

Wpływ projektu IASB „Lepsza komunikacja w sprawozdawczości finansowej” na sprawozdanie finansowe – wybrane zagadnienia

The impact of the IASB project ‘Better communication in financial reporting’ on financial statements – selected issues

MARIUSZ KARWOWSKI*

Streszczenie

Cel: Celem artykułu jest wskazanie możliwego wpływu projektu IASB „Lepsza komunikacja w sprawozdawczości finansowej” na prezentację i ujawnianie informacji w sprawozdaniu finansowym.

Metodyka/podejście badawcze: Z jednej strony dokonano przedstawienia obecnego stanu faktycznego (podstawą był wskazany projekt), z drugiej strony sformułowano sądy wartościujące odnoszące się do proponowanych zmian. Badaniem empirycznym, które oparto na analizie zawartości, objęto podmioty wchodzące w skład WIG30.

Wyniki: Stwierdzono, że projekt „Lepsza komunikacja w sprawozdawczości finansowej”, w szczególności IFRS X, przede wszystkim wpłynie na wybór układu prezentacji kosztów w kategorii operacyjnej sprawozdania z zysków lub strat, jak również ujawnianie wskaźników wyników kierownictwa.

Originalność/wartość: Próba wskazania możliwego wpływu prezentowanego projektu IASB, dotychczas nieeksplorowanego pod tym kątem, na prezentację i ujawnianie informacji w sprawozdaniu finansowym.

Słowa kluczowe: podstawowe sprawozdania finansowe, prezentacja, informacja dodatkowa, ujawnianie, taksonomia, MSSF.

Abstract

Purpose: The purpose of the article is to indicate the possible impact of the IASB project ‘Better communication in financial reporting’ on the presentation and disclosure of information in financial statements.

Methodology/approach: On the one hand, the current state is presented (the basis was the project ‘Better communication in financial reporting’); on the other hand, value judgments were formulated regarding the proposed changes. The empirical study, which was based on content analysis, covered entities included in the WIG30.

Findings: ‘Better communication in financial reporting’, in particular, IFRS X, will primarily affect the choice of the classification of expenses in the operating category of the profit or loss statement, as well as disclosure of management performance measures.

* Dr hab. Mariusz Karwowski, prof. SGH, Szkoła Główna Handlowa w Warszawie, Katedra Rachunkowości Menedżerskiej, <https://orcid.org/0000-0003-1301-5888>, mkarwo@sgh.waw.pl

Originality/value: The indication of the possible impact of the project 'Better communication in financial reporting' on the presentation and disclosure of information in the financial statements, which is unexplored so far.

Keywords: primary financial statements, presentation, notes, disclosure, taxonomy, IFRS.

Wprowadzenie

Sprawozdanie finansowe wciąż pozostaje najważniejszym źródłem informacji finansowych, umożliwiającym bezpieczne inwestowanie w papiery wartościowe. W celu zwiększenia użyteczności tych informacji i poprawy sposobu ich przekazywania użytkownikom sprawozdań finansowych, Rada Międzynarodowych Standardów Rachunkowości (IASB) realizuje projekt pod tytułem „Lepsza komunikacja w sprawozdawczości finansowej”.

Celem artykułu jest wskazanie możliwego wpływu projektu IASB „Lepsza komunikacja w sprawozdawczości finansowej” na prezentację i ujawnianie informacji w sprawozdaniu finansowym. Szczególną uwagę w artykule poświęcono dwóm zagadnieniom: projektowi Międzynarodowego Standardu Sprawozdawczości Finansowej X (IFRS X) „Ogólna prezentacja i ujawnienia” (układowi sprawozdania z zysków lub strat oraz ujawnianiu informacji o nietypowych przychodach i kosztach, jak również wskaźnikach wyników działalności – *management performance measures*) oraz ściśle z nim związanej taksonomii MSSF. W związku z realizacją założonego celu sformułowano tezę, zgodnie z którą IFRS X wpłynie na układ prezentacji kosztów w sprawozdaniu z zysków lub strat, jak również przyczyni się do ujawniania informacji o wskaźnikach wyników kierownictwa. W artykule z jednej strony dokonano przedstawienia stanu faktycznego (podstawą był projekt „Lepsza komunikacja w sprawozdawczości finansowej”), z drugiej strony sformułowano sądy wartościujące odnoszące się do proponowanych zmian. Badaniem empirycznym, które oparto na analizie zawartości, tj. metodzie badawczej polegającej na wyciąganiu wniosków na podstawie analizowanych tekstów, z uwzględnieniem kontekstu ich użycia, objęto podmioty wchodzące w skład WIG30.

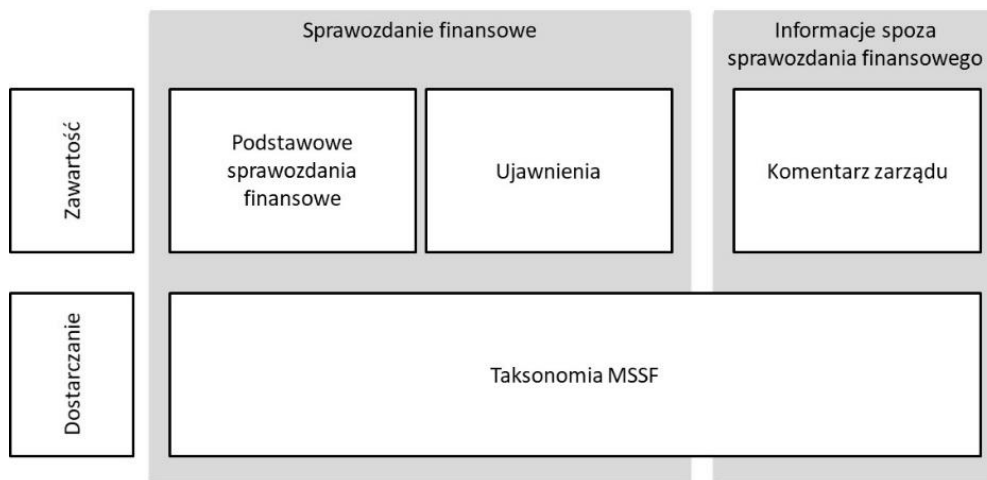
Artykuł rozpoczyna się od wprowadzenia do istoty projektu „Lepsza komunikacja w sprawozdawczości finansowej” oraz dotychczasowych badań w tym zakresie. Następnie przedstawione zostały zasady prezentacji i ujawniania informacji w sprawozdaniu finansowym w świetle nowego IFRS X oraz założenia taksonomii MSSF. W końcowej części artykułu zaprezentowano metodę, próbę badawczą i wyniki badania empirycznego.

Poprawa zawartości sprawozdań finansowych od lat jest szczególnie ważna w rachunkowości finansowej. Na tym tle oryginalność artykułu przejawia się przede wszystkim w próbie wskazania możliwego wpływu scharakteryzowanego projektu IASB, dotychczas nieeksplorowanego pod tym kątem, na prezentację i ujawnianie informacji w sprawozdaniu finansowym.

1. Istota projektu „Lepsza komunikacja w sprawozdawczości finansowej” oraz dotychczasowe badania w tym zakresie

Omawiany projekt skoncentrowany jest na poprawie prezentacji i ujawniania informacji w sprawozdaniu finansowym. Rysunek 1 ilustruje zachodzące interakcje i rozróżnienie podprojektów w ramach tego projektu.

Rysunek 1. Interakcja i rozróżnienie podprojektów



Źródło: opracowanie własne na podstawie (IASB, 2018, pkt 50).

Podprojekty dotyczące podstawowych sprawozdań finansowych, ujawnień i komentarza zarządu mają na celu ustalenie informacji niezbędnych użytkownikom oraz zbadanie sposobów, w jakie można je zapewnić (lub zapewnić w bardziej efektywny sposób), aby ułatwić ich identyfikację i zrozumienie. Te trzy podprojekty koncentrują się na zawartości informacji, a nie na ich dostarczaniu. Taksonomia MSSF nie zawiera wytycznych dotyczących treści informacji finansowych. Celem tego podprojektu jest raczej ulepszenie sposobu, w jaki informacje finansowe mogą być dostarczane użytkownikom sprawozdań finansowych, tj. przy wykorzystaniu formy elektronicznej. Taksonomia MSSF, która stanowi słownik pojęć (haseł) poszczególnych pozycji każdego ustrukturyzowanego sprawozdania finansowego¹, nie odnosi się do konkretnego obszaru sprawozdawczości finansowej, ale umożliwia elektroniczne znakowanie podstawowych sprawozdań finansowych, informacji dodatkowej oraz informacji spoza sprawozdania finansowego, takich jak komentarz zarządu (IASB, 2018, pkt. 52, 54).

¹ <https://www.ifrs.org/issued-standards/ifrs-taxonomy/> (dostęp 21.07.2021), por. <https://www.esma.europa.eu/document/esma-esef-taxonomy-2020> (dostęp 21.07.2021).

Warto zwrócić uwagę, że próby zmiany sposobu prezentacji i ujawniania informacji w sprawozdaniu finansowym według MSSF, w celu zwiększenia jego użyteczności, dokonywane są od wielu lat. Przykładem jest dokument do dyskusji pt. *Preliminary Views on Financial Statement Presentation* z 2008 r. (IASB, 2008), który został rozwinięty w MSSF X „Prezentacja sprawozdań finansowych”². Zgodnie z MSSF X (pkt 62) informacje o aktywach, zobowiązaniach, kapitale własnym, przychodach, kosztach i przepływach pieniężnych powinny być prezentowane w sprawozdaniu finansowym w sekcjach przedstawionych poniżej (por. Gierusz, 2010, s. 51–52; Karwowski, 2018, s. 176–180):

- a) gospodarczej, zawierającej dwie kategorie: operacyjną, z wyszczególnieniem subkategorii finansów operacyjnych, oraz inwestycyjną;
- b) finansującej, zawierającej dwie kategorie: zobowiązań i kapitału własnego;
- c) podatku dochodowego;
- d) działalności zaniechanej;
- e) transakcji dotyczących wielu kategorii.

W kontekście projektu IASB z 2008 roku B. Bek-Gaik (2012, s. 138–139) odniosła się do sprawozdania z zysków lub strat oraz innych całkowitych dochodów, podkreślając, że zasada spójności i dezagregacji stanowi podstawę jego sporządzania, w ten sposób umożliwiając użytkownikom ocenę przyszłych przepływów pieniężnych. Jednostka miała klasyfikować każdy przychód i koszt ujmowany w zysku lub stracie do sekcji, kategorii i subkategorii, w sposób, który jest spójny z klasyfikacją odpowiednich aktywów i zobowiązań w sprawozdaniu z sytuacji finansowej oraz z odpowiednimi przepływami finansowymi w sprawozdaniu z przepływów pieniężnych. Projekt obowiązywał jednostkę do prezentowania oddzielnie istotnej transakcji lub zdarzenia, które jest nietypowe i występuje nieregularnie, przy czym jednostka nie mogła stosować terminu „zyski lub straty nadzwyczajne”.

W ramach rozważań odnośnie do projektu z 2008 roku E. Walińska i B. Bek-Gaik (2012, s. 42–43) odniosły się do problemu prezentacji informacji w sprawozdaniu z sytuacji finansowej (bilansie), uznając, że zmiany jego struktury i formy zmierzają w kierunku ograniczenia polityki prezentacji informacji. Mimo takiego kierunku modyfikacji bilansu, który określiły mianem rewolucji, wykluczyły możliwość osłabienia jego rangi, stwierdzając, że pozostanie fundamentem modelu sprawozdawczości, bez względu na ostateczne rozstrzygnięcia.

J. Gierusz (2012, s. 77–78) uznał dążenie do ujednoczenia formuły sprawozdania finansowego za czynnik wyznaczający kierunek przekształceń rachunkowości, również podkreślając dezagregację i spójność, dwa zasadnicze założenia projektu z 2008 roku. Zgodnie z pierwszym z nich, informacje zawarte w sprawozdaniu

² Ponad 10 lat temu toczyły się prace nad poprzednim IFRS X, który dla odróżnienia został w artykule określony jako MSSF X, z uwagi na występowanie ogólnie dostępnego tłumaczenia na język polski.

finansowym powinny być tak strukturyzowane, aby zapewnić użytkownikowi ocenę kwot, horyzontu czasowego oraz stopnia niepewności przyszłych przepływów pieniężnych. Spójność oznacza istnienie współzależności między pozycjami poszczególnych sprawozdań, ich wzajemne wspieranie się i uzupełnianie. Zgodnie z tą cechą, informacje przedstawia się w sposób pozwalający uchwycić związki, w ramach sekcji i kategorii, istniejące pomiędzy poszczególnymi sprawozdaniami finansowymi.

Na temat projektu „Lepsza komunikacja w sprawozdawczości finansowej” dotychczas nie pojawiło się wiele publikacji. K.M. Baksaas i T. Stenheim (2019, s. 5) wskazali jako uzasadnienie potrzeby zmian publikacje Grant Thornton i KPMG, zatytułowane odpowiednio *Opowiadając swoją historię* i *Miejsce do poprawy*. Ich zdaniem, biorąc to pod uwagę, IASB uznała, że problem prezentacji i ujawniania informacji ma duże znaczenie, określając swój projekt jako jeden z głównych tematów jej prac w najbliższych latach. Zdaniem C. Abad i in. (2020, s. 3) u podstaw tego projektu leży przekonanie inwestorów, że sprawozdania finansowe są często źle prezentowane, co utrudnia im znalezienie przydatnych informacji oraz oznacza dużą pracochłonność. Z kolei H. Elkins i G. Entwistle (2018, s. 81) zwrócili uwagę, że obszar jest rozległy, złożony i wielowymiarowy. Angażuje interesariuszy (użytkowników, audytorów), którzy mogą mieć odmienne poglądy na problemy występujące w rachunkowości i ich rozwiązanie, a głównym zadaniem organów wydających standardy rachunkowości jest skuteczność sprawozdań finansowych (por. Bakarich i in., 2019, s. 70; Pieters, 2019, s. 595; Saha, Bose, 2021, s. 5). Według P. Sweet (2021) sugerowane zasady efektywnej komunikacji obejmują m.in. dostosowanie informacji do okoliczności w jakich znajduje się przedsiębiorstwo, wybór odpowiedniego formatu do rodzaju dostarczanych informacji, unikanie powielania oraz zwiększenie porównywalności informacji między spółkami i okresami sprawozdawczymi, bez narażania użyteczności. Podobnie IASB (2017, s. 4) podkreśliła, że skuteczne przekazywanie informacji w sprawozdaniach finansowych może przyczynić się do lepszych decyzji inwestycyjnych i niższego kosztu kapitału dla przedsiębiorstw. Natomiast sprawozdania finansowe stają się bardziej czytelne i zrozumiałe, jeżeli firmy określają, jakie informacje są przydatne dla ich inwestorów, nadając im odpowiedni priorytet i przedstawiając je w jasny i prosty sposób. W niektórych przypadkach skutkuje to umieszczeniem przez spółki dodatkowych informacji przydatnych dla inwestorów, a w innych usuwaniem informacji nieistotnych. Biorąc to pod uwagę, P. Clark (2017, s. 109) uznał, że projekt IASB powinien stać się tematem centralnym, jednak nie w celu ograniczenia dostarczanych informacji, ani ich drastycznego zwiększania, ale upewnienia się, że firmy wykorzystują sprawozdania finansowe, aby lepiej opowiedzieć swoją historię.

2. Prezentacja i ujawnianie informacji w sprawozdaniu finansowym według IFRS X

2.1. Struktura sprawozdania finansowego

IFRS X (pkt 1) określa ogólne i szczegółowe wymogi dotyczące prezentacji i ujawniania informacji w sprawozdaniu finansowym, zapewniającym przydatne informacje, które wiernie odzwierciedlają aktywa, zobowiązania, kapitał własny, przychody i koszty jednostki sprawozdawczej³. Powyższe informacje mają być użyteczne przy ocenie (IFRS X, pkt 19):

- perspektyw wpływów pieniężnych netto do jednostki;
- staranności w zarządzaniu przez kierownictwo (*stewardship*) powierzonymi mu zasobami ekonomicznymi jednostki.

Pełne sprawozdanie finansowe (w tym informacje porównawcze) sporządzane jest co najmniej raz do roku (IFRS X, pkt 31) według struktury pokazanej w tabeli 1.

Tabela 1. Struktura sprawozdania finansowego według MSSF

Aspekt	Uszczegółowienie		
Informacje wyraźnie eksponowane i powtarzane	<ol style="list-style-type: none"> 1. Nazwa jednostki sprawozdawczej lub inne dane identyfikacyjne, jak również wszelkie zmiany tych danych od zakończenia poprzedniego okresu sprawozdawczego. 2. Stwierdzenie, czy sprawozdanie finansowe dotyczy pojedynczej jednostki, czy grupy kapitałowej 3. Data zakończenia okresu sprawozdawczego lub okresu objętego sprawozdaniem finansowym 4. Waluta prezentacji 5. Poziom zaokrągłeń, które zastosowano dla kwot w sprawozdaniu finansowym 		
Podstawowe sprawozdania finansowe prezentowane w sposób równie wyrazisty	<ol style="list-style-type: none"> 1. Przegląd aktywów, zobowiązań, kapitału własnego, przychodów, kosztów i przepływów pieniężnych jednostki 2. Porównanie między jednostkami i między okresami sprawozdawczymi tej samej jednostki 3. Identyfikacja pozycji lub obszarów, o których użytkownicy mo- 	<ol style="list-style-type: none"> 1. Sprawozdanie (sprawozdania) z zysków lub strat i innych całkowitych dochodów 2. Sprawozdanie z sytuacji finansowej 	<ol style="list-style-type: none"> 1. Sprawozdanie z zysków lub strat 2. Sprawozdanie prezentujące całkowite dochody
			<p>Jeżeli jednostka stosuje zasady (politykę) rachunkowości retrospektywnie lub dokonuje retrospektywnego przekształcenia lub przeklasyfikowania pozycji – dodatkowo sprawozdanie z sytuacji finansowej na początek poprzedniego okresu</p>

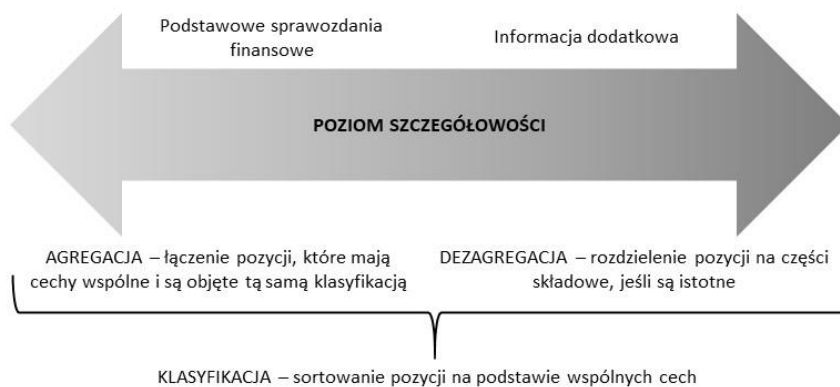
³ Natomiast wymogi dotyczące ujmowania, wyceny, prezentacji i ujawniania informacji dotyczących określonych transakcji i innych zdarzeń określają inne standardy MSSF (IFRS X, pkt 4).

Aspekt	Uszczegółowienie	
	gą poszukiwać dodatkowe informacje	3. Sprawozdanie ze zmian w kapitale własnym 4. Sprawozdanie z przepływów pieniężnych
Informacja dodatkowa	1. Dalsze informacje niezbędne do zrozumienia pozycji zawartych w podstawowych sprawozdaniach finansowych.	– Uszczegółowienie pozycji prezentowanych w podstawowych sprawozdaniach finansowych – Opis rodzaju pozycji zawartych w podstawowych sprawozdaniach finansowych – Informacje o metodach, założeniach i osądach zastosowanych przy ujmowaniu i wycenie pozycji zawartych w podstawowych sprawozdaniach finansowych
	2. Uzupelnienie podstawowych sprawozdań finansowych o inne informacje, które są niezbędne do osiągnięcia celu sprawozdania finansowego.	– Informacje o charakterze i zakresie nieujętych aktywów, zobowiązań, kapitału własnego, przychodów i kosztów jednostki (elementy sprawozdania finansowego) – Informacje o narażeniu jednostki na różnego rodzaju ryzyko, takie jak ryzyko rynkowe lub ryzyko kredytowe, wynikające zarówno z ujętych, jak i nieujętych elementów sprawozdania finansowego

Źródło: opracowanie własne na podstawie (IFRS X, pkt. 10–11, 13–15, 18, 20–21, 96, B3–B4).

Istotą podstawowych sprawozdań finansowych i informacji dodatkowej jest założenie, że ich zakres informacyjny może się różnić, co zilustrowano na rysunku 3.

Rysunek 3. Zakres informacyjny sprawozdania finansowego



ZASADY AGREGACJI I DEZAGREGACJI*

1. Klasyfikacja i łączenie pozycji na podstawie wspólnych cech, np. rodzaj, funkcja, podstawa wyceny.
2. Brak agregacji, jeśli pozycje nie mają wspólnych cech.
3. Agregacja i dezagregacja nie mogą przesłaniać przydatnych informacji ani zmniejszać zrozumiałości prezentowanych lub ujawnianych informacji.

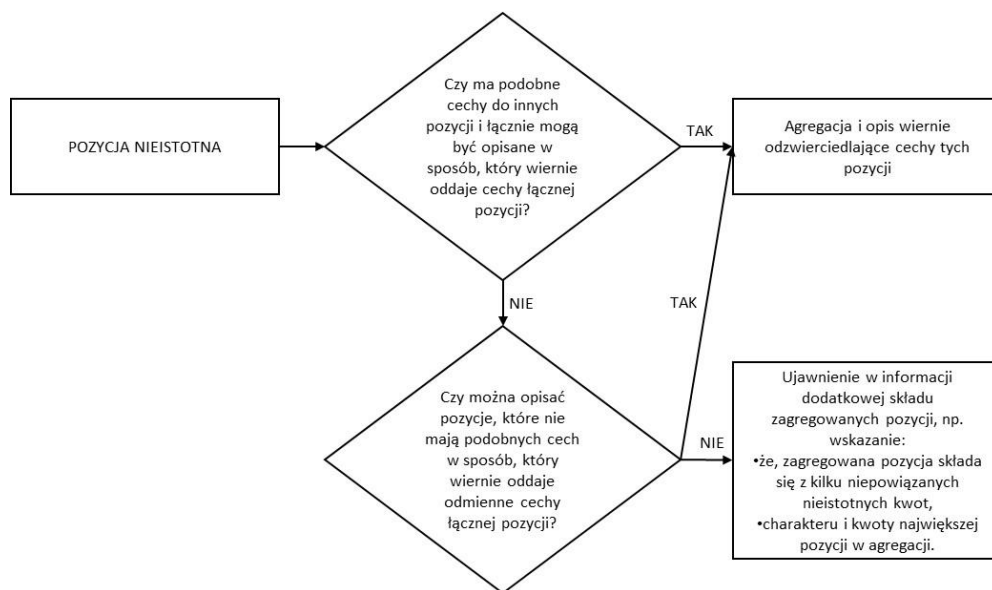
* O ile nie zastąpiłyby to wymogów dotyczących agregacji lub dezagregacji określonych w standardach MSSF.

Źródło: opracowanie własne na podstawie (IFRS X, pkt 23, appendix A).

Zadaniem podstawowych sprawozdań finansowych jest dostarczenie uporządkowanego podsumowania, zapewniającego porównywalność informacji, co może prowadzić do łączenia w grupy istotnych pozycji o różnych cechach. Jednak informacje zagregowane i prezentowane w jednej pozycji podstawowego sprawozdania finansowego powinny mieć co najmniej jedną cechę wspólną, inną niż spełnienie definicji elementu sprawozdania finansowego (IFRS X, pkt. B6, B8). Natomiast w informacji dodatkowej pozycje o odmiennych cechach należy rozdzielić na komponenty, jeżeli uzyskane w ten sposób informacje są istotne (IFRS X, pkt B9). W celu zapewnienia spójności w podstawowych sprawozdaniach finansowych zamieszczane są odsyłacze do wszelkich odnośnych informacji dodatkowych (IFRS X, pkt 97).

Opis pozycji w podstawowych sprawozdaniach finansowych lub informacji dodatkowej powinien wiernie odzwierciedlać jej cechy (IFRS X, pkt 26). Jednak łączenie i oznaczanie jako „inne” pozycji nieistotnych, które nie mają cech wspólnych, nie odzwierciedla wiernie tych pozycji bez dodatkowych informacji. Dlatego, aby wiernie odzwierciedlić zagregowane pozycje, należy wykonać kroki zilustrowane na rysunku 4.

Rysunek 4. Kroki prowadzące do opisu skutkującego wiernym odzwierciedleniem



Źródło: opracowanie własne na podstawie (IFRS X, pkt. 27–28).

W zakresie IFRS X na dalszą uwagę zasługują sprawozdanie z zysków lub strat oraz informacja dodatkowa.

2.2. Sprawozdanie z zysków lub strat

IFRS X wymaga prezentacji minimalnego zakresu pozycji (*line items*) i sum częściowych (*subtotals*) w sprawozdaniu z zysków lub strat⁴. Dodatkowe pozycje (m.in. poprzez dezagregację wymaganych minimalnych pozycji), nagłówki i sumy częściowe są prezentowane, jeżeli jest to przydatne dla zrozumienia finansowego wyniku działalności (IFRS X, pkt 42). Na rysunku 5 przedstawiono sprawozdanie z zysków lub strat w podziale na kategorie⁵.

Rysunek 5. Sprawozdanie z zysków lub strat w podziale na kategorie

Przychody	X	Działalność operacyjna
Koszty operacyjne	(X)	
Zysk lub strata operacyjna	X	
Udział w zysku lub stracie zintegrowanych jednostek stowarzyszonych i wspólnych przedsięwzięć	X	Zintegrowane jednostki stowarzyszone i wspólne przedsięwzięcia
Zysk lub strata operacyjna oraz zysk lub strata z tytułu zintegrowanych jednostek stowarzyszonych i wspólnych przedsięwzięć	X	
Udział w zysku lub stracie niezintegrowanych jednostek stowarzyszonych i wspólnych przedsięwzięć	X	Działalność inwestycyjna
Wynik z inwestycji	X	
Zysk lub strata przed finansowaniem i opodatkowaniem	X	
Przychody z odsetek od środków pieniężnych i ich ekwiwalentów	X	Działalność finansowa
Koszty z działalności finansowej	X	
Odwroćenie dyskonta od zobowiązań emerytalnych i rezerw	X	
Zysk lub strata przed opodatkowaniem	X	

Kategoria operacyjna obejmuje przychody i koszty: <ul style="list-style-type: none"> z podstawowego zakresu działalności, niezaliczone do innych kategorii (kategoria domyślna).
Kategoria obejmuje udział w zyskach lub stratach tych jednostek stowarzyszonych i wspólnych przedsięwzięć rozliczanych metodą praw własności, których działalność jest integralną częścią podstawowego zakresu działalności, tj. zwrot nie jest generowany indywidualnie i w dużej mierze niezależnie od innych aktywów.
Kategoria inwestycyjna obejmuje zwrot z aktywów (za wyjątkiem przychodów i kosztów z tytułu środków pieniężnych i ich ekwiwalentów), generowany indywidualnie i w dużej mierze niezależnie od innych aktywów (np. z tytułu nieruchomości inwestycyjnych lub akcji innych przedsiębiorstw), w szczególności: <ul style="list-style-type: none"> przychody i koszty z inwestycji, w tym niezintegrowanych jednostek stowarzyszonych i wspólnych przedsięwzięć, koszty przyrostowe z inwestycji, tj. koszty, których jednostka nie poniosłaby, gdyby nie dokonano inwestycji.
Kategoria finansowa obejmuje przychody i koszty związane z utrzymaniem lub wykorzystaniem zasobów pochodzących od podmiotu zapewniającego finansowanie, przy założeniu, że zasób zostanie zwrócony oraz uiszczono obciążenie finansowe, które jest uzależnione od kwoty zobowiązania i czasu jego trwania, w szczególności przychody i koszty z tytułu: <ul style="list-style-type: none"> środków pieniężnych i ich ekwiwalentów, zobowiązań wynikających z działalności finansowej, np. kredytów bankowych lub zobowiązań z tytułu leasingu, odsetek od innych zobowiązań, np. odwróćenie dyskonta związanego z zobowiązaniami.

Źródło: opracowanie własne na podstawie (IFRS X, pkt. 45–47, 49–50, 53–55, appendix A, *Snapshot*, s. 4–5).

⁴ IFRS X nie wprowadza istotnych zmian do innych całkowitych dochodów.

⁵ Nie wszystkie pozycje są wymagane i zostały uwzględnione w celach ilustracyjnych.

Zgodnie z IFRS X przychody i koszty należy zaklasyfikować do odpowiedniej kategorii⁶ sprawozdania z zysków lub strat (nie ma obowiązku oznaczania kategorii) oraz zaprezentować sumy częściowe między tymi kategoriami. Poszczególne kategorie i sumy częściowe (*Snapshot*, s. 4):

- odzwierciedlają inny aspekt wyniku finansowego przedsiębiorstwa;
- dostarczają przydatnych informacji inwestorom;
- tworzą spójną strukturę tego sprawozdania, zwiększając jego porównywalność między jednostkami.

Jednak zastosowanie przedstawionych definicji kategorii dla przedsiębiorstw, które zapewniają klientom finansowanie lub inwestują w ramach podstawowego zakresu działalności⁷ nie dostarczyłoby przydatnych informacji, ponieważ niektóre przychody i koszty związane z podstawowym zakresem działalności nie zostałyby zaklasyfikowane do kategorii operacyjnej, np. koszty odsetek w banku zostałyby zaklasyfikowane do kategorii finansowej. W rezultacie banki nie byłyby w stanie zaprezentować sumy częściowej wyniku z tytułu odsetek w ramach kategorii operacyjnej. Dlatego, aby uwzględnić przychody i koszty z podstawowego zakresu działalności w wyniku operacyjnym, niektóre przedsiębiorstwa, np. banki, ubezpieczyciele i fundusze inwestycyjne powinny klasyfikować przychody i koszty do kategorii operacyjnej, które w innym przypadku zostałyby zaliczone do kategorii inwestycyjnej lub finansowej (*Snapshot*, s. 4, 7), co zilustrowano na rysunku 6.

W zakresie wyjątku 1, ustalenie, czy przychody i koszty z inwestycji powstają w trakcie podstawowego zakresu działalności jest kwestią osądu⁸. Ogólnie rzecz biorąc, inwestycje zostały dokonane w trakcie takiej działalności, jeśli zwroty z nich są ważnym wskaźnikiem wyniku operacyjnego. Do przykładów podmiotów, które dokonują inwestycji w ramach podstawowego zakresu działalności należą (IFRS X, pkt B27): jednostki inwestycyjne w rozumieniu MSSF 10, spółki zajmujące się nieruchomościami inwestycyjnymi, ubezpieczyciele.

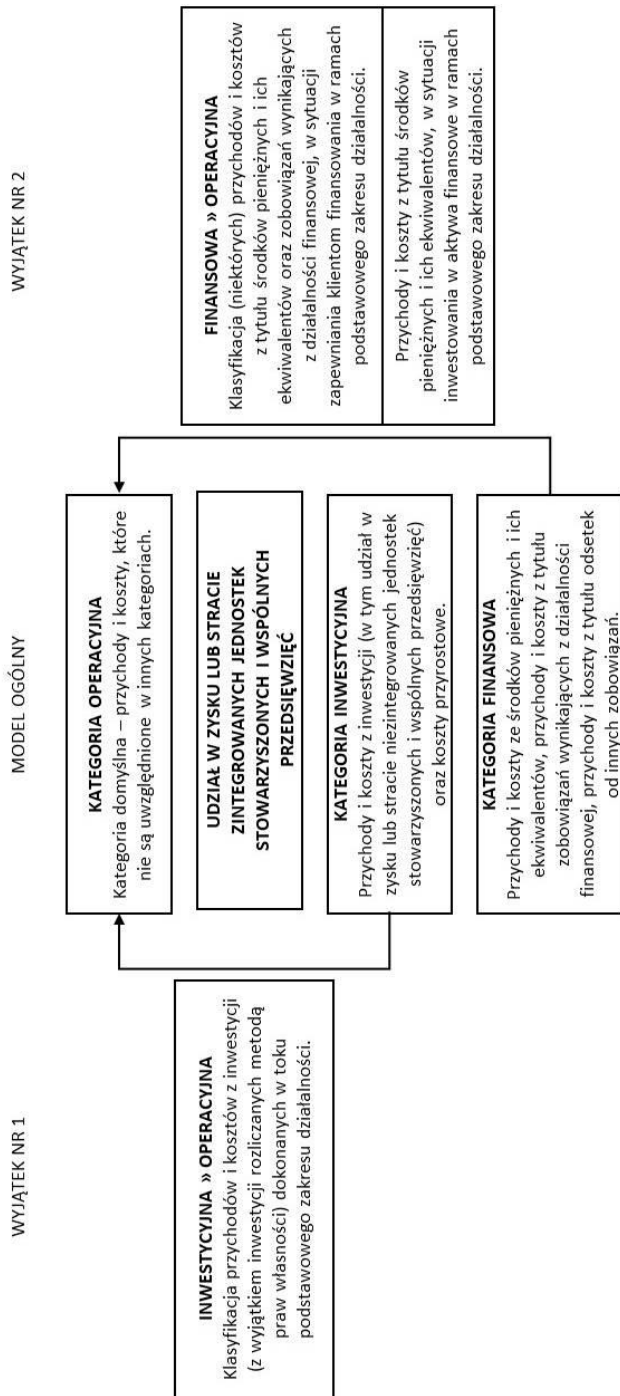
Podobnie, w zakresie wyjątku 2, kwestią osądu jest ustalenie, czy do podstawowego zakresu działalności należy zapewnianie klientom finansowania. Ogólnie rzecz biorąc, tak się dzieje, jeśli różnica między przychodami z tytułu odsetek a powiązаныmi kosztami odsetkowymi jest ważnym komponentem wyniku operacyjnego. Do przykładów podmiotów, które zapewniają klientom finansowanie w ramach podstawowego zakresu działalności należą (IFRS X, pkt B29): banki, podmioty, zapewniające klientom finansowanie zakupu produktów jednostki, leasingodawcy, którzy udzielają leasingu finansowego klientom.

⁶ Trzy kategorie mają identyczną nazwę jak działalności prezentowane w sprawozdaniu z przepływów pieniężnych, jednak ich zawartość może się różnić (*Snapshot*, s. 8).

⁷ Jednostka może również posiadać więcej niż jeden podstawowy zakres działalności, np. produkcja samochodów, przy jednoczesnym zapewnianiu klientom finansowania (IFRS X, pkt B26).

⁸ Na przychody i koszty z inwestycji uzyskiwane w toku podstawowego zakresu działalności może wskazywać wyodrębnienie segmentu zgodnie z MSSF 8 (IFRS X, pkt B31).

Rysunek 6. Kategorie włączone do sprawozdania z zysków lub strat



Źródło: opracowanie własne na podstawie (IFRS X, pkt B24).

2.3. Informacja dodatkowa

Noty w informacji dodatkowej powinny zostać uporządkowane lub zgrupowane w sposób systematyczny. Jest to możliwe poprzez przykładowo (IFRS X, pkt B66):

- a) nadanie priorytetu obszarom działalności, które jednostka uważa za najbardziej przydatne dla zrozumienia jej wyniku finansowego i sytuacji finansowej⁹, np. grupowanie informacji o poszczególnych rodzajach działalności gospodarczej;
- b) grupowanie informacji o pozycjach wycenianych podobnie, takich jak aktywa wyceniane w wartości godziwej lub
- c) zachowanie kolejności pozycji w podstawowych sprawozdaniach finansowych, a mianowicie:
 - i) stwierdzenie zgodności z MSSF (MSR 8),
 - ii) istotne zasady (polityka) rachunkowości (MSR 8),
 - iii) informacje uzupełniające do pozycji prezentowanych w podstawowych sprawozdaniach finansowych, w kolejności, w której poszczególne sprawozdania i zawarte w nich pozycje zostały zaprezentowane oraz
 - iv) inne ujawnienia, w tym:
 - zobowiązania warunkowe (MSR 37) i nieujęte zobowiązania wynikające z zawartych umów,
 - informacje niefinansowe, np. cele i polityka zarządzania ryzykiem finansowym jednostki (MSSF 7).

Jednostka ujawnia w informacji dodatkowej m.in. informacje wymienione w tabeli 2.

Jedną z informacji dodatkowych są nietypowe przychody i koszty, które nie są prezentowane w oddzielnej kategorii sprawozdania z zysków i strat, jak to było w przeszłości w przypadku zysków i strat nadzwyczajnych. Są one prezentowane razem z „typowymi” przychodami i kosztami w odpowiednich kategoriach, zgodnie z ich charakterem, funkcją lub innymi cechami. Natomiast powinny zostać osobno zidentyfikowane i wyjaśnione w informacji dodatkowej (*Snapshot*, s. 10).

⁹ IFRS X nie określa kolejności ani wzoru, w jakim prezentowane są pozycje w sprawozdaniu z sytuacji finansowej, lecz jedynie wymienia pozycje, które mają na tyle odmienny charakter lub funkcję, że uzasadniona jest odrębna prezentacja w sprawozdaniu z sytuacji finansowej. Dodatkowo (IFRS X, pkt 83):

- a) pozycje są uwzględniane, gdy wielkość, charakter lub funkcja pozycji lub agregacja podobnych pozycji sprawia, że oddzielna prezentacja ma znaczenie dla zrozumienia sytuacji finansowej jednostki;
- b) stosowane opisy i kolejność pozycji lub grupy podobnych pozycji mogą być zmieniane w zależności od charakteru jednostki i jej transakcji, aby dostarczyć informacji, które są przydatne do zrozumienia sytuacji finansowej jednostki, np. instytucja finansowa może zmienić opisy, aby dostarczyć informacje, które są przydatne dla działalności instytucji finansowej.

Tabela 2. Wybrane informacje ujawniane w informacji dodatkowej

Aspekt	Informacje porządkowe	Nietypowe przychody i koszty	Wskaźniki dotyczące wyników działalności
Definicja	<p>Informacje, które nie są ujawniane gdzie indziej w publikowanych informacjach, lecz są potrzebne do zrozumienia sprawozdania finansowego</p>	<p>Przychody i koszty o ograniczonej war- tości predykcyjnej, która występuje, gdy można racjonalnie oczekiwać, że przy- chody lub koszty o podobnym rodzaju i kwocie nie będą występowały w ciągu kilku kolejnych rocznych okresów sprawo- zdawczych</p>	<p>Sumy cząstkowe przychodów i kosztów, które:</p> <ul style="list-style-type: none"> a) są wykorzystywane w publicznych komunikatach poza sprawozdaniem fi- nansowym b) uzupełniają sumy lub sumy cząstko- we określone w standardach MSSF c) komunikują użytkownikom sprawo- zdań finansowych pogląd kierownic- twa na pewien aspekt wyniku finan- sowego
Ujawnienia	<ol style="list-style-type: none"> 1. Siedziba i forma prawna jednostki, kraj rejestracji oraz adres siedziby (lub podstawowego miejsca prowa- dzenia działalności, jeżeli nie są one tożsame) 2. Opis charakteru oraz podstawowego zakresu działalności jednostki. 3. Nazwa jednostki dominującej i jed- nostki dominującej najwyższego szczebla grupy 4. Jeśli jest to jednostka o ograniczonym czasie trwania, informacje dotyczące długości tego okresu 	<ol style="list-style-type: none"> 1. Kwota każdej pozycji nietypowych przychodów lub kosztów ujętych w okresie sprawozdawczym 2. Słowny opis transakcji lub innych zdarzeń, które doprowadziły do po- wstania tej pozycji oraz dlaczego oczekuje się, że przychody lub koszty o podobnym rodzaju i kwocie nie będą występowały w ciągu kilku kolejnych rocznych okresów sprawozdawczych 3. Pozycja (pozycje) w sprawozdaniu z zysków lub strat, w której ujęto każdą pozycję dotyczącą nietypowych przychodów lub kosztów 4. Analiza kosztów w układzie porów- nawczym, gdy jednostka prezentuje koszty w układzie kalkulacyjnym sprawozdania z zysków lub strat 	<p>Opis przyczyny zapewniania poglądu kierownictwa na wyniki (w przypadku każdego wskaźnika), w tym:</p> <ul style="list-style-type: none"> a) obliczenie wskaźnika (stosowane zasa- dy, podstawy, konwencje, reguły i prak- tyki) b) wyjaśnienie sposobu dostarczenia użytecznych informacji o wynikach jednostki c) uzgodnienie wskaźnika z sumą cząst- kową lub końcową bezpośrednio naj- bardziej porównywalną d) wpływ podatku dochodowego oraz wpływ na udziały niekontrolujące dla każdej pozycji ujawnianej w wyma- ganim uzgodnieniu e) sposób ustalenia efektu podatkowego

Aspekt	Informacje porządkowe	Nietypowe przychody i koszty	Wskaźniki dotyczące wyników działalności
Inne	Jeśli nie zostały ujawnione gdzie indziej w informacjach publikowanych wraz ze sprawozdaniem finansowym	Przychody i koszty z tytułu okresowej ponownej wyceny pozycji wycenianych według wartości bieżącej będą zmieniać się z okresu na okres i zwykle nie powinny być klasyfikowane jako nietypowe	Takie wskaźniki mogą być przydatne, ponieważ zapewniają wgląd w sposób, w jaki kierownictwo postrzega wyniki finansowe, sposób zarządzania i trwałość jej wyników

Źródło: opracowanie własne na podstawie (IFRS X, pkt 99–103, 106, B84, appendix A, *Snapshot*, s. 12).

Kolejną informacją dodatkową są dane o wszelkich wskaźnikach dotyczących wyników działalności niezdefiniowanych w MSSF (*management performance measures*). Nota powinna zawierać stwierdzenie, że takie wskaźniki zapewniają kierownictwu pogląd na określony aspekt wyniku finansowego jednostki i niekoniecznie są porównywalne ze wskaźnikami o podobnym opisie przedstawionym przez inne jednostki. Jednocześnie do sum częściowych, które nie są miarami wyników zarządzania, należą (IFRS X, pkt 104):

- a) suma końcowa lub częściowa wymagana przez IFRS X;
- b) zysk lub strata brutto ze sprzedaży (*gross profit or loss*) (przychód pomniejszony o koszt sprzedanych produktów/towarów) i podobne sumy częściowe;
- c) zysk lub strata z działalności operacyjnej przed amortyzacją;
- d) zysk lub strata z działalności kontynuowanej;
- e) zysk lub strata przed opodatkowaniem.

3. Taksonomia MSSF

Taksonomia MSSF stanowi system klasyfikacji ujawnień zgodnych z MSSF, który umożliwi znakowanie (tagowanie) elektronicznej wersji sprawozdania finansowego według MSSF¹⁰, a następnie również elektroniczne udostępnianie danych użytkownikom tych informacji (IASB, 2014, pkt 5–6). W tym celu taksonomia:

- wymienia i definiuje konkretne elementy (kody), które można wykorzystać do oznaczania informacji (IASB, 2019, pkt 19);
- wykorzystuje XBRL (*eXtensible Business Reporting Language*), ogólnodostępny i globalny standard oznaczania i wymiany informacji biznesowych (IASB, 2014, pkt 4)¹¹.

Taksonomia MSSF publikowana jest co roku, zwykle w pierwszym kwartale (IASB, 2019, pkt 39). Najnowsza (bieżąca) wersja taksonomii została opublikowana 24.03.2021 roku, według stanu na 1.01.2021 roku. W tabeli 3 zaprezentowano strukturę taksonomii MSSF.

¹⁰ Zgodnie z rozporządzeniem delegowanym Komisji (UE) 2018/815 z dnia 17.12.2018 r. uzupełniającym dyrektywę 2004/109/WE Parlamentu Europejskiego i Rady w odniesieniu do regulacyjnych standardów technicznych dotyczących specyfikacji jednolitego elektronicznego formatu sprawozdawczego, w przypadku, gdy roczne sprawozdania finansowe zawierają skonsolidowane sprawozdania finansowe sporządzone zgodnie z MSSF, emitenci muszą znakować te skonsolidowane sprawozdania finansowe.

¹¹ Aby dostarczać znakowanych informacji użytkownikom sprawozdań finansowych zgodnych z MSSF niezbędna jest technologia XBRL i Inline XBRL (IASB, 2019, pkt 44–46). Jej znajomość nie jest jednak potrzebna do zrozumienia taksonomii MSSF (IASB, 2014, pkt 4).

Tabela 3. Struktura taksonomii MSSF

Części składowe	Źródła	Podejścia do pełnej taksonomii
1. Pełna 2. MŚP 3. Komentarz zarządu 4. Składowe usunięte	1. Ujawnienia 2. Przykłady 3. Powszechna praktyka	1. Według standardów 2. Według sprawozdań finansowych

Źródło: opracowanie własne na podstawie (IASB, 2014, pkt. 7–13, 104; IASB, 2019, pkt 18).

Taksonomia MSSF obejmuje taksonomię (IASB, 2019, pkt 18):

- pełną, dotyczącą sprawozdań finansowych sporządzonych zgodnie z pełnymi MSSF;
- dla MŚP, dotyczącą sprawozdań finansowych sporządzonych zgodnie ze MSSF dla MŚP,
- dla komentarza zarządu;
- usunięte składowe dotychczasowej taksonomii (nieobjęte najnowszą wersją taksonomii).

Taksonomia MSSF oparta jest na następujących źródłach (IASB, 2014, pkt 7–13; por. IASB, 2019, pkt 24, 29):

- wymogi dotyczące prezentacji i ujawniania określone w standardach i wytycznych stosowania (*application guidance*);
- przykłady ilustrujące (*illustrative examples*) i wskazówki dotyczące wdrażania (*implementation guidance*);
- powszechna praktyka, zazwyczaj identyfikowana na podstawie badań empirycznych sprawozdań finansowych sporządzonych zgodnie z MSSF prowadzonych przez zespół zajmujący się taksonomią¹².

Dwa pierwsze wynikają z treści opublikowanych standardów, trzecie stanowi inspirację dla rozbudowy taksonomii, gdyż uwzględnia wspólne rozwiązania stosowane w praktyce.

Do zdefiniowania grup prezentacyjnych¹³ taksonomii można zastosować podejście według (IASB, 2014, pkt 104; por. IASB, 2019, pkt. 30–32, 129):

- standardów (zgodnie z ich kolejnością, tj. MSSF 1 ..., MSR 1 ..., KIMSF 1 ... itd.),
- sprawozdań finansowych (pierwsze grupy prezentacyjne dotyczą MSR 1 i MSR 7, a następnie innych standardów MSSF – informacja dodatkowa)¹⁴.

¹² Chociaż powszechna praktyka jest częścią standardowej taksonomii MSSF, nie oznacza to w żaden sposób, że elementy powszechnej praktyki są obowiązkowymi pozycjami sprawozdawczymi. Nie stanowią również wskazówki, w jaki sposób jednostki powinny stosować MSSF (IASB, 2014, pkt 17).

¹³ Grupom prezentacyjnym przypisuje się rozszerzoną rolę linku (ELR), zawierającego m.in. unikalny sześciocyfrowy numer i etykietę dla grupy (IASB, 2014, pkt 105).

¹⁴ <https://www.ifrs.org/issued-standards/ifrs-taxonomy/ifrs-taxonomy-illustrated/> (dostęp 19.07.2021).

W tym drugim układzie taksonomia ułożona jest zgodnie ze strukturą hierarchiczną, obejmującą podstawowe podsumowania *roll-up*, które opisują, w jaki sposób elementy niższego poziomu (*children*) sumują się lub są odejmowane od siebie w celu uzyskania elementów wyższego poziomu (*parent*). Może to pomóc użytkownikowi lepiej zrozumieć elementy taksonomii MSSF i ich znaczenie (IASB, 2014, pkt 93).

Każdy element taksonomii jest opisany za pomocą określonych właściwości, których opis zawiera tabela 4.

Tabela 4. Właściwości elementów taksonomii MSSF

Elementy	Właściwości
<p>1. Pozycja (<i>line item</i>) – pojedyncze pojęcie z zakresu rachunkowości, np. aktywa, rzeczowe aktywa trwale, opis zasad (polityki) rachunkowości dotyczących dotacji rządowych</p> <p>2. Oś i człon (<i>axis and member</i>) – cecha charakterystyczna pozycji (kategorie informacji i elementy składowe, na które pozycje mogą zostać podzielone). Służą głównie do ujawniania informacji o pozycjach z różnych perspektyw (wymiarów), np. typ, kategoria, klasa, termin zapadalności. Oś obejmuje jeden lub więcej członów i jest zawsze używana razem z pozycją</p> <p>3. Tabela – logiczna kombinacja pozycji, osi i członów</p>	<p>a) Nazwa i identyfikator elementu (<i>element name and element identifier</i>) – znaczniki komputerowe używane do jednoznacznego identyfikowania i oznaczania danych. Celem nazwy elementu jest oznaczenie ujawnienia czymś, co odróżnia jedno pojęcie od drugiego, jest powszechnie uznawane i możliwe do odczytania przez komputer, np. <i>ifrs-full: DisposalsPropertyPlantAndEquipment</i> Identyfikator elementu jest używany do odwołania się do elementu, ale nie do jego oznaczenia, np. <i>ifrs-full_DisposalsPropertyPlantAndEquipment</i></p> <p>b) Etykieta elementu (<i>element label</i>) lub etykieta standardowa (<i>standard label</i>) – czytelna dla człowieka nazwa odzwierciedlająca znaczenie rachunkowe elementu, np. rzeczowe aktywa trwale</p> <p>c) Typ elementu (<i>element type</i>) – używany do opisu dozwolonych wartości danych, tj. wartość pieniężna (format wyświetlania: X dodatni, (X) ujemny), na akcję (X, XX), liczba akcji (<i>shares</i>), procent (X, XX), wartość dziesiętna (X, XX), liczba, która nie jest wyrażona w określonej jednostce (X, XX), powierzchnia, data (yyyy-mm-dd), tekst, czyli ciąg znaków alfanumerycznych (<i>Text</i>), blok tekstu (<i>Text block</i>)</p> <p>d) Inne atrybuty (<i>element properties</i>):</p> <ul style="list-style-type: none"> – okres – czas trwania (<i>duration</i>), moment (<i>instant</i>), – saldo – debet, kredyt

Źródło: opracowanie własne na podstawie (IASB, 2014, *at a glance*, pkt. 31, 60, 64, 72; IASB, 2019, pkt. 54, 57, 63–64, 67, 89, 99, 123).

Aby zapewnić dodatkowe informacje o elementach, do taksonomii MSSF włączono etykietę dokumentacji (*documentation label*), czyli definicję elementu oraz odniesienie (*reference*). Dany element powinien zawierać etykietę dokumentacji, jeżeli może występować niepewność co do sposobu przypisania do niego ujawnienia. Dalsze wyjaśnienia występują w formie odniesień (IASB, 2014, pkt 78; IASB, 2019, pkt 104).

Tabela 5 zawiera przykład dla dwóch pozycji: długoterminowe rezerwy na świadczenia pracownicze oraz zysk (strata) z działalności operacyjnej.

Tabela 5. Przykład opisu pozycji wymienionych w taksonomii MSSF

Pozycja	Długoterminowe rezerwy na świadczenia pracownicze	Zysk (strata) z działalności operacyjnej
Część składowa	Taksonomia pełna	Taksonomia pełna
Nazwa elementu	<i>Noncurrent Provisions For Employee Benefits</i>	<i>Profit/Loss From Operating Activities</i>
Etykieta w języku polskim	Długoterminowe rezerwy na świadczenia pracownicze	Zysk (strata) z działalności operacyjnej
Etykieta w języku angielskim	<i>Non-current provisions for employee benefits</i>	<i>Profit (loss) from operating activities</i>
Typ	Pieniężny	Pieniężny
Inne atrybuty (okres, saldo)	Moment, kredyt	Czas trwania, kredyt
Etykieta dokumentacji	Kwota długoterminowych rezerw na świadczenia pracownicze	Zysk (strata) z działalności operacyjnej jednostki
Odniesienie	MSR 1, pkt 78 d Ujawnienia	MSR 1, pkt 85 Powszechna praktyka, MSR 32, IE33 Przykład

Źródło: opracowanie własne na podstawie (IASB, 2014; IASB, 2019).

Dana jednostka może prezentować swoje sprawozdanie finansowe na różne sposoby¹⁵, dlatego taksonomia MSSF nie powinna być interpretowana jako dostarczająca instrukcji lub wskazówek dotyczących sposobu prezentacji podstawowych sprawozdań finansowych przez jednostkę. Zatem jest mało prawdopodobne, aby taksonomia MSSF dokładnie pokrywała się ze sprawozdaniami określonej jednostki (IASB, 2014, pkt 144). Rolą taksonomii jest jedynie umożliwienie ustrukturyzowanego opisu tej treści, ponieważ sprawozdanie finansowe jest określane wyłącznie przez standardy MSSF. W przypadku ujawnień nieobjętych taksonomią MSSF, możliwe jest rozszerzenie (tj. dodanie) wykazu haseł (*extension*) w niej zawartych przez jednostkę sprawozdawczą lub organ regulacyjny (IASB, 2014, pkt 14, 216; Rozporządzenie, załącznik IV). Aby użytkownicy mogli łatwiej uzyskać dostęp i analizować ujawnienia specyficzne dla jednostki, znakowane za pomocą rozszerzeń, należy zapewnić dodatkowy kontekst przez ich połączenie/zakotwiczenie (*anchoring*) z jednym lub większą liczbą elementów taksonomii MSSF o znaczeniu rachunkowym najbliższym znakowanemu ujawnieniu. Łączenie umożliwia użytkownikom lepsze zrozumienie rachunkowego znaczenia rozszerzenia

¹⁵ Standardy MSSF opierają się na zasadach, co oznacza, że sprawozdanie finansowe MSSF może zawierać ujawnienia specyficzne dla jednostki lub niewielkiej liczby jednostek (*entity-specific disclosures*) (IASB, 2014, pkt 214).

i ułatwia porównywanie informacji (IASB, 2019, pkt 219, Rozporządzenie, załącznik IV). Rozszerzenie stanowi więc dodatkową informację, niezbędną do spełnienia wymagań MSSF, ujawnianą przez jednostkę w sprawozdaniu finansowym (jako szczegółowe informacje zgodnie z wymogami MSSF), ale niewyszczególnioną w samej taksonomii MSSF (Kobiela-Pionnier, 2020, s. 10).

W tabeli 6 zaprezentowano hipotetyczne sprawozdanie z zysków lub strat.

Tabela 6. Przykład ilustrujący znakowanie podstawowego sprawozdania finansowego

Sprawozdanie (sprawozdania) z zysków lub strat do poziomu zysku lub straty przed opodatkowaniem (układ porównawczy)	20X1 ‘000 j.pkt
Przychody ze sprzedaży towarów	200 000*
Przychody finansowe z tytułu finansowania klientów	50 000
Przychody razem	250 000
Koszty operacyjne	100 000
Zysk (strata) operacyjna	150 000
Strata na zbyciu nieruchomości inwestycyjnych	25 000**
Udział w zysku lub stracie jednostek stowarzyszonych i wspólnych przedsięwzięć	25 000***
Zysk (strata) przed opodatkowaniem	150 000

Objaśnienia

- * MSSF 15 nie wymaga odrębnej prezentacji przychodów z umów z klientami. Informacje można ujawnić w informacji dodatkowej, natomiast w sprawozdaniu z zysków lub strat należy jedynie zaprezentować przychody łączne. Jednak w powyższym sprawozdaniu przychody ze sprzedaży towarów zostały zaprezentowane na podstawie MSR 1 (pkt 85) „w sprawozdaniu (sprawozdaniach) z zysków lub strat i innych całkowitych dochodów jednostka prezentuje dodatkowe pozycje, grupy pozycji i sumy częściowe, jeżeli taki sposób prezentacji jest przydatny dla zrozumienia finansowych wyników działalności jednostki”. W konsekwencji, należy przeszukać grupę prezentacyjną [831150] – Informacja dodatkowa – Przychody z umów z klientami, aby znaleźć etykietę „Przychody z umów z klientami”.
- ** Nie ma konkretnego wymogu w standardach MSSF dotyczącego prezentacji lub ujawniania straty ze zbycia nieruchomości inwestycyjnych. W konsekwencji nie ma odpowiedniej etykiety w grupach prezentacyjnych dotyczących podstawowych sprawozdań finansowych. Natomiast w grupie prezentacyjnej [800200] – Informacja dodatkowa – analiza przychodów i kosztów, można znaleźć etykietę „Straty ze zbycia nieruchomości inwestycyjnych”, która jako odniesienie wymienia powszechną praktykę.
- *** MSR 1 (pkt 82c) wymaga, aby sprawozdanie z zysków lub strat zawierało pozycję prezentującą udział w zysku lub stracie jednostek stowarzyszonych i wspólnych przedsięwzięć rozliczanych metodą praw własności. Dlatego należy przeanalizować grupę prezentacyjną w zakresie MSR 1, aby znaleźć odpowiednią etykietę do znakowania tej kwoty. Jest nią „Udział w zyskach (stratach) jednostek stowarzyszonych i wspólnych przedsięwzięć rozliczanych metodą praw własności” w grupie prezentacyjnej [320000] – Sprawozdanie z zysków lub strat i innych całkowitych dochodów (układ porównawczy).

Źródło: opracowanie własne na podstawie (IASB, 2019, pkt 152–155).

4. Metoda i próba badawcza

Badanie empiryczne polega na odpowiedzi na następujące pytania badawcze:

1. Czy w ramach poszczególnych branż stosowany jest identyczny układ sprawozdania z zysków lub strat?
2. Jakie sumy cząstkowe prezentowane są w sprawozdaniach z zysków lub strat?
3. Co stanowi wynik segmentów ujawnianych w informacji dodatkowej?

Pytanie 1 ma związek z faktem, że zgodnie z IFRS X wybór metody prezentacji kosztów¹⁶ zależy od uzyskania najbardziej użytecznych informacji z punktu widzenia użytkowników sprawozdań finansowych (IFRS X, pkt 68). Przy podejmowaniu decyzji, który układ dostarcza najbardziej użytecznych informacji, należy rozważyć czynniki wymienione w tabeli 7, w tym praktykę branżową.

Tabela 7. Czynniki uwzględniane przy wyborze metody prezentacji kosztów

Czynniki	Uszczegółowienie
Kluczowy składnik lub motor rentowności	W przypadku handlu detalicznego wartość sprzedanych towarów może dostarczyć przydatnych informacji o tym, czy przychody ze sprzedaży towarów pokrywają to, co dla detalistów stanowi koszty bezpośrednie i marżę Jednak jest mało prawdopodobne, aby koszt wytworzenia sprzedanych produktów dostarczył przydatnych informacji, gdy związek między przychodami a kosztami jest mniej bezpośredni, np. w przypadku jednostki usługowej informacje o kosztach zaprezentowane z wykorzystaniem układu porównawczego mogą być bardziej przydatne dla użytkowników
Sposób zarządzania firmą i wewnętrzne sprawozdania dla kierownictwa	Przedsiębiorstwo produkcyjne zarządzane na podstawie głównych funkcji może stosować metodę prezentacji kosztów wykorzystywaną w sprawozdawczości wewnętrznej. Jednak jednostka, która ma jedną dominującą funkcję, taką jak działalność finansowa, może uznać, że bardziej szczegółowa analiza kosztów przy zastosowaniu rodzaju kosztów dostarcza bardziej użytecznych informacji
Praktyka branżowa	Zastosowanie podobnych metod analizy kosztów umożliwia użytkownikom łatwiejsze porównywanie kosztów między podmiotami z tej samej branży
Przypisanie kosztów do funkcji	Sposób arbitralny nie zapewnia wystarczająco wiernego odzwierciedlenia prezentowanych pozycji, co oznacza, że w takich przypadkach należy zastosować układ porównawczy

Źródło: opracowanie własne na podstawie (IFRS X, pkt B45).

¹⁶ W kategorii operacyjnej sprawozdania z zysków lub strat należy zaprezentować koszty w układzie rodzajowym lub funkcjonalnym (IFRS X, pkt 68). Nie można prezentować kosztów zaklasyfikowanych do kategorii operacyjnej, stosując połączenie układu porównawczego i kalkulacyjnego sprawozdania z zysków lub strat, chyba że dany koszt stanowi, zgodnie z IFRS X, pozycję obligatoryjną (IFRS X, pkt. B46–B47).

Pytanie 2 wynika z dotychczasowego braku wymogu prezentacji określonych sum częściowych w sprawozdaniu z zysków lub strat. Co ciekawe, taksonomia MSSF jako możliwe sumy częściowe wymienia: zysk (stratę) brutto ze sprzedaży, zysk (stratę) z działalności operacyjnej, zysk (stratę) brutto. Jako źródło podaje przykłady i powszechną praktykę. Zgodnie z IFRS X obligatoryjnymi sumami częściowymi mają być: zysk lub strata operacyjna, zysk lub strata operacyjna oraz zysk lub strata z tytułu integralnych jednostek stowarzyszonych i wspólnych przedsięwzięć, zysk lub strata przed finansowaniem i opodatkowaniem, zysk lub strata przed opodatkowaniem. Druga i trzecia suma częściowa nie mogła dotychczas wystąpić w związku z brakiem zdefiniowania kategorii w sprawozdaniu z zysków lub strat, dlatego zostanie zbadane przede wszystkim występowanie pierwszej i ostatniej.

Pytanie 3 wynika z jednej strony z konieczności ujawniania zysku lub straty dla każdego segmentu sprawozdawczego (*segment profit or loss*), który powinien odpowiadać wartości zaprezentowanej głównemu organowi odpowiedzialnemu za podejmowanie decyzji dotyczących alokacji zasobów do segmentu i wykorzystywanej przy ocenie wyników działalności segmentu (MSSF 8, pkt. 23, 25). Z drugiej strony, zgodnie z IFRS X (pkt B83), w niektórych przypadkach jeden lub więcej wskaźników wyników kierownictwa jednostki może odpowiadać części informacji dotyczących segmentu operacyjnego (MSSF 8), co świadczy o powiązaniu informacji o segmentach oraz powyższych wskaźników¹⁷.

Metodą badawczą jest analiza zawartości (*content analysis*). Badaniem empirycznym objęto wszystkie podmioty wchodzące w skład WIG30, czyli 30 największych i najbardziej płynnych spółek GPW. WIG30 jest indeksem typu cenowego, co oznacza, że przy jego obliczaniu bierze się pod uwagę jedynie ceny zawartych w nim transakcji, a nie uwzględnia się dywidend. Jednocześnie indeks nie powinien zostać zdominowany przez spółki z jednego sektora giełdowego, zaś udział jednej spółki jest ograniczany do 10% w indeksie¹⁸. Do badania pobrano ze stron internetowych spółek najbardziej aktualne sprawozdania finansowe: dziewięć przedsiębiorstw działa w sektorze finanse (w tym sześć – banki), sześć – handel i usługi (w tym trzy – handel internetowy lub sieci handlowe), sześć – paliwa i energia, trzy – chemia i surowce, trzy – technologie, dwa – dobra konsumpcyjne, jedno – ochrona zdrowia.

¹⁷ Wówczas można ujawnić wymagane informacje na temat tych wskaźników w tej samej nocie, która służy do ujawniania informacji o segmentach, pod warunkiem, że:

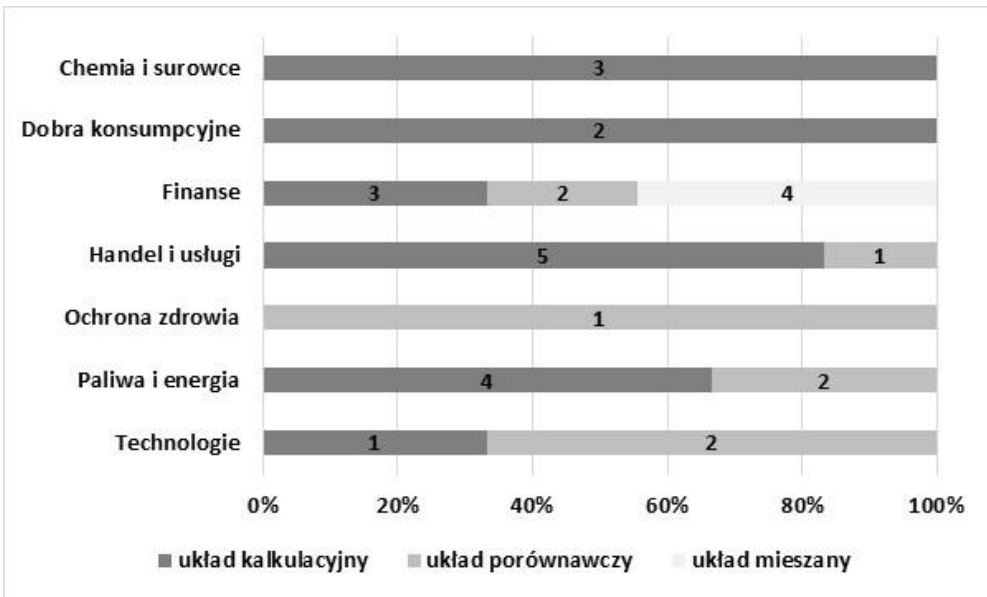
- a) zostaną w niej zawarte wszystkie informacje wymagane w odniesieniu do wskaźników lub
- b) zostanie dostarczona oddzielna nota zawierająca wszystkie informacje wymagane do ustalenia wskaźników.

¹⁸ <https://www.stockwatch.pl/gpw/indeks/wig30,sklad.aspx> (dostęp 25.06.2021).

5. Wyniki badań empirycznych

Wybór układu sprawozdania z zysków lub strat w ramach poszczególnych sektorów został zaprezentowany na rysunku 7.

Rysunek 7. Wybór układu sprawozdania z zysków lub strat

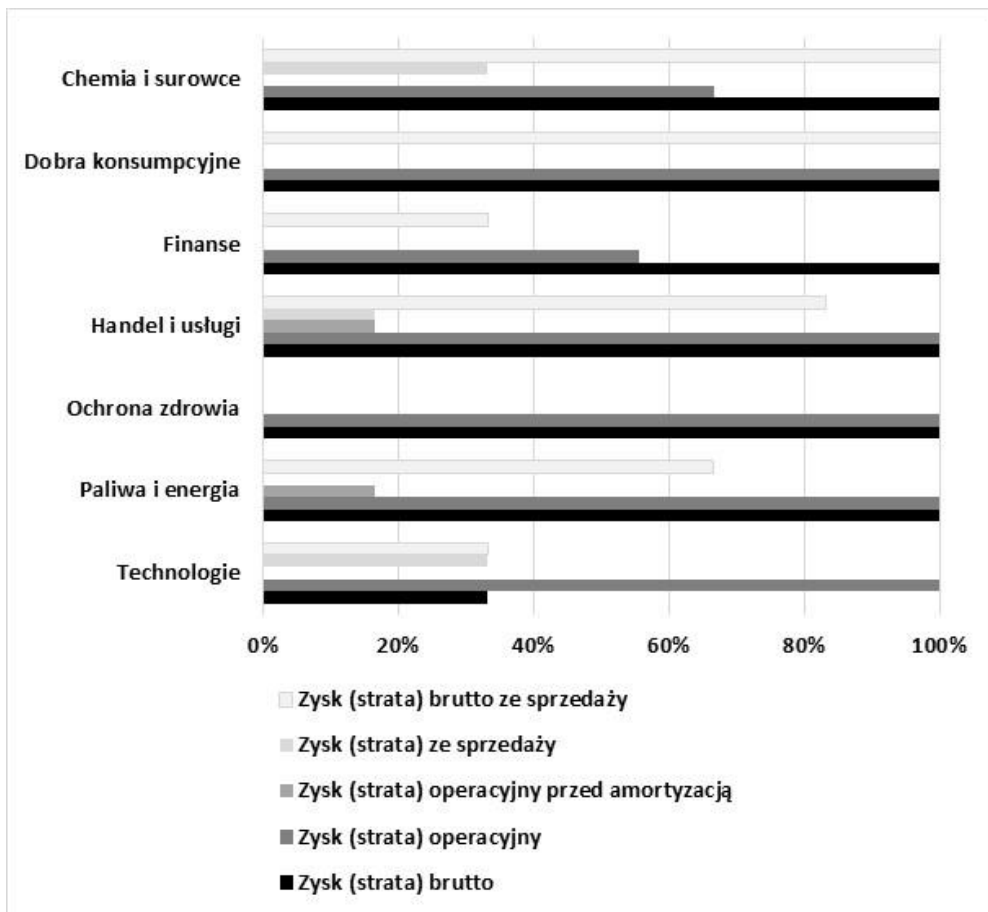


Źródło: opracowanie własne.

Wyłączając sektor ochrona zdrowia (jedna obserwacja), jednakowy układ sprawozdania z zysków lub strat występuje w sektorach: chemia i surowce oraz dobra konsumpcyjne. Biorąc pod uwagę profil działalności tych przedsiębiorstw, wybór układu można uznać za spójny z założeniami IFRS X. Niespójność w stosunku do IFRS X występuje w przypadku sektora handel i usługi. Zaledwie jedna spółka stosuje układ porównawczy, zalecany dla tego typu przedsiębiorstw. Pozostałe przedsiębiorstwa, na podstawie analizy użyteczności informacji dla użytkowników sprawozdania finansowego, prawdopodobnie będą musiały dokonać zmiany układu na porównawczy, z wyszczególnieniem wartości sprzedanych towarów w podsektorze sieci handlowe. Największe zróżnicowanie występuje w sektorze finanse. Dodatkowo w tym sektorze aż cztery przedsiębiorstwa stosują układ mieszany (np. prezentowane są koszty administracyjne obok kosztów amortyzacji). W świetle IFRS X taki układ nie powinien być stosowany.

Prezentacja sum częściowych w sprawozdaniu z zysków lub strat w ramach poszczególnych sektorów została zaprezentowana na rysunku 8.

Rysunek 8. Prezentacja sum cząstkowych
w sprawozdaniu z zysków lub strat



Źródło: opracowanie własne.

Średnia liczba sum cząstkowych wynosi 2,4. Najwyższa średnia sum cząstkowych występuje w sektorze handel i usługi (średnio 3,2). Natomiast najczęściej prezentowanymi wynikami cząstkowymi są zysk (strata) brutto (93% przedsiębiorstw) oraz zysk (strata) operacyjny (83%), które mają stać się obligatoryjne. Z kolei, biorąc pod uwagę wyłącznie układ kalkulacyjny sprawozdania z zysków lub strat, zysk (strata) brutto ze sprzedaży prezentowany jest przez 100% przedsiębiorstw. Najrzadziej prezentowane są zysk (strata) ze sprzedaży (10%) oraz zysk (strata) operacyjny przed amortyzacją (7%), które według MSSF nie są obowiązkowe.

W przypadku sektora finanse warto zwrócić uwagę, że w ramach działalności operacyjnej prezentowane są również inne sumy cząstkowe. W przypadku banków są to m.in. wynik z tytułu odsetek oraz wynik z tytułu opłat i prowizji, które

zgodnie z ogólną definicją IFRS X stanowią działalność finansową¹⁹. W przypadku ubezpieczeń w działalności operacyjnej prezentowana jest suma cząstkowa w postaci odszkodowań i świadczeń ubezpieczeniowych netto. Jest to zgodne z IFRS X²⁰. W przypadku dwóch przedsiębiorstw z sektora finanse prezentowany jest również wynik cząstkowy w postaci udziału w wyniku jednostek stowarzyszonych i wspólnych przedsięwzięć. IFRS X ma wprowadzić podział jednostek stowarzyszonych i wspólnych przedsięwzięć na zintegrowane i niezintegrowane.

Poziom wyniku segmentu ujawniany w ramach poszczególnych sektorów został zaprezentowany na rysunku 9 (dany poziom może wystąpić więcej niż jeden raz).

Spośród 30 badanych przedsiębiorstw, 26 ujawnia informacje o segmentach operacyjnych, w tym 23 w podziale na segmenty branżowe, zaś 3 – geograficzne. Wśród 26 przedsiębiorstw, które ujawniają informacje o segmentach, 13 z nich ujawnia jeden poziom wyniku segmentu, 10 – dwa, 3 – trzy. Więcej niż jeden poziom segmentu występuje w sektorach: finanse (4 przedsiębiorstwa), paliwa i energia (4), technologie (2), chemia i surowce (1), dobra konsumpcyjne (1) oraz handel i usługi (1). Wynikami segmentu są: zysk (strata) operacyjny (18 przedsiębiorstw), następnie EBITDA (10), zysk (strata) brutto (6), zysk (strata) netto (5), zysk (strata) brutto ze sprzedaży (2). W przedsiębiorstwach, które ujawniają więcej niż jeden poziom wyniku segmentu, najczęstszym zestawem wyników segmentów jest zysk (strata) operacyjny, w połączeniu z EBITDA (5 przedsiębiorstw, w tym 4 z sektora paliwa i energia). Żaden z wymienionych powyżej poziomów wyniku segmentu nie stanowi wskaźnika wyników kierownictwa jednostki.

¹⁹ W sytuacji zapewniania klientom finansowania w ramach podstawowego zakresu działalności należy dokonać wyboru zasad (polityki) rachunkowości odnośnie klasyfikowania do kategorii operacyjnej lub finansowej (IFRS X, pkt 51):

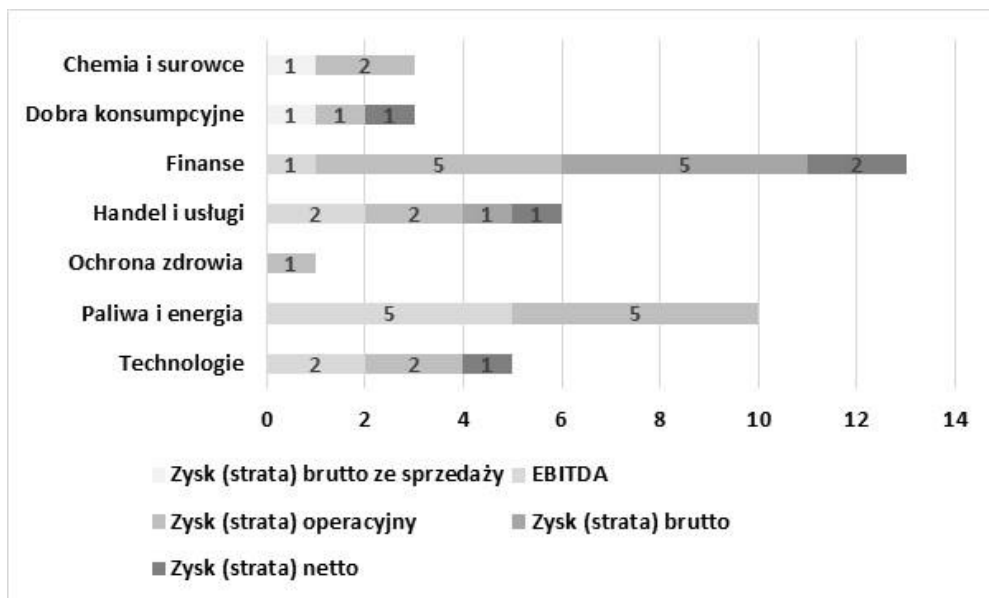
- a) przychodów i kosztów z działalności finansowej oraz ze środków pieniężnych i ich ekwiwalentów, które są związane z zapewnianiem finansowania klientom lub
- b) wszystkich przychodów i kosztów z działalności finansowej oraz wszystkich przychodów i kosztów związanych ze środkami pieniężnymi i ich ekwiwalentami.

Z kategorii finansowej należy również wyłączyć i zaklasyfikować do kategorii operacyjnej następujące przychody i koszty (IFRS X, pkt 52):

- a) z tytułu środków pieniężnych i ich ekwiwalentów, jeżeli jednostka w toku podstawowego zakresu działalności inwestuje w aktywa finansowe, które generują zwrot indywidualnie i w dużej mierze niezależnie od innych zasobów posiadanych przez jednostkę;
- b) związane z zobowiązaniami wynikającymi z umów inwestycyjnych zawierających udziały w zyskach zgodnie z MSSF 9;
- c) związane z finansowaniem ubezpieczeń ujęte w sprawozdaniu z zysków lub strat przy zastosowaniu MSSF 17.

²⁰ Do kategorii inwestycyjnej nie są zaliczane przychody i koszty z inwestycji (z wyjątkiem udziału w zysku lub stracie niezintegrowanych jednostek stowarzyszonych i wspólnych przedsięwzięć) oraz koszty przyrostowe z inwestycji, tj. koszty, których jednostka nie poniosłaby, gdyby nie dokonano inwestycji, generowanych w toku jej podstawowego zakresu działalności (IFRS X, pkt 48).

Rysunek 9. Poziom wyniku segmentu



Źródło: opracowanie własne.

Jednak w sprawozdaniach finansowych badanych przedsiębiorstw występują odwołania do wskaźników wyników kierownictwa jednostki, np. przedsiębiorstwo z sektora handel i usługi ujawnia, że zarząd ocenia wyniki finansowe przede wszystkim opierając się na EBITDA skorygowanej, która nie uwzględnia efektu odroczenia w czasie przychodu z tytułu mikropłatności (przychody z tytułu dodatkowych funkcjonalności zakupionych przez klientów) oraz niegotówkowego kosztu programu motywacyjnego prezesa zarządu. Natomiast przedsiębiorstwo z sektora technologie ustalił EBITDA skorygowaną, wyłączając koszty poniesione w 2020 roku w związku z COVID-19.

Podsumowanie

Zgodnie z IFRS X (pkt B5) sprawozdania finansowe są rezultatem przetworzenia dużej liczby transakcji, które powodują powstanie aktywów, zobowiązań, kapitału własnego, przychodów i kosztów. Problemem jest ustalenie optymalnego zakresu ich szczegółowości. Z jednej strony, informacje o łącznych elementach sprawozdania finansowego dostarczają ograniczonych informacji o sytuacji finansowej i wyniku finansowym jednostki. Są zbyt zagregowane, aby były użyteczne same w sobie, ponieważ obejmują pozycje, które mogą charakteryzować się różnymi cechami. Jednak z drugiej strony, chociaż zdezagregowane informacje o elementach sprawozdania finansowego wynikających z poszczególnych transakcji dostarczają

bardziej szczegółowych informacji, dane zbyt szczegółowe utrudniają zrozumienie i mogą również nie dostarczać użytecznych informacji o sytuacji finansowej lub wyniku finansowym jednostki (por. Karwowski, 2021, s. 44)²¹.

Celem artykułu było wskazanie możliwego wpływu wybranych zagadnień projektu IASB „Lepsza komunikacja w sprawozdawczości finansowej” na prezentację i ujawnianie informacji w sprawozdaniu finansowym. W toku badań stwierdzono, że nie we wszystkich branżach stosowany jest identyczny układ sprawozdania z zysków lub strat. Jest to ważne spostrzeżenie, ponieważ IFRS X wymaga przeprowadzenia analizy użyteczności metody prezentacji kosztów dla użytkowników sprawozdania finansowego, rozważając m.in. praktykę branżową. W przypadku sektora handel i usługi może to oznaczać konieczność dokonania zmiany układu na porównawczy, z wyszczególnieniem wartości sprzedanych towarów w podsektorze sieci handlowe. Największe zróżnicowanie metody prezentacji kosztów występuje w sektorze finanse. Ponadto, w tym sektorze stosowany jest układ mieszany, który ma nie być możliwy w świetle IFRS X.

Najczęściej prezentowanymi wynikami cząstkowymi są zysk (strata) brutto oraz zysk (strata) operacyjny, które mają stać się obligatoryjne w świetle IFRS X. Z kolei, biorąc pod uwagę wyłącznie układ kalkulacyjny sprawozdania z zysków lub strat, zysk (strata) brutto ze sprzedaży prezentowany jest przez wszystkie przedsiębiorstwa. Najrzadziej prezentowane są zysk (strata) ze sprzedaży oraz zysk (strata) operacyjny przed amortyzacją, które według IFRS X nie są obowiązkowe.

W przypadku sektora finanse warto zwrócić uwagę na prezentację w działalności operacyjnej m.in. wyniku z tytułu odsetek oraz wyniku z tytułu opłat i prowizji, które zgodnie z definicją IFRS X stanowią działalność finansową. Jednak, w sytuacji zapewniania klientom finansowania w ramach podstawowego zakresu działalności należy dokonać wyboru zasad (polityki) rachunkowości odnośnie do klasyfikowania do kategorii operacyjnej lub finansowej. W przypadku ubezpieczeń w działalności operacyjnej prezentowane są odszkodowania i świadczenia ubezpieczeniowe netto. Jest to również zgodne z IFRS X, w świetle którego takie przychody i koszty są klasyfikowane do kategorii operacyjnej. IFRS X wpłynie również na konieczność wprowadzenia podziału udziału w zysku lub stracie jednostek stowarzyszonych i wspólnych przedsięwzięć na jednostki zintegrowane i niezintegrowane.

W badaniu informacji o segmentach nie stwierdzono występowania wyniku segmentu, który mógłby stanowić wskaźnik wyników kierownictwa jednostki, chociaż w sprawozdaniach finansowych badanych przedsiębiorstw występują odwołania do tych mierników, najczęściej EBITDA skorygowanej. Dla porównania w analogicznym badaniu²² stwierdzono występowanie takich wskaźników wyników kierownictwa jak: skorygowany wynik (33% badanych przedsiębiorstw), skorygowany

²¹ W związku z tym jednostka powinna kierować się własnym osądem co do zakresu szczegółowości informacji przekazywanych użytkownikom sprawozdań finansowych.

²² Przeanalizowano sprawozdania finansowe za lata 2017–2018 100 spółek notowanych na giełdzie stosujących MSSF z 26 krajów i 12 sektorów.

wynik operacyjny (29%), skorygowana EBIDTA (20%) oraz skorygowany EBIT (11%) (*Snapshot*, s. 12).

W artykule zaprezentowano również założenia taksonomii MSSF, która niewątpliwie poprawia dostęp do elektronicznych informacji, obniżając koszty przetwarzania i analizowania danych o różnym stopniu szczegółowości. Wdrożenie IFRS X będzie oznaczało konieczność modyfikacji taksonomii MSSF, m.in. w zakresie sum cząstkowych oraz wskaźników wyników kierownictwa jednostki.

Literatura

- Abad C., Barone E., Gullkvist B.M., Hellman N., Marques A., Marton J., Mason S., Silva R.L.M., Morais A., Gutierrez S.M., Quagli A., Vysotskaya A. (2020), *On the 'Disclosure Initiative – Principles of Disclosure': The EAA Financial Reporting Standards Committee's View*, "Accounting in Europe", 17 (1), s. 1–32, DOI: 10.1080/17449480.2019.1664753.
- Bakarich K.M., Hossain M., Hossain M., Weintrop J. (2019), *Different time, different tone: Company life cycle*, "Journal of Contemporary Accounting & Economics", 15 (1), s. 69–86, DOI:10.1016/j.jcae.2018.12.002.
- Baksaas K.M., Stenheim T. (2019), *Proposal for improved financial statements under IFRS*, "Cogent Business & Management", 6 (1), s. 1–24, DOI: 10.1080/23311975.2019.1642982.
- Bek-Gaik B. (2012), *Sprawozdanie z całkowitych dochodów w biznesowej koncepcji sprawozdawczości finansowej IASB/FASB*, „Zeszyty Teoretyczne Rachunkowości”, 69 (125), s. 121–141.
- Clark P. (2017), *Better communication in financial reporting: an IASB priority*, "Heft", 3, s. 109–112.
- Elkins H., Entwistle G. (2018), *A commentary on accounting standards and the disclosure problem: Exploring a way forward*, "Journal of International Accounting, Auditing and Taxation", 33, s. 79–89, DOI: 10.1016/j.intaccudtax.2018.11.003.
- Gierusz J. (2010), *Ocena przygotowanego przez IASB i FASB projektu sprawozdania finansowego*, „Zeszyty Teoretyczne Rachunkowości”, 56 (112), s. 49–58.
- Gierusz J. (2012), *Kierunki ewolucji rachunkowości na tle zadań audytu*, „Przestrzeń. Ekonomia. Społeczeństwo” 12 (2/II), s. 73–84.
- IASB (2008), *Preliminary views on financial statement presentation, Discussion paper*, IASCF.
- IASB (2014), *Guide to understanding the IFRS taxonomy update*, IFRS Foundation.
- IASB (2017), *Better communication in financial reporting. Making disclosures more meaningful, Disclosure Initiative – case studies*, IASCF.
- IASB (2018), *Disclosure initiative: principles of disclosure*, IFRS Foundation.
- IASB (2019), *Using the IFRS taxonomy. A preparer's guide*, IFRS Foundation.
- IFRS X (2019a), *International Financial Reporting Standard X, General presentation and disclosures, Exposure draft ED/2019/7*, IFRS Foundation.
- IFRS X (2019b), *International Financial Reporting Standard X, General presentation and disclosures, Exposure draft ED/2019/7, Illustrative examples*, IFRS Foundation.
- Karwowski M. (2018), *Model biznesu w sprawozdaniu finansowym. Ograniczenia informacyjne*, Oficyna Wydawnicza SGH, Warszawa.
- Karwowski M. (2021), *Model biznesu w świetle Założeń koncepcyjnych sprawozdawczości finansowej z 2018 roku*, „Zeszyty Teoretyczne Rachunkowości”, 45 (1), s. 31–52, DOI: 10.5604/01.3001.0014.8349.

- Kobiela-Pionnier K. (2020), *Jednolity europejski format raportowania – nowe wyzwanie dla spółek stosujących MSSF*, „Rachunkowość”, 7, s. 3–17.
- MSSF X (2010), *Międzynarodowy Standard Sprawozdawczości Finansowej X Prezentacja sprawozdań finansowych, Exposure Draft*, IFRS Foundation.
- Pieters M. (2019), *International Code of Ethics for Professional Accountants: A Behind the Scenes Look at the eCode*, “Australian Accounting Review”, 90 (29), s. 595–598, DOI: 10.1111/auar.1229.
- Saha A., Bose S. (2021), *Do IFRS disclosure requirements reduce the cost of capital? Evidence from Australia*, “Accounting & Finance”, Early View, s. 1–33, DOI: 10.1111/acfi.12744.
- Snapshot (2019), *General presentation and disclosures, Exposure draft*, IFRS Foundation.
- Walińska E., Bek-Gaik B. (2012), *Bilans w nowej formule sprawozdawczej IASB/FASB – w kierunku ograniczenia polityki prezentacji informacji*, „Acta Universitatis Lodzianis. Folia Oeconomica”, 263, s. 31–43.

Akty prawne

- Rozporządzenie delegowane Komisji (UE) 2018/815 z dnia 17.12.2018 r. uzupełniające dyrektywę 2004/109/WE Parlamentu Europejskiego i Rady w odniesieniu do regulacyjnych standardów technicznych dotyczących specyfikacji jednolitego elektronicznego formatu sprawozdawczego, L 143/1.
- Rozporządzenie Komisji (WE) nr 1126/2008 z dnia 03.11.2008 r. przyjmujące określone międzynarodowe standardy rachunkowości zgodnie z rozporządzeniem (WE) nr 1606/2002 Parlamentu Europejskiego i Rady, Dziennik Urzędowy Unii Europejskiej, 29.11.2008, z późn.zm.

Źródła internetowe

- <https://www.esma.europa.eu/document/esma-esef-taxonomy-2020> (dostęp 21.07.2021).
- <https://www.ifrs.org/issued-standards/ifrs-taxonomy/> (dostęp 21.07.2021).
- <https://www.ifrs.org/issued-standards/ifrs-taxonomy/ifrs-taxonomy-illustrated/> (dostęp 19.07.2021).
- <https://www.stockwatch.pl/gpw/indeks/wig30,sklad.aspx> (dostęp 25.06.2021).
- Sweet P. (2017), *IFRS Foundation promotes communication in financial statements*, “Accountancy Daily”, 9 Oct, <https://www.accountancydaily.co/ifrs-foundation-promotes-communication-financial-statements> (dostęp 28.06.2021).