



Izabela Emerling

Uniwersytet Ekonomiczny w Katowicach
Wydział Finansów i Ubezpieczeń
Katedra Rachunkowości Międzynarodowej
izabela.emerling@ue.katowice.pl

EWOLUCJA RACHUNKU WYNIKÓW W KONTEKŚCIE INTERESU WŁAŚCICIELI

Streszczenie: Współczesny nurt rachunkowości pokazuje wiele nowych założeń, które poczynione zostały z myślą o dostarczeniu precyzyjnych informacji dla rynków finansowych. Wbrew nadrzędnej zasadzie o wyższości treści nad formą sformułowanej w koncepcyjnych założeniach raportowania finansowego często proponowane rozwiązania nie mają wytłumaczenia ekonomicznego i logicznego, powodują natomiast różne skutki finansowe i wpływ na wyniki przedsiębiorstw oraz obraz sytuacji ekonomicznej przedstawiony w sprawozdaniu finansowym.

Celem artykułu jest przedstawienie genezy i ewolucji bardzo ważnego sprawozdania, jakim jest rachunek zysków i strat według rozwiązań polskich i międzynarodowych oraz przedstawienie podobieństw i różnic w jego ujęciu według rozwiązań krajowych i międzynarodowych. Przyjęte w artykule metody badawcze opierają się na studiach literatury, przeglądzie aktów prawnych, zastosowaniu metody porównań oraz wnioskowaniu.

Słowa kluczowe: wynik finansowy, geneza, ewolucja, sprawozdanie z całkowitych dochodów, rachunkowość międzynarodowa, globalizacja.

Wprowadzenie

W ciągu ostatnich lat podjęto wiele starań w celu zwiększenia porównywalności sprawozdań finansowych, w tym wyników finansowych.

Zmiany te zmierzają do zwiększenia użyteczności informacyjnej. Są one dokonywane pod wpływem żądań inwestorów, którzy wymagają, aby funkcje informacyjne rachunkowości wspomagały w większym stopniu procesy decyzyjne. Zmiany te wynikają z nowych uwarunkowań treści procesów ekonomicznych oraz ewolucyjnych przeobrażeń w obszarze przedmiotowego zainteresowania rachunkowości [Wójcik-Jurkiewicz, 2014, s. 168].

Podstawowe wzorce i normy w zakresie rachunkowości zawarte są w dyrektywach Unii Europejskiej, Międzynarodowych Standardach Rachunkowości oraz amerykańskich Ogólnie Akceptowanych Zasadach Rachunkowości (US GAAP). Opracowanie Międzynarodowych Standardów Rachunkowości ma na celu ujednoczenie informacji w zakresie wielu kategorii wykorzystywanych w rachunkowości, wprowadzenie jednolitych sposobów pomiarowych tych kategorii, gdyż wpływają one na wartości wykazywane w sprawozdaniu finansowym. Potrzeba dostosowania sprawozdań wynika z postępujących procesów globalizacji, rozwoju rynku finansowego. Stosowanie regulacji międzynarodowych nie jest łatwe, a czasami powoduje sprzeczności z punktu widzenia krajowych regulacji rachunkowości. Celem artykułu jest przedstawienie genezy i ewolucji bardzo ważnego sprawozdania, jakim jest rachunek zysków i strat, według rozwiązań polskich i międzynarodowych oraz przedstawienie podobieństw i różnic w jego ujęciu w świetle różnych regulacji. Przyjęte w artykule metody badawcze opierają się na studiach literatury, przeglądzie aktów prawnych, zastosowaniu metody porównań oraz wnioskowaniu.

1. Geneza rachunku wyników

Informacje płynące z systemu rachunkowości pozwalają na podjęcie wielu decyzji zarządczych, zaś rachunkowość nie wpływa na zmiany wyników czy kondycji ekonomicznej podmiotów. Oczywiście sprzężenie takie jest możliwe – w zakresie rachunkowości agresywnej lub kreatywnej. Współcześnie informacja o wynikach finansowych nabrała szczególnego znaczenia dla jednostek gospodarczych; jest ona wręcz definiowana jako szczególny zasób przesądzający o sukcesie. Nie może zatem dziwić fakt, że wzrosła istotnie rola rachunkowości, która jest głównym źródłem informacji finansowych dla różnych podmiotów gospodarczych [Micherda, 1997, s. 31-40]. Pierwsze informacje o wynikach pojawiły się w II połowie XIX w. Obowiązujące tam przepisy trzech kodeksów handlowych nakazywały prowadzenie ksiąg handlowych mających na celu wykazanie stanu majątkowego kupca, rezultatów jego działalności oraz zdolności kredytowej przedsiębiorstwa. W 1876 r. ukazał się podręcznik E. Nowickiego *Nauka buchalterii teoretycznie wyłożona*, który ogranicza „samowolę” w zarządzaniu przedsiębiorstwem.

System rachunkowości w Polsce był odmienny od rachunkowości zachodnich państw uprzemysłowionych. Główną przyczyną był mechanizm planowania i zarządzania procesami produkcyjnymi, który nie miał nic wspólnego z gospodarką rynkową [Peche, 1988, s. 52].

Rolę bilansu oraz rachunku zysków i strat dostrzeżono już we wprowadzonym w życie w 1934 r. polskim kodeksie handlowym. W myśl kodeksu na zarządy spółek akcyjnych oraz spółek z ograniczoną odpowiedzialnością nałożono obowiązek sporządzania i przedkładania organom nadzorczym bilansu oraz rachunku zysków i strat na koniec każdego roku obrotowego. „Kodeks wprowadził także powszechny obowiązek badania rzetelności bilansów spółek akcyjnych przez biegłych rewidentów wyznaczonych przez sąd rejestrowy oraz ich publikacji” [Bień, 1997, s. 13-14].

Do 1934 r. na ziemiach polskich obowiązywały aż cztery różne kodeksy: napoleoński, niemiecki, austriacki i rosyjski [Pogodzińska-Mizdrak, 2003, s. 579]. Wówczas pojawiły się pierwsze symptomy wykorzystania w zarządzaniu informacji wynikających ze sprawozdawczości.

W latach 1945-1989 nastąpił bujny rozwój polskiej rachunkowości. W początkach lat 60. XX w. zakończono przygotowanie i wprowadzanie w życie podstawowych aktów normatywnych, w tym uchwały podjętej przez rząd w 1973 r. regulującej m.in. zasady badania i zatwierdzania rocznych sprawozdań finansowych [Bień, 1997, s. 24].

Z początkiem lat 80. XX w. zaczęło się zmieniać oblicze polskiej gospodarki – zaczęto wdrażać zasady rynkowe. Rozpoczął się proces transformacji w Polsce, który zapoczątkował proces przechodzenia od rachunkowości jako narzędzia centralnego planowania do systemu rachunkowości odpowiadającego panującym warunkom ekonomicznym gospodarki rynkowej. Stało się to przesłanką do wykorzystania rachunkowości do celów zarządzania przedsiębiorstwem. Kolejnym powodem do zmian zasad rachunkowości stało się dążenie Polski do członkostwa w Unii Europejskiej.

W 1991 r. minister finansów wydał rozporządzenie w sprawie zasad rachunkowości, uwzględniające w znacznym stopniu rozwiązania stosowane w krajach Unii Europejskiej, regulujące m.in. sporządzanie sprawozdań finansowych w celu zapewnienia jednolitości układu i treści poszczególnych pozycji sprawozdania [Micherda i Szulc, 2004, s. 4-5]. W 1991 r. Sejm RP uchwalił również ustawę wprowadzającą obowiązek badania i ogłaszania rocznych sprawozdań finansowych spółek akcyjnych oraz prowadzących działalność na szerszą skalę spółek z ograniczoną odpowiedzialnością [Micherda, 2005, s. 14-18].

Za nowoczesny kodeks polskiej rachunkowości należy uznać Ustawę o rachunkowości z 1994 r. (UoR), znowelizowaną w 2000 r. Wprowadzone zmiany w Ustawie o rachunkowości miały doprowadzić do harmonizacji sprawozdawczości finansowej z MSR oraz z dyrektywami Unii Europejskiej.

Od 2001 r. MSR-y zaczęły przenikać do polskiego systemu rachunkowości. W 2002 r. Parlament Europejski przyjął Rozporządzenie [Rozporządzenie (WE) nr 1606/2002, art. 4] w sprawie stosowania międzynarodowych standardów ra-

chunkowości. Nowelizacja Ustawy o rachunkowości z 27 sierpnia 2004 r. wprowadza definicję MSR, zgodnie z którą przez MSR rozumie się Międzynarodowe Standardy Rachunkowości i Międzynarodowe Standardy Sprawozdawczości Finansowej oraz związane z nimi interpretacje Komisji Europejskiej.

Rok 2005 był więc przełomowym dla banków oraz innych spółek notowanych na Warszawskiej Giełdzie Papierów Wartościowych, a także dla spółek publicznych ubiegających się o dopuszczenie do obrotu w Unii Europejskiej, gdyż miały one sporządzać sprawozdania finansowe wg MSR.

Przełom XX i XXI w. został zdominowany przez globalizację. W warunkach globalizacji podstawowego znaczenia nabiera porównywalność [Gotlieb, 1994, s. 70] sprawozdań finansowych w skali międzynarodowej.

W związku z procesem globalizacji pojawił się w literaturze przedmiotu termin „rachunkowości międzynarodowej” [Jarugowa, 1998, s. 141; Surdykowska, 1999; Gierusz, 2001; Misińska i Kwiecień (red.), 2000] oznaczający:

- międzynarodową analizę porównawczą,
- unikalne problemy rachunkowości i sprawozdawczości finansowej występujące w wielonarodowych transakcjach gospodarczych oraz formach biznesowych firm wielonarodowych,
- potrzeby informacyjne międzynarodowych rynków finansowych,
- harmonizację różnorodności standardów stosowanych w rachunkowości, a zwłaszcza w sprawozdawczości finansowej w świecie, drogą politycznych, organizacyjnych i profesjonalnych działań, skierowanych na ustalenie tych standardów [Choi i Muller, 1992, s. 12].

Na szczególną uwagę w tej definicji zasługuje uwzględnienie potrzeb informacyjnych międzynarodowych rynków finansowych.

Potrzeba międzynarodowego uregulowania zasad rachunkowości, sprawozdawczości finansowej i rewizji finansowej [Gierusz, 2001, s. 73] wynika z rozwoju ponadnarodowych powiązań gospodarczych i kapitałowych między przedsiębiorstwami. Jednolite zasady rachunkowości pozwalają na uzyskiwanie porównywalnych i wiarygodnych informacji o działalności podmiotów gospodarczych i ich wynikach [Messner, 2001, s. 9-17].

2. Koncepcja interesu właścicieli i jednostki i ich wpływ na aktualny kształt sprawozdania z całkowitych dochodów

Wynik finansowy stanowi miarę obecnej i przyszłej siły dochodowej jednostki. Określa on zwrotność poniesionych w procesie gospodarczym nakładów oraz potencjalne korzyści właścicieli wniesionego do przedsiębiorstwa kapitału. Kreowanie wysokości wyniku finansowego możliwe jest poprzez zastosowanie określonych zasad wyceny lub podjęcie realnych działań czy też decyzji formalnych.

Wyniki finansowe nie są jednak oderwane od wpływu czynnika ludzkiego. Według koncepcji właścicieli korzyść innych pojawia się:

- w wyniku świadomego i planowego działania kierownictwa firmy, ukierunkowanego na pomnażanie majątku właścicieli;
- jako dobroczynny skutek działania firmy polegający na tym, że firma nastawiona na zysk przyczynia się do pomnażania dobrobytu materialnego społeczeństwa.

Pierwsze znaczenie oznacza świadome działanie kierownictwa firmy w celu pomnażania majątku właścicieli. Friedman rozumie przez to zwiększanie zysków [Friedman, 1999, s. 260], natomiast Sternberg wskazuje na maksymalizowanie długoterminowej wartości dla właściciela [Sternberg, 1998, s. 60]. Działanie w celu maksymalizowania wartości właścicieli stanowi więc istotę działalności gospodarczej przedsiębiorstwa. Maksymalizacja wartości przedsiębiorstwa jest więc obowiązkiem właściciela, gdyż:

- przedsiębiorstwo należy do właścicieli, którzy ponoszą ryzyko prowadzenia działalności gospodarczej i z tego powodu mają prawo do całego zysku;
- między menedżerami a właścicielami istnieje specjalna relacja, w wyniku której menedżerowie stają się reprezentantami właścicieli. Relacja ta nakazuje menedżerom realizację celów właścicieli.

Podstawowym celem przedsiębiorstwa (cel zarządzania) równoważnym z celem właścicieli jest pomnażanie majątku właścicieli. Ponadto maksymalizowanie majątku właścicieli jest kryterium skuteczności działania firmy.

Odmienną teorią jest teoria kapitału jednostki. Teoria ta traktuje właścicieli i kredytodawców jako dostarczcycieli kapitału. Zakłada, że kapitał jednostki może w istocie różnić się od wniesionego. Kapitał jednostki to nie suma zasobów kapitałowych, zasobów, w które wcielony jest kapitał finansowy dostarczcycieli. Wycena tego kapitału poprzez wycenę poszczególnych składników aktywów jest zabiegiem nader uproszczonym i metodologicznie błędnym. Suma wartości składników aktywów mogłaby stanowić jakieś przybliżenie wielkości kapitału jednostki, a więc kapitału jednorodnego, gdyby wartości bieżące aktywów stanowiły idealne przewidywania w warunkach rynku idealnie konkurencyjnego [Solow, 1959 s. 129]. Warunki te są niemożliwe do spełnienia. Teoria kapitału jednostki wykorzystuje ceny historyczne do wyceny składników majątkowych, zakładając, że są to ceny nakładów kapitałowych zastosowanych, reprezentują koszt, który w procesie tworzenia wartości produktów i usług musi się zwrócić. Jest to konieczny warunek odtworzenia wcześniej skapitalizowanych wartości, warunkujących nowe procesy tworzenia wartości. Jeśli w wyniku angażowania wartości bieżącej do wyceny aktywów pojawią się zyski zatrzymane, to zgodnie z teorią jednostki zyski te należą do jednostki gospodarczej, a nie właścicieli.

Obie koncepcje zupełnie odmiennie podchodzą więc do wygospodarowanego zysku. Stąd ustawodawca, kierując się interesem jednostki lub właściciela, może przyczynić się do różnego podejścia do rachunku wyników.

W US GAAP bardzo ważną rolę w kształtowaniu wyniku finansowego odegrały potrzeby inwestora i ochrona jego interesów. Amerykańska Komisja Papierów Wartościowych jest instytucją powołaną do takiej ochrony. Powstanie US GAAP zostało zapoczątkowane po krachu na Giełdzie Papierów Wartościowych na Wall Street w 1929 r.

Międzynarodowe rozwiązania nie pozostały bez wpływu na kształtowanie się wyniku finansowego, a więc sporządzanie rachunku zysków i strat.

Rachunek zysków i strat jest najczęściej nazywany rachunkiem wyników. W US GAAP są dwa podejścia prowadzące do opracowania dwóch odrębnych raportów. Jeden raport jest to koncepcja wyniku finansowego netto jako miernika efektywności. Według tej koncepcji wynik netto jest rezultatem porównania wzrostu wartości aktywów (przychody, zyski) oraz ich zmniejszenia (koszty, straty) w danym okresie i w ramach cyklu operacyjnego.

Drugie podejście, a tym samym drugi raport, to koncepcja wyniku ogólnego, wszechstronnego (*comprehensive income*). Wynik ogólny jest to więc sposób pomiaru rezultatów wszelkich zdarzeń prowadzących do zmian w wielkości kapitału własnego jednostki w danym okresie, bez inwestycji dokonanych przez właścicieli i dystrybucji aktywów na ich rzecz.

Przychód według US GAAP to zarówno rzeczywisty, jak i przyszły wpływ środków pieniężnych i ich ekwiwalentów i jest rozumiany jako strumień zasobów. Zalicza się do nich również przyrost pozostałych aktywów oraz spłatę zobowiązań związanych z działalnością podstawową [SFAC, No. 6, par. 78]. Zyskiem zaś określa się każdy wzrost wartości aktywów netto, czyli kapitałów własnych, powstały na skutek niewielkich transakcji dla danego podmiotu gospodarczego niezwiązanych z jego działalnością podstawową, poza tymi, które dotyczą inwestycji lub innych wpływów z rąk właścicieli [Turyna, 2003, s. 158].

Koszty według US GAAP to rozchody gotówki, zaciągnięcie zobowiązań, wykorzystanie niepieniężnych aktywów, które bezpośrednio są związane z dostarczeniem lub wytworzeniem produktów oraz wszelkimi działaniami związanymi z podstawową działalnością jednostki. Analogicznie do zysków straty są rozumiane jako zmniejszenie aktywów związanych z działaniami incydentalnymi.

US GAAP nie narzucają zakresu informacji, jaki powinien być zawarty w rachunku zysków i strat, oraz wariantu, pozostawiając przedsiębiorstwu dobrowolność. Narzucają jedynie konieczność wydzielenia w rachunku zysków i strat trzech segmentów: wyniku z działalności podstawowej (ciągłej), wyniku

z działalności zaprzestanej, wyniku ze zdarzeń nadzwyczajnych. Nie definiuje się tam pojęć charakterystycznych dla naszego rachunku zysków i strat, tj. działalności operacyjnej czy też gospodarczej.

Amerykańskie jednostki gospodarcze, opracowując rachunek wyników, najczęściej w pierwszej części sprawozdania zestawiają przychody ze sprzedaży usług, towarów, wyrobów, koszty powstałe w efekcie wytwarzania produktów sprzedanych oraz koszty operacyjne. Następnie ujmuje się pozostałe przychody i koszty operacyjne i finansowe. Dalsza część obejmuje wyniki z zaprzestanej działalności [„Accountica”, 2010].

Regulacje zawarte w US GAAP zostały przeniesione na grunt europejski za pomocą MSR [Messner, 2006, s. 393]. Jednostki sporządzające sprawozdanie finansowe według MSSF mają obowiązek stosowania zaktualizowanych przepisów od 1 stycznia 2009 r. Coraz częściej występuje również konieczność korzystania z tych przepisów, kiedy w Ustawie o rachunkowości lub w standardach krajowych nie ma odpowiednich przepisów lub nie są one wystarczająco szczegółowe [Emerling, 2011, s. 169-171].

Rachunek zysków i strat od 1 stycznia 2009 r. nazywa się sprawozdaniem z całkowitych dochodów. Całkowite dochody obejmują zysk lub stratę oraz inne dochody całkowite. Sformułowanie sprawozdania wymusiło ciągle zmieniające się otoczenie oraz zmiany strukturalne [Bek-Gaik, 2012, s. 327].

Składniki innych całkowitych dochodów obejmują (MSR nr 1, par. 7):

- 1) zmiany w nadwyżce z przeszacowania (MSR nr 16 Rzeczowe aktywa trwałe oraz MSR nr 38 Wartości niematerialne),
- 2) zyski i straty aktuarialne z tytułu programu określonych świadczeń ujęte zgodnie z par. 93A MSR nr 19 Świadczenia pracownicze,
- 3) zyski i straty wynikające z przeliczenia pozycji sprawozdania finansowego jednostki działającej za granicą (zob. MSR nr 21 Skutki zmian kursów wymiany walut obcych),
- 4) zyski i straty z tytułu przeszacowania składników aktywów finansowych dostępnych do sprzedaży (zob. MSR nr 39 Instrumenty finansowe: ujmowanie i wycena),
- 5) efektywna część zysków i strat związanych z instrumentem zabezpieczającym w ramach zabezpieczania przepływów pieniężnych (zob. MSR 39).

Składniki innych całkowitych dochodów to przychody lub koszty rozliczane bezpośrednio z kapitałem własnym.

Zmiany w zakresie rachunku zysków i strat polegają na tym, że w sprawozdaniu z całkowitych dochodów jednostka musi wykazać wszelkie zmiany zachodzące w kapitale własnym z tytułu transakcji gospodarczej, poza transakcja-

mi z udziałowcami. W świetle dotychczasowych rozwiązań w rachunku zysków i strat wykazane były jedynie skutki transakcji, które były rozliczane bezpośrednio z wynikiem finansowym. Obecne rozwiązanie bardziej odpowiada zapotrzebowaniom perspektywnym, ponieważ w części innych całkowitych dochodów wykazane są zyski i straty rozliczane z kapitałem z aktualizacji wyceny (par. 82A MSR 1). Nie zmienia to dotychczasowej struktury rachunku zysków i strat, która może być uporządkowana na dwa sposoby: w wersji porównawczej lub kalkulacyjnej.

Zgodnie z zasadą kompletności jednostka musi wykazać wszystkie osiągnięte przychody i poniesione koszty w sprawozdaniu z całkowitych dochodów, jeżeli spełniają one definicję.

Podstawowe podobieństwa i różnice pomiędzy rachunkiem zysków i strat wg US GAAP a MSR zestawiono w tabeli 1.

Tabela 1. Podobieństwa i różnice w ujęciu rachunku zysków i strat wg US GAAP i MSR

US GAAP	MSSF
Stosują rozbudowany system ustalania wyniku finansowego, odmienny od zaleceń MSR	MSR/SF nie tworzą odrębnych definicji dla zysków i strat, lecz przyjmują dla tych dwóch kategorii odpowiednio definicje przychodów i kosztów
Kładą nacisk na wynik bieżący z działalności ciągłej, utożsamianej z działalnością podstawową	Analogia do US GAAP: dwie wersje rachunku zysków i strat: porównawcza i kalkulacyjna
Jest ona powiększona o zyski lub straty, obejmujące zdarzenia zaliczane u nas do pozostałych zdarzeń operacyjnych, wyniki nadzwyczajne, jak też otrzymane lub naliczane odsetki	Gdy jest stosowana wersja kalkulacyjna, to firma powinna ujawnić w informacji dodatkowej koszty według rodzaju (odwrotnie niż w US GAAP).
Stosują podział rachunku wyników na cztery segmenty: działalności ciągłej (podstawowej), działalności zaprzestanej, zdarzeń niepowtarzających się (losowych) oraz skumulowanego efektu zmian zasad rachunkowości	W MSR ważniejsza jest wiedza inwestora na temat kwot amortyzacji, wynagrodzeń lub zużytych materiałów, a w US GAAP wycena jednostkowa produktu
Nie definiują pojęcia działalności operacyjnej ani też działalności gospodarczej	MSR określają wymagane minimum danych w rachunku

Podsumowanie

W niniejszym opracowaniu zaprezentowano historię oraz różnice występujące w prezentacji rachunku zysków i strat zgodnie z MSR w porównaniu z US GAAP. Celem było przedstawienie w jasny i zrozumiały sposób powodów tych zmian. Mają one ogromny wpływ na wartość poznawczą rachunku zysków i strat. Rozpoznanie tych zmian ma ważne znaczenie, zwłaszcza w kontekście

przygotowywanych nowych zmian odnoszących się do koncepcyjnego ujęcia raportów finansowych. Podsumowując zebrany materiał, warto zwrócić uwagę na zakres rozbieżności i potrzebę ciągłej weryfikacji aktów prawnych dotyczących dostosowywania sprawozdań finansowych, w tym również sprawozdania z całkowitych dochodów do ciągle zmieniającej się gospodarki rynkowej.

Literatura

- „Accountica” (2010), No. 13.
- Bednarski L., Gierusz J. (red.) (2001), *Rachunkowość międzynarodowa*, PWE, Warszawa.
- Bek-Gaik B. (2012), *Sprawozdanie z całkowitych dochodów w świetle nowych regulacji prawnych* [w:] B. Micherda (red.), *Kierunki ewolucji sprawozdawczości i rewizji finansowej*, Difin, Warszawa.
- Bień W. (1997), *Dorobek rachunkowości i organizacji księgowych w Polsce [w:] 1907-1997 Rachunkowość. Historia. Perspektywy*, SKwP, Warszawa.
- Choi F.D.S., Mueller G.G. (1992), *International Accounting*, Prentice Hall, New Jersey.
- Emerling I. (2011), *Pomiar i zasady uznawania wyniku finansowego w świetle regulacji międzynarodowych* [w:] A. Kostur (red.), *Wykorzystanie szacunków przyszłych przepływów pieniężnych w wycenie bilansowej aktywów finansowych*, Studia Ekonomiczne. Zeszyty Naukowe UE w Katowicach, Katowice.
- Gotlieb M.M. (1994), *Międzynarodowe Standardy Rachunkowości*, FRR w Polsce, Warszawa.
- Jarugowa A. (1998), *Harmonizacja rachunkowości u progu XXI wieku*, Zeszyty Teoretyczne Rady Naukowej Stowarzyszenia Księgowych w Polsce, nr 48.
- Jarugowa A. (2002), *Międzynarodowe regulacje rachunkowości*, Wydawnictwo C.H. Beck, Warszawa.
- Messner Z. (2001), *Rachunkowość polska na przełomie wieków*, Zeszyty Naukowe Katedry Rachunkowości i Finansów GWSH, nr 12, Katowice.
- Messner Z. (2006), *Standardy rachunkowości wobec wyzwań współczesnej gospodarki*, t. II, *Analiza standardów rachunkowości*, AE w Katowicach, Katowice.
- Micherda B. (red.) (2005), *Podstawy rachunkowości. Aspekty teoretyczne i praktyczne*, WN PWN, Warszawa.
- Micherda B. (1997), *Analityczna funkcja rachunkowości w okresie przejściowym do gospodarki rynkowej*, Zeszyty Naukowe, seria specjalna: Monografie, nr 129, AE w Krakowie, Kraków.
- Micherda B., Szulc M. (2004), *Prawo bilansowe i podatkowe we współczesnej rachunkowości*, „Problemy Rachunkowości”, lipiec-wrzesień.
- Misińska D., Kwiecień M. (red.) (2000), *Harmonizacja rachunkowości*, AE we Wrocławiu, Wrocław.

- Peche T. (1988), *Teoretyczne podstawy rachunkowości*, SGPiS, Warszawa.
- Pogodzińska-Mizdrak E. (2003), *Rachunkowość polska początku XX wieku na tle epoki (1900-1939)* [w:] S. Sojak, *Historia, współczesność i perspektywy rachunkowości w Polsce*, UMK, Toruń.
- Rozporządzenie (WE) nr 1606/2002 Parlamentu Europejskiego i Rady z dnia 19 lipca 2002 r. w sprawie stosowania międzynarodowych standardów rachunkowości.
- Rozporządzenie Komisji (WE) nr 1274/2008 z 17 grudnia 2008 r.
- Solow R.M. (1959), *Investment and Technical Progress*, „Mathematical Methods in the Social Science”.
- SFAC, Statement of Financial Accounting Concepts, No. 6.
- Surdykowska S.T. (1999), *Rachunkowość międzynarodowa*, Zakamycze, Kraków.
- Turyňa J. (2003), *Standardy Rachunkowości, MSR – USGAAP – polskie ustawodawstwo*, Difin, Warszawa.
- Ustawa z dnia 29 września 1994 r. o rachunkowości. Dz.U. 2013, poz. 330 ze zm.
- Wójcik-Jurkiewicz M. (2014), *Kierunki zmian w zakresie wiarygodności sprawozdań finansowych* [w:] *Transformacja polskiej rachunkowości na tle rozwoju rachunkowości międzynarodowej*, Studia Ekonomiczne. Zeszyty Naukowe UE w Katowicach, nr 164, Katowice.

EVOLUTION OF INCOME RESULTS IN THE CONTEXT OF INTEREST HOLDERS

Summary: The modern trend shows a lot of new accounting assumptions that have been made in order to provide accurate information for the financial markets. Contrary to the overarching principle of reality over appearance formulated in the conceptual assumptions of financial reporting often proposed solutions do not have to explain economic and logical, but they cause different financial implications and impact on the performance of enterprises and economic picture of the situation presented in the financial statements. The aim of the article is to present the genesis and evolution of the very important report which is the income statement according to Polish and international solutions and to present the similarities and differences in the recognition at national and international solutions. Adopted in the article research methods are based on literature studies, review of legal acts, the method comparison and inference.

Keywords: financial performance, origin, evolution, statement of comprehensive income, international accounting, globalization.