

Zarządzanie

Sprawozdanie finansowe – perspektywa międzynarodowego standardu prezentacji

Ewa Walińska, Przemysław Czajor
Anna Jurewicz, Zuzanna Firkowska-Jakobsze



Sprawozdanie finansowe – perspektywa międzynarodowego standardu prezentacji



WYDAWNICTWO
UNIWERSYTETU
ŁÓDZKIEGO

Zarządzanie

Sprawozdanie finansowe – perspektywa międzynarodowego standardu prezentacji

Ewa Walińska, Przemysław Czajor

Anna Jurewicz, Zuzanna Firkowska-Jakobsze

Ewa Walińska (ORCID: 0000-0002-5510-6246)
Przemysław Czajor (ORCID: 0000-0003-2812-2918)
Anna Jurewicz (ORCID: 0000-0001-5517-9771)
Zuzanna Firkowska-Jakobsze (ORCID: 0000-0002-8646-6703)
– Uniwersytet Łódzki, Wydział Zarządzania, Katedra Rachunkowości
ul. Matejki 22/26, 90-237 Łódź

RECENZENCI

Bogusława Bek-Gaik, Stanisław Hońko

REDAKTOR INICJUJĄCA

Monika Borowczyk

REDAKCJA

Anna Surendra, Sebastian Surendra

SKŁAD I ŁAMANIE

AGENT PR

KOREKTA TECHNICZNA

Katarzyna Woźniak

PROJEKT OKŁADKI

efectoro.pl agencja komunikacji marketingowej
Zdjęcie wykorzystane na okładce: depositphotos.com/murrstock@yandex.ru

© Copyright by Authors, Łódź 2025
© Copyright for this edition by Uniwersytet Łódzki, Łódź 2025

<https://doi.org/10.18778/8331-933-9>

Wydane przez Wydawnictwo Uniwersytetu Łódzkiego

Wydanie I. W.11903.25.0.K

Ark. wyd. 10; ark. druk. 10,375

ISBN 978-83-8331-932-2

e-ISBN 978-83-8331-933-9

Wydawnictwo Uniwersytetu Łódzkiego

90-237 Łódź, ul. Matejki 34A

www.wydawnictwo.uni.lodz.pl

e-mail: ksiegarnia@uni.lodz.pl

tel. 42 635 55 77

Spis treści

Wstęp	7
Rozdział 1	
Sprawozdanie finansowe w świetle teorii i międzynarodowych regulacji rachunkowości	11
1.1. Istota i elementy sprawozdania finansowego	11
1.2. Ewolucja sprawozdania finansowego	15
1.3. Sprawozdanie finansowe jako przedmiot regulacji międzynarodowych	27
Rozdział 2	
Sprawozdanie finansowe zgodne z MSR/MSSF – stan obecny	35
2.1. Ogólna definicja i zakres sprawozdania finansowego	35
2.2. Bilans oraz rachunek zysków i strat – podstawowe elementy sprawozdania finansowego	38
2.3. Pozostałe elementy sprawozdania finansowego	45
Rozdział 3	
Sprawozdanie finansowe w formacie ESEF – międzynarodowym elektronicznym standardzie raportowania	53
3.1. Istota elektronicznego standardu raportowania ESEF	53
3.2. XBRL jako globalny standard cyfryzacji sprawozdania finansowego – historia i rozwój	59
3.3. Przegląd badań dotyczących zastosowania XBRL we wdrażaniu Jednolitego Europejskiego Formatu Raportowania (ESEF) w Polsce	61
3.4. Wdrażanie ESEF w spółkach notowanych na GPW – ocena i rekomendacje zmian	64
Rozdział 4	
Prezentacja sprawozdania finansowego – wspólny projekt IASB / FASB	69
4.1. Przesłanki nowej formuły sprawozdawczej	69
4.2. Struktura informacyjna sprawozdania finansowego	73
4.3. Prezentacja informacji w bilansie – kluczowym składniku sprawozdania finansowego	78
4.4. Zakończenie wspólnego projektu IASB / FASB – publikacja roboczej wersji nowego standardu	83

Rozdział 5

Sprawozdanie finansowe zgodne z MSSF 18 – nowa formuła prezentacji i ujawniania informacji **89**

5.1. Przesłanki wprowadzenia MSSF 18	89
5.2. Cel i podstawowe założenia MSSF 18	94
5.3. Klasyfikacja przychodów i kosztów	97
5.4. Ujawnienia dotyczące wskaźników dokonań	112

Rozdział 6

Sprawozdanie finansowe zgodne z MSSF 18 – praktyczne problemy wdrażania nowej formuły **119**

6.1. MSSF 18 z perspektywy założeń wspólnego projektu IASB / FASB	119
6.2. Prezentacja rachunku zysków i strat zgodnie z MSSF 18 i MSR 1 – analiza porównawcza	122
6.3. Wdrożenie MSSF 18 do praktyki – analiza opinii spółek giełdowych i audytorów	129

Zakończenie	135
-------------	-----

Bibliografia	139
--------------	-----

Spis rysunków	147
---------------	-----

Spis tabel	149
------------	-----

Załącznik 1. Struktura informacyjna poszczególnych elementów sprawozdania finansowego zgodnego z MSR/MSSF w praktyce spółek notowanych na GPW	151
---	-----

Załącznik 2. Szczególne przypadki klasyfikacji przychodów i kosztów określone w MSSF 18	163
---	-----

Wstęp

Sprawozdanie finansowe to kluczowe narzędzie komunikacji organizacji z jej otoczeniem, stanowiące końcowy produkt systemu rachunkowości. Na przestrzeni lat – w zależności od zmian otoczenia gospodarczego i potrzeb użytkowników informacji finansowej o działalności organizacji – zmieniała się jego forma i treść. Szczególny okres modernizacji sprawozdania finansowego rozpoczął się wraz z początkiem XXI w., kiedy to istotnie zreformowano międzynarodowe regulacje rachunkowości, zarówno w zakresie podmiotowym – powołano Radę Międzynarodowych Standardów Rachunkowości¹ w miejsce Komitetu Międzynarodowych Standardów Rachunkowości², jak i przedmiotowym – wprowadzono Międzynarodowe Standardy Sprawozdawczości Finansowej (MSSF) jako następcę Międzynarodowych Standardów Rachunkowości (MSR), a także podjęto współpracę z amerykańskim regulatorem rachunkowości – Radą Standardów Rachunkowości Finansowej³. Celem działań podejmowanych przez organy stanowiące standardy rachunkowości było zwiększenie porównywalności oraz przejrzystości danych prezentowanych w sprawozdaniach finansowych, tym samym zwiększenie użyteczności zawartych w nich informacji finansowych dla interesariuszy, w szczególności dla inwestorów – w podejmowaniu przez nich decyzji inwestycyjnych. Kluczową kwestią stała się porównywalność sprawozdań finansowych w wymiarze międzynarodowym, możliwa dzięki ich standaryzacji – przynajmniej na poziomie ogólnej struktury informacyjnej podstawowych składników sprawozdania finansowego – bilansu oraz rachunku zysków i strat.

Niniejsza monografia koncentruje się na sprawozdaniu finansowym sporządzonym według międzynarodowego standardu prezentacji, który oznacza z jednej strony standard merytoryczny (regulujący zakres i treść sprawozdania), z drugiej – standard elektroniczny (regulujący cyfrową postać sprawozdania). W pierwszym przypadku mowa o formule sprawozdania finansowego ustanowionej przez międzynarodowy system regulacji sprawozdawczości finansowej, czyli Międzynarodowe Standardy

1 IASB – *International Accounting Standard Board*.

2 IASC – *International Accounting Standard Committee*.

3 FASB – *Financial Accounting Standard Board*.

Sprawozdawczości Finansowej (MSSF/MSR)⁴, która od kilkudziesięciu lat – wskutek krytyki użytkowników informacji, zwłaszcza inwestorów – jest przedmiotem prac mających na celu jej udoskonalenie. W drugim przypadku mowa o technicznej stronie prezentacji sprawozdania finansowego, czyli o XBRL i Jednolitym Europejskim Formacie Raportowania (ESEF).

Kluczową zmianą obowiązującej aktualnie formuły sprawozdawczej – po wielu nieudanych próbach Rady Międzynarodowych Standardów Rachunkowości (RMSR) – jest nowy standard – MSSF 18 „Prezentacja i ujawnienia w sprawozdaniach finansowych”⁵. Co prawda oznacza on istotny przełom w zakresie prezentacji i ujawniania informacji finansowych, ale nie jest rozwiązaniem docelowym. Standard stanowi odpowiedź na oczekiwania zgłaszane przez inwestorów, którzy od dawna sygnalizowali, że spółki grupują informacje w sprawozdaniach finansowych w sposób utrudniający lub uniemożliwiający pozyskanie istotnych informacji do przeprowadzenia rzetelnych analiz. Zgłaszane zastrzeżenia dotyczyły zarówno nadmiernego poziomu szczegółowości niektórych informacji/pozycji w sprawozdaniu finansowym, jak i ich braku.

MSSF 18 wprowadza nowe zasady agregacji informacji, które mają na celu poprawę przejrzystości oraz zwiększenie użyteczności sprawozdań finansowych z perspektywy użytkowników zewnętrznych, a w szczególności inwestorów. Dostarcza on spółkom więcej narzędzi do decyzji, jakie informacje powinny być prezentowane w podstawowych składnikach sprawozdania finansowego, a jakie w notach dodatkowych, by inwestorzy mogli lepiej zrozumieć poszczególne pozycje sprawozdania finansowego. Do kluczowych zmian modelu sprawozdania finansowego wprowadzonych przez MSSF 18 należą: wprowadzenie nowych kategorii oraz sum częściowych w rachunku zysków i strat, obowiązek ujawniania zarządczych miar wyników (*management-defined performance measures*, MPMs), czyli wskaźników specyficznych dla danej jednostki, definiowanych przez jej kierownictwo, a także rozszerzenie wymogów dotyczących

4 W całej monografii odwołania do MSSF (Międzynarodowe Standardy Sprawozdawczości Finansowej), MSR (Międzynarodowe Standardy Rachunkowości), KIMSF (Interpretacje Komitetu Interpretacyjnego Międzynarodowej Sprawozdawczości Finansowej) dotyczą treści ww. przepisów w brzmieniu implementowanym do systemu prawnego Unii Europejskiej w ramach Rozporządzenia Komisji (UE) 2023/1803 z dnia 13 września 2023 r. przyjmującego określone międzynarodowe standardy rachunkowości zgodnie z rozporządzeniem (WE) nr 1606/2002 Parlamentu Europejskiego i Rady (Dz.U. L 237 z 26.9.2023, s. 1 z późn. zm.). Wersje przyjmowane na potrzeby stosowania międzynarodowych standardów rachunkowości w UE nie uwzględniają uzasadnienia wniosków (*Basis for Conclusions*), wytycznych stosowania (*Implementation Guidance*) oraz przykładów ilustrujących (*Illustrative Examples*). W odniesieniu do MSSF 18 w monografii używane są polskie określenia, dla ułatwienia odbioru, pomimo braku oficjalnego tłumaczenia tego standardu. Wykorzystanie określenia „IFRS” ma miejsce jedynie w odniesieniu do innych materiałów uzupełniających, roboczych itp. Oficjalne nazwy zostały natomiast przywołane w bibliografii.

5 Standard MSSF 18 zacznie obowiązywać od 1 stycznia 2027 r., obejmując wszystkie jednostki sporządzające sprawozdania finansowe zgodnie z MSSF.

agregacji i dezagregacji informacji prezentowanych w sprawozdaniu finansowym – głównie w rachunku zysków i strat. Nowy standard wprowadza wymóg, aby spółki klasyfikowały wszystkie pozycje przychodów i kosztów do jednej z pięciu kategorii: operacyjnej, inwestycyjnej, finansowej, podatku dochodowego i działalności zaniechanej. Stanowią one nowe elementy struktury sprawozdania finansowego, ale tylko jednego z jego składników – rachunku zysków i strat.

Głównym celem monografii jest identyfikacja obecnie obowiązującego międzynarodowego standardu prezentacji informacji w sprawozdaniu finansowym przedsiębiorstwa, a także jego zmian zatwierdzonych do wdrożenia w 2027 r.

Dodatkowe cele to w szczególności:

- wskazanie istoty i zakresu sprawozdania finansowego, a także ewolucji jego formuły – z perspektywy teorii i praktyki rachunkowości,
- identyfikacja etapów prac IASB nad nową formułą sprawozdania finansowego,
- prezentacja cyfrowej postaci sprawozdania finansowego – w formie elektronicznym ESEF – i kierunków jego zmian,
- wskazanie praktycznych problemów zastosowania nowego standardu MSSF 18, ze szczególnym uwzględnieniem rachunku zysków i strat.

W monografii postawiono tezę, iż zarówno w obecnie obowiązujących, jak i obowiązujących od 2027 r. międzynarodowych regulacjach rachunkowości brakuje spójnego rozwiązania odnośnie do prezentacji informacji w sprawozdaniu finansowym, a wprowadzenie MSSF 18 stanowi jedynie częściowe rozwiązanie w tym zakresie i jest punktem wyjścia do opracowania nowej struktury bilansu oraz rachunku przepływów pieniężnych.

Pytania badawcze, na które poszukiwano odpowiedzi w niniejszej publikacji, są następujące:

1. Jakie są najważniejsze zmiany w zakresie prezentacji informacji w sprawozdaniu finansowym wynikające z MSSF 18?
2. Jakie wyzwania wiążą się z wdrażaniem nowych rozwiązań prezentacyjnych w praktyce?
3. Jakie są możliwe kierunki dalszego rozwoju międzynarodowego standardu prezentacji sprawozdania finansowego?

Metody badawcze wykorzystane na potrzeby książki obejmowały w szczególności studia literaturowe w zakresie sprawozdawczości finansowej, a także analizę dokumentów – sprawozdań finansowych spółek notowanych na Giełdzie Papierów Wartościowych w Warszawie.

Cel główny monografii oraz przyjęta teza i pytania badawcze zdeterminowały jej strukturę, obejmującą sześć rozdziałów, wstęp, zakończenie i dwa załączniki.

W pierwszym rozdziale – *Sprawozdanie finansowe w świetle teorii i międzynarodowych regulacji rachunkowości* – przedstawiono istotę, elementy oraz ewolucję sprawozdania finansowego. Dodatkowo wskazano proces kształtowania jego formuły przez międzynarodowe regulacje rachunkowości – zarówno w ujęciu podmiotowym, jak i przedmiotowym.

Rozdział drugi – *Sprawozdanie finansowe zgodne z MSR/MSSF – stan obecny* – zawiera aktualnie obowiązujące wymagania odnośnie do zakresu i struktury sprawozdania finansowego – zarówno jego podstawowych elementów, jakimi są bilans oraz rachunek zysków i strat, jak i pozostałych elementów objętych regulacjami MSR.

Rozdział trzeci – *Sprawozdanie finansowe w formacie ESEF – międzynarodowym elektronicznym standardzie raportowania* – stanowi uzupełnienie rozdziału poprzedniego i dotyczy technicznej strony prezentacji sprawozdania finansowego. Przedstawiono w nim XBRL jako globalny standard cyfryzacji sprawozdania, przegląd badań dotyczących zastosowania XBRL we wdrażaniu Jednolitego Europejskiego Formatu Raportowania (ESEF) w spółkach notowanych na GPW, ocenę funkcjonowania ESEF w polskiej praktyce, a także kierunki oczekiwanych zmian w tym zakresie.

Rozdział czwarty – *Prezentacja sprawozdania finansowego – wspólny projekt IASB / FASB* – opisuje koncepcję zmian formuły sprawozdawczej – w tym przesłanki oraz strukturę nowego modelu prezentacji sprawozdania finansowego, która nie została wdrożona do MSSF, ale stanowiła podstawę opracowania i przyjęcia MSSF 18. W projekcie zakładano pełną spójność trzech składników sprawozdania finansowego – bilansu, rachunku zysków i strat oraz rachunku przepływów pieniężnych, czyli prezentację ich pozycji w podziale na działalność operacyjną, inwestycyjną i finansującą. Okazało się, że jest to zbyt daleko idąca propozycja – stopień trudności (zwłaszcza w odniesieniu do bilansu) był nieakceptowalny, zarówno przez zarządy, jak i użytkowników zewnętrznych sprawozdania finansowego. Dalsze prace IASB skoncentrowały się głównie na potrzebach inwestorów, a ich efektem było przyjęcie MSSF 18, w którym wprowadzono nową formułę sprawozdawczą, ale ograniczającą się głównie do rachunku zysków i strat.

Została ona przedstawiona w kolejnym – **piątym rozdziale** – *Sprawozdanie finansowe zgodne z MSSF 18 – nowa formuła prezentacji i ujawniania informacji*. Szczególną uwagę zwrócono w nim na rachunek zysków i strat – klasyfikację przychodów i kosztów według nowych rodzajów działalności, a także noty – ujawnienia dotyczące wskaźników dokonań.

Ostatni rozdział – *Sprawozdanie finansowe zgodne z MSSF 18 – praktyczne problemy wdrażania nowej formuły* – stanowi konkluzję rozważań prowadzonych we wcześniejszej części monografii. Pokazuje nową strukturę rachunku zysków i strat przyjętą w MSSF 18 – z perspektywy założeń pierwotnego projektu IASB / FASB, a także w porównaniu do jego obecnie obowiązującej struktury określonej w MSR 1. Zawiera również wyniki analizy opinii spółek giełdowych i audytorów dotyczące wdrożenia MSSF 18 do praktyki.

Zakończenie obejmuje z jednej strony podsumowanie wprowadzonych przez MSSF 18 rozwiązań dotyczących formuły prezentacji sprawozdania finansowego, z drugiej zaś wskazuje kierunki dalszych jej zmian.

Rozdział 1

Sprawozdanie finansowe w świetle teorii i międzynarodowych regulacji rachunkowości

1.1. Istota i elementy sprawozdania finansowego

„Rachunkowość jest sztuką interpretacji, pomiaru i opisywania działalności gospodarczej. (...) jest nazywana językiem biznesu. Ludzie świata biznesu (...) wszyscy posługują się terminami i założeniami rachunkowości dla opisywania zasobów i działalności gospodarczej każdego biznesu, dużego i małego”¹. W ramach tak szeroko pojętej rachunkowości można wyodrębnić jej dwa podsystemy: rachunkowość finansową i zarządczą. Rachunkowość finansowa prezentuje odbiorcom dane finansowe zagregowane w odpowiednie kategorie, tworzone na podstawie informacji historycznych i służy głównie odbiorcom zewnętrznym, a jej głównym produktem jest sprawozdanie finansowe. Rachunkowość ta podlega licznym regulacjom prawnym i środowiskowym – zarówno krajowym, jak i międzynarodowym², określającym w szczególności układ sprawozdania finansowego, treść pozycji sprawozdawczych oraz terminy i zasady formalne jego sporządzania. Rachunkowość zarządcza nie jest regulowana przepisami prawnymi, a jej zakres oraz kształt raportowania zależą od potrzeb kierownictwa danej organizacji.

1 W.B. Meigs, R.F. Meigs, *Accounting. The Basis for Business Decisions*, wyd. 7, McGraw-Hill Book Company, New York 1987, s. 3.

2 W Polsce należą do nich: ustawa o rachunkowości, przepisy Komisji Papierów Wartościowych, Ministra Finansów, Krajowe Standardy Rachunkowości, Dyrektywy Komisji Europejskiej, Międzynarodowe Standardy Rachunkowości i in., por. A.A. Jaruga, W.A. Nowak, A. Szychta, *Rachunkowość zarządcza. Koncepcje i zastosowania*, Społeczna Wyższa Szkoła Przedsiębiorczości i Zarządzania w Łodzi, Łódź 2001, s. 37.

Całościowo system rachunkowości – łączący aspekt zarządczy i komunikowanie wyników dla interesariuszy zewnętrznych – zdefiniowała E. Burzym. Według niej rachunkowość to „(...) uniwersalny, elastyczny, podmiotowy, zdeterminowany metodą bilansową – a zorientowany na potrzeby racjonalnego zarządzania i rozrachunku odpowiedzialności – system informacyjno-kontrolny, którego przedmiotem są skierowane retrospektywnie i prospektywnie identyfikacja, pomiar, analiza zjawisk gospodarczych i komunikowanie o tych zjawiskach oraz występujących między nimi relacjach, w zakresie całokształtu wartościowo wymiernej działalności gospodarczej podmiotu, tj. realizowanych przez ten podmiot – w powiązaniu z otoczeniem – procesów obejmujących: powstawanie, przepływ i podział wartości materialnych oraz wynikające stąd rozrachunki z innymi podmiotami gospodarczymi”³.

Podstawowym i najważniejszym produktem systemu rachunkowości, publicznie dostępnym dla szerokiego kręgu interesariuszy, jest sprawozdanie finansowe⁴. Może ono mieć różny zakres i układ informacji, m.in. w zależności od wielkości przedsiębiorstwa i możliwości korzystania przez nie z uproszczeń, np. dla małych firm. Mimo różnego zakresu i układu sprawozdanie finansowe powinno być zgodne ze wszystkimi wymaganiami nałożonymi przez przepisy prawne, jak i quasi-prawne (np. wymagania organizacji, takich jak giełda papierów wartościowych).

Sprawozdanie finansowe powinno dostarczać informacje finansowe dotyczące:

- zasobów i źródeł ich finansowania – przedstawianych w bilansie;
- wyników działalności – ujmowanych w rachunku zysków i strat.

Wymienione elementy sprawozdania, tj. bilans oraz rachunek zysków i strat, stanowią kluczowe zestawienia, bardzo ważne dla oceny działalności przedsiębiorstwa. Odzwierciedlają one bowiem dwa najważniejsze obszary działalności gospodarczej – odpowiednio sytuację finansową i dokonania – będąc „najważniejszymi i najbardziej syntetycznymi sprawozdaniami okresowymi wchodzącymi w skład sprawozdawczości zewnętrznej przedsiębiorstwa (...). Pozostałe sprawozdania mogą być traktowane jako załączniki, zwiększające odpowiednio stopień szczegółowości, a tym samym wartość poznawczą informacji wynikających z bilansu”⁵. A zatem kluczowy element sprawozdania finansowego to bilans⁶, który prezentuje majątek

3 E. Burzym, *Rola i funkcje rachunkowości w roku 2000*, „Zeszyty Teoretyczne Rachunkowości” 2008, 45 (101), s. 33.

4 Inaczej niż raporty rachunkowości zarządczej, które dostępne są tylko dla użytkowników wewnątrz jednostki.

5 E. Burzym, *Rachunkowość przedsiębiorstw i instytucji*, PWE, Warszawa 1980, s. 395.

6 Rola bilansu w sprawozdawczości finansowej zależy od przyjętej w niej teorii. W teoriach bilansowych można wyodrębnić dwa nurty: nurt teorii bilansu statycznego i nurt bilansu dynamicznego. Statyczny bilans przedstawia majątek na określony moment. Koncepcja dynamiczna zakłada, że celem bilansu jest ustalenie wyniku finansowego jednostki w krótkim okresie czasowym. Podstawy dynamicznej teorii bilansowej stworzył E. Schmalenbach na początku XX w., inni przedstawiciele teorii bilansu dynamicznego to C. Sganziini, T. Lulek, E. Walb, E. Kosiol. Niemiecki uczony G. Vogler usystematyzował teorie bilansowe i podzielił je na: klasyczne, dynamiczne, organiczne. Teorie bilansu organicznego

i źródła jego finansowania na określony dzień (tzw. dzień bilansowy). Zgodnie z uniwersalną i ogólną definicją bilans to „usystematyzowane, dwustronne, syntetyczne, sporządzone na określony moment, zestawienie wartości środków gospodarczych znajdujących się w dyspozycji przedsiębiorstwa. Dwustronne ujęcie tych środków w bilansie wynika z zastosowania dwóch różnych przekrojów: rzeczowego i finansowego. Przekrój rzeczowy w aktywach bilansu polega na ugrupowaniu środków gospodarczych według postaci ich występowania oraz funkcji, jaką spełniają. Natomiast przekrój finansowy w pasywach bilansu przedstawia wartość tych środków według źródeł ich finansowania, określanych mianem funduszy. Bezwzględna, obustronna współzależność środków i funduszy, leżąca u podstaw równowagi bilansowej oznacza, że środki gospodarcze są rzeczowym ucieleśnieniem funduszy, fundusze zaś – finansowym odpowiednikiem konkretnych środków gospodarczych”⁷.

Rachunek zysków i strat (nazywany też rachunkiem wyników) informuje „(...) o strukturze wykazanego w bilansie wyniku finansowego oraz o źródłach jego powstania. Rachunek wyników stanowi zatem niezbędne uzupełnienie bilansu majątkowego, w bilansie bowiem wykazany jest osiągnięty wynik działalności jako ostateczny rezultat finansowy, w rachunku wyników zaś rezultat ten jest przedstawiony w postaci rozwiniętej”⁸.

Rachunek zysków i strat stanowi podstawowe źródło informacji o wynikach działalności przedsiębiorstwa w danym okresie i o elementach kształtujących ten wynik (przychody, koszty, zyski, straty). Definicje rachunku wyników są bardzo różne, podobnie jak jego nazewnictwo, ponieważ używa się określeń np. rachunek zysków i strat, sprawozdanie z zysków i strat, zestawienie wyników, bilans wyników czy bilans nakładów i dochodów⁹. „Rachunek wyników jest sprawozdaniem dającym obraz rezultatów finansowych działalności i dynamiki rozwojowej przedsiębiorstwa”¹⁰.

Bilans oraz rachunek wyników odzwierciedlają podwójne spojrzenie – wszechobecne w systemie rachunkowości, ale przede wszystkim podwójny wymiar

zakładają, że bilans musi spełniać dwa cele: pokazać stan majątkowy jednostki oraz ustalić rzeczywisty wynik działalności jednostki. Twórcą bilansu organicznego był F. Schmidt, który twierdził, że zysk jest wynikiem ilościowego zwiększania majątku włącznie ze środkami pieniężnymi, podają za: B. Micherda (red.), *Podstawy rachunkowości. Aspekty teoretyczne i praktyczne*, Wydawnictwo Naukowe PWN, Warszawa 2005, s. 47–48. Porównaj również: E. Śnieżek, *Sprawozdawczość przepływów pieniężnych, krytyczna ocena i propozycja modelu*, Wydawnictwo Uniwersytetu Łódzkiego, Łódź 2008, s. 100–120.

7 E. Burzym, *Rachunkowość przedsiębiorstw...*, s. 395.

8 *Ibidem*, s. 415.

9 Przegląd definicji rachunku wyników zob. m.in. w: Z. Szczepanik, *Istota rachunku wyników przedsiębiorstwa uspołecznionego w polskiej literaturze ekonomicznej*, „Zeszyty Naukowe Akademii Ekonomicznej w Krakowie” 1977, 89, s. 69–83; K. Winiarska, *Rachunek kosztów i wyników w zarządzaniu jednostkami gospodarczymi*, „Rozprawy i Studia Uniwersytetu Szczecińskiego” 1994, t. CCXXXIX, 165, s. 124–133; B. Bek-Gaik, *Sprawozdawczy wymiar rachunku wyników w warunkach globalnego rynku*, Wydawnictwo Uniwersytetu Łódzkiego, Łódź 2013, s. 29.

10 B. Bek-Gaik, *Sprawozdawczy wymiar rachunku wyników...*, s. 30.

zarządzania, a mianowicie zarządzanie płynnością (sytuacją finansową) i rentownością. Jedynie łączna analiza obu tych sprawozdań pozwala kompleksowo ocenić działalność przedsiębiorstwa – tak twierdzili W. Byszewski i W. Skalski: „statyka i dynamika przedsiębiorstwa przenikają się wzajemnie tak bardzo, że dopiero na podstawie dokładnego przestudiowania bilansu i rachunku strat i zysków może być zbudowana ocena działalności”¹¹.

Kolejnym elementem sprawozdania finansowego, który pełni funkcję uzupełniającą w stosunku do wcześniej opisanych elementów, jest rachunek przepływów pieniężnych – dynamiczne zestawienie wpływów i wydatków za okres sprawozdawczy. Z jednej strony objaśnia ono kategorię bilansową, jaką są środki pieniężne – uzupełniając informacje bilansowe wpływające na zmianę ich stanu, z drugiej zaś – uzupełnia informacje o dokonaniach jednostki – wyrażone w rachunku zysków i strat w kategoriach memoriałowych przychodów i kosztów, pokazując je w kategoriach wpływów i wydatków.

Elementem sprawozdania finansowego o charakterze uzupełniającym jest również zestawienie zmian w kapitale własnym. Objaśnia ono kategorię bilansową, jaką jest kapitał własny – wskazuje przyczyny jego zmian w okresie sprawozdawczym.

Sprawozdanie finansowe obejmuje nie tylko opisane wcześniej elementy, ale także informacje finansowe i niefinansowe zawarte w informacji dodatkowej (por. rysunek 1.1)¹².

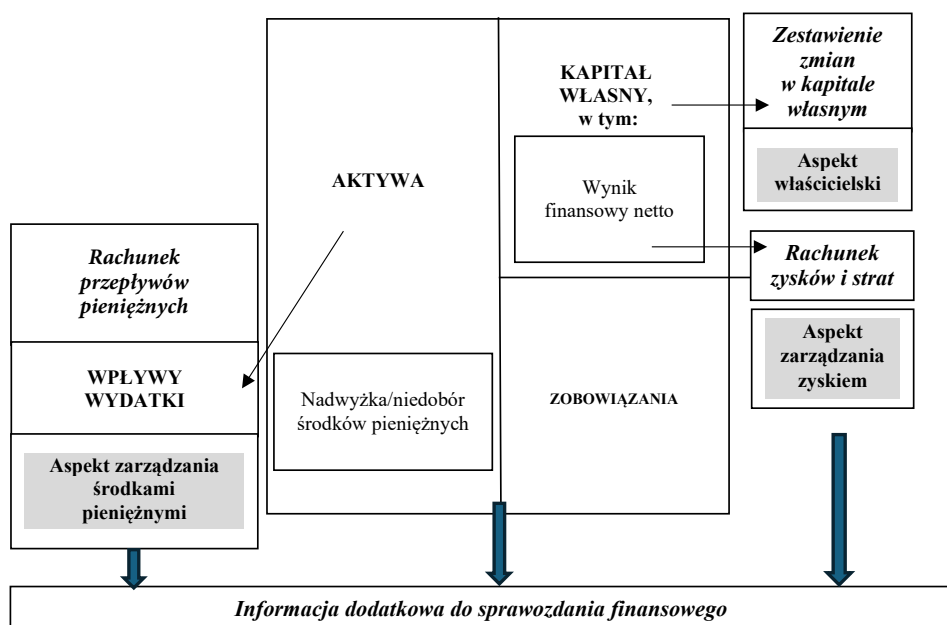
Reasumując, centralnym elementem modelu sprawozdania finansowego jest bilans, w którym znajdują się zbiorcze informacje na temat skutków różnych decyzji ekonomicznych, przedstawione w innych elementach sprawozdania:

- 1) w rachunku zysków i strat, decyzje w zakresie zarządzania zyskiem,
- 2) w rachunku przepływów pieniężnych, aspekt pieniężny podejmowanych decyzji,
- 3) w zestawieniu zmian w kapitale własnym, decyzje właścicielskie.

Wszystkie opisane składniki sprawozdania finansowego są ze sobą naturalnie zintegrowane, ponieważ merytorycznie wzajemnie się uzupełniają. Przez lata rozszerzano zakres ujawnień do sprawozdania, ewoluował także sposób ich prezentacji. Objaśnienie pozycji prezentowanych w ramach podstawowych elementów sprawozdania wymagało jego rozbudowania o informację dodatkową, w której zostały zawarte zarówno uzupełniające dane finansowe, jak i wyjaśnienia opisowe konieczne do zrozumienia zachodzących w ramach działalności przedsiębiorstwa procesów.

11 W. Byszewski, *Wykład teoretyczny rachunkowości (buchalterji)*, nakładem autora, Warszawa 1927, s. 28–29, podają za: B. Bek-Gaik, *Sprawozdawczy wymiar rachunku wyników...*, s. 30.

12 Do sprawozdania finansowego obecnie są załączane inne raporty wymagane prawem, np. sprawozdanie zarządu z działalności itp., ale nie stanowią one części składowej sprawozdania finansowego.



Rysunek 1.1. Model prezentacji informacji w sprawozdaniu finansowym

Źródło: E. Walińska, B. Bek-Gaik, J. Gad, *Sprawozdawczość finansowa i niefinansowa przedsiębiorstwa – w kierunku integracji*, Wydawnictwo Uniwersytetu Łódzkiego, Łódź 2016, s. 15.

1.2. Ewolucja sprawozdania finansowego

Historycznie pierwszym – i przez długie lata jedynym – elementem sprawozdania finansowego był bilans. Po nim pojawił się rachunek zysków i strat, którego celem stało się objaśnienie specjalnej pozycji kapitału własnego prezentowanego w bilansie – wyniku finansowego, czyli dostarczenie informacji o przychodach, kosztach, zyskach i stratach kształtujących ten wynik. Bilans oraz rachunek zysków i strat – niezależnie od innych elementów sprawozdania finansowego – do końca lat 70. XX w. były jedynymi formami dostarczania informacji generowanych w systemie rachunkowości dla użytkowników sprawozdań finansowych. Po kilkudziesięciu latach ich funkcjonowania w praktyce i teorii rachunkowości domagali się oni zwiększenia zakresu informacji – w pierwszej kolejności informacji dotyczącej przepływów pieniężnych. I tak – do końca XX stulecia – sporządzano i prezentowano następujące składniki sprawozdania finansowego:

- podstawowe – bilans i rachunek zysków i strat,
- pomocniczy – rachunek przepływów pieniężnych,
- uzupełniający – informacja dodatkowa.