

PRACE NAUKOWE

Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu

RESEARCH PAPERS

of Wrocław University of Economics

Nr 388

**Teoria rachunkowości,
sprawozdawczość i analiza finansowa**

Redaktor naukowy
Bartłomiej Nita



Wydawnictwo Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu
Wrocław 2015

Redaktor Wydawnictwa: Dorota Pitulec
Redakcja techniczna: Barbara Łopusiewicz
Korekta: Hanna Jurek
Łamanie: Adam Dębski
Projekt okładki: Beata Dębska

Informacje o naborze artykułów i zasadach recenzowania
znajdują się na stronie internetowej Wydawnictwa
www.pracnaukowe.ue.wroc.pl
www.wydawnictwo.ue.wroc.p

Publikacja udostępniona na licencji Creative Commons
Uznanie autorstwa-Użycie niekomercyjne-Bez utworów zależnych 3.0 Polska
(CC BY-NC-ND 3.0 PL)



© Copyright by Uniwersytet Ekonomiczny we Wrocławiu
Wrocław 2015

ISSN 1899-3192
e-ISSN 2392-0041

ISBN 978-83-7695-505-6

Wersja pierwotna: publikacja drukowana

Zamówienia na opublikowane prace należy składać na adres:
Wydawnictwo Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu
tel./fax 71 36 80 602; e-mail:econbook@ue.wroc.pl
www.ksiegarnia.ue.wroc.pl

Druk i oprawa: TOTEM

Spis treści

| | |
|------------|----|
| Wstęp..... | 11 |
|------------|----|

Część 1. Teoria i wyzwania rachunkowości

| | |
|---|-----|
| Ewa Wiktoria Babuška: Badania naukowe w rachunkowości | 15 |
| Halina Buk: Typologia i wycena przychodów z tytułu niestandardowych relacji z klientami | 23 |
| Małgorzata Cieciora: Behawioralne aspekty rachunkowości we współczesnej gospodarce – zarys problemu | 32 |
| Beata Dratwińska-Kania: Teoretyczne problemy sprawozdawania o ryzyku | 41 |
| Dawid Garstecki: Czy rachunkowość społecznej odpowiedzialności zasługuje na miano paradygmatu?..... | 49 |
| Waldemar Gos: Nauka rachunkowości – głos w dyskusji..... | 57 |
| Wojciech Hasik: Koncepcyjne i społeczne determinanty sądów etycznych w rachunkowości w Polsce | 68 |
| Marcin Jędrzejczyk: Wyzwania współczesnej rachunkowości w zakresie translacji wartości ekonomicznych..... | 77 |
| Krzysztof Jonas, Katarzyna Świetła: E-usługi w rachunkowości na przykładzie internetowych biur rachunkowych | 87 |
| Katarzyna Klimczak, Anna Wachowicz: Studium przypadku jako metoda badawcza w nauce rachunkowości – analiza metodologiczna przykładowych zastosowań | 95 |
| Joanna Koczar: Ewolucja polityki rachunkowości w praktyce gospodarczej Federacji Rosyjskiej..... | 107 |
| Alina Kozarkiewicz: Kreatywność: nowe wyzwanie badawcze dla współczesnej rachunkowości | 115 |
| Mirosława Kwiecień: Dylematy współczesnej rachunkowości..... | 123 |
| Tomasz Lewandowski: Mniej więcej dobrze czy dokładnie źle – przydatność informacji w systemie rachunkowości | 137 |
| Wojciech A. Nowak: Ku standaryzacji rachunkowości sektora publicznego w Unii Europejskiej | 148 |
| Marcin Osikowicz: Rachunkowość jednostek mikro według ustawy o rachunkowości | 159 |
| Piotr Szczypa: Nauczanie rachunkowości – współczesne uwarunkowania i dylematy | 167 |
| Anna Szychta: Pozytywna teoria rachunkowości jako koncepcja głównego nurtu badawczego | 176 |

| | |
|---|-----|
| Joanna Zuchewicz: Współczesne determinanty rozwoju rachunkowości | 189 |
|---|-----|

Część 2. Sprawozdawczość

| | |
|--|-----|
| Dorota Adamek-Hyska: Funkcja sprawozdawcza rachunkowości jednostki samorządu terytorialnego | 201 |
| Anna Balicka: Wskaźniki środowiskowe w zewnętrznej sprawozdawczości środowiskowej | 212 |
| Katarzyna Bareja: Aktywa niematerialne a priorytet w sprawozdawczości finansowej..... | 221 |
| Kinga Bauer: Kierunki zmian sprawozdawczości finansowej w postępowaniu upadłościowym..... | 229 |
| Stanisław Hońko: Nadmiar informacji w sprawozdaniu finansowym – możliwe kierunki reform..... | 238 |
| Angelika Kaczmarczyk: Sprawozdawczość finansowa jednostek mikro w aspekcie zasady wiernego i rzetelnego obrazu..... | 246 |
| Mariusz Karwowski: Model biznesu jako nowe wyzwanie sprawozdawczości zewnętrznej..... | 255 |
| Katarzyna Kostyk-Siekierska: Polityka rachunkowości, wartości szacunkowe oraz błędy z lat ubiegłych w świetle proponowanych i wprowadzonych zmian w KSR nr 7..... | 263 |
| Grzegorz Lew: Propozycja rozszerzenia zakresu opinii i raportu z badania sprawozdania finansowego..... | 276 |
| Bartłomiej Nita: Sprawozdawczość segmentowa jako przejaw konwergencji rachunkowości finansowej i rachunkowości zarządczej..... | 285 |
| Józef Pfaff: Sprawozdawczość z badania ustawowego jednostek zainteresowania publicznego – ocena proponowanych kierunków zmian | 295 |
| Katarzyna Piotrowska: Proces innowacyjny w aspekcie aktywów kompetencyjnych..... | 304 |
| Lucyna Poniatowska: Zmiany w sprawozdawczości finansowej w regulacjach ustawy o rachunkowości | 314 |
| Piotr Prewysz-Kwinto, Grażyna Voss: Segmenty operacyjne w sprawozdaniach finansowych spółek giełdowych – porównywalność czy różnorodność informacji | 322 |
| Paweł Rumniak: Consolidated reporting – beyond financial statements..... | 331 |
| Agnieszka Tłaczala: Prezentacja oraz ujawnianie informacji finansowych – zmiany w MSSF | 349 |

Część 3. Analiza finansowa

| | |
|--|-----|
| Małgorzata Cygańska: Wykorzystanie analizy finansowej do oceny rentowności szpitali – wybrane problemy | 363 |
| Beata Iwasieczko: Analiza finansowa w organizacji inteligentnej..... | 373 |
| Magdalena Kowalczyk: Kierunki rozwoju analizy finansowej i strategicznej w jednostkach samorządu terytorialnego..... | 381 |
| Piotr Oleksyk: Wykorzystanie narzędzi analizy finansowej w planowaniu finansowym jednostek samorządu terytorialnego | 389 |

Summaries

Part 1. Theory and accounting challenges

| | |
|---|-----|
| Ewa Wiktoria Babuška: Research in financial accounting | 15 |
| Halina Buk: Typology and revenue valuation from nonconventional transactions with customers | 23 |
| Małgorzata Ciecziura: Behavioral aspects of accounting in today's economy – an outline of the problem | 32 |
| Beata Dratwińska-Kania: Theoretical problem of a report on risk..... | 41 |
| Dawid Garstecki: Can social responsible accounting be called a paradigm? | 49 |
| Waldemar Gos: Accounting science – a say in the discussion | 57 |
| Wojciech Hasik: Conceptual and social determinants of ethical judgment in accounting – Polish perspective | 68 |
| Marcin Jędrzejczyk: Contemporary accounting challenges in the field of economic value translation | 77 |
| Krzysztof Jonas, Katarzyna Świetła: E-services in accounting | 87 |
| Katarzyna Klimczak, Anna Wachowicz: Case study as a research method in accounting – methodological analysis of selected applications | 95 |
| Joanna Koczar: Evolution of accounting policy in the economic practice of the Russian Federation..... | 107 |
| Alina Kozarkiewicz: Creativity: new challenge for research in contemporary accounting..... | 115 |
| Mirosława Kwiecień: Dilemmas of contemporary accounting | 123 |
| Tomasz Lewandowski: About well or exactly wrong – usefulness (suitability) of information in accounting system | 137 |
| Wojciech A. Nowak: Public sector accounting in the European Union: towards standardization..... | 148 |
| Narcin Osikowicz: Accounting of micro units based on the Accounting Act | 159 |

| | |
|---|-----|
| Piotr Szczypa: Accounting teaching and contemporary conditions and dilemmas..... | 167 |
| Anna Szycha: Positive accounting theory as the main stream accounting research concept | 176 |
| Joanna Zuchewicz: Contemporary determinants in the development of accounting | 189 |

Part 2. Reporting

| | |
|--|-----|
| Dorota Adamek_Hyska: Reporting function of accounting in a territorial self-government unit..... | 201 |
| Anna Balicka: Environmental indicators of external environmental reporting | 212 |
| Katarzyna Bareja: Intangible assets and the priority in financial statements | 221 |
| Kinga Bauer: Financial reporting trends in insolvency proceedings | 229 |
| Stanisław Hońko: Excess of information in the financial statements – possible directions for reform..... | 238 |
| Angelika Kaczmarczyk: Micro units reporting in the context of true and fair view..... | 246 |
| Mariusz Karwowski: Business model as a new challenge of external reporting | 255 |
| Katarzyna Kostyk-Siekierska: Accounting policies, estimates and errors from previous years in the light of the proposed and introduced changes in the National Accounting Standard No. 7..... | 263 |
| Grzegorz Lew: Proposal for extending the scope of opinion and report on the financial statements | 276 |
| Bartłomiej Nita: Segment reporting as the manifestation of the convergence of financial accounting and management accounting | 285 |
| Józef Pfaff: Reporting in the statutory audits of public interest entities – assessment of the proposed changes..... | 295 |
| Katarzyna Piotrowska: Innovation process in the aspect of competence assets..... | 304 |
| Lucyna Poniatowska: Changes in financial reporting in the regulations of the Accounting Act..... | 314 |
| Piotr Prewysz-Kwinto, Grażyna Voss: Operating segments in the financial statements of public companies – comparability or diversity of information | 322 |
| Paweł Rumniak: Skonsolidowane raportowanie – wychodząc poza raportowanie finansowe | 331 |
| Agnieszka Tłaczała: Presentation and disclosure of financial information – changes in IFRS..... | 349 |

Part 3. Financial analysis

| | |
|---|-----|
| Małgorzata Cygańska: The usage of financial analysis to evaluate the hospitals financial performance – selected problems | 363 |
| Beata Iwasieczko: Financial analysis in intelligent organization..... | 373 |
| Magdalena Kowalczyk: Trends in development of financial and strategic analysis in local government units | 381 |
| Piotr Oleksyk: Adoption of financial analysis tools in financial planning of local government units | 389 |

Bartłomiej Nita

Uniwersytet Ekonomiczny we Wrocławiu

e-mail: bartlomiej.nita@ue.wroc.pl

SPRAWOZDAWCZOŚĆ SEGMENTOWA JAKO PRZEJAW KONWERGENCJI RACHUNKOWOŚCI FINANSOWEJ I RACHUNKOWOŚCI ZARZĄDCZEJ

SEGMENT REPORTING AS THE MANIFESTATION OF THE CONVERGENCE OF FINANCIAL ACCOUNTING AND MANAGEMENT ACCOUNTING

DOI: 10.15611/pn.2015.388.29

Streszczenie: Podstawowym celem opracowania jest wyjaśnienie specyfiki konwergencji rachunkowości finansowej i zarządczej na przykładzie sprawozdawczości segmentów działalności. W pierwszej części opracowania omówiono istotę konwergencji w systemie rachunkowości z uwzględnieniem ustaleń autorów polskich i zagranicznych. W drugiej części objaśniono zasadność raportowania segmentowego na potrzeby interesariuszy zewnętrznych i wewnętrznych oraz wskazano na kryteria wyodrębniania segmentów działalności. W ostatniej części przeprowadzono analizę MSSF 8 „Segmenty operacyjne” jako przejawu konwergencji dwóch omawianych obszarów rachunkowości. W artykule pokazano, że interesariusze wewnętrzni i zewnętrzni mogą zgłaszać podobne potrzeby informacyjne i stosowanie międzynarodowych standardów sprawozdawczości finansowej jest czynnikiem sprzyjającym procesowi konwergencji.

Słowa kluczowe: rachunkowość finansowa, rachunkowość zarządcza, segmenty działalności, konwergencja.

Summary: The major objective of the article is to explain the specifics of convergence of financial accounting and management accounting on the example of segment reporting. In the first part of the paper the nature of convergence in the accounting system was discussed, taking into account the research findings of Polish and foreign authors. In the second part the rationals behind the segmental reporting were explained with regard to the needs of internal and external stakeholders and the criteria to identify the segments were indicated. In the last part the analysis of IFRS 8 “Operating Segments” as a manifestation of the convergence of the two main areas of accounting was conducted. The paper points out that both internal and external stakeholders may have similar information needs, and the use of international financial reporting standards is a facilitating factor in the process of convergence.

Keywords: financial accounting, management accounting, business segments, convergence.

1. Wstęp

Rachunkowość zarówno jako dyscyplina naukowa, jak i system informacyjny przedsiębiorstwa może być rozpatrywana w dwóch aspektach, przy czym współcześnie zasadniczo wyróżnia się rachunkowość finansową i rachunkowość zarządczą. Podział ten jest mocno ugruntowany w teorii i praktyce i zgodnie z tym ujęciem rachunkowość finansowa służy dostarczaniu informacji podmiotom zewnętrznym, ma charakter obligatoryjny i ściśle określone zasady pomiaru ekonomicznego. Rachunkowość zarządcza z kolei jest postrzegana jako podsystem systemu rachunkowości, którego głównym zadaniem jest dostarczanie informacji menedżerom na potrzeby podejmowania decyzji wspomagających osiągnięcie celów przedsiębiorstwa. Zasady prowadzenia rachunkowości zarządczej są określane indywidualnie w zależności od potrzeb danego podmiotu.

W praktyce współczesnej rachunkowości dochodzi coraz częściej do przenikania się tych dwóch obszarów i występowania między nimi zbieżności. Z jednej strony rachunkowość zarządcza jest wykorzystywana na potrzeby prowadzenia rachunkowości finansowej i sporządzania sprawozdań finansowych, z drugiej zaś rozwój rachunkowości zarządczej jest do pewnego stopnia determinowany wymogami rachunkowości finansowej. W związku z tym celem opracowania jest wyjaśnienie specyfiki konwergencji rachunkowości finansowej i rachunkowości zarządczej na przykładzie sprawozdawczości segmentów działalności. Teza opracowania zawiera się w stwierdzeniu, że interesariusze wewnętrzni i zewnętrzni mogą zgłaszać podobne potrzeby informacyjne i stosowanie międzynarodowych standardów sprawozdawczości finansowej jest czynnikiem sprzyjającym procesowi konwergencji. Cel artykułu osiągnięto w szczególności dzięki wnioskowaniu logicznemu i analizie zapisów zawartych w MSSF 8 „Segmenty operacyjne”.

2. Konwergencja rachunkowości finansowej i rachunkowości zarządczej

Fińscy naukowcy J. Taipaleenmäki i S. Ikäheimo [2013] definiują konwergencję rachunkowości finansowej i zarządczej jako współczesne zjawisko, w którym zarówno intencjonalne integrowanie i powiązanie działań ludzkich, jak i zmiany zachodzące w uwarunkowaniach sytuacyjnych prowadzą do wzajemnego przenikania się rachunkowości finansowej i zarządczej, co przejawia się w powstawaniu nowych związków, oddziaływań i interakcji między tymi obszarami rachunkowości. Badacze ci wyodrębniają dwie grupy przejawów konwergencji rachunkowości finansowej i zarządczej [Taipaleenmäki, Ikäheimo 2013, s. 329]:

- 1) przejawy odnoszące się do sfery przetwarzania informacji w systemie rachunkowości,
- 2) przejawy dotyczące kwestii behawioralnych i organizacyjnych.

Do pierwszej grupy zaliczają przede wszystkim wpływ standardów rachunkowości na konwergencję dwóch obszarów rachunkowości. W szczególności wymieniają testy na utratę wartości firmy, raportowanie segmentowe oraz stosowanie zasad rachunkowości finansowej na potrzeby przetwarzania informacji w rachunkowości zarządczej. Ponadto autorzy podają wiele innych przejawów, w których manifestuje się konwergencja rachunkowości finansowej i zarządczej w tej grupie. Wśród najważniejszych można wymienić: raportowanie w zakresie kapitału intelektualnego, pomiar dokonań, ceny transferowe, analizę klientów, konkurentów i kooperantów, a także analizy typu *due diligence* w procesach fuzji i przejęć.

Do grupy przejawów dotyczących kwestii behawioralnych i organizacyjnych zalicza się przede wszystkim ujednoczenie procesu rachunkowości, czyli np. synchronizację terminów i zakresu raportowania lub publikowanie przez spółki giełdowe informacji, które nie są uwzględniane w sprawozdaniach finansowych. W tej grupie znajdują się przejawy dotyczące wykonywania przez specjalistów rachunkowości zadań zarówno z zakresu rachunkowości finansowej, jak i zarządczej, kształtowanie systemów motywacyjnych, rachunkowość w przedsiębiorstwach ponadnarodowych oraz w sieciach biznesowych.

Taipaleenmäki i Ikäheimo wyrażają pogląd, że konwergencja rachunkowości finansowej i zarządczej będzie postępować i twierdzą, że zasadniczy cel tych obu obszarów rachunkowości jest taki sam. Sprowadza się bowiem do oceny przeszłych dokonań na potrzeby zasilania w informacje i rozrachunku z odpowiedzialności, a także do generowania informacji prospektywnej w celu racjonalnej alokacji kapitału. Ich zdaniem z jednej strony rachunkowość zarządcza przesuwana się z krótkoterminowego planowania i kontroli w kierunku wspomaganie zarządzania strategicznego, z drugiej zaś rachunkowość finansowa odchodzi od kosztu historycznego w stronę wyceny opartej na wartości godziwej ukierunkowanej na podejmowanie decyzji.

Niemieccy badacze B.E. Weißenberger i H. Angelkort przeprowadzili w 149 niemieckich przedsiębiorstwach dość szerokie badania, których wyniki opublikowali w 2011 roku. W każdym przedsiębiorstwie badaniami objęto parę controller-menedżer. Empirycznie wykazano, że wzrost stopnia integracji między rachunkowością finansową i rachunkowością zarządczą prowadzi do wzrostu postrzeganej przez menedżerów spójności finansowego języka komunikacji, co z kolei prowadzi do wzrostu jakości usług dostarczanych przez specjalistów rachunkowości zarządczej i ostatecznie do większego oddziaływania przez controllerów na zarządzanie. Generalnie autorzy pokazali, że efektywność pracy specjalistów rachunkowości zarządczej w dominującym stopniu wynika ze zdolności controllerów do raportowania spójnego z wymaganiami rachunkowości finansowej.

W polskim piśmiennictwie naukowym problem konwergencji rachunkowości zarządczej i finansowej był podejmowany już na początku ostatniej dekady ubiegłego wieku przez I. Sobańską [2003]. Autorka podkreślała, że analiza Międzynarodowych Standardów Rachunkowości prowadzi do stwierdzenia, iż prawidłowe

stosowanie tych standardów wymaga korzystania z informacji spoza obszaru rachunkowości finansowej, która tradycyjnie jest zorientowana na dostarczanie informacji finansowych w trybie *ex post*. I. Sobańska przeanalizowała wybrane standardy i wykazała potrzebę integrowania rachunkowości finansowej i rachunkowości zarządczej w celu prawidłowego sporządzania sprawozdań finansowych według wymogów międzynarodowych standardów rachunkowości, a także zarządzania wartością przedsiębiorstwa.

P. Kabalski przeprowadził badania empiryczne, które wskazują na to, że w warunkach polskich rachunkowość zarządcza jest wykorzystywana na potrzeby rachunkowości finansowej, przy czym trudno mówić o pełnej integracji. Autor wyraził w swoim opracowaniu dość stanowczy pogląd, że pełna integracja tych obszarów nie nastąpi nigdy, przy czym przez pełną integrację rozumie sytuację, w której użytkownicy zewnętrzni i wewnętrzni korzystają z jednego źródła.

3. Istota sprawozdawczości segmentów działalności

Zagregowane podejście do raportowania informacji o dokonaniach przedsiębiorstwa w oderwaniu od jego struktury organizacyjnej i wyodrębnionych ośrodków odpowiedzialności nie jest wystarczające. Współczesne organizacje są niekiedy bardzo złożone, przedsiębiorstwa oferują wiele produktów przy zastosowaniu różnorodnych procesów, a oferta asortymentowa jest skierowana do różnych grup odbiorców przy wykorzystaniu wielu kanałów dystrybucyjnych. Zarówno menedżerowie, jak i interesariusze zewnętrzni oczekują informacji odnoszącej się do wyników działalności nie tylko w przekroju produktów lub klientów, ale również obiektów, takich jak kanały dystrybucji czy wyodrębnione jednostki organizacyjne (wydziały, zakłady, filie). Oznacza to potrzebę generowania przekrojowych raportów, które określa się jako sprawozdania segmentowe.

Przez segment rozumie się taki obiekt, dla którego można gromadzić podstawowe wielkości wynikowe, takie jak: przychody, koszty, zyski, straty oraz informacje bilansowe dotyczące zainwestowanych aktywów i zaciągniętych zobowiązań. Podstawową przesłanką takiego przetwarzania informacji jest umożliwienie oceny dokonań finansowych każdego z tych segmentów odrębnie oraz ich wpływu na sytuację przedsiębiorstwa jako całości [Nita 2014, s. 184]. Segmenty uwzględniane przy konstrukcji raportów sprawozdań mogą być identyfikowane z uwzględnieniem różnych kryteriów. W praktyce najczęściej analizuje się sytuację przedsiębiorstwa w przekroju: produktów, klientów, kanałów dystrybucyjnych (obszarów sprzedaży) i jednostek organizacyjnych, które z perspektywy rachunkowości zarządczej mogą być traktowane jako ośrodki odpowiedzialności. W tabeli 1 przedstawiono podstawowe kryteria wyodrębniania segmentów sprawozdawczych. Przedstawione kryteria mogą się wzajemnie przenikać, co umożliwi w zasadzie dowolne projektowanie raportów segmentowych w zależności od potrzeb informacyjnych różnych grup odbiorców.

Tabela 1. Kryteria wyodrębniania segmentów

| Kryterium | Przykłady |
|----------------------|---|
| Organizacyjne | <ul style="list-style-type: none"> • działy • wydziały • departamenty • filie |
| Produkty | <ul style="list-style-type: none"> • wyroby • usługi • grupy asortymentowe • produkty konsumpcyjne (rynek B2C) • produkty przemysłowe (rynek B2B) |
| Procesowe | <ul style="list-style-type: none"> • procesy podstawowe • procesy pomocnicze |
| Klienci | <ul style="list-style-type: none"> • grupy klientów • odbiorcy indywidualni • klienci instytucjonalni • kluczowi klienci |
| Kanały dystrybucyjne | <ul style="list-style-type: none"> • dystrybutorzy hurtowi • przedstawiciele handlowi • sprzedaż za pośrednictwem Internetu • małe sieci handlowe • supermarkety |
| Obszar geograficzny | <ul style="list-style-type: none"> • państwa • regiony świata • grupy krajów • regiony kraju • obszary sprzedaży |

Źródło: [Nita 2014, s. 185].

Raportowanie segmentowe uwzględnia wieloaspektowy zakres informacji, które w zależności od potrzeb odbiorców dotyczą: klientów, kanałów dystrybucyjnych, produktów itp. Na przychody lub koszty całego przedsiębiorstwa można zatem spojrzeć z punktu widzenia dezagregacji tych wielkości w przekroju segmentowym. Takie podejście jest zgodne z założeniami decentralizacji zarządzania i rachunku odpowiedzialności i umożliwia menedżerom m.in.:

- 1) ocenę rentowności poszczególnych segmentów w ujęciu bezwzględnym i względnym w postaci różnych wskaźników rentowności,
- 2) szacowanie wkładu poszczególnych segmentów w wynik całego przedsiębiorstwa,
- 3) ustalenie cen produktów i stosowania odpowiedniej polityki cenowej w różnych segmentach,
- 4) zarządzanie kosztami ponoszonymi w wyodrębnionych obszarach,
- 5) benchmarking segmentów wewnątrz przedsiębiorstwa i podejmowanie na tej podstawie odpowiednich decyzji ukierunkowanych na wzrost rentowności przedsiębiorstwa jako całości,

- 6) planowanie i kontrolę działań wykonywanych w różnych segmentach (na poziomie produktów, obszarów sprzedaży itp.),
- 7) ocenę, czy z danego segmentu działalności można zrezygnować.

Raportowanie segmentowe stanowi przede wszystkim instrument sprawozdawczy, który wspomaga nie tylko operacyjne, lecz również strategiczne zarządzanie przedsiębiorstwem. Wprowadzenie takiego raportowania może sprzyjać i zachęcać do grupowania kosztów w podziale na zmienne i stałe oraz grupowania przychodów i kosztów odpowiadających wyodrębnionym segmentom.

4. Wykorzystanie informacji z rachunkowości zarządczej na potrzeby MSSF 8

Zasadniczą przesłanką wydania Międzynarodowego Standardu Sprawozdawczości Finansowej 8 „Segmenty operacyjne” jest potrzeba ujawniania interesariuszom zewnętrznym informacji o: segmentach działalności jednostki, jej produktach i usługach, obszarach geograficznych oraz klientach. Podstawowa zasada standardu głosi, że jednostka ujawnia informacje pomocne użytkownikom jej sprawozdań finansowych w ocenie rodzaju i skutków finansowych działań gospodarczych, w które jednostka jest zaangażowana, oraz środowiska gospodarczego, w którym prowadzi działalność (MSSF 8.1).

Standard „Segmenty operacyjne” znajduje zastosowanie przy sporządzaniu jednostkowych i oddzielnych sprawozdań finansowych jednostek oraz skonsolidowanych sprawozdań finansowych grup kapitałowych, gdzie jednostka dominująca:

- 1) ma dłużne lub kapitałowe instrumenty będące przedmiotem obrotu na rynku publicznym (krajowej lub zagranicznej giełdzie papierów wartościowych, na rynku pozagiełdowym obejmującym rynki lokalne i regionalne) lub
- 2) składa lub jest w trakcie składania swojego sprawozdania finansowego w komisji papierów wartościowych lub w innym organie regulacyjnym w związku z emisją dowolnej klasy instrumentów na rynku publicznym.

Stosowanie MSSF 8 oznacza przyjęcie w sprawozdawczości finansowej podejścia zarządczego, które wymaga identyfikacji segmentów działalności na podstawie informacji gromadzonych w wewnętrznym systemie raportowania oraz identyfikacji segmentów sprawozdawczych.

Zgodnie z zapisami standardu (MSSF 8.5) segment operacyjny jest częścią składową jednostki:

- 1) która angażuje się w działalność gospodarczą, w związku z którą można uzyskiwać przychody i ponosić koszty (w tym przychody i koszty związane z transakcjami z innymi komponentami tej samej jednostki),

2) której wyniki działalności są regularnie przeglądane przez główny organ odpowiedzialny za podejmowanie decyzji operacyjnych¹ w jednostce oraz wykorzystujący te wyniki przy podejmowaniu decyzji o zasobach alokowanych do segmentu i przy ocenie wyników działalności segmentu, a także

3) w przypadku której są dostępne oddzielne informacje finansowe.

Segmenty operacyjne powinny być zatem identyfikowane według zasad, które są stosowane na potrzeby wewnętrznego raportowania w obszarze rachunkowości zarządczej. Dzięki temu użytkownicy sprawozdań finansowych mogą analizować działalność jednostki podobnie jak menedżerowie i zwiększa to stopień integracji między informacją finansową a informacją zarządczą.

Po zidentyfikowaniu segmentów operacyjnych należy ustalić, w odniesieniu do których z nich wymagane jest ujawnienie szczegółowych informacji, czyli wyodrębnić tzw. segmenty sprawozdawcze. Jednostka jest zobowiązana do prezentowania odrębnie informacji o każdym segmencie operacyjnym, który (MSSF 8.11):

- 1) został określony zgodnie z zasadami identyfikacji segmentów operacyjnych,
- 2) przekroczył progi ilościowe zawarte w MSSF 8.

Ze względu na to, że segmenty operacyjne mogą wykazywać podobne właściwości gospodarcze i w konsekwencji podobne długoterminowe wyniki finansowe, możliwe jest łączenie segmentów. Według standardu (MSSF 8.12) dwa lub więcej segmentów operacyjnych można połączyć w jeden segment operacyjny, jeżeli łącznie spełnione są następujące warunki:

1) łączenie przebiega zgodnie z zasadą podstawową MSSF 8, czyli jednostka ujawnia informacje pomocne użytkownikom jej sprawozdań finansowych w ocenie rodzaju i skutków finansowych działań gospodarczych, w które jednostka jest zaangażowana, oraz środowiska gospodarczego, w którym prowadzi działalność;

- 2) segmenty wykazują podobne cechy gospodarcze;
- 3) segmenty są podobne w każdym z poniższych aspektów:

- a) rodzaju produktów i usług,
- b) rodzaju procesów produkcyjnych,
- c) rodzaju lub grup klientów na produkty i usługi,
- d) metod stosowanych przy dystrybucji produktów lub świadczeniu usług,
- e) jeśli ma to zastosowanie – rodzaju środowiska regulacyjnego, np. obszar bankowości, ubezpieczeń lub użyteczności publicznej.

Wymienione zasady jednoznacznie wskazują na to, że można łączyć segmenty, które wykazują bardzo zbliżone cechy gospodarcze. MSSF 8 nie precyzuje, co należy rozumieć przez „podobne cechy gospodarcze”. Wskazuje jedynie na to, że

¹ Zgodnie z zapisami standardu termin „główny organ odpowiedzialny za podejmowanie decyzji operacyjnych” identyfikuje funkcję, niekoniecznie odpowiadającą stanowisku kierownika posiadającego określony tytuł. Funkcja ta polega na alokowaniu zasobów i ocenie wyników działalności segmentów jednostki. Często osobą odpowiedzialną za podejmowanie decyzji w jednostce jest jej dyrektor wykonawczy lub dyrektor operacyjny, ale za podejmowanie decyzji może odpowiadać również organ w postaci grupy dyrektorów (MSSF 8.7).

segmenty mające podobne cechy gospodarcze powinny wykazywać zbliżone długoterminowe średnie marże brutto.

Zgodnie z zapisami MSSF jednostka jest zobowiązana wykazywać odrębnie informacje na temat segmentu operacyjnego, który spełnia którykolwiek z następujących progów ilościowych przedstawienia informacji o segmencie operacyjnym, jeżeli został spełniony którykolwiek z następujących warunków (MSSF 8.13):

1) przychody segmentu pochodzące zarówno ze sprzedaży na rzecz klientów zewnętrznych, jak i transferów między segmentami stanowią 10 lub więcej procent łącznych zewnętrznych i wewnętrznych przychodów wszystkich segmentów operacyjnych;

2) wykazany w wartości bezwzględnej zysk lub strata segmentu stanowi 10 lub więcej procent większej z poniższych wartości bezwzględnych:

a) połączonego zysku wszystkich segmentów operacyjnych, które nie wykazały straty,

b) połączonej straty wszystkich segmentów operacyjnych, które wykazały stratę;

3) aktywa segmentu stanowią 10 lub więcej procent ogółu aktywów wszystkich segmentów operacyjnych.

Segmenty operacyjne, które nie osiągają żadnego z tych progów ilościowych, mogą być uznane za segmenty sprawozdawcze i ujawniane osobno, jeśli kierownictwo uważa, że informacje o tym segmencie byłyby przydatne użytkownikom sprawozdań finansowych.

Standard wymaga, aby przychody ujawniane w ramach segmentów sprawozdawczych stanowiły co najmniej 75% całości przychodów zewnętrznych jednostki. Niespełnienie tego warunku sprawia, że należy wyodrębnić dodatkowe segmenty operacyjne jako segmenty sprawozdawcze i postępować tak aż do momentu, kiedy przynajmniej 75% przychodów jednostki będzie pochodzić z segmentów sprawozdawczych (MSSF 8.15).

Dane dotyczące segmentu operacyjnego, który w poprzednim okresie nie spełniał kryteriów dotyczących sprawozdawczości, a w bieżącym okresie spełnia wymagania dotyczące progów ilościowych, można przekształcić, aby zaprezentować nowy segment do celów porównawczych (MSSF 8.18). Działanie takie jest nieuzasadnione, gdy niezbędne informacje są niedostępne lub ich opracowanie byłoby zbyt kosztowne.

Ze względu na zasadę podstawową MSSF 8, dotyczącą przydatności informacji zawartej w sprawozdaniu finansowym do oceny rodzaju i skutków finansowych działań gospodarczych, standard wymaga ujawnienia dla każdego okresu, za który przedstawia się rachunek zysków i strat, następujących grup informacji (MSSF 8.21):

1) informacje ogólne,

2) informacje dotyczące zysku lub straty segmentu, w tym dotyczące określonych przychodów i kosztów uwzględnionych w rachunku wyników segmentu, informacje o aktywach i zobowiązaniach segmentu oraz informacje o podstawie wyceny,

3) uzgodnienia sum przychodów segmentów, wykazanych zysków lub strat segmentów, zobowiązań segmentów oraz innych istotnych pozycji segmentów z odpowiednimi kwotami dla całej jednostki.

Informacje ogólne dotyczą czynników przyjętych do określania segmentów sprawozdawczych jednostki, w tym podstawy systemu organizacji oraz rodzaju produktów i usług, z których segment sprawozdawczy osiąga swoje przychody. System organizacji oznacza, używając języka rachunkowości zarządczej, strukturę rachunku odpowiedzialności i tym samym kryteria przyjęte do identyfikacji ośrodków odpowiedzialności (kryterium geograficzne, produktowe itp.).

5. Zakończenie

Podział rachunkowości na finansową i zarządczą jest współcześnie powszechnie akceptowany zarówno w teorii, jak i w praktyce. Jednak potrzeby informacyjne użytkowników informacji przenikają się coraz częściej i w konsekwencji granice między rachunkowością finansową i zarządczą stają się coraz mniej ostre. Konwergencja tych dwóch obszarów staje się zatem faktem, a ich oddziaływanie jest wzajemne. Z jednej strony rachunkowość zarządcza jest wykorzystywana na potrzeby rachunkowości finansowej i sporządzania sprawozdań finansowych, z drugiej zaś rachunkowość finansowa, w szczególności regulacje i standardy międzynarodowe, wywiera wpływ na praktykę rachunkowości zarządczej. W opracowaniu skoncentrowano się na analizie MSSF 8 „Segmenty operacyjne”, aby potwierdzić tezę, że interesariusze wewnętrzni i zewnętrzni mogą zgłaszać podobne potrzeby informacyjne i stosowanie międzynarodowych standardów sprawozdawczości finansowej sprzyja konwergencji. Oczywiście zakres szczegółowości prezentowanej informacji może być odmienny i stosowany przez użytkowników tej informacji w różnych celach. W opracowaniu objaśniono zatem istotę sprawozdawczości segmentowej i pokazano, że segmenty sprawozdawcze mogą być tworzone z uwzględnieniem różnych kryteriów, a przetwarzanie informacji w obszarze rachunkowości zarządczej jest wykorzystywane na potrzeby zewnętrznego raportowania segmentowego.

Literatura

- Kabalski P., 2012, *Konwergencja rachunkowości finansowej i zarządczej pod wpływem Międzynarodowych Standardów Sprawozdawczości Finansowej*, Zeszyty Teoretyczne Rachunkowości, t. 66 (122).
- Nita B., 2014, *Sprawozdawczość zarządcza. Analizy i raporty wewnętrzne w controllingu*, PWN, Warszawa.
- Sobańska I., 2003, *Wpływ MSR na integrację rachunkowości: rachunkowość finansowa i rachunkowość zarządcza*, Zeszyty Teoretyczne Rachunkowości, t. 13(69).

- Taipaleenmäki J., Ikäheimo S., 2013, *On the convergence of management accounting and financial accounting – the role of information technology in accounting change*, International Journal of Accounting Information Systems, Vol. 14 (4).
- Weißberger B.E., Angelkort H., 2011, *Integration of financial and management accounting systems: The mediating influence of a consistent financial language on controllership effectiveness*, Management Accounting Research, Vol. 22 (3).