

Obowiązki informacyjne wynikające z Międzynarodowego Standardu Rachunkowości nr 14 Sprawozdawczość dotycząca segmentów działalności

Katarzyna Trzpiota

Od 1 stycznia 2005 roku zgodnie z nowelizacją ustawy o rachunkowości niektóre podmioty obecne na polskim rynku kapitałowym są zobowiązane do sporządzania sprawozdań finansowych zgodnie z Międzynarodowymi Standardami Sprawozdawczości finansowej. Artykuł przedstawia najważniejsze obowiązki publikacyjne jakie wynikają z prawie 40 Standardów – MSR nr 14 Sprawozdawczość dotycząca segmentów działalności. Przedstawiona została definicja i kryteria wyodrębnienia na potrzeby publikacyjne segmentów branżowych i geograficznych, zakres prezentowanych informacji w tych przekrojach. Szczegółowo pokazano koszty i przychody, które powinny być wykazywane jako kategorie wynikowe segmentu. W artykule dokonano również porównania dotychczasowych uregulowań ustawy o rachunkowości i nowych obowiązków, wskazano na powiązania MSR 14 z innymi MSR i MSSF.

1. Wstęp

Od 1 stycznia 2005 roku weszły w życie przepisy nowelizacji Ustawy o Rachunkowości z dnia 29 września 1994 (t.j. Dz.U. 2002 nr 76 poz. 694 z późniejszymi zmianami; nowelizacja ustawy z dnia 27 sierpnia 2004 r. o zmianie ustawy o rachunkowości oraz o zmianie ustawy o biegłych rewidentach i ich samorządzie Dz.U. 213 poz. 2155). Nowelizacja dotyczy stosowania przez niektóre podmioty gospodarcze Międzynarodowych Standardów Rachunkowości. I tak zgodnie z art. 55 ust. 6a skonsolidowane (a więc grupy kapitałowej) sprawozdania emitentów papierów wartościowych oraz banków muszą być przygotowywane zgodnie z Międzynarodowymi Standardami Rachunkowości i Międzynarodowymi Standardami Sprawozdawczości Finansowej. Jednostki te stosują polską ustawę o rachunkowości jako akt niższej rangi,

uzupełniający. Zgodnie z art. 45 ustawy o rachunkowości mają do tego dodatkowo prawo emitenci papierów wartościowych dopuszczonych do obrotu lub do obrotu na jednym z rynków regulowanych krajów Europejskiego Obszaru Gospodarczego i emitentów papierów wartościowych ubiegających się o dopuszczenie ich do obrotu oraz jednostki wchodzące w skład grupy kapitałowej, której jednostka dominująca sporządza skonsolidowane sprawozdanie według MSR. Decyzje o przejściu na uregulowania międzynarodowe podejmuje organ zatwierdzający sprawozdanie finansowe (art. 45 ust. 1c i art. 55 ust. 6d ustawy o rachunkowości). Jeden ze standardów jest poświęcony podstawowym informacjom o wyniku działalności w przekroju obszarów funkcjonowania podmiotu gospodarczego. Jest to MSR 14 *Sprawozdawczość dotycząca segmentów działalności*.

2. Miejsce Sprawozdania z działalności segmentów w sprawozdawczości finansowej

Sprawozdanie z działalności segmentów nie jest nowością w polskim prawie bilansowym, bowiem informacja dodatkowa sporządzana jako część sprawozdania finansowego powinna zawierać element danych o działalności w przekroju obszarów. W części drugiej tej informacji, tj. w *Dodatkowych informacjach i objaśnieniach*, podmioty prowadzące księgi rachunkowe powinny wskazać strukturę rzeczową, czyli według rodzajów działalności, oraz strukturę terytorialną (kraj, eksport) przychodów netto ze sprzedaży produktów, towarów i materiałów. Jest to jedyna wymagana dotychczas informacja dotycząca działalności segmentów. Wielu emitentów papierów wartościowych notowanych na rynku giełdowym publikowało szerszy zakres informacji. Polskie uregulo-

wania prawne nie przewidywały dotąd tak szerokiego spektrum informacji ujawnianych w przekroju obszarów działalności jak MSR 14.

Międzynarodowy Standard Rachunkowości NR 14 został opracowany i przyjęty przez Międzynarodowy Komitet Standardów Rachunkowości w 1981 roku. Był kilkakrotnie nowelizowany i w wersji obecnej, zaktualizowanej dotyczy sprawozdań podmiotów gospodarczych obecnych na rynku giełdowym, których papiery wartościowe kapitałowe bądź dłużne są notowane. Po raz pierwszy zaktualizowana wersja objęła sprawozdania za okres od 1 stycznia 1998 roku. Opiera się on na fundamentalnym założeniu, że dominujące źródła ryzyka i zwrotu z poniesionych nakładów inwestycyjnych w znaczący sposób wpływają na sposób organizacji i zarządzania jednostkami gospodarczymi. Istnieje więc konieczność zaprezentowania użytkownikom informacji pochodzących ze sprawozdania finansowego dotyczących tego ryzyka i stóp zwrotu w sposób pełniejszy niż dotychczas to czyniono. Założono również, iż te dwa czynniki także kształtują odmienne obszary funkcjonowania podmiotu gospodarczego, więc w celu podniesienia użyteczności informacyjnej sprawozdań można je przyjąć za podstawę identyfikacji segmentów działalności. Determinują one także strukturę organizacyjną i sprawozdawczość wewnętrzną, zatem należałoby je wykorzystać do prezentacji działalności obszarów.

Zastosowanie przepisów standardu według zasad ogólnych jest obowiązkowe dla wszystkich jednostek, które sporządzają pełne sprawozdania finansowe zgodnie z Międzynarodowymi Standardami Rachunkowości i których papiery wartościowe kapitałowe albo dłużne są notowane na rynku giełdowym. Fakultatywnie mogą przygotowywać sprawozdanie z segmentów działalności także inne jednostki. Wszystkie podmioty sporządzające to sprawozdanie, niezależnie od tego, czy czynią to obowiązkowo, czy dobrowolnie, muszą stosować wszystkie postanowienia Standardu nr 14.

Sprawozdanie z segmentów działalności pełni rolę informacji uzupełniającej i jak pokazuje praktyka światowa, z reguły jest włączane do drugiej części *ogólnej Informacji dodatkowej*, czyli do *Not objaśniających do sprawozdania finansowego*. Istnieje też grupa podmiotów, które pokazują te dane w zupełnie odrębnym sprawozdaniu. Jak

widać, istnieje dowolność, standard nie narzuca żadnych w tym zakresie ograniczeń.

Sprawozdanie z działalności segmentów powinno zawierać dane dotyczące różnych rodzajów wytwarzanych towarów i świadczonych przez jednostkę gospodarczą usług, a także różnych obszarów geograficznych, na których dany podmiot działa. Celem udostępnienia szerokim kręgom użytkowników sprawozdań finansowych takich informacji jest pomoc w pełniejszym zrozumieniu uzyskanych wyników, ocenie ryzyka i zwrotów z inwestycji, a także w formułowaniu właściwszych sądów na temat funkcjonowania podmiotu. Dane przedstawiane w pozostałych częściach sprawozdania finansowego, to znaczy w bilansie, rachunku zysków i strat, rachunku przepływów pieniężnych i informacji dodatkowej, jako dane w dużej mierze przedstawiane w sposób zagregowany nie pozwalają na właściwą ocenę działalności i ryzyka w podmiotach gospodarczych prowadzących zdywersyfikowaną produktowo i geograficznie działalność. Sprawozdanie z segmentów działalności powinno więc zaspokoić zapotrzebowanie informacyjne.

Międzynarodowy Standard Rachunkowości 14 podkreśla powiązania z innymi standardami już w pierwszych paragrafach: „Niniejszy standard stosuje się do pełnego sprawozdania finansowego zgodnego z Międzynarodowymi Standardami Sprawozdawczości Finansowej, jest on elementem tego systemu prawnego i nie może być stosowany w sposób wybiórczy. Jest on zintegrowany z pozostałymi częściami sprawozdania finansowego jako ich uzupełnienie i uszczegółowienie.” Pełne sprawozdanie finansowe składa się z bilansu, rachunku zysków i strat, rachunku przepływów pieniężnych, sprawozdania przedstawiającego zmiany w kapitale własnym oraz informacji dodatkowej zgodnie z wymogami przedstawionymi w MSR 1 *Prezentacja sprawozdań finansowych*.

Także w kolejnych paragrafach znajdujemy odwołania do innych Międzynarodowych Standardów Sprawozdawczości Finansowej. Dotyczą one szczególnie definicji pojęć, zasad wyceny i prezentacji. Jest to jeszcze jeden dowód, że sprawozdania sporządzane według tych międzynarodowych zasad muszą być spójną całością, mimo że uwzględniają wiele pozornie odrębnych regulacji.

Definicje rodzajów działalności są tożsame z definicją zawartą w MSR 7 *Rachunek przepływów pieniężnych*, rozumienie zasad (polityki) rachunkowości – MSR 8 *Zasady (polityka) rachunkowości*, a korygowanie błędów i wartości szacunkowe z MSR 18 *Przychody*.

3. Definicje segmentów działalności i kryteria ich wyodrębniania

By móc zaprezentować wyniki działalności w podziale na segmenty, konieczne są kryteria ich wyodrębnienia. Standard poświęca temu zagadnieniu kilka paragrafów. Warte podkreślenia jest menedżerskie ukierunkowanie wyodrębniania obszarów objętych obowiązkiem publikacyjnym. Jednostka ma kierować się przede wszystkim sprawozdawczością wewnętrzną, podporządkowaną potrzebom decyzyjnym, zarządczym, a nie sztucznym kryteriom, jakie mogłyby przecież zostać stworzone. Menedżerskie ukierunkowanie wyodrębniania segmentów nakreślone w Standardzie nr 14, który jest przecież elementem prawa zewnętrznego finansowego, jest przejawem nowej tendencji w rachunkowości – integracji jej podsystemów: finansowego, zarządczego i podatkowego.

Standard przewiduje trzy etapy identyfikacji segmentów dla celów publikacyjnych:

1. wyodrębnienie podstawowego i uzupełniającego układu sprawozdawczego;
2. identyfikacja segmentów branżowych i geograficznych;
3. identyfikacja segmentów objętych obowiązkiem sprawozdawczym.

Poniżej zostaną szczegółowo przedstawione te etapy.

Segmenty branżowe i geograficzne powinny stanowić wyodrębnione elementy organizacyjne, o których przekazuje się informacje na przykład zarządowi, dyrektorowi generalnemu. Celem przekazywania tych informacji jest umożliwienie im oceny wyników i podejmowanie decyzji zarządczych. W sytuacji gdy dotychczasowy system sprawozdawczości wewnętrznej nie opiera się na podziale na segmenty, na potrzeby sprawozdawczości wewnętrznej kierownictwo powinno takie segmenty wyodrębnić, kierując się wytycznymi zawartymi w Międzynarodowym Standardzie Rachunkowości nr 14, a w szczególności w jego paragrafie 9., pamiętając jednak, aby to wyodrębnienie mogło być podporządkowane w przyszłości podejmowaniu decyzji.

W świetle paragrafu 14.9 segment branżowy to dający się wyodrębnić obszar jednostki gospodarczej. W ramach tego obszaru następuje dystrybucja towarów albo świadczenie usług lub grup powiązanych towarów lub usług. Charakteryzuje się on innym poziomem ryzyka niż inne obszary branżowe. Także poziom zwrotu z inwestycji jest w przypadku wyodrębnionego segmentu różny. W szczególności należy wziąć pod uwagę takie czynniki jak:

- rodzaj towarów lub usług;
- rodzaj procesów produkcyjnych;
- typ albo klasę użytkowników towarów lub usług (odbiorców);
- stosowane metody dystrybucji towarów albo świadczenia usług;
- rodzaj systemu obowiązujących regulacji (ten czynnik jest brany pod uwagę w wypadku, gdy ma znaczenie np. sektor banków, zakładów ubezpieczycieli, przedsiębiorstw użyteczności publicznej).

Nie wszystkie powyżej wymienione czynniki muszą być uwzględniane łącznie, ale zalecane jest, by segment odpowiadał przynajmniej większości z nich. Nie jest intencją twórców MSR również nazbyt liczne rozdrabnianie grup towarów i usług, i tworzenie bardzo dużej liczby nieznacznie tylko różniących się od siebie segmentów branżowych. W świetle standardu oczekuje się, że towary lub usługi znajdujące się w tym samym segmencie będą uwzględniały większość czynników.

Do tego samego segmentu branżowego nie powinny należeć towary lub usługi charakteryzujące się znacząco różnym poziomem ryzyka albo poziomem stóp zwrotu nakładów inwestycyjnych.

W paragrafie 14.9 zawarta jest także definicja sektora geograficznego. I tak zgodnie z nią jest to obszar dający się wyodrębnić w jednostce gospodarczej, w ramach którego następuje dystrybucja towarów lub świadczenie usług w określonym środowisku ekonomicznym. Podobnie jak w przypadku obszaru branżowego, od innych obszarów geograficznych winno wyróżniać go odmienne ryzyko i stopy zwrotu z inwestycji. Określając segment geograficzny, należy wziąć pod uwagę takie czynniki jak:

- podobieństwo warunków politycznych i ekonomicznych;
- powiązanie pomiędzy działalnością prowadzoną na różnych obszarach geograficznych;
- bliskość lokalizacji;

- szczególnie rodzaj ryzyka związanych z działalnością w konkretnym obszarze geograficznym;
- regulacje dotyczące kontroli wymiany walut;
- ryzyko walutowe.

Podobnie jak w przypadku segmentu branżowego, do jednego segmentu geograficznego nie powinny należeć rodzaje działalności, które się znacząco od siebie różnią na przykład ryzykiem czy stopami zwrotu poniesionych nakładów. Za segment geograficzny może być uznany zarówno jeden, jak i więcej krajów. Obszar segmentu może być również tożsamy z rejonem geograficznym niestanowiącym wyodrębnionej państwowości. Decyzję o stopniu zagregowania geograficznego, podobnie jak w przypadku agregacji towarów i usług, podejmuje kierownictwo jednostki, biorąc pod uwagę specyfikę podmiotu gospodarczego. Przy określaniu granic segmentu geograficznego jednostka może kierować się zgodnie z MSR 14.13 kryterium lokalizacji urządzeń produkcyjnych jednostki gospodarczej lub punktów świadczenia usług oraz lokalizacji innych aktywów albo kryterium lokalizacji rynków i klientów. O tym, które kryterium będzie wybrane przez jednostkę, decyduje, tak jak w przypadku całej polityki rachunkowości, kierownictwo podmiotu.

Sprawozdanie z działalności segmentów winno zatem obejmować zarówno segmenty o charakterze branżowym, jak i geograficznym. Segmenty te winny odpowiadać kryteriom klasyfikacyjnym wskazanym powyżej. Czynniki pozwalające wyróżnić rodzaj segmentu w Standardzie zostały podane w sposób umożliwiający podmiotowi gospodarczemu własną interpretację. Nie zostały one wymienione w żadnym porządku, zobowiązującej kolejności ani w formie zamkniętego katalogu. Zostało dodatkowo podkreślone w paragrafie 14.15, że samo ustalenie segmentu jest sprawą uznaniową, która zależy od polityki rachunkowości jednostki. Określając segmenty, kierownictwo jednostki powinno je podporządkować celom sprawozdawczości finansowej w konkretnym przypadku, będąc oczywiście w zgodzie z zapisami *Założeń koncepcyjnych sporządzania i prezentacji sprawozdań finansowych*, które odnoszą się generalnie do sprawozdania finansowego jako całości.

Kierownictwo jednostki musi zatem pamiętać, by sprawozdanie spełniało określone cechy jakościowe: znaczenie, wiarygod-

ność, porównywalność, użyteczność informacji na temat różnych grup towarów i usług, działalności w różnych obszarach geograficznych, oceny ryzyka i stóp zwrotu nakładów inwestycyjnych.

4. Rola sprawozdawczości wewnętrznej w sporządzaniu sprawozdania i kryteria publikacyjne

Źródłem informacji dla wyodrębniania segmentów do sprawozdawczości powinien być system sprawozdawczości wewnętrznej, który jest ściśle powiązany ze strukturą organizacyjną jednostki. To on powinien być podstawą do wyznaczania granic segmentów. W sytuacji gdy dotychczasowa sprawozdawczość przeznaczona dla odbiorców wewnętrznych nie jest zorganizowana pod kątem segmentów geograficznych i branżowych, kierownictwo jednostki gospodarczej powinno dokonać zmian w polityce rachunkowości polegających na wyodrębnieniu segmentów na potrzeby sprawozdawczości zewnętrznej. Należy to uczynić w oparciu o kryteria paragrafu 14.9. Dokonując tego podziału, jednostka powinna zawsze pamiętać o swojej strukturze organizacyjnej, niższych poziomach informacyjnych, tak aby sprawozdawczość zewnętrzna nie była odezwana od sprawozdawczości wewnętrznej, a samo sprawozdanie z segmentów działalności nie było sprawozdaniem sztucznym, ale efektywnym źródłem informacji o wynikach działalności podmiotu (podejście zarządcze i wykorzystanie segmentów operacyjnych).

Tworząc system na potrzeby odbiorców zewnętrznych, jednostki mogą uwzględnić postanowienia paragrafu 14.34, który pozwala dokonywać połączeń segmentów tego samego rodzaju. Taka konsolidacja informacji jest możliwa w przypadku segmentów charakteryzujących się znacznymi podobieństwami, tzn. wtedy, gdy w segmentach występują podobne długoterminowe wyniki finansowe oraz istnieją zbieżności we wszystkich czynnikach charakterystycznych dla określonego rodzaju segmentu (są to czynniki wymienione w paragrafie 14.9). Jednostka gospodarcza, która ma wyodrębnione segmenty działalności w oparciu o kryteria geograficzne i branżowe, nie musi publikować informacji o wszystkich wyróżnionych w ramach jej systemu sprawoz-

dawczości obszarach. Obowiązki publikacyjne dotyczą tylko tych segmentów, które oferują znaczną część swojej działalności klientom zewnętrznym, to znaczy, większość ich przychodów jest uzyskiwana właśnie ze sprzedaży na rzecz odbiorców spoza jednostki bądź grupy kapitałowej. Poza tym określone zostały progi (MAR 14.35):

1. przychody segmentu ze sprzedaży na rzecz zewnętrznych klientów lub z transakcji realizowanych z innymi segmentami stanowią 10% i więcej łącznych zewnętrznych i wewnętrznych przychodów wszystkich segmentów;
2. wynik segmentu niezależnie od tego, czy jest nim zysk, czy strata, stanowi 10% lub więcej połączonego wyniku wszystkich segmentów, które odnotowały zysk, lub wszystkich segmentów, które poniosły stratę, w zależności od tego, która z tych wartości została określona jako wartość bezwzględna;
3. aktywa segmentu stanowią 10% lub więcej ogółu aktywów wszystkich segmentów. Wyżej wymienione warunki mają zastosowanie rozłączne, co oznacza, że spełnienie jednego z nich, powoduje powstanie obowiązku sprawozdawczego.

W sytuacji gdy segmenty wyróżnione na podstawie analizy sprawozdawczości wewnętrznej nie spełniają powyższych warunków, jednostka powinna podjąć następujące kroki (14.35):

- obniżenie progów – segment można przyjąć za segment sprawozdawczy pomimo jego niewielkich rozmiarów;
- połączenie segmentów – można połączyć segment z innym lub innymi segmentami o podobnych charakterystykach, które także nie osiągnęły wyżej wymienionych progów, pamiętając że podobieństwo między segmentami występuje, jeśli występują w łączonych segmentach podobne cechy czynników wymienionych w definicji segmentu w paragrafie 9;
- pominięcie segmentu – jeżeli jednostka nie uznała niewielkiego segmentu za segment sprawozdawczy ani nie połączyła go z innymi segmentami, to może zaliczyć go do pozycji bilansowych nigdzie nie przypisanych, które mają charakter uzgadniający.

W sytuacji gdy przychody przyporządkowane do segmentów stanowią mniej niż 75% przychodów skonsolidowanych lub przychodów jednostki gospodarczej ogółem, MSR 14 przewiduje konieczność wyod-

rębnienia dodatkowych segmentów objętych obowiązkiem publikacyjnym, nawet jeśli nie będą one przekraczały progów określonych w MSR 14.35. Wyodrębnianie tych niewielkich segmentów należy kontynuować do momentu, kiedy przychody z działalności przyporządkowane do segmentów nie będą stanowiły co najmniej 75% przychodów ogółem. W paragrafie 14.38 podkreślone zostało, że ustalenie 10% progu ma zastosowanie tylko do wyodrębniania segmentów z działalności i nie powinno być utożsamiane z określeniem poziomu istotności w sprawozdaniu finansowym.

Także w sprawozdawczości z działalności segmentów ogromną rolę odgrywa porównywalność danych. Segment, który w poprzednich okresach był objęty obowiązkiem sprawozdawczym, jeśli w mniemaniu kierownictwa jednostki jest istotny, powinien być wyodrębniony, a informacje jego dotyczące przedstawione osobno, nawet jeśli w bieżącym okresie segment ten nie przekracza umówionego 10% progu przychodów lub poziomu aktywów. W odwrotnej sytuacji, tzn. gdy segment po raz pierwszy w bieżącym okresie został uznany za istotny, dane dotyczące porównywalnego okresu sprawozdawczego powinny zostać przekształcone, tak by użytkownik sprawozdania finansowego uzyskał wyczerpującą informację. Jedyną przesłanką umożliwiającą odstąpienie od prezentacji danych porównawczych za poprzedni okres jest niemożność dokonania przekształcenia danych ze względów trudności formalnych, finansowych i innych.

Szczególna sytuacja, którą porusza Międzynarodowy Standard Rachunkowości nr 14, to pionowe powiązania wytwórcze. W praktyce rachunkowości różnych podmiotów gospodarczych możemy spotkać dwojaką sytuację: kolejne fazy procesu wytwórczego i handlowego mogą być traktowane jako oddzielne segmenty, ale równie dobrze mogą być ujmowane w ramach jednego obszaru. W świetle MSR 14 oba rozwiązania są dopuszczalne. Jednostkom, które na potrzeby wewnętrzne oddzielnie wykazują fazy cyklu produkcyjnego jako segmenty, a na potrzeby sprawozdawczości zewnętrznej nie decydują się na to, zaleca się połączenie, o ile to jest racjonalne, segmentów fazy sprzedaży z segmentami fazy zakupu. Jeśli takie połączenie zniekształcałoby obraz finansowy, segmenty fazy sprzedaży winny pozostać wykazane jako

pozycje bilansujące o charakterze uzgadniająca.

Jednostka, która wyodrębniła segmenty branżowe i geograficzne powinna zdecydować się, który przekrój będzie podstawowym a który uzupełniającym. W praktyce możliwe są następujące sytuacje:

- segmenty branżowe stanowią wzór podstawowy;
- segmenty geograficzne oparte o kryterium lokalizacji aktywów stanowią wzór podstawowy;
- segmenty geograficzne oparte o kryterium lokalizacji klientów stanowią wzór podstawowy.

5. Informacje objęte obowiązkiem publikacyjnym

Niezależnie od tego, jaki wzór będzie miał charakter podstawowy, ujawnione powinny zostać następujące informacje:

1. przychody od klientów zewnętrznych w oparciu o kryterium podstawowe;
2. przychody z transakcji z innymi segmentami w oparciu o kryterium podstawowe;
3. wynik z segmentu w oparciu o kryterium podstawowe; oddzielnie trzeba wskazać wynik działalności kontynuowanej i działalności zaniechanej;
4. wartość bilansowa aktywów w oparciu o kryterium podstawowe;
5. pasywa segmentu w oparciu o kryterium podstawowe;
6. koszt poniesiony w celu nabycia rzeczowych aktywów trwałych oraz wartości niematerialnych i prawnych w oparciu o kryterium podstawowe;
7. koszty amortyzacji w oparciu o kryterium podstawowe;
8. koszty niepieniężne (niebędące wydatkami) inne niż amortyzacja w oparciu o kryterium podstawowe;
9. udział w zysku lub stracie oraz inwestycje w jednostkach stowarzyszonych konsolidowane metodą praw własności lub we wspólnych przedsięwzięciach w oparciu o kryterium podstawowe;
10. uzgodnienie, przychodów, wyniku finansowego, kosztów i pasywów w oparciu o kryterium podstawowe;
11. przychody od klientów zewnętrznych w oparciu o kryterium uzupełniające;
12. wartość bilansowa aktywów segmentu w oparciu o kryterium uzupełniające;
13. koszt poniesiony w celu nabycia rzeczowych aktywów trwałych oraz wartości

niematerialnych i prawnych w oparciu o kryterium uzupełniające;

14. przychody każdego segmentu branżowego lub geograficznego, którego przychody z transakcji z klientami z zewnątrz stanowią co najmniej 10% przychodów jednostki gospodarczej, lecz który nie jest segmentem sprawozdawczym, bo większość jego przychodów pochodzi z transakcji z podmiotami wewnętrznymi;
15. podstawa ustalania ceny transferów i jej zmiany;
16. zmiany zasad rachunkowości odnoszące się do segmentów;
17. rodzaje towarów i usług odnoszące się do każdego segmentu branżowego
18. skład każdego segmentu geograficznego.

Informacje wymienione w punktach 1–14 mają charakter podstawowy i obligatoryjne jest ich ujawnienie. Natomiast dane wymienione w kolejnych pozycjach 15–18 są danymi uzupełniającymi, których wykazanie jest również wymagane.

W ustalaniu i prezentacji informacji wymaganych przez Międzynarodowy Standard Rachunkowości 14 *Sprawozdawczość dotycząca segmentów działalności* szczególnie nacisk położony został także na zasady rachunkowości. Zasady rachunkowości obowiązujące na gruncie prawa bilansowego wynikające z Międzynarodowych Standardów Rachunkowości mogą różnić się od zasad obowiązujących w ramach sprawozdawczości wewnętrznej realizowanej w ramach podejścia zarządczego. Jak wielokrotnie już było podkreślane, to właśnie zarządcze skierowanie jest przyjmowane jako podstawa do wyodrębniania segmentów. Zaistniała więc wyraźnie potrzeba dokładnego określenia podstawowych pojęć i danych, które winny być ujawniane. Przychody segmentu to przychody osiągnięte ze sprzedaży zewnętrznym klientom albo z transakcji z innymi segmentami w ramach tej samej jednostki gospodarczej. Przychody zostają wykazane jak przychody segmentu, jeśli ich przyporządkowanie jest możliwe w oparciu o racjonalne przesłanki. Jako przychody segmentu nie powinny być wykazywane:

- przychody z tytułu odsetek i dywidend, przychody z odsetek od zaliczek przekazanych lub udzielonych pożyczek udzielonych innym segmentom;
- zyski ze sprzedaży inwestycji;
- zyski wynikające wygaśnięcia zadłużenia.

W przypadku gdy działalność segmentu ma charakter finansowy, to wyżej wymienio-

ne przychody mogą być wykazywane jako przychody danego segmentu. Klasycznymi przykładami przychodów są przychody ze sprzedaży towarów i usług, udziały w zyskach lub stratach w jednostkach stowarzyszonych, wspólnych przedsięwzięciach czy innych inwestycjach finansowych, które są konsolidowane metodą praw własności, a także udziały wspólnika w przychodach we wspólnych przedsięwzięciach, które są konsolidowane metodą proporcjonalną.

Koszty segmentu to koszty sprzedaży dotyczące transakcji z podmiotami zewnętrznymi lub transakcji z innymi segmentami tej samej jednostki. Koszty te winny wynikać z działalności operacyjnej, a ich przypisanie do konkretnego segmentu powinno być oparte na racjonalnych przesłankach. Podobnie jak w przypadku przychodów, nie powinno się wykazywać kosztów o charakterze finansowym takich jak:

- koszty z tytułu odsetek, koszty z odsetek od zaliczek przekazanych lub udzielonych pożyczek udzielonych innym segmentom;
- strat ze sprzedaży inwestycji;
- strat poniesionych w skutek wygaśnięcia zadłużenia. Powyższe koszty są jednak wykazywane, w sytuacji gdy działalność segmentu ma charakter finansowy.

Nie są także wykazywane jako koszty segmentu następujące pozycje:

- udział jednostki gospodarczej w stratach jednostek stowarzyszonych, wspólnych przedsięwzięciach lub innych inwestycjach finansowych konsolidowanych metodą praw własności (straty te traktowane są jako zmniejszenie przychodów);
- obciążenia z tytułu podatku dochodowego;
- ogólne koszty administracyjne, koszty centrali i inne koszty powstające na poziomie jednostki, które dotyczą jednostki jako całości¹. Kosztami segmentu (analogia do przychodów) są udziały w kosztach poniesionych w związku ze wspólnym przedsięwzięciem i na jego rzecz, które zgodnie z Międzynarodowym Standardem Rachunkowości 31 są konsolidowane metodą proporcjonalną.

Kolejnym pojęciem jest wynik segmentu, który jest rozumiany jako różnica pomiędzy przychodami a kosztami segmentu. Wynik ten jest ustalany przed korektami dotyczącymi udziałów mniejszości w przypadku konsolidacji. MSR 14 przewiduje także ujawnianie aktywów i pasywów segmentu.

Aktywa segmentu obejmują operacyjne aktywa, tzn. te, które są wykorzystywane w działalności operacyjnej i które dają się bezpośrednio przyporządkować do konkretnego segmentu lub w oparciu o racjonalne przesłanki przypisać. Standard nie zawiera odrębnej definicji aktywów, uznając definicję ogólną za nadrzędną. Aktywami segmentu mogą być aktywa obrotowe wykorzystywane w działalności operacyjnej segmentu, rzeczowe aktywa trwałe, aktywa będące przedmiotem leasingu finansowego zgodnie z klasyfikacją i zasadami określonymi w MSR 17, wartości niematerialne i prawne. Przyjmowana jest także zasada, że jeśli koszty amortyzacji składnika majątkowego są zaliczane do kosztów segmentu to ten składnik aktywów powinien być przypisany do segmentu. Podobnie jest z wartością firmy. Może być ona przypisana jako wartość niematerialna i prawna do aktywów segmentu, jeśli można ją bezpośrednio przypisać w oparciu o racjonalne przesłanki. W takim wypadku wśród kosztów segmentu powinny znaleźć się odpisy aktualizacyjne od tej wartości firmy. W przypadku aktywów wykorzystywanych przez większą ilość segmentów można je przypisać ułamkowo do poszczególnych segmentów, jeśli istnieje możliwość i racjonalne przesłanki takiego przypisania.

Nie są aktywami segmentu aktywa wykorzystywane do ogólnej działalności jednostki, a także na potrzeby jej centrali. Aktywa takie są traktowane jako pozycje bilansujące. Podobnie nie mogą stanowić aktywów segmentu aktywa z tytułu odroczonego podatku dochodowego. Aktywami segmentu mogą być więc należności, pożyczki, inwestycje o charakterze finansowym oraz inne inwestycje powodujące powstanie przychodów finansowych, jeśli działalność segmentu ma charakter finansowy. W tym wypadku przychody i koszty z odsetek, dywidendy będą wykazywane jako element sprawozdawczości tegoż obszaru. Inwestycje finansowe konsolidowane metodą praw własności będą wykazywane jako aktywa segmentu tylko wtedy, gdy wśród przychodów znalazły się zyski lub straty z tytułu inwestycji finansowych. W przypadku wspólnych przedsięwzięć aktywa operacyjne takiego podmiotu są wykazywane w działalności kontrolującego segmentu zgodnie z metodą konsolidacji proporcjonalnej.

Za pasywa segmentu są uznawane te pasywa o charakterze operacyjnym, które po-

wstały skutek działalności operacyjnej segmentu. Kierować się tu należy między innymi następującymi wskazówkami:

- są to przede wszystkim zobowiązania z tytułu dostaw i usług, pozostałe zobowiązania, rozliczenia międzyokresowe bierne, zaliczki otrzymane od klientów, rezerwy na gwarancje na produkty i reklamacje dotyczące dostarczanych towarów i usług;
- zobowiązaniami nie są pożyczki, zobowiązania zaciągnięte w związku z działalnością finansową, między innymi zobowiązania z tytułu leasingu finansowego,
- jeśli wśród kosztów segmentu są odsetki, to zobowiązania wynikające z tych odsetek powinny być wykazane;
- część pasywów wspólnie kontrolowanego przedsięwzięcia konsolidowanego metodą proporcjonalną przypadająca na segment sprawozdawczy powinna być wykazana jako pasywa tegoż segmentu;
- zobowiązania z tytułu podatku dochodowego nie są zaliczane do pasywów segmentu; Za pominięciem zobowiązań o finansowych np. z tytułu zaciągniętych pożyczek, leasingu finansowego przemawiają dwa zasadnicze argumenty:
- są to zobowiązania o charakterze nieoperacyjnym, a wynik segmentu powinien przedstawiać zysk albo stratę z działalności operacyjnej tegoż segmentu, a nie gospodarczej (czyli po uwzględnieniu finansowania);
- zobowiązania finansowe są zaciągane bardzo często na poziomie centrali jednostki gospodarczej i trudne, a czasami nawet niemożliwe byłoby arbitralne, a jednocześnie wiarygodne i racjonalne przypisanie tych zobowiązań do poszczególnych segmentów.

Przypisując przychody, koszty, aktywa i pasywa, należy cały czas pamiętać, że do segmentu mogą być przypisane te kategorie o charakterze operacyjnym, które są rzeczywiście wykorzystywane w działalności segmentu, a podstawowym źródłem informacji jest system sprawozdawczości wewnętrznej. Przyjmowane jest więc założenie racjonalnego przyporządkowania w ramach rachunkowości zarządczej. Jeżeli przypisanie powyższych kategorii w oparciu o system sprawozdawczości wewnętrznej wydaje się subiektywne, arbitralne, trudne do zrozumienia i mogące wprowadzić w błąd zewnętrznego odbiorcę sprawozdania finanso-

wego, należy zanalizować dokonane przydziały, a potem zastosować unormowania standardu. W sytuacji gdy w ramach sprawozdawczości wewnętrznej nie zostały dokonane przyporządkowania aktywów pasywów, przychodów bądź kosztów do segmentu działalności, a w rzeczywistości istnieją racjonalne i uzasadnione przesłanki, by powyższe mogły zostać wykazane jako element działalności pewnego obszaru, to zgodnie z przepisami MSR 14 należy mu je przyporządkować. Dokonując wyceny aktywów, pasywów, przychodów i kosztów na potrzeby sprawozdania z działalności segmentów, należy pamiętać o wytycznych zawartych w innych międzynarodowych standardach rachunkowości w szczególności MSR 2 *Zapasy*, MSR 7 *Rachunek przepływów pieniężnych*, MSR 11 *Umowy o usługę budowlaną*, MSR 16 *Rzeczowe aktywa trwałe* i inne.

6. Zasady rachunkowości w sprawozdawczości dotyczącej segmentów

Istotne jest to, że zasady rachunkowości, które są stosowane przez jednostkę przy sporządzaniu jednostkowych bądź skonsolidowanych sprawozdań finansowych, są także fundamentem w przypadku sprawozdawczości segmentów. Ponadto w przypadku sprawozdawczości z obszarów branżowych i geograficznych należy w polityce rachunkowości uwzględnić dodatkowe reguły wynikające właśnie z podejścia zarządczego, które jest tu, jak wielokrotnie podkreślano, podstawą przypisania kategorii sprawozdawczych do konkretnych pól. Wziąć należy pod uwagę samą definicję i zakres segmentu, metody ustalania cen transferowych transakcji pomiędzy segmentami, podstawy przyporządkowania aktywów, pasywów, przychodów i kosztów do poszczególnych obszarów.

7. Wnioski

Jak to zaprezentowano, Międzynarodowy Standard Rachunkowości nr 14 *Sprawozdawczość dotycząca segmentów działalności* w sposób dość rozbudowany zaleca prezentację informacji finansowych o działalności podmiotu gospodarczego w przekroju obszarów branżowych i geograficznych. Nie są to jednak informacje, których uzyskanie i prezentacja w jednostce gospo-

darczej wymagałyby radykalnej przebudowy systemu informacyjnego, bowiem większość dużych podmiotów już posiada takie zidentyfikowane informacje. Zaletą, którą warto jeszcze raz podkreślić, jest menedżerskie, zarządcze ukierunkowanie standardu, przejawiające się m.in. we wskazaniu systemu sprawozdawczości wewnętrznej jako bazy informacyjnej.

Do dnia 31.08.2005 roku nie zostały opublikowane jeszcze pełne sprawozdania finansowe obejmujące sprawozdanie z działalności segmentów obowiązkowo opierające się na międzynarodowych wytycznych. Jednak te podmioty, które dobrowolnie już we wcześniejszych okresach na potrzeby inwestorów przygotowywały dodatkowo sprawozdania wg MSR zawierające ten element nie popełniały w nim błędów.

Informacje o autorce

Mgr Katarzyna Trzpiola – Katedra Finansów i Rachunkowości, Pracownia Rachunkowości

i Rewizji Księgowej Wydziału Zarządzania
Uniwersytetu Warszawskiego
E-mail: trzpiola@mail.wz.uw.edu.pl

Przypisy

- ¹ Możliwe jest jednak w szczególnych sytuacjach przypisanie takich kosztów do kosztów segmentu, jeśli przydziału można dokonać w sposób bezpośredni i koszty o charakterze ogólnym wynikają z działalności operacyjnej MSR 14.16.

Bibliografia

Bailey, G.T. i K. Wild. 2000. *Międzynarodowe Standardy Rachunkowości w praktyce*, Warszawa: Fundacja Rozwoju Rachunkowości w Polsce.

Stowarzyszenie Księgowych w Polsce. 2004. *Międzynarodowe Standardy Sprawozdawczości Finansowej*, Warszawa.

Ustawa o rachunkowości z dnia 29 września 1994 (t.j. Dz.U. 2002 nr 76 poz. 694 z późniejszymi zmianami)

Turyna, J. 2003. *Standardy rachunkowości MSR – US GAAP – Polskie ustawodawstwo*, Warszawa: Difin.