprawozdania z zysków całkowitych | 0% | 0% | 0% |

¹⁷ Należy zaznaczyć, że licząc częstotliwość występowania danej cechy we wszystkich badanych spółkach (trzy sektory razem), wykorzystano średnią ważoną uwzględniającą liczebność sektora. Do obliczenia częstotliwości występowania danej pozycji w ramach poszczególnych sektorów zastosowano średnią arytmetyczną.

cd. tabeli 3

| Lata | 2009 | 2010 | 2011 |
|---|---|-----------|-----------|
| Handel hurtowy | | | |
| Liczba spółek podlegających badaniu | 25 | 27 | 25 |
| | Udział spółek stosujących w poszczególnych latach dane rozwiązanie | | |
| Sprawozdanie z zysków całkowitych prezentowane razem z rachunkiem zysków i strat | 52,0% | 70,4% | 80,0% |
| Sprawozdanie z zysków całkowitych prezentowane oddzielnie od rachunku zysków i strat | 32,0% | 29,6% | 16,0% |
| Spółka w ogóle nie prezentuje sprawozdania z zysków całkowitych | 16,0% | 0% | 4,0% |
| Razem sektory: przemysł paliwowy, energetyka, handel hurtowy | | | |
| Liczba spółek podlegających badaniu | 36 | 38 | 36 |
| | Udział spółek stosujących w poszczególnych latach dane rozwiązanie | | |
| Sprawozdanie z zysków całkowitych prezentowane razem z rachunkiem zysków i strat | 47,4% | 63,2% | 69,4% |
| Sprawozdanie z zysków całkowitych prezentowane oddzielnie od rachunku zysków i strat | 36,8% | 36,8% | 27,8% |
| Spółka w ogóle nie prezentuje sprawozdania z zysków całkowitych | 15,8% | 0% | 2,8% |

Źródło: opracowanie własne.

W 2009 r. 40% badanych spółek sektora przemysłu paliwowego zaprezentowało sprawozdanie z innych zysków całkowitych razem z tradycyjną częścią rachunku wyników. Reszta spółek z tego sektora zaprezentowała sprawozdanie z innych zysków całkowitych oddzielnie (por. tabela 3).

Połowa badanych spółek z sektora energetyki w 2009 r. zaprezentowała inne zyski całkowite razem z tradycyjną częścią rachunku wyników. Dokładnie tyle samo spółek z tego sektora zaprezentowało oddzielnie tradycyjną część rachunku wyników i sprawozdanie z innych zysków całkowitych.

Ponad połowa badanych spółek z sektora handlu hurtowego w roku 2009 zaprezentowała inne zyski całkowite razem z rachunkiem zysków i strat. Tylko 32% badanych spółek z tego sektora zaprezentowało te sprawozdania oddzielnie. Aż 16% spółek z sektora handlu hurtowego nie zaprezentowało w 2009 r. innych zysków całkowitych.

W roku 2009 średnio 47,4% badanych spółek z trzech wybranych sektorów zaprezentowało inne zyski całkowite razem z tradycyjną częścią rachunku wyników. Średnio 15,8% badanych spółek w roku 2009 nie zaprezentowało innych całkowitych zysków w ogóle.

W 2010 roku 70,4% badanych spółek z sektora handlu hurtowego zaprezentowało inne zyski całkowite razem z tradycyjną częścią rachunku wyników.

Średnio 63,2% badanych spółek zaprezentowało w 2010 r. sprawozdanie z innych zysków całkowitych razem z tradycyjną częścią rachunku wyników.

W roku 2011 aż 80% spółek z sektora handlu hurtowego zaprezentowało inne zyski całkowite razem z tradycyjną częścią rachunku wyników. W tym samym roku 5% spółek z tego sektora w ogóle nie zaprezentowało innych całkowitych zysków.

W roku 2011 średnio 69,4% spółek z wszystkich badanych sektorów zaprezentowało sprawozdanie z innych zysków całkowitych razem z tradycyjną częścią rachunku wyników.

Ogólna struktura sprawozdania z innych zysków całkowitych z sektorów przemysłu paliwowego oraz energetyki nie zmieniła się na przestrzeni lat 2009–2011.

W ramach niniejszego obszaru badawczego ustalono również, jaka część spółek z badanych sektorów prezentuje jedną pozycję innych całkowitych zysków (por. tabela 4). W roku 2009 prawie 17% spółek z sektora energetyki oraz 19% spółek z sektora handlu hurtowego prezentowało inne całkowite zyski w ramach jednej pozycji – „Inne całkowite zyski”. W roku 2011 udział spółek z sektora energetyki prezentujących inne całkowite zyski w jednej pozycji nie zmienił się, natomiast udział spółek z sektora handlu hurtowego zmniejszył się do 8,3%. Żadna spółka z sektora przemysłu paliwowego nie zaprezentowała innych zysków całkowitych w jednej pozycji. Analiza średniej (ważonej), uwzględniającej liczebność sektora, pozwala stwierdzić, że spółki z wszystkich badanych sektorów coraz rzadziej prezentują inne całkowite zyski w jednej pozycji.

Tabela 4. Prezentacja innych zysków całkowitych w latach 2009–2011 w podziale na sektory

| Rok | 2009 | | | | 2010 | | | | 2011 | | | |
|---|--|------------|----------------|---------------|-------------------|------------|----------------|---------------|-------------------|------------|----------------|---------------|
| | Przemysł paliwowy | Energetyka | Handel hurtowy | Sektory razem | Przemysł paliwowy | Energetyka | Handel hurtowy | Sektory razem | Przemysł paliwowy | Energetyka | Handel hurtowy | Sektory razem |
| Liczba spółek podlegających badaniu | 5 | 6 | 25 | 36 | 5 | 6 | 27 | 38 | 5 | 6 | 25 | 36 |
| | Udział spółek stosujących w poszczególnych latach dane rozwiązanie | | | | | | | | | | | |
| Inne całkowite zyski prezentowane w ramach jednej pozycji: „Inne całkowite zyski (netto)” | 0,0% | 16,7% | 19,0% | 15,6% | 0,0% | 16,7% | 7,4% | 7,9% | 0,0% | 16,7% | 8,3% | 8,6% |

Źródło: opracowanie własne.

Na przestrzeni analizowanych lat 2009–2011 średnia liczba pozycji prezentowanych w ramach innych zysków całkowitych wyniosła około 3 pozycji (por. tabela 5). Najwięcej pozycji w ramach innych całkowitych zysków spośród badanych jednostek prezentowały spółki z sektora przemysłu paliwowego, natomiast najmniej pozycji – spółki z sektora handlu hurtowego.

Tabela 5. Średnia liczba pozycji w ramach innych zysków całkowitych w latach 2009–2011 w podziale na sektory

| Rok | 2009 | | | | 2010 | | | | 2011 | | | |
|---|-------------------|------------|----------------|---------------|-------------------|------------|----------------|---------------|-------------------|------------|----------------|---------------|
| Sektory | Przemysł paliwowy | Energetyka | Handel hurtowy | Sektory razem | Przemysł paliwowy | Energetyka | Handel hurtowy | Sektory razem | Przemysł paliwowy | Energetyka | Handel hurtowy | Sektory razem |
| Średnia liczba pozycji w ramach innych całkowitych zysków | 4,2 | 3,0 | 1,8 | 3,0 | 3,4 | 2,8 | 2,5 | 2,9 | 3,8 | 2,9 | 2,5 | 3,0 |

Źródło: opracowanie własne.

Ponadto określono istotność wyniku całościowego, odnosząc jego wartość netto do zysku/straty netto badanych spółek (por. tabela 6).

Tabela 6. Udział sumy innych zysków całkowitych (dodatnie pozycje minus ujemne pozycje) w zysku/stracie netto

| Rok | Rok 2009 | | | | Rok 2010 | | | | Rok 2011 | | | |
|---|-------------------|------------|----------------|---------------|-------------------|------------|----------------|---------------|-------------------|------------|----------------|---------------|
| Sektory | Przemysł paliwowy | Energetyka | Handel hurtowy | Sektory razem | Przemysł paliwowy | Energetyka | Handel hurtowy | Sektory razem | Przemysł paliwowy | Energetyka | Handel hurtowy | Sektory razem |
| Udział sumy innych zysków całkowitych w zysku netto | 12,3% | 1,5% | 22,2% | 12,0% | 9,6% | 4,2% | 4,9% | 6,2% | 26,5% | 4,5% | 4,8% | 11,9% |

Źródło: opracowanie własne.

We wszystkich latach średni udział innych całkowitych dochodów w wyniku netto dla wszystkich branż jest istotny, chociaż w poszczególnych branżach kształtuje się na różnym poziomie. Najbardziej istotny jest udział w branży przemysłu paliwowego.

4. Szczegółowa struktura składników innych zysków całkowitych w praktyce polskich spółek publicznych) w latach 2009–2011

Celem głównym niniejszego obszaru badawczego było określenie średniego¹⁸ udziału spółek z danego sektora, które zaprezentowały daną pozycję w ramach innych zysków całkowitych (por. tabela 7)¹⁹. Analiza szczegółowej struktury innych zysków całkowitych

¹⁸ W ramach niniejszego obszaru badawczego wykorzystano średnią arytmetyczną.

¹⁹ W niniejszym obszarze badawczym nie uwzględniono liczebności poszczególnych sektorów.

tych pozwala na stwierdzenie, że praktyka gospodarcza ciągle nie wypracowała wspólnego wzorca tej części sprawozdania finansowego. Zróżnicowanie struktury i nazewnictwa poszczególnych pozycji jest duże. W raportach rocznych spółek podlegających badaniu zidentyfikowano następujące określenia: • inne składniki pełnego dochodu • inne zyski (straty) całkowite • inne całkowite dochody • inne dochody • pozostałe całkowite dochody • inne składniki całkowitego dochodu • sprawozdanie z całkowitych dochodów • pozostałe dochody całkowite • składniki innych całkowitych dochodów.

Co istotne, spółki podlegające badaniu w ogóle nie sporządzały not objaśniających do innych całkowitych zysków. Ponadto wyniki badania pozwalają na stwierdzenie, że struktura innych zysków całkowitych nie jest uzależniona od sektora (tabela 7).

Tabela 7. Szczegółowa struktura innych zysków całkowitych w podziale na sektory

| Sektor | Średnie wielkości w latach 2009–2011 | | |
|--|---|------------|----------------|
| | Przemysł paliwowy | Energetyka | Handel hurtowy |
| Nazwa pozycji | Udział spółek prezentujących w poszczególnych latach daną pozycję | | |
| Różnice kursowe z przeliczenia jednostek zagranicznych | 93,3% | 38,9% | 44,1% |
| Różnice kursowe przeniesione do wyniku finansowego – sprzedaż oddziałów zagranicznych | 0,0% | 0,0% | 1,2% |
| Różnice z przeliczenia wartości firmy jednostek podporządkowanych | 0,0% | 0,0% | 2,6% |
| Poprawki reklasifikacyjne związane z operacjami zagranicznymi zlikwidowanymi lub rozwiązanymi w ciągu roku | 0,0% | 0,0% | 2,8% |
| Zyski (straty) z tytułu przeszacowania aktywów finansowych dostępnych do sprzedaży składników: | 46,7% | 61,1% | 34,9% |
| • zyski (straty) ujęte w okresie w innych zyskach całkowitych | 0,0% | 0,0% | 2,6% |
| • kwoty przeniesione do wyniku finansowego | 0,0% | 0,0% | 2,6% |
| Wyksięgowanie papierów wartościowych dostępnych do sprzedaży z kapitału własnego | 0,0% | 5,6% | 0,0% |
| Skutki aktualizacji aktywów trwałych | 13,3% | 5,6% | 29,5% |
| Efektywna część zysków i strat związanych z instrumentami zabezpieczającymi przepływy środków pieniężnych: | 73,3% | 50,0% | 27,3% |
| • zyski (straty) ujęte w okresie w innych zyskach całkowitych | 0,0% | 0,0% | 2,6% |
| • kwoty przeniesione do wyniku finansowego | 0,0% | 0,0% | 2,6% |
| • kwoty ujęte w wartości początkowej pozycji zabezpieczających | 0,0% | 0,0% | 2,6% |
| Wyksięgowanie instrumentów pochodnych zabezpieczających przepływy pieniężne z kapitału własnego | 0,0% | 16,7% | 0,0% |
| Rozliczenie instrumentów zabezpieczających | 13,3% | 0,0% | 1,4% |
| Zyski (straty) aktuarialne z programów określonych świadczeń emerytalnych | 26,7% | 11,1% | 19,5% |
| Zyski (straty) aktuarialne z tytułu programu motywacyjnego | 0,0% | 0,0% | 1,6% |
| Wynik na sprzedaży akcji własnych | 0,0% | 0,0% | 1,2% |
| Pozostałe całkowite zyski | 13,3% | 0,0% | 6,8% |

cd. tabeli 7

| Sektor | Średnie wielkości w latach 2009–2011 | | |
|--|---|------------|----------------|
| | Przemysł paliwowy | Energetyka | Handel hurtowy |
| Nazwa pozycji | Udział spółek prezentujących w poszczególnych latach daną pozycję | | |
| Aktualizacja wartości aktywów i zobowiązań | 6,7% | 0,0% | 0,0% |
| Wynik na sprzedaży udziałów w jednostce zależnej | 0,0% | 0,0% | 4,2% |
| Udział w zyskach całkowitych jednostek stowarzyszonych | 6,7% | 5,6% | 6,8% |
| Kapitał z aktualizacji wyceny udziałów sprzedanych | 0,0% | 0,0% | 4,2% |
| Wycena nieruchomości do wartości godziwej na moment przeklasyfikowania | 13,3% | 0,0% | 0,0% |
| Podatek dochodowy dotyczący innych całkowitych zysków | 33,3% | 38,9% | 34,9% |
| Podatek odroczoney dotyczący innych całkowitych dochodów | 40,0% | 22,2% | 8,2% |

Źródło: opracowanie własne.

Należy podkreślić, że część spółek prezentowała w sprawozdaniu finansowym składniki innych zysków całkowitych, natomiast opiewały one na kwoty zero. W związku z tym, w ramach badania przygotowano zestawienie struktury wartościowej innych zysków całkowitych. Ustalono udział wartości bezwzględnych poszczególnych pozycji innych zysków całkowitych w sumie wartości bezwzględnych wszystkich składników innych zysków całkowitych (tabela 8).

Tabela 8. Struktura wartościowa innych zysków całkowitych w latach 2009–2011

| Rok | 2009 | 2010 | 2011 |
|--|---|--------------|--------------|
| Pozycje innych całkowitych zysków | Struktura wartościowa innych zysków całkowitych | | |
| Różnice kursowe z przeliczenia jednostek zagranicznych | 44,4% | 52,7% | 39,9% |
| Różnice kursowe przeniesione do wyniku finansowego – sprzedaż oddziałów zagranicznych | 0,0% | 0,0% | 0,0% |
| Różnice z przeliczenia wartości firmy jednostek podporządkowanych | 0,0% | 2,6% | 3,3% |
| Poprawki reklasyfikacyjne związane z operacjami zagranicznymi zlikwidowanymi lub rozwiązanymi w ciągu roku | 1,1% | 0,0% | 0,0% |
| Zyski (straty) z tytułu przeszacowania aktywów finansowych dostępnych do sprzedaży składników | 25,1% | 13,8% | 14,3% |
| • zyski (straty) ujęte w okresie w innych zyskach całkowitych | 0,0% | 0,0% | 0,0% |
| • kwoty przeniesione do wyniku finansowego | 0,0% | 0,0% | 0,0% |
| Skutki aktualizacji aktywów trwałych | 0,0% | 0,0% | 3,3% |
| Wyksięgowanie papierów wartościowych dostępnych do sprzedaży z kapitału własnego | 0,0% | 0,0% | 0,0% |
| Efektywna część zysków i strat związanych z instrumentami zabezpieczającymi przepływy środków pieniężnych | 9,9% | 19,6% | 28,0% |
| • zyski (straty) ujęte w okresie w innych zyskach całkowitych | 0,0% | 0,0% | 0,0% |
| • kwoty przeniesione do wyniku finansowego | 0,0% | 0,0% | 0,0% |
| • kwoty ujęte w wartości początkowej pozycji zabezpieczających | 0,0% | 0,0% | 0,0% |

cd. tabeli 8

| Rok | 2009 | 2010 | 2011 |
|---|--|------|------|
| Pozycje innych całkowitych zysków | Struktura wartościowa innych zysków całkowitych | | |
| Wyksięgowanie instrumentów pochodnych zabezpieczających przepływy pieniężne z kapitału własnego | 1,7% | 1,3% | 1,3% |
| Rozliczenie instrumentów zabezpieczających | 2,6% | 1,0% | 4,1% |
| Zyski (straty) aktuarialne z programów określonych świadczeń emerytalnych | 0,0% | 0,0% | 0,0% |
| Zyski (straty) aktuarialne z tytułu programu motywacyjnego | 3,3% | 0,0% | 0,0% |
| Wynik na sprzedaży akcji własnych | 0,0% | 0,0% | 0,0% |
| Pozostałe całkowite zyski | 1,0% | 4,4% | 0,0% |
| Jedna pozycja – Inne całkowite dochody (netto) | 0,0% | 0,0% | 0,0% |
| Aktualizacja wartości aktywów i zobowiązań | 0,0% | 0,0% | 0,0% |
| Wynik na sprzedaży udziałów w jednostce zależnej | 5,8% | 0,0% | 0,0% |
| Udział w zyskach całkowitych jednostek stowarzyszonych | 0,5% | 0,0% | 0,0% |
| Kapitał z aktualizacji wyceny udziałów sprzedanych | 0,0% | 0,0% | 0,0% |
| Wycena nieruchomości do wartości godziwej na moment przeklasyfikowania | 0,5% | 2,1% | 1,2% |
| Podatek dochodowy dotyczący innych całkowitych zysków | 0,0% | 0,0% | 1,6% |
| Podatek odroczony dotyczący innych całkowitych dochodów | 4,1% | 2,4% | 2,9% |

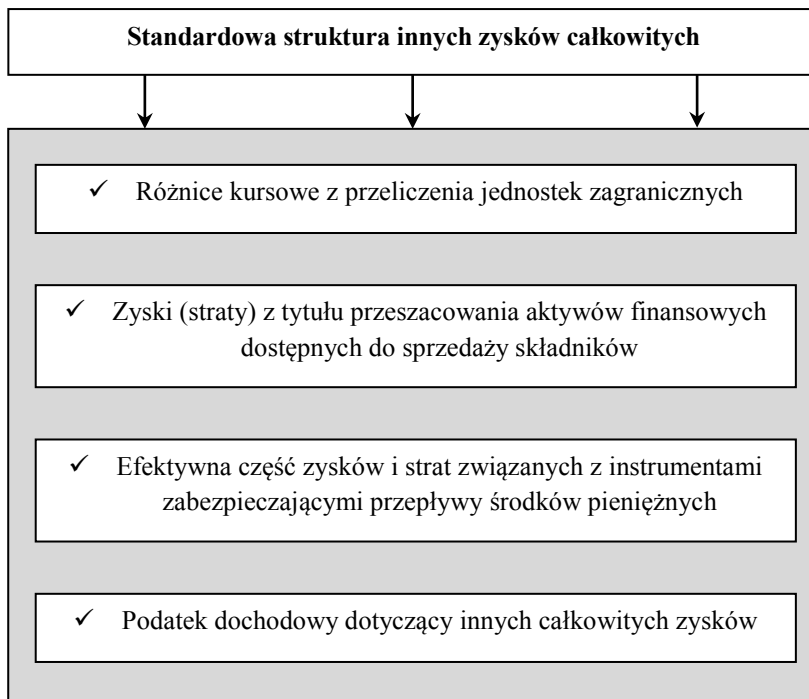
Źródło: opracowanie własne.

Największe znaczenie, biorąc pod uwagę wartość, mają inne zyski całkowite dotyczące różnic kursowych z przeliczenia jednostek zagranicznych. W 2010 r. ten składnik innych zysków całkowitych stanowił ponad 52-proc. udział wartościowy w sumie wartości wszystkich innych zysków całkowitych. Kolejnym istotnym składnikiem innych zysków całkowitych, biorąc pod uwagę wartość, są „Zyski (straty) z tytułu przeszacowania aktywów finansowych dostępnych do sprzedaży składników”. Na przestrzeni analizowanych lat wzrasta znaczenie, biorąc pod uwagę wartość, innych zysków całkowitych dotyczących efektywnej części zysków i strat związanych z instrumentami zabezpieczającymi przepływy środków pieniężnych. W roku 2009 składnik ten stanowił 9,9% wartości wszystkich innych zysków całkowitych, natomiast w roku 2011 udział ten wyniósł już 28%. Pozostałe składniki innych zysków całkowitych nie stanowią istotnego udziału w sumie innych zysków całkowitych (tabela 8).

Analiza struktury innych zysków całkowitych sporządzanych przez badane spółki wskazuje, że można zidentyfikować w ramach tego sprawozdania pozycje ujawniane przez większość spółek (tzw. pozycje dominujące). Inne zyski całkowite mają zróżnicowaną formę, co powoduje, że udział spółek prezentujących poszczególne pozycje jest relatywnie mały. Przyjęto zatem założenia, że jeżeli dana pozycja jest prezentowana w innych zyskach całkowitych przynajmniej w jednym z badanych lat, średnio przez więcej niż 30% spółek (ze wszystkich sektorów), wówczas uznaje się ją jako dominującą. Do obliczenia pozycji dominujących wzięto pod uwagę średnią ważoną uwzględniającą liczebność poszczególnych sektorów.

Analiza innych zysków całkowitych oraz identyfikacja pozycji dominujących pozwoliła na określenie standardu tej części sprawozdania z całkowitych dochodów (rysunek 1). Do dominujących pozycji należą: „Różnice kursowe z przeliczenia jednostek zagranicznych”, „Zyski (straty) z tytułu przeszacowania aktywów finansowych dostępnych do sprzedaży składników”, „Efektywna część zysków i strat związanych z instrumentami zabezpieczającymi przepływy środków pieniężnych” oraz „Podatek dochodowy dotyczący innych całkowitych zysków”.

Rysunek 1. Standardowa struktura innych zysków całkowitych (sprawozdania z zysków całkowitych)



Źródło: opracowanie własne.

Analiza wyników badania pozwala stwierdzić, że dominującymi pozycjami innych zysków całkowitych były pozycje, które miały charakter zbiorczy. Co więcej, na przestrzeni lat lista pozycji dominujących nie uległa zmianie – były to cztery pozycje dominujące. Pierwsza – z tytułu różnic kursowych – dominowała w większości badanych lat. Kolejna dominująca pozycja dotyczyła przeszacowania aktywów dostępnych do sprzedaży. Częstotliwość prezentowania tej pozycji zmniejszyła się na przestrzeni analizowanych lat. Do pozycji dominujących należał również składnik innych zysków całkowitych dotyczący instrumentów zabezpieczających przepływy pieniężne. Częstotliwość prezentowania tej pozycji zwiększyła się na przestrzeni lat 2009–2011 (tabela 9).

Tabela 9. Dominujące składniki innych zysków całkowitych w latach 2009–2011

| Rok | 2009 | 2010 | 2011 |
|---|--|-------|-------|
| Nazwa pozycji | Udział spółek prezentujących w poszczególnych latach daną pozycję innych całkowitych zysków | | |
| Różnice kursowe z przeliczenia jednostek zagranicznych | 53,1% | 55,3% | 42,9% |
| Zyski (straty) z tytułu przeszacowania aktywów finansowych dostępnych do sprzedaży składników | 46,9% | 39,5% | 37,1% |
| Efektywna część zysków i strat związanych z instrumentami zabezpieczającymi przepływy środków pieniężnych | 34,4% | 36,8% | 42,9% |
| Podatek dochodowy dotyczący innych całkowitych zysków | 37,5% | 34,2% | 34,3% |

Źródło: opracowanie własne.

Fakt, że wśród pozycji dominujących znajduje się podatek dochodowy oznacza, że ponad 37% spółek w roku 2009 oraz ponad 34% spółek w roku 2011 wybrało określony model prezentacji innych zysków całkowitych z punktu widzenia ujęcia ich skutków podatkowych. Mowa tu o prezentowaniu pozycji innych zysków całkowitych w wartości brutto oraz prezentowaniu oddzielnie podatku dochodowego (por. tabela 9).

Podsumowanie

Analiza rozwiązań praktycznych wykorzystanych przez wybrane spółki publiczne w latach 2009–2011 odnośnie do istotności innych zysków całkowitych oraz średniej liczby pozycji prezentowanych w ramach innych zysków całkowitych wskazuje, że wykorzystywały one możliwość elastycznego kształtowania struktury sprawozdania z całkowitych dochodów, jaką daje MSR 1. Prezentowały nie tylko różne pozycje innych całkowitych dochodów, różną ich liczbę, ale także stosowały różne nazewnictwo dla tej samej pozycji innych całkowitych dochodów. Takie podejście powoduje, że w zasadzie nie można określić jednej, powszechnie stosowanej formy prezentacji innych całkowitych dochodów, można natomiast zbudować standard prezentacji tego sprawozdania przyjęty w praktyce, obejmujący minimalną liczbę prezentowanych w nim pozycji.

Biorąc pod uwagę wyniki analizy struktury sprawozdania z całkowitych dochodów, można stwierdzić, że polska praktyka przyjęła następujący standard prezentacji pozycji innych całkowitych dochodów, niezależnie od wybranej formy tego sprawozdania:

- różnice kursowe z przeliczenia jednostek zagranicznych,
- zyski (straty) z tytułu przeszacowania aktywów finansowych dostępnych do sprzedaży składników,
- efektywna część zysków i strat związanych z instrumentami zabezpieczającymi przepływy środków pieniężnych,
- podatek dochodowy dotyczący innych całkowitych zysków.

Reasumując, wyniki badań wskazują, że w praktyce mamy do czynienia z indywidualnym podejściem do zasad prezentacji informacji o innych całkowitych dochodach. Niewątpliwą wadą takiego sposobu prezentacji jest brak możliwości porównywania poszczególnych kategorii sprawozdań między spółkami; analiza porównawcza jest pracochłonna i wymaga poszukiwania danych w wielu notach.

Literatura

- Bek-Gaik B. (2012), *Prezentacja informacji o dokonaniach spółki w sprawozdaniu finansowym – podejście standardowe czy indywidualne?*, [w:] S. Sojak (red.), *Rachunkowość. Dylematy praktyki gospodarczej*, Wydawnictwo Naukowe Uniwersytetu Mikołaja Kopernika, Toruń.
- Międzynarodowe Standardy Sprawozdawczości Finansowej*, IFRS Foundation, Stowarzyszenie Księgowych w Polsce, Warszawa 2011.
- Szychta A. (2012), *Dochody całkowite w sprawozdaniach finansowych największych spółek notowanych na GPW w Warszawie*, „Acta Universitatis Lodziensis”, seria „Folia Oeconomica”, nr 263, s. 65–88.
- Walińska E., Bek-Gaik B. (2011), *Sprawozdanie z całkowitych dochodów w praktyce polskich spółek giełdowych*, „Zeszyty Teoretyczne Rachunkowości”, t. 62 (118), SKwP, Warszawa, s. 325–341.

Regulacje prawne

- Międzynarodowy Standard Rachunkowości nr 1 *Prezentacja sprawozdań finansowych* (2007), [w:] Rozporządzenie Komisji (WE) nr 1274/2008 z dnia 17.12.2008 r. zmieniające rozporządzenie (WE) nr 1126/2008 przyjmujące określone międzynarodowe standardy rachunkowości (WE) nr 1606/2002 Parlamentu Europejskiego i Rady w odniesieniu do Międzynarodowego Standardu Rachunkowości (MSR), Dziennik Urzędowy Unii Europejskiej L 339/3, z dnia 18.12.2008 r.
- Rozporządzenie Komisji (UE) nr 475/2012 z dnia 5.06.2012 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 oraz Międzynarodowego Standardu Rachunkowości (MSR) 19.

Streszczenie

Inne całkowite dochody to nowa kategoria ekonomiczna, dopiero testowana w praktyce gospodarczej. Oczywiście wydaje się fakt zapotrzebowania na badanie aspektów praktycznych dotyczących prezentacji innych całkowitych dochodów w sprawozdaniu z dochodów całkowitych. Zasadniczym celem niniejszego artykułu jest zbadanie, jaką formę prezentacji innych całkowitych dochodów w sprawozdaniu z całkowitych dochodów wybrały polskie spółki giełdowe, jaka jest istotność wyniku całkowitego oraz średnia liczba pozycji ujawnianych w ramach innych zysków całkowitych przez badane spółki publiczne (struktura innych zysków całkowitych). Metodą badawczą zastosowaną w artykule były studia literaturowe, analiza regulacji dotyczących sprawozdania z całkowitych dochodów (głównie MSR 1) oraz analiza sprawozdań finansowych sporządzonych zgodnie z Międzynarodowymi Standardami Sprawozdawczości Finansowej wybranych polskich spółek publicznych w latach 2009–2011. Wyniki badań wskazują, że w praktyce mamy do czynienia z indywidualnym podejściem do zasad prezentacji informacji o innych całkowitych dochodach. Niewątpliwą wadą takiego sposobu prezentacji jest brak możliwości porównywania poszczególnych kategorii sprawozdań między spółkami; analiza porównawcza jest pracochłonna i wymaga poszukiwania danych w wielu notach.

Słowa kluczowe: całkowite dochody, inne całkowite dochody, sprawozdanie z całkowitych dochodów, sprawozdanie finansowe, analiza sprawozdań spółek giełdowych w Polsce.

Summary**Presentation of other comprehensive income in the financial statements of selected public companies in Poland in 2009–2011**

Other comprehensive income is a new economic category, being now tested in practice. It is necessary to investigate the practical aspects of presentation of other comprehensive income in the statement of comprehensive income. The main objective of this paper is to examine what form of presenting other comprehensive income in the statement of comprehensive income has been chosen by Polish listed companies, what is the relevance of comprehensive income and the average number of items presented in other comprehensive income by the surveyed public companies (the structure of other comprehensive income). The research method used in the article includes literature studies, analysis of regulations concerning statements of comprehensive income (mainly IAS 1) and analysis of financial statements prepared in accordance with International Financial Reporting Standards by selected Polish public companies for the years 2009–2011. The results show that in practice the presentation of information on other comprehensive income varies considerably between the companies, which creates difficulties in making comparative analysis; it is necessary to search for relevant data in multiple notes.

Keywords: comprehensive income, other comprehensive income, comprehensive income statement, financial statement, analysis of financial statements of Polish listed companies.

