PRACE NAUKOWE
Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu
RESEARCH PAPERS
of Wrocław University of Economics

251

Rachunkowość a controlling

Redaktorzy naukowi
Edward Nowak
Maria Nieplowicz

Wydawnictwo Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu
Wrocław 2012

Recenzenci: Halina Buk, Beata Filipiak, Wiktor Gabrusewicz, Waldemar Gos,
Maria Hass-Symotiuk, Józef Pfaff, Marzena Remlein, Wiesław Szczęsny

Redaktorzy Wydawnictwa: Elżbieta Kożuchowska, Barbara Majewska

Redakcja techniczna: Barbara Łopusiewicz

Korekta: Barbara Cibis

Łamanie: Adam Dębski

Projekt okładki: Beata Dębska

Publikacja jest dostępna na stronie www.ibuk.pl

Streszczenia opublikowanych artykułów są dostępne w międzynarodowej bazie danych
The Central European Journal of Social Sciences and Humanities http://cejsh.icm.edu.pl
oraz w The Central and Eastern European Online Library www.ceeol.com,
a także w adnotowanej bibliografii zagadnień ekonomicznych BazEkon
http://kangur.uek.krakow.pl/bazy_ae/bazekon/nowy/index.php

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

Kopiowanie i powielanie w jakiejkolwiek formie
wymaga pisemnej zgody Wydawnictwa

© Copyright by Uniwersytet Ekonomiczny we Wrocławiu
Wrocław 2012

ISSN 1899-3192
ISBN 978-83-7695-241-3

Wersja pierwotna: publikacja drukowana

Druk: Drukarnia TOTEM
.

Spis treści

Wstęp 11

Aleksandra Banaszkiewicz, Ewa Makowska, Koncepcja *lean management* w obszarze produkcji, rachunkowości i administracji 13

Piotr Bednarek, Zastosowanie instrumentów rachunkowości zarządczej w samorządach lokalnych..... 25

Renata Biadacz, Teoretyczne i praktyczne aspekty kosztów pracy pracowników oddelegowanych za granicę 39

Agnieszka Bieńkowska, Zygmunt Kral, Anna Zabłocka-Kluczka, Systemy pomiaru dokonań w controllingu strategicznym..... 56

Dorota Burzyńska, Kontrola zarządcza a identyfikacja ryzyka w jednostkach samorządu terytorialnego 70

Andrzej Bytniewski, Robotyzacja systemu rachunkowości jako sposób wspomagania rachunkowości zarządczej i controllingu 81

Jolanta Chluska, Wynik finansowy samodzielnych publicznych zakładów opieki zdrowotnej w świetle nowych uregulowań prawnych..... 96

Anna Chojnacka-Komorowska, Zastosowanie wskaźników statystycznych w controllingu..... 105

Marlena Ciechan-Kujawa, Zarządzanie procesami zewnętrznymi – wybrane aspekty prawne i zarządcze 116

Marcin Czyczerski, Wpływ zjawiska różnic kulturowych na funkcjonowanie controllingu finansowego w spółkach zależnych..... 131

Joanna Dyczkowska, Tomasz Dyczkowski, Procesy planowania operacyjnego a systemy wynagradzania w polskich przedsiębiorstwach..... 140

Tomasz Dyczkowski, Budżetowanie w organizacjach pozarządowych. Wybrane zagadnienia realizacyjne 154

Krzysztof Gawron, Użyteczność sprawozdania finansowego na dzień poprzedzający ogłoszenie upadłości przedsiębiorstwa. 170

Anna Glińska, Zastosowanie programowania liniowego w wyznaczaniu struktury zatrudnienia w zakładach pracy chronionej..... 183

Katarzyna Goldmann, Wpływ cyklu życia produktu na kształtowanie polityki amortyzacyjnej przedsiębiorstwa..... 197

Angelika Kaczmarczyk, Koszt historyczny a użyteczność informacji sprawozdawczej..... 210

Anetta Kadej, Możliwości wykorzystania opinii i dokumentacji z badania sprawozdania finansowego jako dowodu w postępowaniu podatkowym.. 219

Anna Kasperowicz, Odpowiedzialność w zawodzie księgowego 231

Marta Kawa, O przyczynach ograniczających efekty outsourcingu funkcji i zadań działu finansowo-księgowego ... 245
Agnieszka Kister, Rezerwy jako obszar rachunkowości szpitala ... 259
Marcin Klinowski, Kryteria wyboru portfela projektów – wybrane zagadnienie ... 275
Joanna Koczar, Koszt wytworzenia a splot polityki rachunkowości i polityki podatkowej w Federacji Rosyjskiej – wybrane problemy ... 285
Tomasz Kondraszuk, Rachunek kosztów w rolnictwie na tle ogólnej teorii ekonomiki przedsiębiorstw ze szczególnym uwzględnieniem kosztów bezpośrednich i zmiennych ... 294
Katarzyna Kostyk-Siekierska, Krzysztof Siekierski, Ocena projektów inwestycyjnych metodą DCF – wybrane problemy ... 305
Robert Kowalak, Systemy wczesnego ostrzegania jako element controllingu przedsiębiorstwa ... 318
Adam Lulek, Użyteczność rachunku zysków i strat w zastosowaniu narzędzi rachunkowości zarządczej ... 329
Teresa Maszczak, Organizacja rachunkowości w procesie zarządzania jednostką gospodarczą ... 339
Edward Nowak, Zarządcze aspekty sprawozdawczości finansowej według segmentów działalności ... 350
Marta Nowak, Postrzeganie pracy w różnych sferach związanych z rachunkowością przez studentów studiów ekonomicznych. Analiza wyników badań empirycznych ... 360
Piotr Oleksyk, Determinanty efektywności zobowiązań jednostek sektora finansów publicznych ... 373
Ryszard Orliński, Budżetowanie przyrostowe jako metoda poprawy kondycji finansowej szpitali ... 382
Katarzyna Piotrowska, Ujawnianie kosztów utraty wartości zakończonych prac rozwojowych ... 397
Krzysztof Prymon, Możliwości wprowadzenia modelu wartości godziwej w rolnictwie ... 407
Małgorzata Rówińska, Modele wyceny bilansowej aktywów jednostki gospodarczej – zakres stosowania, skutki sprawozdawcze ... 418
Bożena Rudnicka, Ocena zmian w ewidencji oraz prezentacji przychodów i kosztów jednostek budżetowych ... 429
Karol Schneider, Zasady rachunkowości MTM (Mark-to-Market Value Adjustments) ... 443
Michał Soliwoda, Przydatność decyzyjno-informacyjna systemu ewidencyjno-analitycznego dotyczącego środków trwałych w spółdzielniach mleczarskich ... 451
Olga Szołno, Controlling i inne narzędzia zarządzania stosowane w wybranej jednostce samorządu terytorialnego w województwie lubelskim ... 461

Katarzyna Szymczyk-Madej, Jan Madej, Cechy systemu informatycznego rachunkowości ... 476
Agnieszka Tubis, Controlling logistyczny w przedsiębiorstwach przewozów pasażerskich grupy PKS ... 488
Agnieszka Walas, Niezakończone umowy długoterminowe a zamknięcie roku obrotowego. ... 498
Iwona Wasiak, Grażyna Karmowska, Funkcje rachunkowości zarządczej i controllingu w procesie zarządzania firmą ... 510
Lilianna Ważna, Teoretyczne i praktyczne aspekty wykorzystania wybranych instrumentów controllingu ... 526
Beata Zaleska, Wycena świadczeń zdrowotnych szpitala – problemy, bariery 538

Summaries

Aleksandra Banaszkiewicz, Ewa Makowska, The idea of Lean Management in production, accounting and administration fields ... 24
Piotr Bednarek, Application of management accounting techniques in local governments ... 38
Renata Biadacz, Theoretical and practical aspects of the labor costs of employees transferred to work abroad ... 55
Agnieszka Bieńkowska, Zygmunt Kral, Anna Zabłocka-Kluczka, Performance measurement systems in strategic controlling ... 69
Dorota Burzyńska, Managerial control and risk identification in local government units ... 80
Andrzej Bytniewski, Robotization of the accounting system as a way to support the management accounting and controlling ... 95
Jolanta Chluska, Financial result of independent public health care units in the view of new legal regulations ... 104
Anna Chojnacka-Komorowska, Use of statistical indicators in controlling . 115
Marlena Ciechan-Kujawa, Outsourcing process management – selected legal and management aspects ... 130
Marcin Czyczerski, The impact of cultural differences on the functioning of the financial controlling in subsidiaries ... 139
Joanna Dyczkowska, Tomasz Dyczkowski, Operational planning and remuneration systems in Polish enterprises ... 153
Tomasz Dyczkowski, Budgeting in non-governmental organisations. Selected application problems ... 169
Krzysztof Gawron, The utility of financial statement on the day preceding the announcement of bankruptcy. ... 182
Anna Glińska, Application of linear programming in determining the structure of employment in sheltered workshops ... 196

Katarzyna Goldmann, Influence of product life cycle on policy-making companies depreciation 209
Angelika Kaczmarczyk, Historic cost and usefulness of economic information 218
Anetta Kadej, Possibilities of using financial statements documentation and opinions as tax investigation evidence 230
Anna Kasperowicz, Responsibility in the profession of accountant 244
Marta Kawa, About the reasons limiting the effects of finance and accounting outsourcing 258
Agnieszka Kister, Reserves as the area of hospital accounting 274
Marcin Klinowski, Criteria for the selection of the projects portfolio − selected issues 284
Joanna Koczar, Production cost and interrelation between the accounting policy and tax policy in the Russian Federation – selected issues 293
Tomasz Kondraszuk, Cost accounting in agriculture in comparison with the general theory of company economics with the emphasis on direct and variable costs. 304
Katarzyna Kostyk-Siekierska, Krzysztof Siekierski, Evaluation of investment projects by DCF method − selected problems 317
Robert Kowalak, Early warning systems in controlling of enterprise 328
Adam Lulek, Income statement as a financial statement for the need of management based on elected management accountancy tools 338
Teresa Maszczak, Accounting organization in the management of economic entity 349
Edward Nowak, Managing aspects of financial reporting by operating segments 359
Marta Nowak, Perception of work in various spheres connected with accounting by students of economic studies. Analyses of empirical studies 372
Piotr Oleksyk, Determinants of efficiency of financial liabilities in local government entity 381
Ryszard Orliński, Incremental budgeting as a method of improvement of hospitals financial situation 396
Katarzyna Piotrowska, Disclosure of impairment losses of completed development works 406
Krzysztof Prymon, Possibility to implement fair value model in agriculture 417
Małgorzata Rówińska, Models of balance-sheet valuation of an economic entity's assets – scope of applications, reporting implications 428
Bożena Rudnicka, Assessment of changes in the recording and presentation of revenues and costs in budget entities 442
Karol Schneider, Accounting MTM in bank 450

Michał Soliwoda, Decision-making and information usefulness of a recording and analytical system concerning tangible fixed assets in dairy cooperatives 460
Olga Szołno, Controlling and other management tools used in a chosen self--government of local government in Lublin Voivodeship 475
Katarzyna Szymczyk-Madej, Jan Madej, Features of accounting information system 487
Agnieszka Tubis, Logistic controlling in passenger transport companies of PKS coach group 497
Agnieszka Walas, Not-ended long term projects and the closure of financial year 509
Iwona Wasiak, Grażyna Karmowska, Managerial accounting and controlling functions in business management..... 525
Lilianna Ważna, Theoretical and practical aspects of using of selected controlling instruments..... 537
Beata Zaleska, Evaluation of hospital health care services – problems and barriers 545

PRACE NAUKOWE UNIWERSYTETU EKONOMICZNEGO WE WROCŁAWIU
RESEARCH PAPERS OF WROCŁAW UNIVERSITY OF ECONOMICS nr 251 • 2012

Rachunkowość a controlling ISSN 1899-3192

Edward Nowak
Uniwersytet Ekonomiczny we Wrocławiu

ZARZĄDCZE ASPEKTY SPRAWOZDAWCZOŚCI FINANSOWEJ WEDŁUG SEGMENTÓW DZIAŁALNOŚCI

Streszczenie: Artykuł jest poświęcony informacjom prezentowanym w sprawozdaniach finansowych na temat segmentów działalności jednostki gospodarczej. Problematyka ta została ukazana w świetle regulacji Międzynarodowego Standardu Sprawozdawczości Finansowej nr 8 „Segmenty operacyjne" oraz potrzeb zarządzania przedsiębiorstwem. Autor omówił sprawozdawcze i zarządcze podejście do wyodrębniania segmentów operacyjnych, co jest istotne dla integracji sprawozdawczości finansowej zewnętrznej i wewnętrznej. Segmentacja ta jest oparta na określonych kryteriach ilościowych i jakościowych, różnicujących domeny działalności przedsiębiorstwa. Sprawozdawczość według segmentów operacyjnych została zaprezentowana w przystosowaniu do struktury ośrodków odpowiedzialności wyodrębnionych w przedsiębiorstwie.

Słowa kluczowe: sprawozdawczość finansowa, standardy sprawozdawczości, segmenty działalności, ośrodki odpowiedzialności.

1. Wstęp

Dywersyfikacja działalności koncernów, która wyraża się m.in. wyodrębnianiem obszarów aktywności biznesowej, wywołuje określone zapotrzebowanie informacyjne. Chodzi mianowicie o informacje finansowe dotyczące różnych segmentów prowadzonej działalności. Takiego zapotrzebowania informacyjnego różnych interesariuszy nie spełniają tradycyjne sprawozdania finansowe, w których prezentuje się informacje zagregowane dotyczące całej jednostki gospodarczej. Niedostatek ten stał się przesłanką do opracowania zasad ujawniania w sprawozdaniach finansowych informacji dotyczących segmentów działalności przedsiębiorstw.

Zainteresowanie informacjami na temat segmentów działalności wykazują różne jednostki zewnętrzne i wewnętrzne w stosunku do przedsiębiorstwa. Dlatego sprawozdawczość finansowa według segmentów działalności jest przedmiotem regulacji dotyczących rachunkowości i sprawozdawczości finansowej w postaci standardów i przepisów prawnych. Ponadto zarządzający oczekują informacji w tym zakresie, które będą im pomocne przy podejmowaniu decyzji strategicznych i operacyjnych.

Dlatego ważna jest integracja zewnętrznej i wewnętrznej sprawozdawczości finansowej dotyczącej segmentów działalności przedsiębiorstwa.

Głównym celem niniejszego artykułu jest zaprezentowanie wymogów dotyczących sprawozdawczości finansowej według segmentów działalności oraz ukazanie roli informacji na ten temat przy podejmowaniu decyzji ekonomicznych przez różnych użytkowników. Problematyka ta zostanie ukazana w świetle Międzynarodowych Standardów Sprawozdawczości Finansowej oraz krajowych regulacji dotyczących rachunkowości i sprawozdawczości finansowej. Jednocześnie zostanie zasygnalizowana problematyka integracji sprawozdawczości finansowej i zarządczej w odniesieniu do segmentów działalności.

2. Istota i przesłanki segmentacji działalności przedsiębiorstwa

Na początku drugiej połowy ubiegłego wieku nasiliły się procesy globalizacji działalności oraz umiędzynarodowienia gospodarki. Zaczęły wówczas powstawać i rozwijać się duże korporacje międzynarodowe o rozbudowanych strukturach organizacyjnych i szerokim zakresie działalności. Konieczność przeciwstawiania się rosnącej konkurencji przyczyniła się do wzrostu różnorodności działalności koncernów, określanej mianem dywersyfikacji działalności.

Dywersyfikacja działalności koncernów międzynarodowych wyraża się przede wszystkim:

- rozszerzaniem przedmiotowego zakresu działalności,
- rozszerzaniem struktury asortymentowej oferowanych produktów,
- wzrostem przestrzennego zasięgu prowadzenia działalności,
- wchodzeniem na coraz to nowe rynki zbytu.

Powstawanie i rozwój koncernów, w tym zwłaszcza międzynarodowych, oraz związana z tym dywersyfikacja działalności przyczyniły się do wzrostu zapotrzebowania na informacje dotyczące wyników osiąganych przez koncerny w różnych obszarach działalności. Chodzi przy tym także o takie informacje, które umożliwiają ocenę wyników osiąganych w poszczególnych segmentach. Ważne jest również określenie wpływu wyników osiąganych w różnych obszarach aktywności biznesowej na dokonania całego koncernu. Spełnienie tego zapotrzebowania wymaga dokonania odpowiedniej segmentacji działalności koncernów przy przyjęciu określonych kryteriów.

Segmentacja działalności przedsiębiorstwa jest ważnym elementem strategicznej analizy przedsiębiorstwa. Polega ona na wyodrębnieniu określonych zakresów działalności, nazywanych także domenami działalności, które stanowią główne źródło przychodów oraz wyników ze sprzedaży. W wyodrębnionym segmencie działalności przedsiębiorstwo może się specjalizować i osiągać przewagę konkurencyjną. Dlatego określenie segmentów działalności stanowi istotny element strategii działania każdego przedsiębiorstwa. Przeto niezmiernie ważne jest właściwe ustalenie,

w jakim segmencie działa przedsiębiorstwo oraz jakie ma względne udziały w rynku w poszczególnych segmentach.

Segment działalności przedsiębiorstwa powinien być jasno zdefiniowany w kategoriach ilościowych i jakościowych. Przy tym dany segment musi różnić się istotnie określonymi kryteriami od kryteriów przyjmowanych w innych segmentach. Ważne jest, aby segmentacja umożliwiła organizację podaży produktów w poszczególnych segmentach w sposób zapewniający pewną specjalizację i zróżnicowanie podaży. Ponadto segmentacja powinna sprzyjać osiąganiu przewagi konkurencyjnej pod względem rentowności prowadzonej działalności. Przy spełnieniu tych warunków segmentacja działalności jest ważnym instrumentem oceny pozycji strategicznej przedsiębiorstwa.

Segmentacja powinna doprowadzić do wyodrębnienia kilku kluczowych domen działalności gospodarczej. Zbyt mała liczba segmentów powoduje bowiem nieuwzględnienie w działalności przedsiębiorstwa istotnego zróżnicowania potrzeb i wymagań klientów. Zbyt duża liczba segmentów przyczynia się natomiast do znacznego wzrostu kosztów działalności przedsiębiorstwa, gdyż ponosi się tzw. koszty złożoności [*Leksykon*... 2004, s. 507].

Koncerny prowadzące działalność w różnych segmentach aktywności biznesowej mają zazwyczaj charakter przedsiębiorstw zdywersyfikowanych, składających się z wewnętrznie wyodrębnionych jednostek organizacyjnych. Poszczególne podmioty wewnętrzne stanowią powiązane ze sobą części składowe całego przedsiębiorstwa i posiadają względną samodzielność decyzyjną. Takie jednostki są traktowane jako ośrodki odpowiedzialności. Ośrodki odpowiedzialności wyodrębnione na bazie segmentów działalności dysponują odpowiednimi zasobami, umożliwiającymi zrealizowanie przypisanych im zadań [Nowak 2009, s. 199].

Poszczególne ośrodki odpowiedzialności koncernów funkcjonują w określonym środowisku ekonomicznym. Na ich działalność wpływ mają zarówno czynniki wewnętrzne, jak i zewnętrzne. To powoduje, że wyniki działalności osiągane przez różne ośrodki odpowiedzialności nie są jednakowe i w różnym stopniu przyczyniają się do wyników całego przedsiębiorstwa. Przy tym funkcjonowaniu poszczególnych ośrodków odpowiedzialności towarzyszy zazwyczaj zróżnicowany poziom ryzyka. W tej sytuacji ważnym zadaniem jest dostarczenie informacji na temat dokonań ośrodków odpowiedzialności, które organizacyjnie odpowiadają segmentom działalności. Zadanie to spełnia w pewnym stopniu sprawozdawczość według segmentów działalności.

3. Ewolucja międzynarodowej standaryzacji sprawozdawczości w zakresie segmentów działalności

Sprawozdawczość według segmentów działalności stanowi element obligatoryjnej sprawozdawczości finansowej. Najbardziej ogólnie można ją określić jako obowią-

zek ujawniania informacji o sytuacji ekonomicznej każdego z segmentów działalności przedsiębiorstwa. Celem tej sprawozdawczości jest zwiększenie zakresu informacji ujawnianych interesariuszom zewnętrznym, głównie inwestorom [Zimnicki 2011].

Ujawnienie w sprawozdaniach finansowych informacji na temat segmentów działalności jest przedmiotem regulacji w normach o charakterze międzynarodowym i krajowym. W 1981 r. Komitet Międzynarodowych Standardów Rachunkowości opublikował Międzynarodowy Standard Rachunkowości nr 14 „Informacje finansowe w podziale na segmenty działalności". Standard ten został zmodyfikowany w 1994 r., a w 1997 r. zastąpiony przez zaktualizowany standard MSR 14 o nowej nazwie „Sprawozdawczość dotycząca segmentów działalności".

W 2001 r. Rada Międzynarodowych Standardów Rachunkowości postanowiła, że wszystkie standardy oraz interpretacje wydane w okresie obowiązywania poprzedniego Statutu będą miały zastosowanie, dopóki nie zostaną zmienione lub wycofane. W tej sytuacji standard MSR 14 podlegał stopniowym modyfikacjom mającym na celu uwzględnienie rozwiązań zawartych w następujących standardach: w 2003 r. – MSR 2, MSR 8 i MSR 16, w 2004 r. – MSSF 3, MSSF 5, w 2005 r. – MSSF 7 [*Międzynarodowe*... 2006, s. 19].

W MSR 14 „Sprawozdawczość dotycząca segmentów działalności" zostały wyróżnione dwa rodzaje segmentów działalności: segmenty branżowe i segmenty operacyjne. Segment branżowy został zdefiniowany w standardzie jako dający się wyodrębnić obszar działalności jednostki gospodarczej, w ramach którego następuje dystrybucja towarów lub świadczeń usług, który podlega ryzyku i charakteryzuje się zwrotem z poniesionych nakładów inwestycyjnych różnym od tych, które są właściwe dla innych segmentów branżowych. Segmentem geograficznym nazywano natomiast dający się wyodrębnić obszar działalności jednostki gospodarczej, w ramach którego następuje dystrybucja towarów lub świadczenie usług w określonym środowisku ekonomicznym, który podlega ryzyku i charakteryzuje się poziomem zwrotu z poniesionych nakładów inwestycyjnych różnym od tych, które są właściwe dla innych segmentów geograficznych [*Międzynarodowe*...2004, s. 968].

Z przytoczonych definicji wynika, że dwoma podstawowymi warunkami wyodrębniania segmentów branżowych i geograficznych były: występowanie ryzyka działalności prowadzonej w segmencie oraz osiąganie zróżnicowanego poziomu zwrotu z nakładów inwestycyjnych. Ponadto w MSR 14 zostały wskazane kryteria ilościowe określania segmentów działalności, które dotyczą trzech kategorii finansowych: przychodów, wyników finansowych i aktywów. Jednocześnie w standardzie tym jest zalecenie, aby wyodrębnianie segmentów branżowych i operacyjnych nawiązywało do struktury organizacyjnej oraz systemu wewnętrznej sprawozdawczości finansowej jednostki gospodarczej. Chodzi przy tym o to, aby nie tworzyć odrębnych segmentów do celów sprawozdawczości finansowej, jeśli informacje na ich temat nie są wykorzystywane w zarządzaniu [Sojak, Jankowska 2007, s. 56].

Sprawozdawczości według segmentów działalności jest poświęcony jeden ze standardów amerykańskich Powszechnie Akceptowanych Zasad Rachunkowości (US GAAP). Jest to mianowicie standard SFAS 131 „Ujawnianie informacji na temat segmentów jednostki i informacji powiązanych". W celu zmniejszenia różnic między Międzynarodowymi Standardami Sprawozdawczości Finansowej a Powszechnie Akceptowanymi Zasadami Rachunkowości Rada Międzynarodowych Standardów Rachunkowości dokonała istotnych zmian dotyczących sprawozdawczości według segmentów działalności. W 2006 r. MSR 14 został zastąpiony nowym Międzynarodowym Standardem Sprawozdawczości Finansowej MSSF 8 o nazwie „Segmenty operacyjne". W ten sposób została osiągnięta duża zbieżność rozwiązań przyjętych w MSSF 8 z tymi zawartymi w SFAS 131, co także przyczyniło się do poprawy jakości rozwiązań zastosowanych w Międzynarodowych Standardach Sprawozdawczości Finansowej w odniesieniu do segmentów działalności.

MSSF 8 „Segmenty operacyjne" został zmieniony przez następujące Międzynarodowe Standardy Sprawozdawczości Finansowej [*Międzynarodowe*... 2011, s. A303]:

– MSR 1 „Prezentacja sprawozdań finansowych" (2007 r.),
– „Zmiany MSSF" (2009 r.),
– MSR 24 „Ujawnianie informacji na temat podmiotów powiązanych" (2009 r.).

Międzynarodowy Standard Sprawozdawczości Finansowej 8 „Segmenty operacyjne" określa wymogi dotyczące ujawniania informacji o segmentach operacyjnych jednostki w rocznych sprawozdaniach finansowych oraz wybranych informacji w śródrocznych sprawozdaniach finansowych. Standard ten zawiera również wymogi w zakresie ujawnień informacji na temat produktów i usług, obszarów geograficznych oraz głównych klientów. MSSF 8 wymaga, aby jednostka prezentowała zarówno informacje o charakterze finansowym, jak i informacje opisowe na temat jej segmentów sprawozdawczych [*Międzynarodowe*... 2011, s. A306].

Międzynarodowy Standar Sprawozdawczości Finansowej 8 „Segmenty operacyjne" jest oparty na podstawowej zasadzie mówiącej, że „jednostka ujawnia informacje mające pomóc użytkownikom jej sprawozdań finansowych w ocenie rodzaju i skutków finansowych działań gospodarczych, w które się angażuje, oraz środowiska gospodarczego, w którym prowadzi działalność" [*Międzynarodowe*... 2011, s. A310]. Realizacja tej zasady wyraża się ujawnianiem:

– ogólnych informacji o segmentach działalności (par. 22),
– informacji o wyniku, aktywach i zobowiązaniach segmentów (par. 23),
– uzgodnień sum przychodów, wyników, aktywów, zobowiązań oraz innych istotnych pozycji segmentów z odpowiednimi kwotami dla całej jednostki (par. 28).

Ujawnianie w sprawozdaniach finansowych informacji dotyczących segmentów działalności zgodnie z postanowieniami Międzynarodowego Standardu Sprawozdawczości Finansowej nr 8 umożliwia użytkownikom zewnętrznym ocenę skutków działań podejmowanych w różnych obszarach aktywności biznesowej przedsiębiorstwa. Użyteczność tych informacji zależy w dużym stopniu od poprawności i szcze-

głowowości podziału działalności przedsiębiorstwa na określone obszary. Przy tym ważne jest zastosowanie odpowiedniego podejścia i przyjęcie właściwych kryteriów segmentacji działalności. Chodzi o to, aby informacje finansowe były prezentowane w odpowiednich przekrojach podmiotowo-przedmiotowych.

4. Zarządcze podejście do wyodrębniania segmentów działalności

Zasady i kryteria wyodrębniania segmentów działalności mogą być różne. Ponadto segmenty te mogą być określane zarówno na wewnętrzne potrzeby zarządzania, zwłaszcza dużymi przedsiębiorstwami, jak i na potrzeby obligatoryjnej sprawozdawczości finansowej.W tej sytuacji ważnym zagadnieniem staje się przyjęcie odpowiedniego podejścia do segmentacji działalności, integrującego sprawozdawczość sporządzaną na potrzeby różnych interesariuszy przedsiębiorstwa: wewnętrznych i zewnętrznych.

Międzynarodowy Standard Sprawozdawczości Finansowej 8 „Segmenty operacyjne" wyróżnia dwa rodzaje segmentów działalności: segmenty operacyjne i segmenty sprawozdawcze. Standard ten określa zarazem cechy i progi ilościowe, które powinny być uwzględnione przy wyodrębnianiu segmentów działalności. Jednocześnie MSSF 8 podaje kryteria łączenia segmentów o podobnych cechach gospodarczych.

Zgodnie z paragrafem 5 MSSF 8 segmentem operacyjnym jest część składowa jednostki [*Międzynarodowe*... 2011, s. A311]:

a) angażująca się w działalność gospodarczą, w związku z którą może uzyskiwać przychody i ponosić koszty (w tym przychody i koszty związane z transakcjami z innymi częściami składowymi tej samej jednostki),

b) której wyniki działalności są regularnie przeglądane przez główny organ odpowiedzialny za podejmowanie decyzji operacyjnych w jednostce oraz wykorzystujący te wyniki przy decydowaniu o alokacji zasobów do segmentu i przy ocenie wyników działalności segmentu, a także

c) w przypadku której są dostępne oddzielne informacje finansowe.

Segmentem sprawozdawczym jest natomiast segment objęty obowiązkiem sprawozdawczym. Jest to taki segment operacyjny, dla którego istnieje obowiązek ujawniania informacji na temat segmentów zgodnie z wymogami standardu MSSF 8. Standard ten określa zasady, zgodnie z którymi należy prezentować odrębne informacje o każdym odrębnym segmencie operacyjnym lub też segmencie powstałym na skutek połączenia dwóch lub większej liczby segmentów przy spełnieniu określonych warunków. Progi ilościowe wyodrębniania segmentów sprawozdawczych dotyczą trzech wielkości finansowych: przychodów, wyniku i aktywów segmentu (10 lub więcej procent kwot wszystkich segmentów operacyjnych). Przy czym segmenty operacyjne, które nie osiągają progów ilościowych, mogą być uznane za segmenty sprawozdawcze, jeśli kierownictwo jednostki uważa, że informacje o tych segmentach byłyby przydatne użytkownikom sprawozdań finansowych.

Z przytoczonych definicji wynika, że MSSF 8 uznaje za segment operacyjny taką część składową jednostki, która uczestniczy w działalności gospodarczej oraz w związku z którą jednostka może uzyskiwać przychody i ponosić koszty, a tym samym osiągać wyniki. Przy tym wyniki działalności segmentu powinny być regularnie przeglądane przez główny organ odpowiedzialny za podejmowanie decyzji operacyjnych w jednostce. Jednocześnie organ ten wykorzystuje informacje o wynikach przy ocenie wyników działalności segmentu oraz przy decydowaniu o alokacji zasobów do segmentów.

W MSSF 8, podobnie jak w SFAS 131, zastosowane zostało tzw. zarządcze podejście do wyodrębniania segmentów działalności. Segmenty operacyjne są bowiem definiowane na podstawie wewnętrznej struktury organizacyjnej jednostki. Segmenty sprawozdawcze są natomiast wyznaczane poprzez zdefiniowanie kryteriów łączenia oraz progów ilościowych służących do ustalenia, które segmenty operacyjne powinny być osobno wykazywane w sprawozdaniu finansowym. Jednostka nie ma jednakże obowiązku łączenia podobnych segmentów oraz może prezentować segmenty, które znajdują się poniżej progów ilościowych. Ważny jest tu poziom szczegółowości informacji odpowiedni dla zewnętrznych użytkowników sprawozdań finansowych.

Ustalanie segmentów operacyjnych przy zastosowaniu podejścia zarządczego ma wiele zalet. Określenie segmentów sprawozdawczych na podstawie wewnętrznej struktury organizacyjnej jest bardziej obiektywne niż np. według kryterium przedmiotowego, przestrzennego czy dystrybucyjnego. Ułatwia ono prezentowanie informacji finansowych o wymaganym poziomie szczegółowości i przyczynia się do podniesienia jakości informacji. Informacje finansowe dotyczące wewnętrznej struktury organizacyjnej umożliwiają ocenę ryzyka działalności i odpowiedzialności kierownictwa za efektywność alokacji zasobów. Na podstawie takich informacji można ocenić i trafniej przewidywać działania kierownictwa, które wpływają na przyszłe wyniki finansowe i przepływy środków pieniężnych.

Segmenty sprawozdawcze są wyznaczane zwłaszcza w dużych przedsiębiorstwach zdywersyfikowanych o szerokim zasięgu działalności. Wówczas przyjmują one postać strategicznych jednostek gospodarczych, oferujących odmienne asortymenty wyrobówi usług czy też działających w różnych obszarach geograficznych. Takie jednostki podlegają odrębnemu zarządzaniu i posiadają dużą samodzielność decyzyjną. Różne asortymenty wymagają bowiem stosowania odmiennych technologii produkcji, a sprzedaż w określonych regionach wymaga przyjęcia odpowiednich strategii marketingowych. Kierownicy strategicznych jednostek organizacyjnych odpowiadają za osiągane wyniki. Ponadto mają oni obowiązek opracowania i przedstawienia informacji zarządowi.

Przyjęte MSSF 8 „Segmenty operacyjne" podejście zarządcze do sprawozdawczości dotyczącej segmentów działalności wyraża się prezentowaniem informacji o tych segmentach, które odpowiadają segmentom wyróżnionym w wewnętrznych raportach kierownictwa. To przyczyniło się do większej spójności informacji finan-

sowych o segmentach z innymi informacjami prezentowanymi w rocznych raportach wewnętrznych. Dzięki temu stwarza przesłanki do lepszego zrozumienia przez interesariuszy zewnętrznych działalności jednostki z perspektywy jej kierownictwa. Taka segmentacja działalności jednostki gospodarczej sprzyja zatem osiągnięciu większego poziomu integracji rachunkowości finansowej i rachunkowości zarządczej [Karwowski 2011].

Zastosowanie zarządczego podejścia umożliwia prezentowanie informacji dotyczących większej liczby segmentów. Ułatwia także jednoczesny podział działalności na segmenty według różnych kryteriów oraz pionowo zintegrowany podział na segmenty na podstawie kryterium wewnętrznej struktury organizacyjnej. Ważne jest też ułatwienie prezentowania tych informacji w śródrocznych sprawozdaniach finansowych. Nie bez znaczenia jest również obniżenie kosztów ponoszonych w związku z gromadzeniem i prezentowaniem informacji dotyczących segmentów działalności [Nowak 2010].

5. Ujawnianie informacji dotyczących segmentów działalności w krajowych przepisach rachunkowości i sprawozdawczości

W Polsce przepisy prawne w zakresie rachunkowości i sprawozdawczości finansowej zawierają niewiele regulacji odnoszących się do segmentów działalności. W załączniku nr 1 do ustawy o rachunkowości jest zapis mówiący, że w dodatkowych informacjachi objaśnieniach należy przedstawić strukturę rzeczową (rodzaje działalności) i terytorialną przychodów netto ze sprzedaży produktów, towarów i materiałów. W zapisie tym nie używa się, co prawda, pojęcia „segmenty działalności", lecz jego istota jest zbieżna z celem segmentów operacyjnych określanych w Międzynarodowym Standardzie Sprawozdawczości Finansowej 8 [Sojak, Jankowska 2007, s. 11; Nowak 2010].

W Rozporządzeniu Rady Ministrów określającym warunki, jakim powinien odpowiadać prospekt emisyjny spółek akcyjnych, są pewne zapisy dotyczące segmentów działalności. W załączniku nr 6/1 do tego rozporządzenia są wyspecyfikowane informacje finansowe dotyczące segmentów działalności, jakie należy ujawnić w notach objaśniających do rachunku zysków i strat. Jest to mianowicie podział przychodów ze sprzedaży według segmentów, tj. ze względu na strukturę rzeczową i strukturę terytorialną. W skonsolidowanym sprawozdaniu finansowym grup kapitałowych należy przedstawić te informacje w nocie objaśniającej dotyczącej sprawozdawczości według segmentów działalności. W tym przypadku należy dodatkowo opisać zasady (politykę) rachunkowości w stosunku do sprawozdawczości dotyczącej segmentów działalności. W szczególności należy ujawniać informacje wyjaśniające: sposób wydzielania segmentów, przypisywania im i wyceny przychodów, kosztów i ustalania wyniku finansowego, sposób przypisywania segmentom i wyceny aktywów i pasywów oraz metody ustalania cen transferowych.

Pewne wymogi dotyczące ujawniania informacji na temat segmentów działalnościw sprawozdaniu z działalności emitenta są określone w Rozporządzeniu Ministra Finansóww sprawie informacji bieżących i okresowych przekazywanych przez emitentów papierów wartościowych. Emitenci prowadzący działalność wytwórczą, budowlaną, handlową lub usługową powinni w sprawozdaniu z działalności prezentować informacje m.in. o:

– podstawowych produktach, towarach lub usługach wraz z ich określeniem wartościowym i ilościowym oraz udziale poszczególnych produktów, towarów i usług (jeśli są istotne) albo ich grup w sprzedaż emitenta ogółem,
– rynkach zbytu, z uwzględnieniem podziału na rynki krajowe i zagraniczne, z określeniem uzależnienia od jednego lub więcej odbiorców, a w przypadku gdy udział jednego odbiorcy osiąga co najmniej 10% przychodów ze sprzedaży ogółem – nazwy odbiorcy, jego udziału w sprzedaży oraz jego formalnych powiązań z emitentem.

Z przytoczonych przepisów wynika, że ani w ustawie o rachunkowości, ani w Rozporządzeniach Ministra Finansów nie ma wskazanych zasad wyodrębniania segmentów działalności oraz sposobów wyceny kategorii finansowych prezentowanych według segmentów. Dlatego jednostki gospodarcze powinny kierować się postanowieniami zawartymi w MSSF 8 „Segmenty operacyjne". Takie rozwiązanie jest zgodne z zaleceniami ustawy o rachunkowości oraz rozporządzeń Ministra Finansów.

6. Zakończenie

Sprawozdawczość według segmentów działalności jest uzupełnieniem i rozwinięciem informacji prezentowanych w rocznym sprawozdaniu finansowym. Obowiązek ujawniania informacji dotyczących segmentów działalności przedsiębiorstwa sprzyja zwiększeniu zakresu informacji finansowych, jakie powinny być ujawniane użytkownikom zewnętrznym, a zwłaszcza inwestorom. Informacje te umożliwiają im lepszą ocenę wyników osiąganych przez jednostkę gospodarczą w różnych obszarach jej aktywności biznesowej. To sprzyja dokładniejszej identyfikacji ryzyka związanego z alokacją zasobów i podejmowaniem decyzji inwestycyjnych.

Literatura

Karwowski M., *Sprawozdawczość dotycząca segmentów jako czynnik integracji rachunkowości finansowej i zarządczej*, „Prace i Materiały Wydziału Zarządzania Uniwersytetu Gdańskiego" 2011, nr 1/2.

Leksykon zarządzania, Difin, Warszawa 2004.

Międzynarodowe Standardy Sprawozdawczości Finansowej (MSSF), Stowarzyszenie Księgowych w Polsce, Warszawa 2004.

Międzynarodowe Standardy Sprawozdawczości Finansowej (MSSF), Stowarzyszenie Księgowych w Polsce, Warszawa 2011.
Międzynarodowe Standardy Sprawozdawczości Finansowej w interpretacjach i przykładach, t. 9: *Pozostałe zagadnienia sprawozdawczości finansowej*, LexisNexis, Warszawa 2006.
Nowak E., *Zaawansowana rachunkowość zarządcza*, PWE, Warszawa 2009.
Nowak E., *Przychody według segmentów działalności. Podejście sprawozdawcze i zarządcze*, „Zeszyty Teoretyczne Rachunkowości" 2010, t. 54 (110).
Sojak S., Jankowska M., *MSR 14. Sprawozdawczość segmentów działalności*, Difin, Warszawa 2007.
Zimnicki T., *Sprawozdawczość według segmentów działalności a konstrukcja nowego sprawozdania finansowego*, „Prace i Materiały Wydziału Zarządzania Uniwersytetu Gdańskiego" 2011, nr 1/1.

MANAGING ASPECTS OF FINANCIAL REPORTING BY OPERATING SEGMENTS

Summary: The paper is devoted to the information provided in financial statements on the segments of the economic entity's activities. This subject matter is presented in the light of the International Financial Reporting Standard no. 8 "Operating Segments" and management needs. The author discusses the reporting and managing approach to the identification of operating segments, which is significant for the integration of the external and internal financial reporting. This segmentation is based on specified quantitative and qualitative criteria, which differentiate the domains of the enterprise's activities. Reporting by operating segments is presented in adaptation to the structure of responsibility centres identified within the enterprise.

Keywords: financial reporting, reporting standards, operating segments, responsibility centres.