

## Dochód całkowity jako kategoria rachunkowości – artykuł dyskusyjny

Lucyna Poniatowska, Małgorzata Rówińska\*

**Streszczenie:** *Cel* – Zwrócenie uwagi na nieodpowiednie definiowanie pojęć wykorzystywanych w rachunkowości do opisywania wyniku działalności jednostek gospodarczych sporządzających sprawozdanie według regulacji MSSF, jak również elementów kształtujących ten wynik.

*Metodologia badania* – Krytyczna analiza regulacji rachunkowości (w szczególności regulacji MSSF), uzupełniona o analizę literatury, metoda dedukcji i syntezy oraz studium przypadku.

*Oryginalność/wartość* – Wskazanie propozycji rozwiązań w zakresie struktury sprawozdania z całkowitych dochodów, w którym zaprezentowano jednoznacznie brzmiące elementy kształtujące całościowy wynik, co przyczyni się do poprawy jakości tego elementu sprawozdania.

**Słowa kluczowe:** dochód, przychód, wynik całościowy

### Wprowadzenie

Koncepcja całkowitego dochodu, wprowadzona do rachunkowości regulacjami MSSF, zapoczątkowała obowiązek raportowania m.in. efektów działalności finansowej jednostek w postaci sprawozdania z całkowitych dochodów. Do systemu rachunkowości (w ujęciu MSSF) wprowadzono wówczas pojęcie dochodu, które zastąpiło dotychczasową kategorię przychodów. Zmiana definicji nie spowodowała jednak wyeliminowania pojęcia „przychód”. Zarówno regulacje MSSF, jak i jednostki gospodarcze posługują się niezdefiniowaną formalnie kategorią przychodów, wykorzystując równocześnie kategorię dochodu i wyniku.

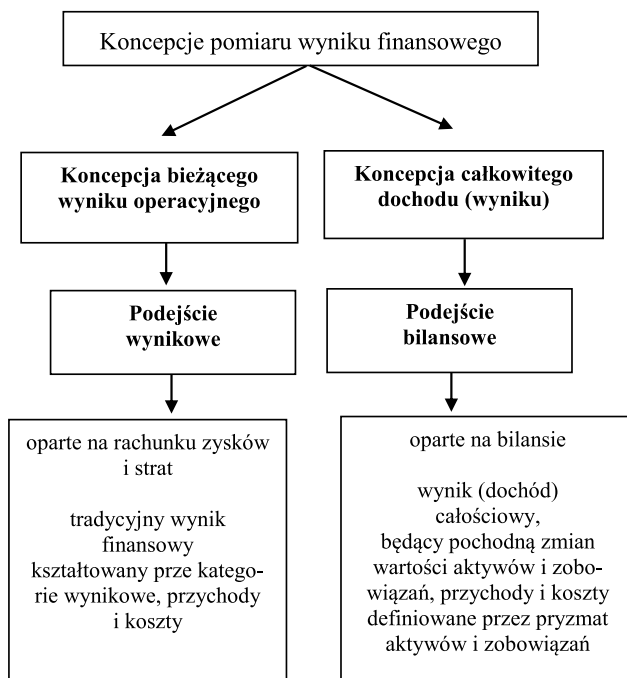
Celem artykułu jest krytyczna analiza nieładu pojęciowego w zakresie kategorii opisujących wynik w rachunkowości. Na tle zidentyfikowanych nieprawidłowości przedstawiono propozycje rozwiązań, które – w zamiarze autorek – poprawią przejrzystość informacji prezentowanych w sprawozdaniu finansowym. Do realizacji wskazanego celu wykorzystano metodę analizy regulacji rachunkowości, analizę literatury, a także metodę dedukcji i syntezy.

---

\* dr Lucyna Poniatowska, Uniwersytet Ekonomiczny w Katowicach, Katedra Rachunkowości, e-mail: lucyna.poniatowska@ue.katowice.pl; dr hab. Małgorzata Rówińska prof. UE, Uniwersytet Ekonomiczny w Katowicach, Katedra Rachunkowości, e-mail: malgorzata.rowinska@ue.katowice.pl.

## 1. Koncepcje pomiaru wyniku finansowego w rachunkowości

W teorii rachunkowości rozwinęły się dwie podstawowe koncepcje pomiaru wyniku finansowego. Jedna, oparta na podejściu wynikowym, transakcyjnym (tzw. koncepcja bieżącego wyniku operacyjnego) oraz druga, oparta na podejściu bilansowym – koncepcja całkowitego dochodu (wyniku całościowego). Koncepcje pomiaru wyniku finansowego w rachunkowości przedstawiono na rysunku 1.



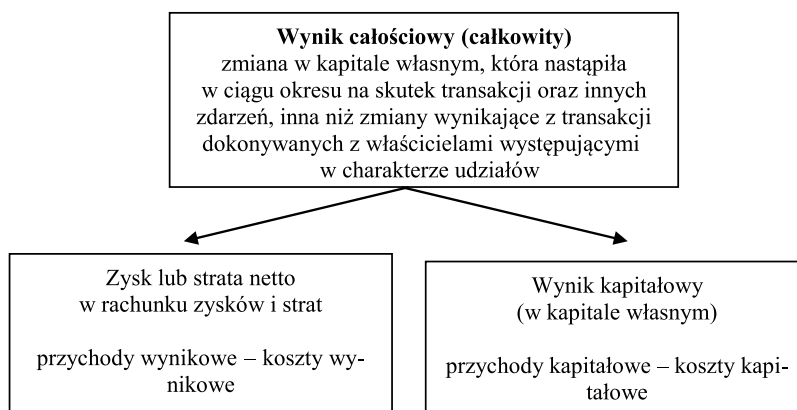
**Rysunek 1.** Koncepcje pomiaru wyniku finansowego w rachunkowości

Źródło: opracowanie własne.

W koncepcji pomiaru wyniku finansowego (bieżącego wyniku operacyjnego), opartej na podejściu wynikowym, określanym także jako przychodowo-kosztowe (tzw. *revenue-expense view*), eksponowana jest rola rachunku zysków i strat oraz kategorii tworzących wynik finansowy, tj. przychodów i kosztów. Pomiar wyniku finansowego dokonuje się z perspektywy tego elementu sprawozdania finansowego. Zasadnicze znaczenie w tym podejściu pomiaru wyniku ma prawidłowe określenie oraz pomiar przychodów i kosztów, jako pierwotnych kategorii kształtujących wynik finansowy, który jest ustalany na poziomie operacyjnym według podejścia transakcyjnego. Aktywa i zobowiązania są natomiast kategoriami pochodnymi w stosunku do przychodów i kosztów (Poniatowska, 2013, s. 121). Zgodnie z tą koncepcją wynik finansowy netto (zysk/strata okresu) jest ustalany w sposób

ostrożny, uwzględniający wyłącznie koszty z tytułu utraty wartości aktywów bądź wzrostu zobowiązań (Bareja, 2011, s. 41) oraz, zgodnie z zasadą współmierności, przychodów i kosztów. Koncepcja pomiaru wyniku finansowego według podejścia wynikowego jest tradycyjnym sposobem jego pomiaru w rachunkowości.

We współczesnej rachunkowości w podejściu do sprawozdawczości finansowej efektem zmian, związanych przede wszystkim z wprowadzaniem modelu wyceny według wartości godziwej, jest inny sposób pomiaru i definiowania wyniku finansowego oparty na podejściu bilansowym (koncepcja wyniku całościowego). Według tego podejścia pomiar wyniku finansowego odbywa się z perspektywy bilansu i kategorii bilansowych. Wynik finansowy przyjmuje postać wyniku całościowego, nazywanego w literaturze przedmiotu także dochodem, wynikiem (zyskiem) całkowitym (np. Szychta, 2011; Walińska, 2009; Gad, 2014). Wynik całościowy wyraża zmianę w kapitale własnym (aktywach netto) podmiotu gospodarczego w ciągu okresu, która nastąpiła na skutek transakcji oraz innych zdarzeń niezwiązanych z właścicielami jednostki. Wynik w tym ujęciu jest pochodną wyceny aktywów i pasywów. Istotę wyniku całościowego przedstawiono na rysunku 2.



**Rysunek 2.** Istota wyniku całkowitego

Źródło: opracowanie własne na podstawie Poniatowska (2013), s. 188.

Wynik całościowy, który może być zarówno zyskiem całościowym, jak i stratą całościową jest sumą dwóch wyników – tradycyjnego wyniku finansowego netto za okres, ustalonego według podejścia wynikowego, oraz wyniku kapitałowego ujętego w kapitale własnym poza wynikiem netto okresu, tworzonego przez przychody i koszty kapitałowe. Kategoriami tworzącymi wynik całościowy są przychody i koszty definiowane szeroko, jako zmiany wartości aktywów i zobowiązań. Obejmują one zarówno przychody i koszty wynikowe, jak i przychody i koszty kapitałowe.

## 2. Pojęcie całkowitego dochodu i kategorii go kształtujących

Pojęcie całkowitego dochodu (*comprehensive income*), a w ślad za tym dochodu, zostało wprowadzone do polskiej rachunkowości i sprawozdawczości w 2009 roku jako rezultat implementacji zmodyfikowanego MSR 1 „Prezentacja sprawozdań finansowych”. Zgodnie z regulacjami tego standardu, jednostki stosujące MSSF zostały zobligowane do sporządzania sprawozdania z całkowitych dochodów, prezentującego informacje o całkowitym dochodzie i kategoriach go tworzących. Zmiany w regulacjach MSSF były konsekwencją zmiany podejścia do pomiaru wyniku finansowego – z wynikowego na bilansowe – i wprowadzenia koncepcji całkowitego dochodu. Dochód całkowity stał się nową miarą oceny dokonań jednostki w okresie sprawozdawczym, zastępując tradycyjny wynik finansowy netto, kształtowany przez przychody i koszty wynikowe, a problematyka jego raportowania stała się przedmiotem wielu naukowych dyskusji i badań zarówno polskiej, jak i zagranicznej literatury przedmiotu (np. Szychta, 2010, s. 117–141; Walińska, 2009, s. 335–348; Grabiński, 2013, s. 87–98; Bek-Gaik, 2013; Gierusz, Gawrońska, 2012, s. 29–46; Bareja, 2011, s. 44–51; Mechelli, Cimini, 2014).

Kategoria całkowitego dochodu została określona w MSR 1 przez kilka innych pozycji, które się na nią składają. Z całkowitym dochodem związane są następujące kategorie:

- suma całkowitych dochodów,
- wynik,
- inne całkowite dochody.

Według MSR 1 suma całkowitych dochodów oznacza zmianę w kapitale własnym w trakcie okresu na skutek transakcji oraz pozostałych zdarzeń, innych niż zmiany wynikające z transakcji dokonywanych z właścicielami występującymi w roli udziałowców. Pozycja ta obejmuje wszystkie składniki „wyniku” oraz „pozostałych dochodów” (MSR 1, par. 7). Standard ten określa wynik jako różnicę między dochodami a kosztami, z wyłączeniem składników pozostałych całkowitych dochodów, natomiast pozostałe całkowite dochody obejmują dochody i koszty, w tym korekty wynikające z przeklasyfikowania, które nie zostały ujęte w wyniku zgodnie z tym, jak wymagają lub zezwalają inne MSSF (MSR 1, par 7). Zgodnie z MSR 1, całkowity dochód jest więc kształtowany przez dwie kategorie: dochody i koszty.

Dochód został zdefiniowany przez MSSF jako wzrost korzyści ekonomicznych w danym okresie sprawozdawczym w postaci wpływu aktywów lub zwiększenia ich wartości lub zmniejszenia wartości zobowiązań, które doprowadzą do przyrostu kapitału własnego w inny sposób niż wniesienie wkładu przez udziałowców lub właścicieli (MSSF 15, zał. A). Definicja dochodów obejmuje dwie kategorie, a mianowicie przychody i zyski. W myśl MSSF przychody są dochodami uzyskanymi w ramach zwykłej działalności jednostki (MSSF 15, zał. A).

Koszty natomiast wynikają ze zmniejszenia korzyści ekonomicznych w danym okresie sprawozdawczym w formie rozchodu lub zmniejszenia aktywów albo powstania zobowiązań powodujących zmniejszenie kapitału własnego w inny sposób niż przez zmniejszenie zwią-

zane z podziałem kapitału własnego na rzecz właścicieli (MSSF, Założenia koncepcyjne, par. 4.25b). Definicja kosztów obejmuje zarówno koszty, jak i straty.

Analizując sposób definiowania kategorii tworzący całkowity dochód, tj. dochodów i kosztów, można zauważyć duży zamęt terminologiczny oraz niepoprawność metodologiczną, np. przychody są określane jako dochody, a koszty to zarówno koszty, jak i straty. Również wprowadzenie niestosowanego wcześniej w rachunkowości, a używanego powszechnie w prawie podatkowym, pojęcia „dochód” jest powodem wielu niejasności. Dochód stanowi bowiem różnicę między osiągniętymi przychodami a poniesionymi kosztami i powstaje wówczas, kiedy przychody (np. podatkowe) są wyższe niż koszty (np. podatkowe). Dochód oznacza dodatni wynik, czyli zysk, ponieważ w praktyce trudno mówić o ujemnych dochodach.

### **3. Krytyczne spojrzenie na sprawozdawcze odzwierciedlenie całkowitych dochodów**

Celem sprawozdania z całkowitych dochodów jest prezentacja elementów kształtujących dochód całkowity jednostki gospodarczej. Elementami tymi są kategorie wskazane w regulacjach MSSF, spełniające definicje dochodów lub kosztów. Z koncepcji całkowitego dochodu wynika, że na dochód całkowity wpływają zarówno dochody i koszty kształtujące wynik finansowy okresu, jak również dochody i koszty, które są uznane i rozliczane przez kapitał własny, a określane mianem innych całkowitych dochodów (Rówińska, 2013, s. 143–144). W związku z tym MSR 1, wskazując wymogi co do struktury sprawozdania z całkowitych dochodów, podaje dwie jego części<sup>1</sup>:

- elementy tradycyjnego rachunku zysków i strat kształtujące bezpośrednio wynik finansowy netto,
- elementy innych całkowitych dochodów.

W dalszej części, na przykładzie sprawozdania finansowego spółki Orlen, przedstawiono krytyczne uwagi, dotyczące nazw stosowanych przy prezentacji wyników działalności jednostki.

Orlen SA sporządza sprawozdanie finansowe według regulacji MSSF, w związku z czym obowiązkowo opracowuje sprawozdanie z całkowitych dochodów. W sprawozdaniu tym za rok 2016 spółka prezentowała, zgodnie z wymogami MSR 1, elementy wyniku finansowego (przychody i koszty, obciążenia wyniku finansowego) oraz inne całkowite dochody. Syntetyczne zestawienie struktury całkowitych dochodów spółki za rok 2016 przedstawiono w tabeli 1.

---

<sup>1</sup> MSR 1 dopuszcza także sporządzanie dwóch sprawozdań: (1) sprawozdanie z zysków i strat oraz (2) sprawozdanie z całkowitych dochodów (MSR 1, par. 10A).

**Tabela 1**

Elementy całkowitych dochodów Orlen SA za 2016 r.

Wyszczególnienie	Wartość (tys. zł)
Zysk netto	5 740
Inne całkowite dochody, w tym:	217
– niepodlegające przeklasyfikowaniu do rachunku zysków i strat	(4)
– podlegające przeklasyfikowaniu do rachunku zysków i strat	221
<b>Całkowite dochody netto</b>	<b>5 957</b>

Źródło: opracowanie na podstawie skonsolidowanego sprawozdania finansowego Orlen SA za 2016 r., <https://raportintegrowany2016.ornel.pl/pl-skonsolidowane-sprawozdania>.

Pozycje kształtujące wynik finansowy spółki, w szczególności ich treść i nazwa, nie budzą wątpliwości definicyjnych w przeciwieństwie do innych całkowitych dochodów. Z tego powodu dalsze rozważania będą dotyczyły tej właśnie grupy całkowitych dochodów. Spółka Orlen w ramach innych całkowitych dochodów ujęła:

- 1) inne całkowite dochody niepodlegające przeklasyfikowaniu do rachunku zysków i strat, w tym:
  - wycena nieruchomości inwestycyjnej do wartości godziwej na moment przeklasyfikowania (6000 zł),
  - zyski i straty aktuarialne (–10 000 zł),
- 2) inne całkowite dochody podlegające przeklasyfikowaniu do rachunku zysków i strat, które obejmują:
  - instrumenty zabezpieczające (–396 000 zł),
  - różnice kursowe z przeliczenia jednostek działających za granicą (542 000 zł),
  - podatek odroczoney (75 000 zł).

Pod nazwą „dochody” spółka ujmuje zarówno wartości dodatnie, jak i ujemne. Powstaje przy tym pytanie, czy strata aktuarialna oraz strata z wyceny instrumentów zabezpieczających odpowiadają istocie i definicji dochodu.

Po pierwsze, dochód wyraża dodatni efekt finansowy działalności. W odniesieniu do analizowanej spółki Orlen można więc powiedzieć, że ujawniała ona inny całkowity dochód w wysokości 217 000 zł. Należy jednak się zastanowić, jak byłoby w wypadku, gdyby łączna wartość innych całkowitych dochodów była wartością ujemną. Czy występuje ujemny dochód? Zdaniem autorek, określanie straty mianem ujemnego dochodu jest metodologicznie niepoprawne.

Po drugie, dochód oznacza nadwyżkę przychodów nad kosztami. Zatem elementy, które tworzą wartość innych całkowitych dochodów i mogą przyjmować zarówno wartości dodatnie, jak i ujemne, są przychodami/zyskami lub kosztami/stratami przez analogię do elementów rachunku zysków i strat. Jednak są to potencjalne przychody albo koszty, które – zgodnie z regulacjami prawnymi – nie zostają odzwierciedlone w wyniku finansowym.

Zauważony brak konsekwencji w nazwach pozycji sprawozdania z całkowitych dochodów przyczynił się do podjęcia przez autorki niniejszego artykułu próby uporządkowania

pojęć w zakresie wskazanego elementu sprawozdania finansowego. Nasza propozycja odnosi się do części objętej obecnie nazwą „inne całkowite dochody” (tab. 2).

**Tabela 2**

Propozycja prezentowania elementów niekształtujących wyniku finansowego netto w sprawozdaniu z całkowitych dochodów/strat

Lp.	Sprawozdanie z całkowitych dochodów/strat
1.	Przychody (...)
2.	Koszty (...)
3.	Obciążenia wyniku finansowego
4.	Zysk/Strata netto (1 – 2 ± 3)
5.	Inne całkowite dochody/ <b>straty</b> , w tym: (6 + 7)
6.	<b>Zidentyfikowane przychody/koszty</b> niepodlegające przeklasyfikowaniu do rachunku zysków i strat (...)
7.	<b>Zidentyfikowane przychody/koszty</b> podlegające przeklasyfikowaniu do rachunku zysków i strat (...)
8.	<b>Całkowity dochód/strata</b> netto (4 + 5)

Źródło: opracowanie własne.

Przedstawiona w tabeli struktura sprawozdania jest zaprezentowana w sposób bardzo syntetyczny. Punkty 1, 2, 6 i 7 wymagają rozszerzenia z podaniem konkretnych tytułów przychodów/kosztów.

#### 4. Sprawozdawcze odzwierciedlenie całkowitych dochodów

Całkowity dochód, będący rezultatem dokonań finansowych jednostki za dany okres, jest także określany mianem *wyniku całościowego*, a koncepcja całkowitego dochodu – koncepcją wyniku całościowego. Zdaniem autorek przyjęcie takiego nazewnictwa w formalnym tłumaczeniu MSR1, wynikającym z tłumaczenia angielskiego *comprehensive income* na język polski, pozwoliłoby zachować porządek kategorii odnoszących się do wyniku w rachunkowości. Wprowadzenie od 2009 roku do porządku prawnego (MSR 1) pojęcia dochodu i koncepcji całkowitego dochodu zaburzyło stosowany dotychczas porządek definicji pojęć: przychód, dochód, wynik. Koncepcja ta wprowadziła wyłącznie zmianę w zakresie pomiarowania ostatecznych efektów działalności jednostki – w miejsce wyniku finansowego netto wprowadzono bowiem tzw. wynik całościowy, co spowodowało zamęt pojęciowy w sprawozdawczości finansowej.

Zdaniem autorek, tłumaczenie *comprehensive income* jako wynik całościowy, zamiast jako dochód całkowity, rozwiązuje wszystkie dylematy przedstawione w niniejszym artykule. Wynik całościowy oznacza zysk lub stratę, zaś dochód całkowity – wyłącznie zysk. Sprawozdanie, w którym jednostki prezentują rezultat swojej działalności finansowej,

powinno przyjąć nazwę uniwersalną, ponieważ charakter wyniku działalności może być dwojaki. Poprawna nazwa analizowanego sprawozdania powinna brzmieć: sprawozdanie z wyniku całościowego. Niektóre jednostki stosują tę właśnie nazwę, co nie jest sprzeczne z MSR 1. Jednak formalnie w regulacjach występuje krytykowana przez autorki nazwa „sprawozdanie z całkowitych dochodów”.

Wprowadzenie koncepcji wyniku całościowego nie spowodowało zmian w strukturze rachunku zysków i strat oraz kategoriach w nim prezentowanych, czyli przychodach i kosztach. Doprowadziło jednak do konieczności wzbogacenia elementów kształtujących wynik finansowy netto o inne elementy i prezentowanie ostatecznego wyniku całościowego. Rzeczone „inne elementy” obejmują przychody, koszty, które nie kształtują wyniku finansowego netto za dany rok obrotowy, ale wpływają na wynik całościowy. Ewidencyjnie są często odnoszone na kapitał z aktualizacji wyceny. Biorąc pod uwagę przedstawione rozważania i zachowując wynikającą z MSR 1 strukturę sprawozdania, w tabeli 3 przedstawiono propozycję nazw pozycji prezentowanych w sprawozdaniu z wyniku całościowego.

**Tabela 3**

Propozycja w zakresie nazewnictwa elementów sprawozdania z wyniku całościowego

Lp.	Sprawozdanie z wyniku całościowego
1.	Przychody wynikowe (...)
2.	Koszty wynikowe (...)
3.	Obciążenia wyniku finansowego
4.	<b>Wynik finansowy netto (1 – 2 ± 3)</b>
5.	Inne elementy całkowitego wyniku, w tym: (6 +7)
6.	Przychody/koszty niepodlegające przeklasyfikowaniu do rachunku zysków i strat (...)
7.	Przychody/koszty podlegające przeklasyfikowaniu do rachunku zysków i strat (...)
8.	<b>Wynik całościowy netto (4 + 5)</b>

Źródło: opracowanie własne.

## Uwagi końcowe

Przeprowadzona analiza i ocena pojęć stosowanych w regulacjach MSSF w kontekście wyniku (rezultatu działalności finansowej) jednostki gospodarczej pozwoliła na sformułowanie następujących wniosków:

1. W obowiązujących obecnie w Polsce regulacjach MSSF zauważalny jest brak konsekwencji w nazewnictwie kategorii wynikowych i samego wyniku; nieład pojęciowy w tym zakresie prowadzi do problemów z interpretacją niektórych kategorii wynikowych.
2. Dochód, jako kategoria ekonomiczna, nie powinien przyjmować wartości ujemnych, co ma miejsce w obecnym systemie regulacji rachunkowości (MSR 1).



3. Dla zapewnienia przejrzystości informacji prezentowanych w sprawozdaniach finansowych wydaje się konieczne posługiwanie się w rachunkowości kategorią wyniku, a nie dochodu.
4. Sprawozdanie z wyniku całościowego, obejmujące elementy rachunku zysków i strat oraz inne (niewynikowe) elementy wyniku całościowego, zapewni jednoznaczną interpretację ostatecznego wyniku działalności jednostki, jak również jego elementów.

## Literatura

- Bareja, K. (2011). Wpływ zasad wyceny aktywów na wynik finansowy. W: *Rachunkowość: sztuka pomiaru i komunikowania*, red. pracownicy Katedry Rachunkowości (s. 37–54). Warszawa: Oficyna Wydawnicza SGH.
- Bek-Gaik, B. (2013). *Sprawozdawczy wymiar rachunku wyników w warunkach globalnego rynku*. Łódź: Wydawnictwo Uniwersytetu Łódzkiego.
- Gad, J. (2014). Prezentacja składników wyniku całościowego w kapitale własnym – praktyka sprawozdawcza spółek giełdowych w Polsce i w Niemczech. *Finanse, Rynki Finansowe, Ubezpieczenia*, 66, 319–329.
- Gierusz, J., Gawrońska, J. (2012). Ewolucja pojęcia wyniku finansowego a pomiar jego jakości. *Zeszyty Teoretyczne Rachunkowości*, 66 (122), 29–46.
- Grabiński, K. (2013). Wycena księgową a wybór koncepcji wyniku finansowego. W: *Sprawozdawczość i rewizja finansowa. Problemy kwantyfikacji wartości*, red. B. Micherda, M. Andrzejewski (s. 87–98). Kraków: Wydawnictwo Uniwersytetu Ekonomicznego w Krakowie.
- Mechelli, A., Cimini, R. (2014). Is Comprehensive Income Value Relevant and Does Location Matter? A European Study. *Accounting in Europe*, 1 (11), 59–87.
- MSSF. Międzynarodowe Standardy Sprawozdawczości Finansowej (2016). Warszawa: Stowarzyszenie Księgowych w Polsce.
- Poniatowska, L. (2013). Pomiar i prezentacja wyniku finansowego w sprawozdaniu finansowym. W: *Sprawozdawczość i rewizja finansowa. Problemy kwantyfikacji wartości*, red. B. Micherda, M. Andrzejewski (s. 182–192). Kraków: Wydawnictwo Uniwersytetu Ekonomicznego w Krakowie.
- Poniatowska, L. (2013). Wpływ wyceny bilansowej na definiowanie i pomiar wyniku finansowego. *Studia i Prace Kolegium Zarządzania i Finansów SGH*, 130, 113–130.
- Rówińska, M. (2013). Raportowanie całkowitego dochodu – zmiany w regulacjach MSR 1. *Prace Naukowe Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu*, 314, 143–148.
- Szychta, A. (2010). Pomiar i prezentowanie wyniku całościowego spółki kapitałowej w sprawozdaniu finansowym. *Zeszyty Teoretyczne Rachunkowości*, 59 (115), 117–141.
- Szychta, A. (2011). Wynik całościowy w sprawozdaniach finansowych spółek publicznych. W: *Rachunkowość, audyt i kontrola w zarządzaniu*, red. I. Sobańska, M. Turzyński (s. 81–90). Łódź: Wydawnictwo Uniwersytetu Łódzkiego.
- Walińska, E. (2009). Koncepcja zysku całościowego a wartość bilansowa przedsiębiorstw. W: *Zasoby i procesy w rachunkowości jednostek gospodarczych*, red. T. Kiziukiewicz (s. 335–348). Warszawa: Difin.

**THE COMPREHENSIVE INCOME AS A CATEGORY IN ACCOUNTING – DISCUSSION ARTICLE**

**Abstract:** *Purpose* – The aim of article is to focus on incorrect defining terms which are used in accounting to describe the financial result of entities preparing financial statements under IFRS, as well as the elements that shape this result.

*Design/methodology/approach* – The critical analysis of the accounting regulations and literature, method of deduction and synthesis and case study.

*Originality/value* – Indication of solutions proposed in the structure of the statement of comprehensive income, in which clearly sounding elements shaping the comprehensive income will be presented, which will improve the quality of this element of the financial statements.

**Keywords:** income, revenue, comprehensive income

**Cytowanie**

Poniatowska, J., Rówińska, M. (2018). Dochód całkowity jako kategoria rachunkowości – artykuł dyskusyjny. *Finanse, Rynki Finansowe, Ubezpieczenia*, 4 (94/1), 61–70. DOI: 10.18276/frfu.2018.94/1-05.