

Waldemar Gos, Stanisław Hońko

Uniwersytet Szczeciński, Katedra Teorii Rachunkowości

Autor do korespondencji: Stanisław Hońko, honko@wneiz.pl

WSPÓŁMIERNOŚĆ KOSZTÓW I PRZYCHODÓW – ZAPOMNIANA NADRZĘDNA ZASADA RACHUNKOWOŚCI?

Streszczenie: Z zasadą współmierności wiąże się pewien paradoks. Standardy MSR/MSSF czy Dyrektywa Parlamentu Europejskiego i Rady 2013/34/UE milczą na jej temat, co nie zmniejsza jej znaczenia w praktyce czy dydaktyce rachunkowości. Paradoks ten zainspirował autorów do przedstawienia znaczenia tej zasady w dobie podejścia bilansowego do sprawozdawczości finansowej, co stało się celem artykułu. W ostatniej części tekstu przeanalizowano kilka sprawozdań finansowych z zamiarem zbadania rozliczeń międzyokresowych, będących bezpośrednią konsekwencją stosowania zasady współmierności przychodów i kosztów.

Słowa kluczowe: sprawozdawczość finansowa, pomiar wyniku finansowego, zasady rachunkowości, współmierność przychodów i kosztów.

Klasyfikacja JEL: M41, K22.

THE MATCHING CONCEPT – THE FORGOTTEN ACCOUNTING PRINCIPLE?

Abstract: The principle of matching is associated with a paradox. IAS/IFRS, or Directive 2013/34 / EU, ignores this principle, which does not reduce its importance in the practice or teaching of accounting. This paradox has inspired the authors to present the importance of this principle in the era of the balance sheet approach to financial reporting, which has become a goal of the article. The last part of the text examines several financial reports with a view to exploring accruals, which are a direct consequence of the application of the matching concept.

Keywords: financial reporting, earnings measurement, accounting principles, matching concept.

Wstęp

Sprawozdanie finansowe jest uporządkowanym¹ przedstawieniem rzeczywistości z perspektywy danego podmiotu, a nie prostą transformacją rzeczywistości na liczby i część narracyjną. To złożony proces, wymagający przyjęcia określonych założeń i przestrzegania pewnych zasad. M. Gmytrasiewicz i A. Karmańska [2002, s. 21] określają nadrzędne zasady rachunkowości jako „normy metodologiczne języka opisu rachunkowości”, które „syntetyzują [...] sposoby rozumowania w rachunkowości w każdym dowolnym przypadku praktycznym”. Zasady te są z jednej strony uogólnieniem rozwiązań praktycznych, z drugiej zaś ich ukierunkowaniem, prowadzącym do wiernego odwzorowania rzeczywistości.

Dostosowanie rachunkowości do potrzeb otoczenia wymaga ewolucji jej założeń i zasad. Jedną z zasad, której ewolucję warto prześledzić, jest zasada współmierności (*matching concept/matching principle*). Zasada ta nie jest obecnie eksponowana ani w badaniach naukowych, ani w regulacjach rachunkowości. Międzynarodowe Standardy Rachunkowości (MSR), Międzynarodowe Standardy Sprawozdawczości Finansowej (MSSF) i Dyrektywa Parlamentu Europejskiego i Rady 2013/34/UE w sprawie rocznych sprawozdań finansowych nie odwołują się do zasady współmierności. Odsunięcie tej zasady na dalszy plan można tłumaczyć dominacją podejścia bilansowego do sprawozdania finansowego, której początki sięgają lat 70. XX wieku. Współmierność kosztów i przychodów ma fundamentalne znaczenie w podejściu wynikowym, które – choć marginalizowane w przepisach – ma istotne znaczenie w praktyce rachunkowości, szczególnie na jej styku z prawem podatkowym, a także w dydaktyce rachunkowości. W ocenie autorów można mówić o paradoksie, ponieważ zapomniana przez twórców standardów rachunkowości zasada współmierności jest wciąż żywa. Z badań potrzeb informacyjnych użytkowników sprawozdań finansowych wynika, że najważniejszą informacją zawartą w tych sprawozdaniach wciąż pozostaje wynik finansowy, a nie na przykład dochód całkowity

¹ Jak twierdzi E. Walińska [2015, s. 197], to uporządkowanie jest czasem postrzegane jako hamulec rozwoju raportowania. Na marginesie – uznawanie uporządkowania za barierę rozwoju, czyli nadawanie mu pejoratywnego znaczenia, przypomina nieco medialny hit początku XXI wieku, czyli „kreatywną rachunkowość”.

czy okresowa zmiana aktywów netto. Poza tym trudno jest interpretować takie pozycje sprawozdania finansowego, jak rozliczenia międzyokresowe kosztów i przychodów, zmiana stanu produktów czy koszt wytworzenia sprzedanych produktów bez odwołania do zasady współmierności. Zachowanie współmierności kosztów i przychodów warunkuje również ustalenie podstawy opodatkowania.

Celem artykułu jest przedstawienie istoty zasady współmierności przychodów i kosztów oraz znaczenia tej zasady w warunkach dominacji podejścia bilansowego do sprawozdawczości finansowej. Opracowanie jest próbą odpowiedzi na cztery pytania badawcze, a mianowicie:

- 1) Jakie nurty badawcze odnoszą się do zasady współmierności?
- 2) Czy koncepcyjna niestabilność zasady współmierności miała wpływ na prymat podejścia bilansowego nad podejściem wynikowym?
- 3) Jak interpretować współmierność w dobie dominacji podejścia bilansowego?
- 4) Czy przejawy zasady współmierności w postaci rozliczeń międzyokresowych kosztów i przychodów są istotną pozycją bilansu?

Osiągnięcie zamierzonego celu wymagało odpowiedniej strukturyzacji prze-myśleń i dlatego tekst został podzielony na części zawierające:

- przegląd badań dotyczących współmierności przychodów i kosztów,
- opis relacji między zasadą współmierności przychodów i kosztów a bilansowym i wynikowym podejściem do sprawozdawczości finansowej,
- charakterystykę zasady współmierności,
- badania wybranych skonsolidowanych sprawozdań finansowych spółek notowanych na Giełdzie Papierów Wartościowych w Warszawie.

W tekście posłużono się przede wszystkim metodą analizy i krytyki literatury [Apanowicz 2002, s. 61]. W ostatniej części artykułu zastosowano również metodę badania dokumentów oraz metodę indywidualnych przypadków.

1. Badania naukowe na temat współmierności

Dyskusja naukowa o zasadzie współmierności (*matching*) jest prowadzona od dawna. Już latach 30. XX wieku J.A. Paton i A.C. Littleton odnosili się do tego zagadnienia, uznając współmierność kosztów i przychodów za „główny problem rachunkowości”. Autorzy ci twierdzili, że współmierność przychodów i kosztów stoi na straży właściwego odzwierciedlenia efektywności jednostki w danym okresie [za: Schütt 2010, s. 9]. Jej celem jest także dostarczenie informacji o rentowności bieżących transakcji jednostki z jej otoczeniem. Informacje te odnoszą się jednak do przeszłości. Mogą być użyteczne do oceny przyszłych wyników, jeżeli można powiązać bieżącą i przyszłą zyskowość [Schütt 2010, s. 9].

W 1964 roku American Accounting Association zdefiniowało współmierność jako proces księgowania wydatków na podstawie związku przyczynowo-skutkowego z odnotowanymi przychodami [Hendriksen i van Breda 2002, s. 384]. W opracowaniach z lat 60. i 70. XX wieku zagadnienie współmierności łączono z właściwą alokacją kosztów do danego okresu z uwzględnieniem niepewnych przepływów pieniężnych w długim okresie [Schütt 2010, s. 6]. Brief i Owen proponowali przypisywanie kosztów do okresu na podstawie średniej i wariancji rozkładu przepływów pieniężnych [za: Jarrett 1971, s. 378]. Współmierność była definiowana przez wspomnianych autorów jako przyporządkowywanie kosztów do przychodów w celu oszacowania miary dokonań w dłuższym okresie. W odniesieniu do środków trwałych i wartości niematerialnych oznacza to zapewnienie w miarę stałego poziomu stosunku kosztów do przychodów netto w okresie użytkowania aktywów [Johnson 1968, s. 379]. Dzięki temu stosunek rocznego odpisu amortyzacji do cen nabycia tych aktywów powinien odpowiadać relacji przychodów generowanych przez składnik aktywów do przychodów netto ogółem.

W ostatnich latach problem ten był rzadziej przedmiotem badań, co można tłumaczyć dominacją założenia o efektywności rynku, z którego wynika, że uczestnicy rynku są w stanie ocenić dokonania jednostki bez względu na stopień zawilości rozwiązań księgowych [Dichev i Tang 2008, s. 12]. Innym uzasadnieniem mniejszego zainteresowania współmiernością w literaturze jest rozwój standardów rachunkowości, ściśle powiązany z dominacją podejścia bilansowego.

Badania odnoszące się do współmierności można umownie podzielić na trzy nurty, a mianowicie [Dichev i Tang 2008, s. 12–15]:

- dotyczące wpływu stosowania współmierności na kształtowanie wyników w pozytywnym znaczeniu, czyli pozwalające na lepsze oszacowanie długoterminowej zyskowności²,
- badania jakości wyników³,
- analizy związku wyników ustalanych zgodnie z zasadą memoriałową z przepływami pieniężnymi⁴.

² Przykładem takich badań mogą być badania opublikowane przez M. Gibbinsa i R. Willetta [1997], J. Lane'a i R. Willetta [1999] oraz S.Y. Su [2005].

³ Ten nurt badawczy jest niezwykle popularny. Przykładami publikacji dotyczących jakości wyników są prace: P. Dechowa i C. Schranda [2004] oraz P. Dechowa, W. Ge i C. Schranda [2010].

⁴ Podobnie jak w drugim nurcie, istnieje wiele opracowań na ten temat. Przykładem może być praca S.A. Richardsona i współautorów [2005].

Warto również wspomnieć o badaniach H. Schütta, który mierzył dokładność powiązania kosztów z przychodami (*matching precision*). Dokładność ta była ustalana na podstawie analizy odchyłeń między zmianami kosztów a zmianami przychodów w danym okresie [Schütt 2010, s. 4]. Autor badał również relację między wspomnianą dokładnością a różnicą między księgową stopą zwrotu (ARR) a wewnętrzną stopą zwrotu z inwestycji (IRR).

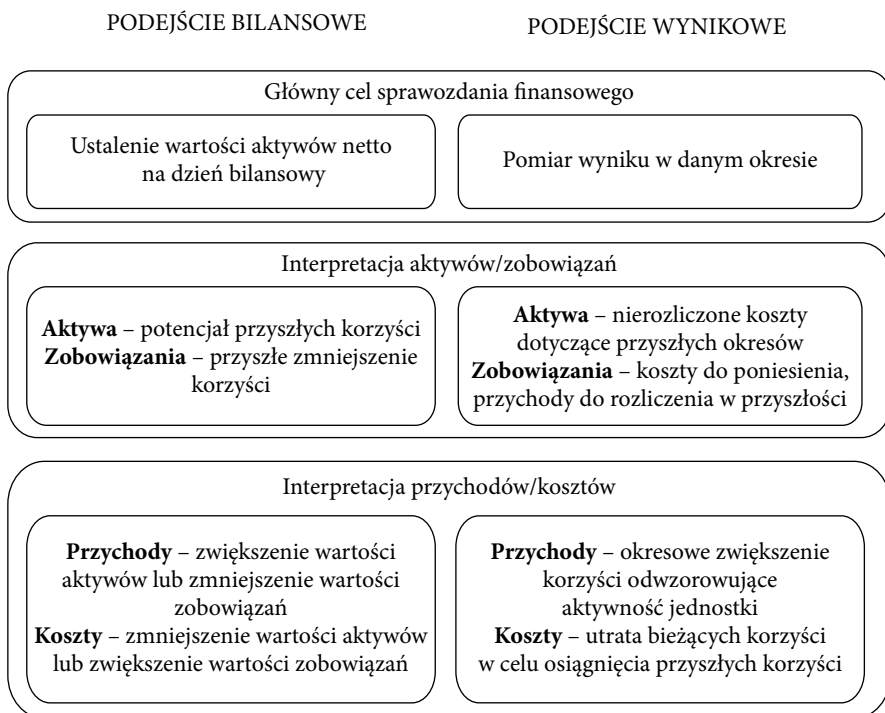
Mimo fundamentalnego znaczenia tej zasady dla prawidłowego ustalenia wyniku finansowego, od lat 70. XX wieku dyskusja o zasadzie współmierności przychodów i kosztów albo zanika, albo przechodzi na inne tory, ukierunkowując się na przykład na badania dotyczące kształtowania wyniku finansowego. Jedną z przyczyn „zapomnienia” o współmierności w badaniach naukowych i w regulacjach rachunkowości jest bilansowa orientacja sprawozdawczości finansowej, szerzej opisana w kolejnej części artykułu.

2. Podejście bilansowe i wynikowe a współmierność przychodów i kosztów

Początek ery dominacji podejścia bilansowego przypada na lata 70. XX wieku, a za jej stronnika uznaje się amerykańską Financial Accounting Standards Board (FASB). Po ukonstytuowaniu w 1973 roku Rada uznała, że występują dwa konkurencyjne podejścia do sprawozdawczości finansowej i konieczny jest wybór jednego z nich. Jak pisze J. Glover [2014, s. 18], nie można wskazać, kiedy dokładnie nastąpił „moment zmiany”, następowała ona w latach 1968–1978. Pod koniec lat 70. FASB opowiedziała się za podejściem bilansowym. Jakie argumenty zdecydowały o tym wyborze? W pewnym uproszczeniu można przyjąć, że FASB wyszła z założenia, że skoro dochód oznacza zmianę wartości, to nie jest możliwe poprawne obliczenie dochodu bez estymacji wartości. Termin „wartość” odnosi się bowiem raczej do aktywów i zobowiązań niż do pozycji wynikowych. Podejście bilansowe uznano za logiczną i spójną koncepcję rachunkowości, ponieważ ustalenie wartości aktywów i zobowiązań poprzedza i zastępuje ustalenie wyniku finansowego. Podejście wynikowe uznano za „konceptyjnie podejrzane” ze względu na odwołanie do niejasnych zasad, wśród których wymieniano zasadę współmierności [Dichev 2008, s. 461].

Przyznanie pierwszeństwa podejściu bilansowemu do dziś wpływa na interpretację podstawowych składników sprawozdań finansowych. Koszty i przychody są interpretowane jako zmiany wartości aktywów i zobowiązań, co sprawia, że jednym z najważniejszych zagadnień staje się wycena

w rachunkowości. Przy podejściu bilansowym celem sprawozdań finansowych jest pomiar aktywów netto, dlatego szczególnie istotna jest wycena aktywów i zobowiązań. Z badań I. Dicheva oraz zespołu wynika, że w opinii wielu ankietowanych dyrektorów finansowych odrzucenie przez FASB zasady współmierności i promowanie wartości godziwej niekorzystnie wpływa na jakość wyników finansowych [Dichev i in. 2013, s. 20]. Warto przywołać również opinię J. Glovera, który pisząc o powiązaniach między teoretykami rachunkowości a twórcami standardów, zwraca uwagę na jeden z elementów podejścia bilansowego, a mianowicie na definicje aktywów i zobowiązań. Jego zdaniem priorytet aktywów i zobowiązań nad przychodami i kosztami wynika z braku możliwości zdefiniowania jednej kategorii bez odniesienia się do drugiej [Glover 2014, s. 23]. W ten sposób definiuje się zasoby, posługując się terminologią strumieni, natomiast strumienie są definiowane jako korekty wartości zasobów i zobowiązań. Niestety, w żadnej definicji nie wskazuje się, co jest ważniejsze. Porównanie cech podejścia bilansowego i wynikowego przedstawiono na rysunku.



Rysunek 1. Podejście bilansowe a podejście wynikowe do sprawozdania finansowego

Poza zmianami w rachunkowości, na zmniejszenie zainteresowania zasadą współmierności miała wpływ rzeczywistość gospodarcza, wymuszająca oferowanie przez przedsiębiorstwa coraz bardziej zróżnicowanej i częściej modyfikowanej gamy produktów. Spowodowało to zmiany faz cyklu życia produktów – skrócenie okresu czerpania korzyści na rzecz okresu badań i rozwoju. Konsekwencją tych zmian jest wzrost kosztów prac badawczych i rozwojowych, będący jedną z przesłanek zwiększenia udziału kosztów stałych w strukturze kosztów jednostki [Dichev i Tang 2008, s. 1]. Uzyskanie współmierności przychodów i kosztów jest łatwiejsze przy krótkim cyklu operacyjnym, szczególnie przy znaczącym udziale kosztów zmiennych w koszcie wytworzenia produktu. Przyporządkowanie kosztów do przychodów w długim cyklu wymaga przyjęcia pewnych założeń, czyli ma charakter szacunkowy.

Prymat podejścia bilansowego nie zmienia jednak faktu, że zasada współmierności jest wciąż obecna w praktyce i dydaktyce rachunkowości. Istotę tej zasady oraz jej przejawy zaprezentowano w kolejnej części tekstu.

3. Istota zasady współmierności przychodów i kosztów

Zasada współmierności stoi na straży prawidłowości okresowego wyniku finansowego. Polega na ujęciu kosztów w tym samym okresie, w którym zostały ujęte związane z nimi przychody [Riahi-Belkaoui 2004, s. 221]. Określenia *matching concept* lub *matching principle* są zwykle tłumaczone jako zasada współmierności. Warto zauważyć, że jednym ze znaczeń rzeczownika *match* jest „rzecz dopasowana do innej” lub „ożenek”. Z kolei czasownik *match* oznacza między innymi „dopasować” lub „przyporządkować”. Przywołanie tych tłumaczeń ma na celu wyjaśnienie, że współmierność nie polega na prostym porównaniu przychodów i kosztów. To sekwencja działań, w której koszty przyporządkowuje się do przychodów ujętych w danym okresie. Odwrotne sytuacje należą do rzadkości⁵. Taka interpretacja współmierności prowadzi do wniosku, że z perspektywy współmierności przychody i koszty nie są kategoriami równorzędnymi. Oznacza to, że najpierw następuje ujęcie przychodów, a przyporządkowanie kosztów jest następstwem pierwszej czynności. Dlatego

⁵ Przykładem przyporządkowywania przychodów do poniesionych kosztów w danym okresie może być ujmowanie długoterminowych umów o świadczenie usług (metoda koszt plus lub metoda stopnia zaawansowania na podstawie poniesionych kosztów). Innym przykładem, odnoszącym się do pozostałych przychodów operacyjnych, może być rozliczanie w czasie przychodów z tytułu otrzymanej darowizny lub dotacji na pozyskanie środków trwałych na podstawie ich odpisów amortyzacji w danym okresie.

fundamentalną kwestią jest właściwe ujęcie przychodów, co jest jednym z największych wyzwań współczesnej rachunkowości [Walińska 2010].

Warto dodać, że w literaturze wyróżnia się współmierność czasową i merytoryczną (przedmiotową). Współmierność czasowa to powiązanie kosztów i przychodów z danym okresem. Jej przejawem jest występowanie rozliczeń międzyokresowych kosztów i przychodów. Współmierność merytoryczna jest uszczegółowieniem współmierności czasowej i poza przypisaniem kosztów do właściwego okresu wiąże kategorie wynikowe z określonym składnikiem aktywów lub świadczoną usługą. Innym przykładem współmierności merytorycznej jest aktywowanie kosztów finansowania zewnętrznego w związku z pozyskaniem aktywów trwałych albo z produkcją w toku. Trudno podać przykład sytuacji, gdy zachowanie merytorycznej współmierności przychodów i kosztów nie powoduje jednocześnie zachowania współmierności czasowej.

Zachowanie współmierności wymaga przyporządkowania odpowiednich kosztów przychodom ze sprzedaży aktywów w okresie, w którym następuje sprzedaż. Wprowadzenie tej zasady nie budzi wątpliwości w odniesieniu do transakcji z innymi podmiotami. Nie tak oczywiste jest wdrożenie tej zasady do korekt wartości aktywów lub zobowiązań, które są operacjami wewnętrznymi. Korektom wartości aktywów *in minus* nie towarzyszą przychody, a korektom *in plus* koszty. Korekty te są następstwem podejścia bilansowego, odnoszącego się do pomiaru przyszłych korzyści ekonomicznych, i trudno je tłumaczyć dążeniem do zachowania współmierności przychodów i kosztów.

Najlepsze przyporządkowanie kosztów do przychodów zachodzi wówczas, gdy odzwierciedla relację przyczynowo-skutkową między poniesionymi kosztami a osiągniętymi przychodami. A zatem, z jednej strony na pierwszym miejscu stawia się przychody i do nich przyporządkowuje koszty, z drugiej zaś przyjmuje się odwrotną perspektywę. Analizuje się bowiem, nieco podobnie jak w prawie podatkowym, czy poniesienie kosztu przekłada się na osiągnięcie przychodów. Jak wyjaśnia A. Riahi-Belkaoui, proces dopasowania kosztów do przychodów jest dwuetapowy i obejmuje [Riahi-Belkaoui 2004, s. 221]:

- 1) kapitalizację kosztów jako aktywów reprezentujących zbiory praw lub korzyści,
- 2) odpisywanie poszczególnych składników aktywów w koszty, aby rozpoznać tę część praw, które wygasły w związku z generowaniem przychodów w danym okresie.

Stopień powiązania kosztów z przychodami może być różny, co prowadzi do wniosku, że można wyróżnić kilka stopni współmierności. D. Dichev i V.W. Tang [2008, s. 5] wyróżniają następujące poziomy:

- współmierność bezpośrednią (*direct matching*), gdy koszty i przychody dają się wprost powiązać, na przykład w momencie ujęcia wyniku ze sprzedaży towarów,
- współmierność pośrednią (*indirect matching*), polegającą na alokacji kosztów do danych okresów, czego przykładem mogą być amortyzacja lub rozliczenia międzyokresowe kosztów lub przychodów,
- brak współmierności albo ujmowanie kosztów w momencie ich poniesienia (*no matching or expense as incurred*), występujący na przykład przy ujmowaniu kosztów prac badawczych lub kosztów reklamy.

Zapewnienie współmierności następuje według jednego z następujących scenariuszy [Riahi-Belkaoui 2004, s. 222–223]:

1. Bezpośrednie powiązanie poniesionych kosztów z przychodami osiągniętymi w danym okresie, czego przykładem jest ujęcie kosztu wytworzenia sprzedanych produktów.
2. Bezpośrednie powiązanie poniesionych kosztów z danym okresem, na przykład w odniesieniu do wynagrodzeń administracji.
3. Alokowanie kosztów do okresów, w których mogą one powodować powstanie korzyści, czego przykładem jest amortyzacja.
4. Odniesienie wszystkich innych kosztów w okresie ich poniesienia, z wyjątkiem tych, które w przyszłości przysporzą jednostce korzyści.

Cytowany autor stwierdza następnie, że aktywa to niewygasłe (*unexpired*) koszty, których nie można powiązać z żadną z wymienionych sytuacji⁶. Ze współmierności pośredniej można bowiem wyprowadzić inną niż obecnie rozpowszechnioną definicję aktywów. Do aktywów należą bowiem te koszty, które będą współmierne do przychodów ujętych w przyszłych okresach, co oznacza, że wszystkie aktywa są w zasadzie czynnymi rozliczeniami międzyokresowymi.

4. Rozliczenia międzyokresowe kosztów i przychodów w sprawozdaniach finansowych wybranych podmiotów

Występowanie rozliczeń międzyokresowych jako pozycji sprawozdania finansowego w dobie dominacji podejścia bilansowego jest w pewnym sensie

⁶ A. Riahi-Belkaoui stwierdza, że zasada współmierności nie odnosi się do aktywów operacyjnych niepodlegających amortyzacji. Uzasadnia to założeniem, że nie tracą one na wartości w związku z działalnością operacyjną. Niestety, autor nie podaje przykładów takich aktywów ani nie tłumaczy, dlaczego wyłączenie współmierności nie dotyczy również aktywów finansowych. Stwierdza natomiast, że aktywa te nie mają wpływu na wynik finansowy do momentu ich zbycia [Riahi-Belkaoui 2004, s. 223].

reliktem podejścia wynikowego. Dlatego też można dwojako postrzegać te pozycje bilansu. Rozliczenia międzyokresowe można interpretować jako efekt przejściowego niedopasowania kosztów i przychodów. Uwzględniając podejście bilansowe, można stwierdzić, że czynne rozliczenia międzyokresowe kosztów i bierne rozliczenia międzyokresowe przychodów wyrażają prawa jednostki do przyszłych korzyści. Bierne rozliczenia międzyokresowe kosztów posiadają treść ekonomiczną zbliżoną do rezerw, ponieważ są szczególnymi zobowiązaniami. Analogiczne rozumienie czynnych rozliczeń międzyokresowych przychodów prowadzi jednak do powstania pewnych wątpliwości. Wpłaty z góry za świadczenia, które jednostka będzie wykonywała w przyszłych okresach, niewątpliwie stanowią zobowiązanie. Natomiast ujemna wartość firmy i rozliczana w czasie dotacja na rzeczowe aktywa trwałe czy wartości niematerialne i prawne nie stanowi zobowiązania. Trudno jest zrozumieć sens takich pozycji bilansu bez odwołania się do zasady współmierności.

Na potrzeby artykułu przeprowadzono syntetyczne badania rozliczeń międzyokresowych kosztów i przychodów. Nie wyczerpują one możliwości badania wpływu zasady współmierności na sprawozdanie finansowe w warunkach dominacji podejścia bilansowego. Ten aspekt współmierności może być poddany bezpośredniej analizie. Na potrzeby empirycznej części artykułu sformułowano następujące pytania badawcze:

- Czy rozliczenia międzyokresowe kosztów i przychodów stanowią istotną pozycję w relacji do sumy bilansowej?
- Jakie tytuły rozliczeń międzyokresowych występują najczęściej?

Przedmiotem badań były skonsolidowane sprawozdania finansowe wybranych spółek za 2014 rok. Próbkę badawczą stanowiło siedem następujących podmiotów objętych indeksem WIG 20: Asseco, Bogdanka, Cyfrowy Polsat, ENEA, ENERGA, KGHM, PKN Orlen). Na podstawie ich sprawozdań można stwierdzić, że [money.pl 2016]:

1. Udział czynnych rozliczeń międzyokresowych kosztów w sumie bilansowej jest nieistotny, natomiast bierne rozliczenia międzyokresowe kosztów i rozliczenia międzyokresowe przychodów mogą być pozycją istotną (w niektórych spółkach 6% sumy bilansowej). Warto zaznaczyć, że w większości wypadków bierne rozliczenia międzyokresowe spełniają definicję rezerw.
2. Do głównych tytułów rozliczeń międzyokresowych spółki zaliczają:
 - a) czynne rozliczenia międzyokresowe kosztów: opłacone z góry usługi (np. serwisowe) i opłaty licencyjne, sponsoring, zapłacone czynsze, raty leasingowe, opłaty na rzecz organizacji zbiorowego zarządzania prawami autorskimi, koszty dystrybucji, koszty rozliczeń międzyoperatorów,

- b) bierne rozliczenia międzyokresowe kosztów: odprawy emerytalne i rentowe, nagrody jubileuszowe, odprawy pośmiertne, deputaty węglowe, rezerwy na niewykorzystane urlopy, rezerwy na premie dla pracowników, prawo do ulgowej odpłatności za nabycie energii po przejściu na emeryturę,
- c) rozliczenia międzyokresowe przychodów: usługi serwisowe i opłaty licencyjne, przedpłacone usługi, dotacje do środków trwałych, wniesione z góry opłaty abonamentowe, usługi *prepaid* oraz opłaty za udostępnianie dekoderek, przedpłacone emisje reklam, przychody z dzierżawy, opłaty przyłączeniowe.

Przegląd sprawozdań prowadzi do wniosku, że współmierność przychodów i kosztów funkcjonuje w praktyce, mimo że MSR/MSSF milczą na ten temat. Warto dodać, że w żadnej z badanych spółek nie dokonano odpisów aktualizujących z tytułu utraty wartości rozliczeń międzyokresowych kosztów ujętych w aktywach.

Podsumowanie

Pominięcie zasady współmierności przychodów i kosztów w Dyrektywie UE i w Międzynarodowych Standardach Sprawozdawczości Finansowej wynika z lansowania podejścia bilansowego do sprawozdawczości finansowej, w którym podstawowym elementem sprawozdania finansowego jest bilans, a wynik finansowy jest kategorią wtórną, zależną od zasad ujmowania i wyceny aktywów i zobowiązań.

Zasada współmierności wiąże koszty z przychodami danego okresu w celu właściwego ustalenia wyniku osiągniętego przez podmiot w tym okresie. Jest raczej określonym sposobem postępowania, uzależnionym od konkretnej sytuacji oraz od rodzaju osiągniętych przychodów. Zachowanie współmierności wymaga nieco innego sposobu postępowania w odniesieniu do przychodów ze sprzedaży towarów i innego w odniesieniu do kosztów dotyczących kilku okresów. Choć cel tego postępowania jest taki sam (uzyskanie prawidłowego wyniku), to prowadzi do niego wiele dróg, które trudno zuniwersalizować. Być może niestabilność „konceptyjnej” zasady współmierności stała się jednym z argumentów za odejściem od podejścia wynikowego. Choć współmierność przychodów i kosztów trudno jest pogodzić z podejściem bilansowym, czego wyrazem jest brak wzmianek o tej zasadzie w MSR/MSSF i Dyrektywie UE, to zasada ta ma i będzie miała ważne miejsce w praktyce rachunkowości.

Obserwując historię rachunkowości, w której od wieków rywalizuje podejście bilansowe z podejściem wynikowym, można się spodziewać dyskusji o współmierności, a w dalszej perspektywie tego, że IASB i FASB sobie o tej zasadzie przypomną.

Bibliografia

- Apanowicz, J., 2002, *Metodologia ogólna*, Bernardinum, Gdynia.
- Dechow, P., Schrand, C., 2004. *Earnings Quality*, The Research Foundation of CFA Institute. Virginia.
- Dechow, P., Ge, W., Schrand, C., 2010. *Understanding Earnings Quality: A Review of the Proxies, Their Determinants and Their Consequences*, Journal of Accounting and Economics, vol. 50, iss. 2–3, s. 344–401.
- Dichev, I.D., 2008, *On the Balance-Sheet Based Model of Financial Reporting*, Accounting Horizons, vol. 22, iss. 4, s. 453–470.
- Dichev, I.D., Graham, J.R., Harvey, C.R., Rajgopal, S., 2013, *Earnings Quality: Evidence from the Field*, Journal of Accounting and Economics, vol. 56, s. 1–33.
- Dichev, I.D., Tang, V.W., 2008. *Matching and the Changing Properties of Accounting Earnings over the Last 40 Years*, Accounting Review, vol. 83, iss. 6, s. 1425–1460.
- Dyrektywa Parlamentu Europejskiego i Rady 2013/34/UE z dnia 26.06.2013 r. w sprawie rocznych sprawozdań finansowych, skonsolidowanych sprawozdań finansowych i powiązanych sprawozdań niektórych rodzajów jednostek.
- Gibbins, M., Willett, R., 1997, *New Light on Accrual, Aggregation, and Allocation, Using Axiomatic Analysis of Accounting Numbers' Fundamental and Statistical Character*, Abacus, vol. 33, no. 2, s. 137–167.
- Glover, J., 2014, *Have Academic Accountants and Financial Accounting Standard Setters Traded Places?*, Accounting, Economics and Law, vol. 4, iss. 1, s. 5.
- Gmytrasiewicz, M., Karmańska, A., 2002, *Rachunkowość finansowa*, Difin, Warszawa.
- Hendriksen, E.A., Breda, M.F. van, 2002, *Teoria rachunkowości*, Wydawnictwo Naukowe PWN, Warszawa.
- Jarrett, J.E., 1971, *The Principles of Matching and Realization as Estimation Problems*, Journal of Accounting Research, vol. 9, no. 2, s. 378–382.
- Johnson, O., 1968, *Two General Concepts of Depreciation*, Journal of Accounting Research, vol. 6, no. 1, s. 27–39.
- Lane, J., Willett, R., 1999. *Optimal Smoothing of Accounting Earnings*, IMA Journal of Mathematics Applied in Business & Industry, vol. 10 s. 1–14.
- money.pl, 2016, http://www.money.pl/gielda/indeksy_gpw/wig20/ [dostęp: 6.01.2016].

- Riahi-Belkaoui, A., 2004, *Accounting Theory*, Cengage Learning EMEA, London.
- Richardson, S.A., Sloan, R.G., Soliman, M.T., Tuna, I., 2005, *Accrual Reliability, Earnings Persistence and Stock Prices*, *Journal of Accounting and Economics*, vol. 39, no. 3, s. 437–485.
- Schütt, H., 2012, *The Matching Principle: Insights into Earning's Usefulness to Investors*, Working paper.
- Su, S.Y., 2005, *To Match or not to Match*, *The British Accounting Review*, vol. 37, s. 1–27.
- Walińska, E., 2010, *Przychody jako kategoria pomiaru dokonań jednostki – potrzeba nowych rozwiązań*, *Zeszyty Teoretyczne Rachunkowości*, t. 54 (110), Warszawa.
- Walińska, E., *Zakończenie*, w: Walińska, E., Bek-Gaik, B., Gad, J., Rymkiewicz, B., 2015, *Sprawozdawczość przedsiębiorstwa jako narzędzie komunikacji z otoczeniem. Wymiar finansowy i niefinansowy*, Wydawnictwo Uniwersytetu Łódzkiego, Łódź.