



MSSF 8
Segmenty
Operacyjne
Przewodnik po
Standardzie

1/ MSSF 8 a MSR 14: Kluczowe różnice

Podstawowe różnice w stosunku do MSR 14 przedstawiają się następująco:

- MSSF 8 wymaga raportowania informacji finansowych oraz pewnych opisowych ujawnień w stosunku do segmentów sprawozdawczych, które są segmentami operacyjnymi lub agregacją segmentów operacyjnych spełniających określone kryteria. Segmenty operacyjne stanowią komponenty jednostki w stosunku do których istnieją oddzielne informacje finansowe, służące głównym organom odpowiedzialnym do podejmowania decyzji biznesowych, w tym oceny działalności oraz alokacji zasobów.

W tym kontekście implementacja MSSF 8 nie musi w każdym przypadku wpływać na identyfikację i raportowanie informacji segmentowych w stosunku do uprzednich informacji objętych ujawnieniami w zakresie MSR 14. Jeżeli pod rządami MSR 14 identyfikacja segmentów oparta była na raportowaniu przedstawianym głównym organom odpowiedzialnym, segmenty te mogą być uznane za segmenty operacyjne dla celów MSSF 8.

- MSSF 8 zakłada, że komponent jednostki który dokonuje sprzedaży w znaczącym stopniu lub wyłącznie na rzecz innych segmentów operacyjnych, będzie spełniał warunki uznania go za osobny segment. MSR 14 ograniczał sprawozdawczość według segmentów to tych, których przychody uzyskiwane były głównie ze sprzedaży zewnętrznej, nie kładł więc nacisku na dodatkowe analizy określania segmentów w jednostkach (grupach) zintegrowanych pionowo.
- MSSF 8 wymaga, aby pomiar poszczególnych składników ujawnianych w ramach segmentów oparty był na zasadach wyceny używanych w celu prezentacji tych informacji na rzecz głównych organów odpowiedzialnych. W przeciwieństwie do MSR 14, MSSF 8 nie definiuje przychodów, kosztów, wyników, aktywów i zobowiązań segmentu jak również nie wymaga aby pomiar tych wartości oparty był o zasady stosowane przez jednostkę w procesie sporządzania sprawozdania finansowego. W konsekwencji jednostki posiadają większą samodzielność w określeniu w jaki sposób prezentują wyniki i zasoby danego segmentu, przy czym dowolność ta ograniczona jest zawsze zasadami raportowania wewnętrznego na rzecz głównych organów odpowiedzialnych.
- Zgodnie z MSSF 8, wymagane są dodatkowe ujawnienia dotyczące całości jednostki. Ujawnienia te wymagane są nawet wtedy, kiedy jednostka posiada tylko jeden segment sprawozdawczy.

- MSSF 8 wymaga przedstawienia przychodów oraz określonych aktywów w podziale geograficznym, niezależnie od faktu wyodrębnienia segmentów sprawozdawczych. Wymagane są dalsze rozszerzenia tych ujawnień w podziale np. na poszczególne kraje kiedy informacje te są znaczące.
- MSSF 8 wymaga ujawnień w zakresie koncentracji klientów. Jeżeli przychody ze sprzedaży od jednego klienta przekraczają próg 10% całości przychodów, kwoty uzyskiwane od takich klientów podlegają ujawnieniu, jak również jednostka musi wskazać segment w którym taka koncentracja występuje.

Niezależnie od szczegółowych wymogów stawianych przez MSSF 8, podstawowa zasada standardu jest: *„przedstawienie informacji w sposób umożliwiający użytkownikom sprawozdań finansowych ocenę rodzaju i skutków finansowych działań gospodarczych, w które jednostka jest zaangażowana oraz środowiska gospodarczego w którym prowadzi działalność”*.

2/ Zakres stosowania

MSSF 8 ma zastosowanie do jednostkowych i indywidualnych sprawozdań finansowych jednostek oraz skonsolidowanych sprawozdań finansowych grup kapitałowych gdzie jednostka dominująca:

- (a) posiada 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
- (b) 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.

Pomimo tego, że w zakresie określenia stosowania standardu, sformułowania używane przez MSSF 8 są różne od sformułowań użytych w MSR 14, wydaje się że zasadniczo zakres w/w standardów nie uległ zmianie.

Co prawda, można się spotkać z twierdzeniem, że zakres MSSF 8 może być rozumiany szerzej niż zakres zawarty uprzednio w MSR 14, jako że można by było przyjmować że na gruncie MSSF 8 nie jest warunkiem koniecznym aby emitowane instrumenty podlegały późniejszemu publicznemu obrotowi. W konsekwencji jednostka składająca sprawozdanie finansowe sporządzone zgodnie z MSSF do organu regulacyjnego w związku z emisją określonej klasy instrumentów, będzie podlegała pod wymogi MSSF 8, pomimo, że instrumenty te po emisji nie będą podlegały późniejszemu obrotowi publicznemu.

Przykład 2a

Sytuacja opisana powyżej mogła by mieć miejsce, kiedy np. fundusz inwestycyjny emituje instrumenty i dla tego celu musi złożyć swoje sprawozdanie finansowe w organie regulacyjnym dla celów emisji tych instrumentów. Charakter działania funduszu jest jednak taki, że instrumenty te nie będą objęte wtórnym obrotem rynkowym – np. posiadacz instrumentu będzie go mógł sprzedać jedynie do emitenta instrumentu.

W większości jednak przypadków sytuacje takie wymagały będą odpowiednich ustaleń z regulatorem, w związku z tym z ekonomicznego punktu widzenia można uznać, że poza możliwymi drobnymi wyjątkami zakres stosowania MSSF 8 jest identyczny jak MSR 14.

Uzasadnienie wniosków do MSSF 8 [MSSF.8.UW23] potwierdza także, że zakres standardu nie obejmuje skonsolidowanych sprawozdań finansowych, które zawierają notowane udziały nie sprawujące kontroli lub też jednostki zależne posiadające notowane instrumenty dłużne, a których sama jednostka dominująca nie posiada instrumentów notowanych.

Ważne jest także, że jeżeli raport finansowy jednostki zawiera zarówno skonsolidowane sprawozdania finansowe jednostki dominującej objęte postanowieniami niniejszego MSSF, jak i oddzielne sprawozdania finansowe jednostki dominującej, wymóg prezentowania informacji o segmentach istnieje tylko w odniesieniu do skonsolidowanych sprawozdań finansowych.

W stosunku do wymagań MSR 14 stawianych jednostkom które nie podlegają raportowaniu według segmentów a które takie informacje chcą zamieścić w sprawozdaniu finansowym, nastąpiła znacząca zmiana. MSR 14 wymagał w takich sytuacjach aby informacje te były przedstawione zgodnie ze wszystkimi wymaganiami MSR 14. Obecnie MSSF 8 zakłada, że jednostka może przedstawiać informacje związane ze sprawozdawczością segmentową według swojego uznania, jeżeli nie opisuje tych informacji jako zgodnych z MSSF 8.



3/ Główne zasady MSSF 8

Jak przedstawiono na wstępie, podstawową zasadą MSSF 8 jest przedstawienie informacji w sposób umożliwiający użytkownikom sprawozdań finansowych ocenę rodzaju i skutków finansowych działań gospodarczych, w które jednostka jest zaangażowana oraz środowiska gospodarczego, w którym prowadzi działalność.

Podstawową zmianą podejścia w zakresie prezentacji informacji o segmentach jest zastosowanie podejścia zarządczego. Podejście to wymaga, aby identyfikacja segmentów oparta była o dwuetapową analizę:

- (a) identyfikacji segmentów operacyjnych, zgodnie z definicją zawartą w MSSF 8, oraz
- (b) identyfikację segmentów sprawozdawczych.

Segmenty operacyjne muszą być identyfikowane zgodnie z takimi samymi regułami jakie stosuje się do wewnętrznego raportowania sporządzanego w celu oceny działalności poszczególnych segmentów operacyjnych oraz alokacji zasobów do tych segmentów. Jest to podstawowa zmiana w stosunku do MSR 14.

Intencją MSSF 8 jest prezentowanie informacji segmentowych w oparciu o strukturę raportowania używaną dla celów wewnętrznych, co pozwala użytkownikom sprawozdań finansowych postrzegać działalność jednostki poprzez „oczy zarządzających”. Takie podejście pozwala użytkownikom na przewidywanie działań zarządzających jednostką, które w znaczący sposób wpływają na wyniki działalności i przepływy pieniężne jednostki.

Podejście to ma jeszcze jedną pozytywną cechę, a mianowicie zmniejsza koszty przygotowania takiej informacji dla celów sprawozdawczości finansowej. Co prawda podejście MSR 14 także opierało się na zasadzie prezentacji segmentów według pewnego rodzaju podejścia zarządczego, gdyż zakładało, iż informacje takie są dostępne dla zarządzających, jednakże MSR 14 wymagał jednolitego podejścia do identyfikacji segmentów, która oparta była o zbliżone stopy zwrotu oraz ryzyko działalności w poszczególnych segmentach. System raportowania wewnętrznego był w tym przypadku tylko punktem startowym w procesie identyfikacji segmentów.

W konsekwencji, jeżeli raporty wewnętrzne były tworzone w oparciu o komponenty jednostki nie skupiające się na czynnikach ryzyka i zwrotu, (np. przybierały formę raportowania według jednostek organizacyjnych czy jednostek w ramach grupy kapitałowej), MSR 14 wymagał stworzenia innej struktury raportowania dla celów sprawozdawczości finansowej, a więc takiej opartej o czynniki przedstawione powyżej.

W przeciwieństwie do tego MSSF 8 wymaga, aby informacje zawarte w sprawozdaniach finansowych zawsze były oparte na formule raportowania wewnętrznego.

Jednocześnie MSSF 8 wymaga aby pewne ujawnienia, w tym te dotyczące jednostki jako całości były zawsze ujawniane niezależnie od tego czy jednostka wyodrębniła jakiekolwiek segmenty działalności. Informacja w tym zakresie będzie zatem zawsze wymagana.

Podejście to oczywiście może mieć także skutki uboczne. Przede wszystkim chodzi tutaj o bezpośrednie uzależnienie raportowania finansowego od struktury i raportowania zarządczego. W kontekście porównywalności informacji prezentowanych w tym zakresie przez poszczególne jednostki podejście to może prowadzić do braku porównywalności ujawnianych informacji pomiędzy jednostkami o podobnym charakterze działalności.

Przykład 3a

Brak porównywalności danych podobnych jednostek

Załóżmy istnienie dwóch jednostek A i B, zajmujących się tym samym zakresem działalności. Jednostka A jest zarządzana w taki sposób, że decyzje podejmowane są na bazie informacji dotyczących poszczególnych regionów w których jednostka działa (np. Kraj, Europa, Ameryka itd.). Z kolei jednostka B podejmuje decyzje w oparciu o raportowanie według linii głównych produktów (np. produkt a, produkt b, usługa a itd.).

Zgodnie z MSSF 8, jednostki te nie będą prezentować identycznych segmentów, jako że jednostka A wykorzysta układ regionalny zaś jednostka B układ produktowy. W konsekwencji dwie jednostki o tym samym charakterze działalności, mogące działać na tym samym obszarze będą identyfikować dla celów prezentacji informacji segmentowych różne segmenty i w konsekwencji różnie prezentować ujawnienia z tym związane. W każdym bowiem z w/w przypadków zarząd jednostki musi się oprzeć na strukturze raportowania wewnętrznego na podstawie którego podejmuje decyzje dotyczące oceny działalności i alokacji zasobów.

4/ Segmenty operacyjne

Jak przedstawiono w rozdziale 3, podejście MSSF 8 do identyfikacji segmentów wymaga dwuetapowej analizy:

- (a) identyfikacji segmentów operacyjnych, zgodnie z definicją zawartą w MSSF 8, oraz
- (b) identyfikację segmentów sprawozdawczych.

Niniejszy rozdział przedstawia procedury właściwe pierwszemu etapowi identyfikacji czyli identyfikacji segmentów operacyjnych.

4.1 Definicja segmentów operacyjnych

Zgodnie z MSSF 8, przez segment operacyjny rozumie się komponent jednostki [MSSF 8.5]:

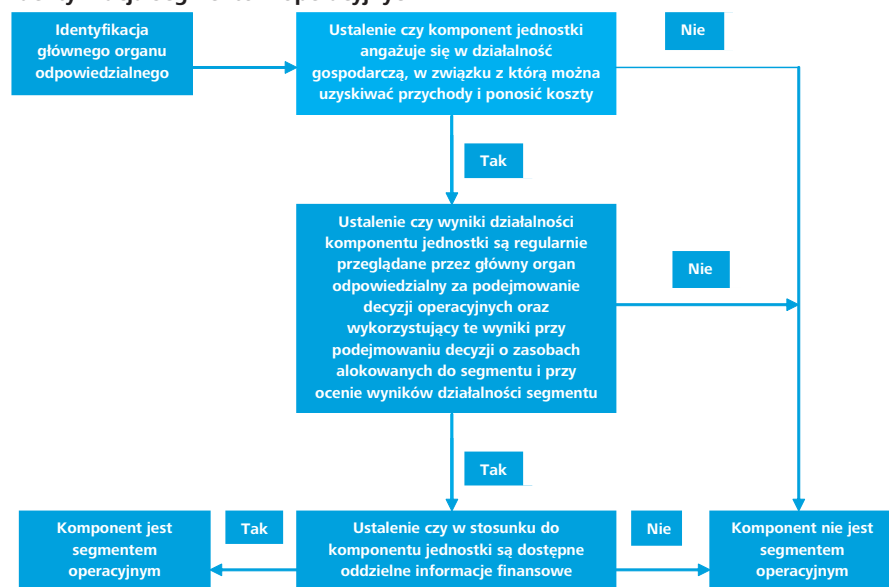
- (a) który angażuje się w działalność gospodarczą, w związku z którą można uzyskiwać przychody i ponosić koszty (w tym przychody i koszty związane z transakcjami z innymi komponentami tej samej jednostki);
- (b) którego wyniki działalności są regularnie przeglądane przez główny organ odpowiedzialny za podejmowanie decyzji operacyjnych w jednostce oraz wykorzystujący te wyniki przy podejmowaniu decyzji o zasobach alokowanych do segmentu i przy ocenie wyników działalności segmentu; oraz
- (c) w przypadku którego są dostępne oddzielne informacje finansowe.

Powyższa definicja wyznacza pewien schemat według którego następuje identyfikacja segmentów operacyjnych:

Schemat postępowania wymaga więc aby:

- (a) po pierwsze, jednostka określiła kogo uznaje za organ odpowiedzialny za podejmowanie decyzji. Jest to bardzo istotne z punktu widzenia ustalenia jaki format raportowania wewnętrznego będzie przyjęty dla celów ustalenia raportowania segmentowego w sprawozdawczości finansowej. MSSF 8 jednoznacznie wymaga, aby podstawą identyfikacji segmentów była informacja wewnętrzna regularnie dostarczana i przeglądana przez organ odpowiedzialny za podejmowanie decyzji. Więcej informacji w tym zakresie zawarto w rozdziale 4.2).
- (b) komponent jednostki zidentyfikowany w raportowaniu wewnętrznym będzie komponentem poddanym dalszej analizie jedynie wtedy, kiedy angażuje się w działalność gospodarczą, w związku z którą można uzyskiwać przychody i ponosić koszty. W konsekwencji, nie wszystkie zidentyfikowane komponenty będą mogły być uznane za segment operacyjny. Segmentem nie będą np. pewne departamenty funkcyjne, dział zarządu itp., ponieważ w większości przypadków nie będą generować przychodu, lub też przychód ten będzie incydentalny lub też niematerialny. MSSF 8 bezpośrednio wyklucza z możliwości zakwalifikowania do segmentu plany świadczeń pracowniczych po okresie zatrudnienia. Istotnym jest jednak, iż komponentem jednostki, a w konsekwencji także segmentem operacyjnym może być komponent, który angażuje się w działalność gospodarczą, w związku z którą można uzyskiwać

Schemat A Identyfikacja segmentów operacyjnych



przychody i ponosić koszty, pomimo tego że całość przychodów uzyskiwana jest z tytułu sprzedaży do innego segmentu jednostki. Jest to istotna zmiana w stosunku do MSR 14, który zakładał, że segment działalności musi uzyskiwać przede wszystkim przychody ze źródeł zewnętrznych. Więcej informacji w tym zakresie zawarto w rozdziale 4.3).

- (c) wyniki działalności komponentu są regularnie przeglądane przez główny organ odpowiedzialny za podejmowanie decyzji operacyjnych w jednostce oraz wykorzystujący te wyniki przy podejmowaniu decyzji o zasobach alokowanych do segmentu i przy ocenie wyników działalności segmentu. Jest to konsekwencją podstawowej zasady MSSF 8, według której prezentowane są informacje segmentowe w oparciu o strukturę raportowania używaną dla celów wewnętrznych. Muszą zatem istnieć okresowe raporty, które takiemu regularnemu przeglądowi podlegają. Więcej informacji w tym zakresie zawarto w rozdziale 4.4).
- (d) Jako że MSSF 8 wymaga, aby skutkiem przeglądu informacji wewnętrznej przeprowadzanej przez główny organ odpowiedzialny były decyzje o zasobach alokowanych do segmentu i ocena wyników działalności segmentu, informacje te muszą być odpowiednio szczegółowe. Innymi słowy, informacje poddawane regularnemu przeglądowi muszą mieć odpowiednią szczegółowość i zakres, aby tego rodzaju decyzje mogły być podjęte na ich podstawie. Więcej informacji w tym zakresie zawarto w rozdziale 4.5).

4.2 Główny organ odpowiedzialny

Główny organ odpowiedzialny („chief operating decision maker”) nie konieczne będzie osobą z odpowiednim tytułem organizacyjnym. W większości przypadków w tym aspekcie rozumieć należy funkcję, która umożliwia podejmowanie decyzji w zakresie alokacji zasobów do segmentu i oceny wyników działalności segmentu. Oczywiście organ ten może stanowić jedna osoba, ale w większości przypadków jest to grupa osób skupiona w ramach danego organu, jak np. rada dyrektorów czy zarząd.

W wielu przypadkach przez organ ten rozumie się osobę lub organ postawiony na najwyższym szczeblu organizacji. W każdym jednak przypadku konieczna jest analiza kto posiada właściwe instrumenty w celu alokacji zasobów do segmentu i oceny wyników działalności segmentu, ponieważ tylko taki organ może być postrzegany jako główny organ odpowiedzialny na gruncie MSSF 8.

Przykład 4a

Identyfikacja głównego organu odpowiedzialnego

Spółka C jest notowanym na giełdzie producentem podzespołów elektronicznych dla lotnictwa, sprzętu medycznego i sprzętu AGD. W każdym z trzech działów spółki (Dział lotnictwa, Dział sprzętu medycznego i Dział sprzętu AGD) pracują kierownicy odpowiedzialni za decyzje operacyjne przypisanych im Działów (zwanymi dalej „Kierownicy Działów”). Każdy z Kierowników Działów jest odpowiedzialny za działalność operacyjną, budżetowanie i składanie raportów wyników swoich Działów. Posiadają oni podlegających im kierowników niższego szczebla, którzy pracują w konkretnych Działach. Kierownicy Działów przekazują Kierownikowi Zarządzającemu raporty z propozycjami alokacji zasobów w ich Działach. Kierownik Zarządzający weryfikuje wyniki każdego z Działów na podstawie różnych raportów wewnętrznych i jest odpowiedzialny za decyzje związane z alokacjami zasobów w spółce jako całość.

Pomimo faktu, iż Kierownicy Działów są odpowiedzialni za zarządzanie przypisanymi im Działami, ostateczne decyzje związane z alokacjami zasobów są podejmowane przez Kierownika Zarządzającego.

W związku z tym, z punktu widzenia MSSF, zasadne jest przypisanie roli osoby odpowiedzialnej za decyzje operacyjne Kierownikowi Zarządzającemu. Kierownik Zarządzający jest bowiem organem, który jest odpowiedzialny za alokację zasobów jako całość oraz ocenę wyników każdego Działu spółki. Takie decyzje są generalnie podejmowane przez najwyższe szczebla kierownicze pomimo faktu, iż kierownicy niższych szczebli są odpowiedzialni za działalność operacyjną, budżetowanie i składanie raportów indywidualnych Działów.

Opierając się na powyższym przykładzie, łatwo zauważyć, iż spółka C posiada trzy segmenty operacyjne a każdego z Kierowników Działów można potraktować jako kierownika segmentów. Zgodnie z MSSF 8.9 kierownikiem segmentu jest to kierownik, który bezpośrednio odpowiada i utrzymuje regularne kontakty z głównym organem odpowiedzialnym za podejmowanie decyzji operacyjnych w celu omawiania z nim wyników finansowych, prognoz lub planów związanych z segmentem.

W złożonych strukturach organizacyjnych określenie organu odpowiedzialnego może nie być jasne i jednoznaczne. W takich sytuacjach konieczne jest wzięcie pod uwagę także innych aspektów, w tym struktury raportowania oraz zakresu informacji jaka przedstawiana jest regularnie i staje się podstawą podejmowania decyzji w zakresie objętym definicją segmentu operacyjnego. Istotne jest także ustalenie czy w ramach organów koleżeńskich nie istnieją zasady umożliwiające podejmowanie decyzji przez poszczególne osoby lub ich grupy.

Przykład 4b

Zarząd jako główny organ odpowiedzialny

Spółka D jest notowanym na giełdzie producentem różnych podzespołów elektronicznych dla lotnictwa, sprzętu medycznego i sprzętu AGD. W każdym z trzech działów spółki D (Dział lotnictwa, Dział sprzętu medycznego i Dział sprzętu AGD) pracują kierownicy odpowiedzialni za decyzje operacyjne przypisanych im Działów (zwanych dalej „Kierownicy Działów”). Spółka D zarządza Zarząd składający się z wszystkich Kierowników Działów oraz Kierownika Zarządzającego. Zarząd podejmuje wszystkie kluczowe decyzje operacyjne i steruje alokacją zasobami oraz ocenia wyniki działalności. Żaden ze członków Zarządu ani z pracowników spółki nie ma możliwości samodzielnego zarządzania spółką (za wyjątkiem organu pełniącego jedynie nadzór nad działalnością Zarządu).

W takiej sytuacji, z punktu widzenia MSSF, Zarząd jest organem odpowiedzialnym za decyzje operacyjne. Raporty używane przez Zarząd są zatem podstawą do określenia segmentów operacyjnych spółki D. W praktyce najczęściej organem odpowiedzialnym za decyzje operacyjne jest Kierownik Zarządzający albo Kierownik Działu, niemniej jednak może wystąpić taka sytuacja, iż grupa Kierowników lub innych pracowników, na przykład w formie Zarządu składającego się z Kierownika Zarządzającego, Prezesa, Kierownika Operacyjnego, Kierownika Finansowego itp., ma prawo głosu w podejmowaniu decyzji w ramach działalności Zarządu.

Istnienie Zarządu czy innego podobnego organu nie zawsze jednak oznacza, że ciało to jest organem odpowiedzialnym za decyzje operacyjne z punktu widzenia MSSF. Na przykład możliwość podważenia decyzji podjętych przez Zarząd przez Prezesa Zarządu może stanowić przesłankę, iż to Prezes Zarządu, a nie cały Zarząd jest osobą odpowiedzialną za decyzje operacyjne. Dla każdego przypadku należy rozważyć wszystkie okoliczności oraz fakty mogące wpłynąć na określenie osoby czy organu odpowiedzialnego za decyzje operacyjne.

W większości przypadków najwyższy poziom kierownictwa jednostki będzie spełniał kryteria uznania go za główny organ odpowiedzialny. Podstawowym wyznacznikiem jest tutaj możliwość i posiadanie instrumentów w celu podejmowania decyzji w zakresie alokacji zasobów i oceny wyników działalności segmentów.

Pomimo tego, że w niektórych organizacjach występują też organy nadzorcze, wydaje się że te organy nie mogą być uznane za główny organ odpowiedzialny. W większości przypadków wykonują one bowiem sprecyzowane i jasno określone funkcje nadzoru w stosunku do organów zarządczych (np. rada nadzorcza zatwierdza pewne decyzje zarządu),

w związku z tym nie mają możliwości bezpośredniego decydowania np. o alokacji zasobów.

4.3 Zaangażowanie w działalność gospodarczą

Wydaje się oczywistym, że z perspektywy MSSF 8 nie każdy komponent jednostki może być uznany za segment operacyjny lub część innego segmentu operacyjnego.

Wymogiem MSSF 8 jest zaangażowanie komponentu w działalność gospodarczą, w związku z którą można uzyskiwać przychody i ponosić koszty. Uwagę należy jednak zwrócić na sformułowanie „można uzyskiwać przychody i ponosić koszty”. Sformułowanie tego wymogu oznacza bowiem, że aby uznać komponent jednostki za segment operacyjny nie jest konieczne, aby już w momencie tej analizy komponent generował przychody. MSSF 8.5 podaje tutaj jako przykład działalność w trakcie otwarcia, która w zamierzeniu ma generować przychody po jej całkowitym uruchomieniu. Tego rodzaju działalność może być uznana za segment działalności jeżeli inne warunki stawiane identyfikacji segmentu będą spełnione.

Przykład 4c

Nowo utworzona działalność

Spółka F, jako zdywersyfikowana spółka farmaceutyczna, wydzieliła 11 procent różnych aktywów ze wszystkich segmentów operacyjnych w celu założenia nowego działu, którego za zadanie miałoby być prowadzenie badań nad nowymi lekami przeciwko wirusom AIDS. Pomimo, iż poniesiono już znaczące koszty, dział ten nie osiągnął żadnych przychodów z jego działalności. Dla tego działu są dostępne oddzielne informacje finansowe, które są weryfikowane przez organ odpowiedzialny za podejmowanie decyzji operacyjnych w celu podejmowania decyzji i ocenę wyników działalności.

Dział ten jest segmentem operacyjnym gdyż warunki określone w paragrafie 5 MSSF 8 są spełnione. Segmentem operacyjnym jest także taki segment, który nie osiągnął przychodów czy to od odbiorców zewnętrznych czy uzyskiwanych wewnątrz spółki, a organ odpowiedzialny za decyzje operacyjne podejmuje decyzje i ocenia wyniki działalności tylko na podstawie kosztów.

W omawianym przykładzie intencją spółki jest zaalokowanie zasobów dla osiągnięcia specyficznego celu biznesowego, czym są badania nad AIDS. Pomimo wysokiego ryzyka, iż nie osiągnie się żadnych przychodów z tej inicjatywy, kierownictwo przyjęło założenie, iż koszty badań zostaną pokryte przyszłymi przychodami. Jeżeli dokonano tego rodzaju alokacji zasobów oraz informacje o wynikach działalności są weryfikowane przez organ odpowiedzialny za podejmowanie decyzji operacyjnych, dział ten powinien być uznany za segment operacyjny.

Segmentem nie będą jednak komponenty które nie uzyskują przychodów lub uzyskują je w wartościach nieznacznych w stosunku do działalności jednostki. To tego rodzaju komponentów należą np. pewne departamenty funkcyjne, dział zarządu, siedziba główna jednostki itp. MSSF 8.6 bezpośrednio wyklucza także plany świadczeń pracowniczych po okresie zatrudnienia z możliwości ich klasyfikacji jako segmentu operacyjnego.

W niektórych jednak przypadkach należy wnikliwie rozważyć czy tego rodzaju departamenty nie powinny być uznawane za segmenty operacyjne. Analizie należy poddać charakter tych departamentów oraz rodzaj działalności jaką one podejmują. Przykładowo, dział zajmujący się zarządzaniem wolnych środków może przynosić znaczące i regularne przychody i ponosić koszty związane z inwestowaniem zasobów finansowych. Taki dział może być uznany za segment operacyjny, jeżeli jego przychody nie są sporadyczne w stosunku do działalności jednostki a oddzielne informacje dotyczące jego działalności są przeglądane przez organ odpowiedzialny.

Istotnym jest jednak, że komponentem jednostki, a w konsekwencji także segmentem operacyjnym może być komponent, którego całość przychodów uzyskiwana jest z tytułu sprzedaży do innego segmentu jednostki. Jest to istotna zmiana w stosunku do MSR 14, który zakładał, że segment działalności musi uzyskiwać przede wszystkim przychody ze źródeł zewnętrznych. Zmiana ta została wprowadzona głównie ze względu, że w niektórych sektorach działalności informacje o komponentach zaangażowanych w poszczególne stadia procesu produkcyjnego są bardzo istotne a w konsekwencji podlegają bieżącemu nadzorowi i leżą u podstaw podejmowanych decyzji. Jest to szczególnie istotne w organizacjach o strukturze zintegrowanej pionowo, czy pewnych gałęziach przemysłu jak np. przemysł rafineryjny.

Przykład 4d

Jednostki zintegrowane pionowo

Spółka E jest pionowo zintegrowaną spółką z branży naftowej, która sprzedaje produkty naftowe odbiorcom zewnętrznym. Rafineria prowadzi sprzedaż wewnętrzną przetworzonych produktów do segmentu marketingu i sprzedaży spółki E (tzn. rafineria nie prowadzi samodzielnie sprzedaży odbiorcom zewnętrznym).

Wyniki finansowe rafinerii są sporządzane odrębnie i są weryfikowane bieżąco przez organ odpowiedzialny za podejmowanie decyzji operacyjnych w celu oceny wyników rafinerii i podejmowania decyzji związanych z alokowaniem zasobów. Działalność rafinerii jest segmentem operacyjnym. Wydzielona działalność spółki nie musi koniecznie posiadać zewnętrznych odbiorców czy przychodów w celu sklasyfikowania tej działalności jako segmentu operacyjnego. Niektóre segmenty operacyjne mogą generować przychody jedynie za pomocą innych działów tej samej spółki, albo mogą jeszcze nie uzyskiwać przychodów. Głównym celem rozpoznania segmentów operacyjnych jest zrozumienie procesu podejmowania decyzji jako narzędzie kontroli nad spółką przez organ odpowiedzialny za decyzje operacyjne. Jeżeli organ odpowiedzialny za podejmowanie decyzji operacyjnych podejmuje decyzje i ocenia wyniki działalności niezależnie od źródła przychodów czy jego występowania, działalność ta podlega ujawnieniu jako segment operacyjny.

Istotne jest także, iż powyższe zasady mogą dotyczyć również pojedynczych jednostek których struktura oparta jest np. centrach kosztowych, do których nie jest alokowany przychód. W takich sytuacjach fakt, że poszczególne centra nie generują przychodu nie jest istotny z punktu widzenia klasyfikacji danego centrum kosztowego jako segmentu operacyjnego. Istotne jest tutaj, że jeżeli oddzielane informacje są przedstawiane i podlegają przeglądowi przez organ odpowiedzialny, komponenty te mogą stanowić segmenty operacyjne.

W tym kontekście nie jest także istotna forma rozliczenia się komponentów jednostki pomiędzy sobą. Oznacza to, że w przypadku np. stosowania cen transferowych, samo istnienie cen transferowych, nawet jeżeli nie są one weryfikowane przez organ odpowiedzialny, nie ma znaczenia z perspektywy rozważania czy dany komponent może być uznany za segment operacyjny.

Podobne zasady właściwe są także w innych przypadkach, np. uznawania za segment działalności związanej z badaniem i rozwoju, działalności zaniechanej, czy też działalności prowadzonej w ramach wspólnych przedsięwzięć czy też w ramach podmiotów stowarzyszonych. Tego rodzaju komponenty mogą stanowić segmenty operacyjne jeżeli spełniają wszystkie kryteria definicji segmentu operacyjnego.

4.4 Regularny przegląd przez główny organ odpowiedzialny

Wymóg regularnego przeglądu informacji finansowych dotyczących poszczególnych komponentów jednostki jest najważniejszym czynnikiem determinującym ustalenie segmentów operacyjnych. Jednocześnie czynnik ten określa zakres informacji oraz formę w jakiej te informacje będą prezentowane w sprawozdaniu finansowym.

Nie zawsze jednak ustalenie segmentów operacyjnych w tym wymiarze jest czynnością łatwą. W praktyce, podstawowym czynnikiem jest tutaj identyfikacja segmentów przez pryzmat zakresu informacyjnego jaki przedstawiany jest organowi odpowiedzialnemu w regularny sposób.

W wielu przypadkach organ odpowiedzialny otrzymuje informacje w różnym układzie często ząbajającym się czy powielającym. W konsekwencji może wystąpić konieczność ustalenia, który z tych formatów sprawozdawczych jest formatem spełniającym kryteria MSSF 8.

MSSF 8 w paragrafach 8-10 zawiera pewne wskazówki w tym zakresie. Jeżeli czynniki zawarte w definicji segmentu operacyjnego nie są jasne z perspektywy przeglądu informacji przez organ odpowiedzialny, jednostki muszą rozważyć inne okoliczności i czynniki, które wpływają na tą identyfikację. W szczególności:

- (a) jeżeli organ odpowiedzialny otrzymuje więcej niż jeden zestaw sprawozdawczy, jednostka musi brać pod uwagę dodatkowe czynniki jak charakter działalności każdego komponentu jednostki, istnienie kierownictwa odpowiedzialnego za dany komponent oraz rodzaj i zakres informacji jakie są przedstawiane organowi odpowiedzialnemu,
- (b) niekiedy komponent jednostki posiada własne kierownictwo bezpośrednio odpowiadające i utrzymujące kontakt z organem odpowiedzialnym (kierownictwo to raczej pełni funkcję niż jest kierownictwem posiadającym tytuł). W takich konstrukcjach organ odpowiedzialny może pełnić równocześnie funkcje kierownicze niektórych segmentów, ale także jeden kierownik może pełnić swoje obowiązki w więcej niż jednym segmencie. Jeżeli czynniki determinujące segment operacyjny, w takim przypadku stosują się do więcej niż jednego komponentu jednostki, ale istnieje tylko jedna grupa komponentów za które odpowiada kierownictwo, ta grupa komponentów tworzy segmenty operacyjne,
- (c) cechy właściwe definicji segmentu mogą mieć zastosowanie do dwóch lub większej ilości pokrywających się grup komponentów jednostki, za które odpowiadają kierownicy (struktury matrycowe, gdzie np. w niektórych jednostkach kierownicy odpowiadają za różne produkty na świecie, a inni

odpowiadają za określone obszary geograficzne). Jeżeli organ odpowiedzialny regularnie dokonuje przeglądów wyników operacyjnych obydwu formatów sprawozdawczych, a informacje finansowe są dostępne dla obydwu grup, jednostka ustala, która grupa części składowych tworzy segment operacyjny, odwołując się do podstawowej zasady MSSF 8.

Przykład 4e

Oddziały i sektory jednostki

Jednostka posiada 5 oddziałów, które zgrupowane są w trzy sektory działalności. Wszystkie trzy sektory posiadają własne kierownictwo które zobowiązane jest do raportowania bezpośrednio do organu odpowiedzialnego.

W tym przypadku segmentami będą sektory działalności, z uwagi na fakt, że ich kierownictwo raportuje bezpośrednio do organu odpowiedzialnego.

Jednakże istnienie kierownictwa oraz raportowania według układu sektorowego nie przesądza jednoznacznie faktu że jednostka posiada i powinna raportować trzy segmenty. W sytuacji kiedy dla celów podejmowania decyzji organ odpowiedzialny korzysta z raportowania według oddziałów, istnienie kierownictwa na poziomie sektorów oraz wymogi raportowe z tym związane nie są istotne. Segmentami operacyjnymi jednostki są bowiem poszczególne oddziały, ponieważ na podstawie ich raportowania podejmowane są decyzje w zakresie alokacji zasobów i oceny ich działalności.

Jeżeli czynniki zawarte w definicji segmentu operacyjnego nie będą jasno wskazywały na identyfikację segmentów operacyjnych, MSSF 8 wymaga samodzielnej oceny jednostki w jaki sposób segmenty powinny być zidentyfikowane. MSSF 8 nie daje w tym zakresie jednoznacznych wskazówek ale odsyła do podstawowych zasad MSSF 8, zakładających że informacje powinny być przedstawione w sposób umożliwiający użytkownikom sprawozdań finansowych ocenę rodzaju i skutków finansowych działań gospodarczych, w które jednostka jest zaangażowana oraz środowiska gospodarczego w którym prowadzi działalność.

4.5 Istnienie odrębnej informacji finansowej

MSSF 8 wymaga aby skutkiem przeglądu informacji wewnętrznej przeprowadzanej przez główny organ odpowiedzialny były decyzje o zasobach alokowanych do segmentu i ocena wyników działalności segmentu. W konsekwencji informacje te muszą być odpowiednio szczegółowe, czyli muszą mieć odpowiednią szczegółowość i zakres aby tego rodzaju decyzje mogły być podjęte na ich podstawie.

Powstaje także pytanie jaki zakres informacyjny powinien być udostępniany organowi odpowiedzialnemu w ramach danego komponentu, aby można go było uznać za segment operacyjny.

W tym zakresie standard nie definiuje specyficznych wymogów jakim muszą sprostać informacje zarządcze. Wydaje się jednak, że podstawowymi informacjami powinny być informacje dotyczące efektów działalności (np. przychody, koszty, marża brutto), natomiast nie jest naszym zdaniem konieczne istnienie bilansu poszczególnych segmentów. Oczywiście forma sprawozdawczości zarządczej w większości przypadków uzależniona będzie od specyfiki jednostki i charakteru jej działalności, stąd nie ma jednoznacznej odpowiedzi na to pytanie.

Wydaje się jednak właściwym twierdzenie, że przegląd przeprowadzany przez organ odpowiedzialny nie może być znacząco ograniczony w kontekście zakresu informacji jakie otrzymuje. Wynika to z faktu że na podstawie tych informacji musi być możliwe podejmowanie decyzji w zakresie alokacji zasób i oceny działalności. W konsekwencji ograniczenia przeglądu np. tylko do informacji na temat przychodów może dyskwalifikować dany komponent jako segment operacyjny, jako że takie informacje nie są wystarczające do podjęcia decyzji w zakresie alokacji zasobów.

Niekoniecznie jednak takie twierdzenie będzie prawdziwe w każdym przypadku. W niektórych sytuacjach, kiedy sprzedaż usług czy produktów wiąże się z minimalnymi kosztami, przegląd ograniczony jedynie do informacji na temat przychodów mógłby być uznany za wystarczający. Wydaje się jednak, że w praktyce są to bardzo rzadkie przypadki.

W każdym przypadku zakres informacji jakie przedstawiane są organowi odpowiedzialnemu musi być zatem oceniona w kontekście ich adekwatności co do możliwości podejmowania na ich podstawie decyzji co do alokacji zasobów oraz oceny działalności segmentów. Zakres informacji w konsekwencji może mieć wpływ na identyfikację segmentów operacyjnych.

Przykład 4f

Identyfikacja segmentów w sytuacji braku oddzielnych informacji finansowych

Spółka G posiada Dział, który zajmuje się dostarczaniem usług do stron internetowych i osiąga niemal wszystkie przychody z trzech rodzajów usług: reklamy, promocji i obsługi klientów. Raport finansowy weryfikowany przez organ odpowiedzialny za podejmowanie decyzji operacyjnych przedstawia informacje o przychodach z podziałem na rodzaje świadczonych usług, natomiast koszty i aktywa operacyjne wszystkich rodzajów usług działalności Działu są prezentowane w raporcie w łącznych kwotach. Raport finansowy nie przedstawia wyniku na działalności dla poszczególnych rodzajów usług.

W omawianym przypadku, poszczególne rodzaje usług nie są odrębnymi segmentami operacyjnymi. Oddzielne informacje finansowe nie są dostępne gdyż nie ma możliwości oceny przez organ odpowiedzialny za podejmowanie decyzji operacyjnych wyników poszczególnych rodzajów usług. Organ odpowiedzialny za decyzje operacyjne nie posiada wystarczających informacji do dokonania oceny wyników oraz podejmowania decyzji co do działalności poszczególnych rodzajów usług. W sytuacji powyższej bardziej zasadne jest określenie całego Działu (zamiast poszczególnych rodzajów usług) jako segmentu operacyjnego.

Jeżeli raport dostarczany organowi odpowiedzialnemu za podejmowanie decyzji operacyjnych zawierałby przychody i wyniki z podziałem na rodzaje usług, raport ten umożliwiłby organowi odpowiedzialnemu dokonywanie oceny wyników i podejmowania decyzji co do działalności poszczególnych rodzajów usług. Dodać należy, że nie jest wymagane wydzielenie informacji na temat aktywów segmentów aby zakwalifikować daną działalność jako segment operacyjny.

5/ Segmenty sprawozdawcze

Jeżeli jednostka przeprowadzi identyfikację segmentów operacyjnych, drugim etapem będzie ustalenie segmentów sprawozdawczych, tzn. takich segmentów operacyjnych dla których wymagane będzie ujawnienie szczegółowych informacji wymaganych przez MSSF 8.

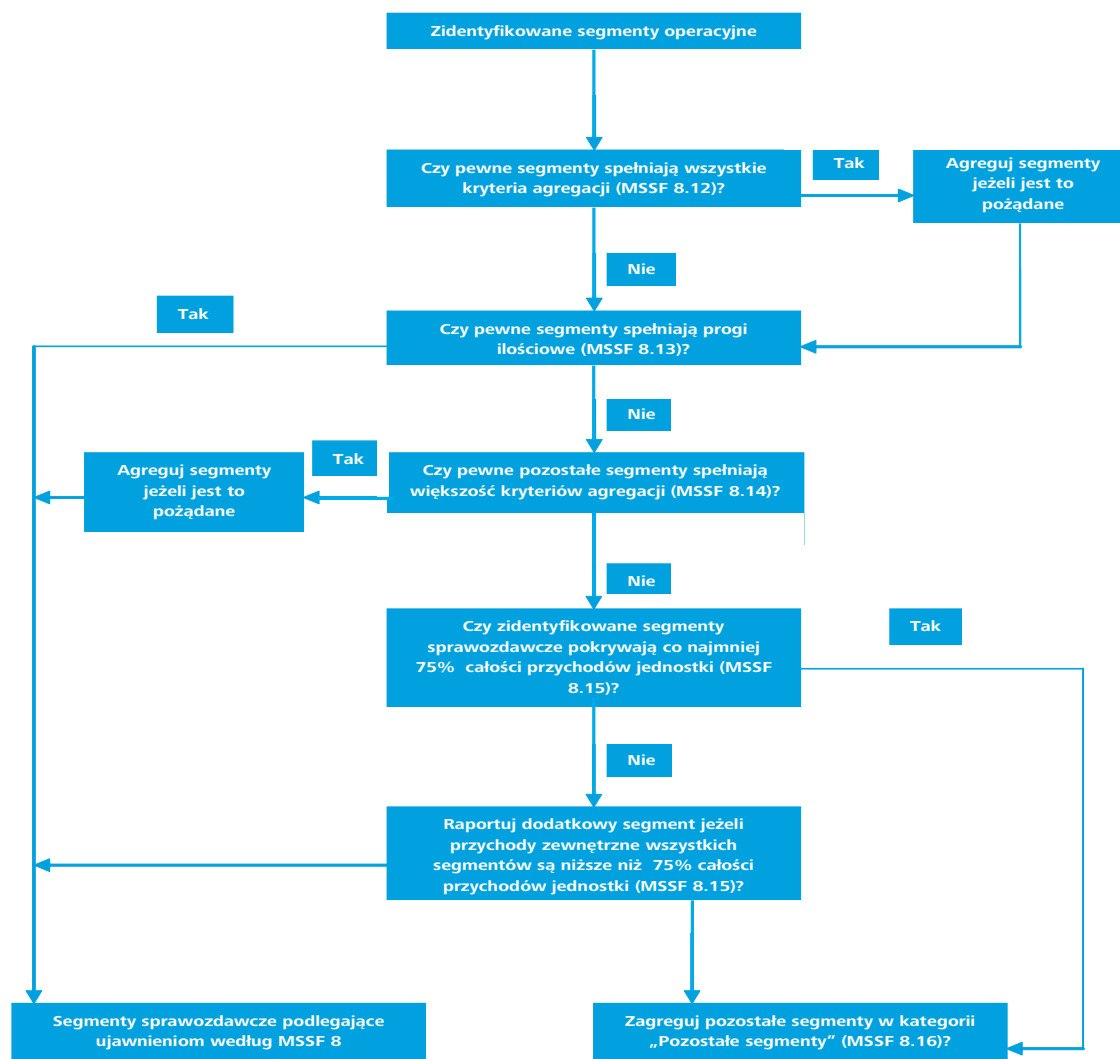
Jednostka jest zobligowana do ujawnienia informacji w stosunku do segmentów które:

- (a) zostały zidentyfikowane jako segmenty operacyjne (według zasad przedstawionych w rozdziale 4) lub powstały z połączenia dwóch lub więcej segmentów zgodnie z zasadami agregacji – więcej informacji na ten temat przedstawiono w rozdziale 5.3,
- (b) przekraczają progi ilościowe zawarte w MSSF 8.13 – więcej informacji na ten temat przedstawiono w rozdziale 5.4.

5.1 Proces identyfikacji segmentów sprawozdawczych

Wytyczne stosowania zawarte w MSSF 8 przedstawiają drzewo decyzyjne, które jest pomocne w przedstawieniu procesu identyfikacji segmentów sprawozdawczych. Drzewo to przedstawia się w następujący sposób:

Schemat B
Identyfikacja segmentów sprawozdawczych



5.2 Limit ilości segmentów sprawozdawczych

MSSF 8 nie wyznacza kryteriów co do ilości segmentów operacyjnych w stosunku do których mają być ujawniane informacje. Wydaje się jednak, że ograniczenie w tym zakresie jest czysto praktyczne, wymagające od jednostki przedstawienia informacji które nie będą zbyt szczegółowe lub na tyle rozbudowane, że spowodują trudności w przekazaniu niezbędnej informacji w zgodzie z generalną zasadą MSSF 8.

Sam MSSF 8.19 zaleca, aby jednostka rozważyła zasadność prezentacji więcej niż 10 segmentów. W konsekwencji jeżeli ilość segmentów zidentyfikowanych przez jednostkę przekroczyła rozsądną ilość, jednostka winna wziąć pod uwagę możliwości agregacji danych zgodnie z zasadami agregacji oraz progami ilościowymi stawianymi wyodrębnieniu segmentów (patrz rozdział 5.3 i 5.4).

Zbyt duża ilość zidentyfikowanych segmentów może mieć też swoje źródło w błędnym zidentyfikowaniu organu odpowiedzialnego. Każdorazowo jednostka musi brać pod uwagę wszystkie powyższe czynniki w celu spełnienia głównej zasady jaką stawia w tym zakresie MSSF 8.

5.3 Zasady agregacji

Zgodnie z MSSF 8.12 dwa lub więcej segmentów operacyjnych może być zagregowanych w jeden segment, jeżeli wszystkie poniższe warunki zostaną spełnione:

- (a) łączenie przebiega zgodnie z zasadą podstawową niniejszego MSSF,
- (b) segmenty wykazują podobne cechy gospodarcze, oraz
- (c) segmenty są podobne w każdym z poniższych aspektów:
 - (i). rodzaju produktów i usług;
 - (ii). rodzaju procesów produkcyjnych;
 - (iii). rodzaju lub grup klientów na produkty i usługi;
 - (iv). metod stosowanych przy dystrybucji produktów lub świadczeniu usług; oraz
 - (v). jeśli ma to zastosowanie, rodzaju środowiska regulacyjnego, na przykład obszar bankowości, ubezpieczeń lub użyteczności publicznej.

Przedstawione zasady jednoznacznie potwierdzają, że agregacji podlegać mogą jedynie segmenty homogeniczne wykazujące bardzo zbliżone cechy gospodarcze. Jednocześnie jednak tak drzewo decyzyjne przedstawione w rozdziale 5.1 powyżej jak również wyjaśnienia zawarte w paragrafie 30

uzasadnienia wniosków do MSSF 8, potwierdzają, że zasady agregacji przedstawione powyżej mają wyższą rangę w stosunku progów ilościowych wyznaczających konieczność raportowania segmentu jako segmentu sprawozdawczego (patrz rozdział 5.4). Innymi słowy, jeżeli dwa lub więcej komponentów jednostki spełnia kryteria agregacji, mogą one podlegać agregacji w ramach jednego segmentu, niezależnie od tego, że każdy z nich spełnia progi ilościowe.

Zaznaczyć dodatkowo należy, że agregacja jest dozwolona przez standard, nie jest zatem wymogiem jakiemu muszą się podporządkować jednostki. Jeżeli więc jednostka podejmie decyzję co do raportowania takich segmentów osobno, może to robić.

MSSF 8 nie definiuje pojęcia „podobne” w stosunku do cech jakie zawarte są w przedstawionych powyżej warunkach agregacji, co wymaga każdorazowej analizy przez samą jednostkę. Naszym zdaniem, na początku tej analizy jednostki powinni uwzględnić co najmniej poniższe aspekty:

Podobne cechy gospodarcze

MSSF 8 określa, iż segmenty wykazujące podobieństwo cech gospodarczych powinni mieć podobne długoterminowe średnie marże brutto, ale standard ten nie zawiera żadnych innych przykładów, które mogłyby być przydane do oceny cech gospodarczych. Właściwe wydaje się być uwzględnienie w spółce innych wskaźników wynikowych takich jak wzrost sprzedaży, przepływy pieniężne z działalności operacyjnej, zwrot z aktywów, zysk operacyjny przed odsetkami, opodatkowaniem i amortyzacją (EBITDA), wskaźnik rotacji zapasów czy inne wskaźniki stosowane powszechnie w danym przemyśle. Wskaźniki te powinny być poddane ocenie z perspektywy bieżących, historycznych jak i przyszłych okresów (przewidywane wskaźniki). Dokonane oceny na podstawie tylko przewidywanych przyszłych wyników albo podobnych długoterminowych analiz ekonomicznych (np. na podstawie budżetu) bez uwzględnienia danych historycznych nie wydają się być wystarczające.

Dodatkowo, ryzyko operacyjne, finansowe i wynikające z konkurencji przypisane do każdego rodzaju działalności gospodarczej czy branży powinno zostać uwzględnione w określaniu czy dwa segmenty operacyjne posiadają podobne cechy gospodarcze. Jeżeli segmenty operacyjne są ułożone w różnych obszarach geograficznych, spółki powinny ocenić takie czynniki jak warunki ekonomiczne i polityczne, ryzyko walutowe jak i regulacje dotyczące nadzoru wymiany walut.

Rodzaj produktów i usług

Brak jest wytycznych w MSSF 8 na temat interpretacji „rodzaju” produktów i usług. Niemniej jednak można przyjąć, iż podobne produkty czy usługi mają podobne zastosowania dla finalnych odbiorców. Oczekuje

się zatem, iż produkty czy usługi te mają podobne stopy zwrotu, podobny poziom ryzyka oraz podobne możliwości wzrostu udziału na rynku. Ocena określająca czy dane produkty albo usługi są do siebie zbliżone może zależeć częściowo od rodzaju i rozpiętości linii produkcyjnych spółki jak i całości działalności operacyjnej.

Rodzaj procesów produkcyjnych

Pomimo, iż brak wskazówek zawartych w MSSF 8, podobieństwo w rodzajach procesów produkcyjnych można stwierdzić gdy zastosowano w produkcji czy sprzedaży wspólne lub zamienne obiekty, sprzęt, siłę roboczą czy kadrę usług serwisowych i utrzymania; lub gdy zastosowano te same bądź podobne podstawowe surowce produkcyjne. Również zbliżone zaangażowanie siły roboczej czy intensywności kapitału może stanowić przesłankę wskazującą na podobieństwo procesu produkcyjnego.

Rodzaj lub grupy klientów produktów i usług

Warunki kwalifikujące podobieństwo rodzajów lub grup klientów produktów i usług mogą być określone na podstawie punktu widzenia kadry zarządzającej na klientów (np. podobne zaangażowanie marketingu i promocji, wspólne albo zamienne zaangażowanie w sprzedaż i demografia klientów). Działalność związana z handlem detalicznym generalnie nie będzie miała podobnych rodzajów czy grup klientów jak w działalności związanej z handlem hurtowym, w związku z tym wyżej wymienione kryteria nie są w tym przypadku spełnione.

Metody stosowane przy dystrybucji produktów lub świadczeniu usług

Warunki określające metody dystrybucji mogą zostać określone na podstawie rodzajów kanałów dystrybucyjnych (np. wyprzedaże artykułów detalicznych, sprzedaż wysyłkowa, zakupy internetowe) jak i na podstawie rodzajów sprzedawanych produktów (np. części, wyroby gotowe).

Rodzaj środowiska regulacyjnego

Przykładowo: obszar bankowości, ubezpieczeń lub użyteczności publicznej. Te warunki mają zastosowanie tylko w przypadkach specyficznych środowisk regulacyjnych w odniesieniu do części działalności spółki. Na przykład, w sytuacji gdy spółka świadcząca usługi publiczne posiada segment podlegający regulacjom jak i segment niepodlegający regulacjom, każdy z tych segmentów działa w różnych środowiskach regulacyjnych i w związku z tym łączenie tych segmentów nie jest właściwe nawet jeżeli w obu segmentach wytwarza się takie same produkty.

5.4 Progi ilościowe

Zgodnie z MSSF 8 jednostka jest zobowiązana do przedstawienia informacji o segmencie operacyjnym jeżeli został spełniony którykolwiek z następujących warunków:

- (a) przychody segmentu pochodzące zarówno ze sprzedaży na rzecz klientów zewnętrznych jak i transferów pomiędzy segmentami stanowią 10 lub więcej procent łącznych zewnętrznych i wewnętrznych przychodów wszystkich segmentów operacyjnych,
- (b) wykazany w wartości bezwzględnej zysk lub strata segmentu stanowi 10 lub więcej procent większej z poniższych wartości bezwzględnych:
 - (i). połączonego zysku wszystkich segmentów operacyjnych które nie wykazały straty,
 - (ii). połączonej straty wszystkich segmentów operacyjnych które wykazały stratę,
- (c) aktywa segmentu stanowią 10 lub więcej procent ogółu aktywów wszystkich segmentów operacyjnych.

Istotnym jest, że jeżeli informacje przekazywane organowi odpowiedzialnemu prezentowane są po dokonaniu dodatkowych korekt, eliminacji czy alokacji przychodów, kosztów oraz zysków i strat, progi ilościowe powinny być zastosowane do tych samych informacji a więc wielkości uwzględniających dokonane korekty, eliminacje i alokacje.

Poniższy przykład ilustruje zastosowanie progów ilościowych do identyfikacji segmentów sprawozdawczych.

Przykład 5a

Zastosowanie progów ilościowych

Spółka A posiada następujące segmenty operacyjne: sprzedaż sprzętu komputerowego, sprzedaż oprogramowania oraz obsługa serwisowa. Aby ustalić progi ilościowe wymagane przez standard dla celów zidentyfikowania segmentów operacyjnych podlegających ujawnieniu w sprawozdaniu, należy zastosować następujące wyliczenia (na podstawie danych z poniższej tabeli). Zakładamy przy tym, że informacje przekazywane organowi odpowiedzialnemu nie zawierają jakichkolwiek eliminacji.

W celu zidentyfikowania segmentów, u których został przekroczony próg ilościowy przychodów należy obliczyć próg stanowiący 10 procent łącznych przychodów. Do łącznych przychodów należy wliczyć zarówno te przychody uzyskiwane w ramach transakcji wewnątrz spółki jak i od odbiorców zewnętrznych, co daje wartość 5.500 PLN, gdyż przychody te zawierają transakcje między segmentami w wysokości 500 PLN. Kwota w wysokości 550 PLN (wyliczona jako dziesięć procent z 5.500 PLN) stanowi próg ilościowy przychodów dla celów sprawozdawczych zgodnie z MSSF 8.

Segmenty operacyjne wykazujące wynik większy od 10 procentowego progu ilościowego, wyliczonego od zysków lub strat, podlegają także ujawnieniu. W celu obliczenia powyższego progu, w pierwszej kolejności należy wybrać kwotę większą z poniższych wartości bezwzględnych:

- (i) łącznego zysku wszystkich segmentów operacyjnych niewykazujących strat; oraz
- (ii) łącznej straty wszystkich segmentów operacyjnych, które wykazały stratę.

Na podstawie powyższej kalkulacji, wartość bezwzględna łącznego zysku wszystkich segmentów operacyjnych niewykazujących strat (w wysokości 350 PLN) jest wyższa niż łączne straty wszystkich segmentów operacyjnych, które wykazały stratę (w wysokości 50 PLN). Kwota w wysokości 35 PLN (wyliczona jako dziesięć procent z 350 PLN) jest progiem ilościowym zysku lub straty decydującym o tym czy dany segment kwalifikuje się do raportowania.

W celu zidentyfikowania segmentów, u których został przekroczony próg ilościowy aktywów, należy obliczyć przez pomnożenie 10 procent aktywów wszystkich segmentów o wartości 800 PLN (wartość przed wyłączeniami transakcji między segmentami).



Uwaga: „*” oznacza segmenty spełniające warunki kwalifikujące je do raportowania.

Segmenty operacyjne	Przychody segmentu	Wynik segmentu	Zysk segmentu	Strata segmentu	Aktywa segmentu
Sprzęt komputerowy	500	(50)	-	50 *	400 *
Oprogramowanie	2,500 *	200	200 *	-	300 *
Obsługi serwisowe	2,500 *	150	150 *	-	100 *
Razem przed eliminacjami międzyzakładowymi	5,500	300	350	50	800
Eliminacje międzyzakładowe	(500)	(10)	-	-	(10)
Razem	5,000	290	350	50	790
Obliczony próg ilościowy	550 (a)		35 (b)	35 (b)	80 (c)

(a) Całkowita sprzedaż przed wyłączeniami transakcji między segmentami (5.500 PLN) x 10%

(b) Wartość bezwzględna wyższej kwoty z łącznych zysków wszystkich segmentów operacyjnych niewykazujących strat lub sumy strat wszystkich segmentów operacyjnych, które wykazały stratę (350 PLN) x 10%

(c) Suma aktywów przed wyłączeniami transakcji międzyzakładowymi (800 PLN) x 10%

Biorąc pod uwagę wszystkie kryteria:

- wyniki jak i wartość aktywów segmentu sprzętu komputerowego przekraczają progi ilościowe (odpowiednio 50>35 i 400>80), oraz
- przychody, wyniki jak i wartość aktywów segmentu oprogramowania przekraczają progi ilościowe (odpowiednio: 2500>550, 200>35 i 300>80), oraz
- przychody, wyniki jak i wartość aktywów segmentu obsługi serwisowej przekraczają progi ilościowe (odpowiednio: 2500>550, 150>35 i 100>80).

Reasumując, wszystkie trzy segmenty spełniają co najmniej 1 warunek kwalifikujący ich do raportowania. W związku z tym podlegają one ujawnieniu zgodnie z MSSF 8.

5.5 Segmenty operacyjne nie spełniające progów ilościowych

W sytuacji kiedy dany segment operacyjny nie spełnia żadnego z progów ilościowych wymienionych w rozdziale 5.4, segment taki:

- (a) może być uznany za segment sprawozdawczy i ujawniany osobno, jeżeli kierownictwo jednostki uważa, że informacje o tym segmencie byłyby przydatne użytkownikom sprawozdań finansowych,
- (b) połączony z innymi segmentami operacyjnymi nie spełniającymi progów ilościowych, jednakże tylko wtedy kiedy spełnione są warunki agregacji segmentów przedstawione w rozdziale 5.3, z tym że warunki wymienione w pkt. c(i)-c(v) muszą być spełnione w zakresie większości zawartych w nich kryteriów. Innymi słowy nie jest konieczne aby bezwzględnie wszystkie z tych warunków agregacji były spełnione.

Konsekwentnie informacje dotyczące innych działalności jednostki i segmentów operacyjnych, które nie zostaną uznane za segmenty sprawozdawcze powinny być połączone i wykazane jako „wszystkie pozostałe segmenty” odrębnie od innych pozycji uzgadniających wymaganych przez MSSF 8 (patrz rozdział 7.4).

Istotnym jest, że pomimo ujęcia tych działalności w jednej kategorii, jednostka nadal musi ujawniać źródła przychodów tej zbiorczej kategorii [MSSF 8.16].

5.6 Granica wyodrębniania segmentów sprawozdawczych

MSSF 8 wymaga, aby przychody zewnętrzne ujawnione w ramach segmentów sprawozdawczych pokrywały co najmniej 75% całości przychodów zewnętrznych jednostki. Jeżeli tak nie jest, jednostka jest zobowiązana do wyodrębnienia dodatkowych segmentów operacyjnych, nawet jeżeli nie są wobec nich spełnione kryteria ilościowe. Procedura wyodrębnienia dodatkowych segmentów sprawozdawczych jest powtarzana do momentu kiedy 75% próg pokrycia przychodów zewnętrznych zostanie osiągnięty.

Przykład 5b

Identyfikacja dodatkowych segmentów sprawozdawczych

Spółka J zidentyfikowała segmenty operacyjne zgodnie z MSSF 8 i wyliczyła, iż przychody zidentyfikowanych segmentów stanowią 68 procent łącznych przychodów. Wszystkie pozostałe segmenty są do siebie wartościowo zbliżone. Na jakiej podstawie spółka J powinna ujawnić dodatkowe segmenty w celu osiągnięcia wymaganego przez standard progu 75% łącznych przychodów spółki?

MSSF 8 nie określa, które pozostałe segmenty należy ujawnić w celu osiągnięcia progu 75% łącznych przychodów. Nie musi to być konieczne kolejna największa kwota z którejkolwiek kategorii określonej przez MSSF 8. Ma tutaj zastosowanie profesjonalny osąd - należy zweryfikować każdą sytuację z punktu widzenia indywidualnych okoliczności i faktów. Nie należy odmiennie traktować dodatkowych segmentów (tych wybranych w celu osiągnięcia wymaganego 75 procentowego progu ilościowego) od pozostałych segmentów podlegających raportowaniu. (tj. wymagania ujawnień odnoszą się jednakowo do wszystkich pozycji segmentów operacyjnych).

5.7 Segmenty sprawozdawcze raportowane w latach ubiegłych które obecnie nie spełniają warunków progowych

W sytuacji w której w okresach poprzednich dany segment był raportowany jako segment sprawozdawczy z uwagi na fakt, że przekraczał określone w MSSF 8 progi ilościowe, może on być nadal prezentowany jako segment sprawozdawczy (pomimo tego, że okresie bieżącym nie spełnia żadnego z warunków progowych), jeżeli kierownictwo jednostki uzna go za segment mający istotne znaczenie.

MSSF 8 nie zawiera żadnych wskazówek na temat ustalenia jakie czynniki mogą wpływać na ocenę segmentu, aby mówić, że ma on „istotne znaczenie”. Naszym zdaniem o tego rodzaju sytuacji możemy mówić np. kiedy:

- spadek wartości progowych tego segmentu jest w ocenie kierownictwa jednostki tylko tymczasowy i prawdopodobny do odwrócenia w przyszłości,
- segment posiada nierozpoznane aktywa niematerialne (jak np. wartości niematerialne wygenerowane wewnętrznie), które, gdyby mogły być rozpoznane, powodowałyby spełnienie progu ilościowego dla aktywów. Taka sytuacja może potwierdzać fakt, że segment jest istotny ze względów strategicznych,
- segment jest przeznaczony do sprzedaży.

Przedstawione powyżej przesłanki nie stanowią oczywiście zamkniętej i kompletnej listy. W każdym przypadku kierownictwo jednostki powinno zapewnić, że wszystkie istotne informacje zostały ujawnione przy jednoczesnym zapewnieniu porównywalności i konsekwencji w prezentowaniu tych informacji.

Jeżeli kierownictwo uważa, że segment nie ma istotnego znaczenia, informacje porównywalne powinny zostać przekształcone tak, aby uzyskać porównywalność z obecnie prezentowanymi informacjami na temat segmentów operacyjnych.

Zaznaczyć należy, że każdy inny segment operacyjny, który nie spełnia warunków progowych, może być ujawniany jako osobny segment, jeżeli kierownictwo uważa, że ma on istotne znaczenie dla użytkowników sprawozdań finansowych.

5.8 Segmenty operacyjne raportowane w bieżącym okresie, a nie raportowane poprzednio

Segment operacyjny może zostać zidentyfikowany jako segment sprawozdawczy w bieżącym okresie z uwagi na spełnienie przez niego wartości progowych, których uprzednio (w poprzednich okresach) nie spełniał.

W takich sytuacjach informacje finansowe za okresy poprzednie powinny być odpowiednio przekształcone dla uzyskania porównywalności, chyba że pozyskanie takich informacji nie jest możliwe lub też koszty ich pozyskania są zbyt wysokie.

Pomimo tego, że standard wprowadza pewne odstępstwo od ogólnej zasady zachowania porównywalności, wydaje się, że sytuacje związane z niemożnością dokonania przekształcenia retrospektywnego będą dosyć rzadkie.

Tego rodzaju sytuacje prezentuje przykład obok.

Przykład 5c

Segmenty operacyjne podlegające raportowaniu w bieżącym roku, ale nie we wcześniejszych okresach

Spółka K przez ostatnie 3 lata zwiększała swoje roczne obroty z 100 mln PLN do ponad 1 mld PLN w wyniku pięciu różnych przejęć. Spółka K i przejęte spółki były zarządzane oddzielnie w oparciu o inne zasady. Ze względu na znaczące zwiększenie spółki K poprzez przejęcia spółka ta dokonała restrukturyzacji składu kierowniczego i segmentów operacyjnych. Dane historyczne na temat działalności wszystkich spółek wg nowego układu segmentów operacyjnych nie są dostępne.

W takiej sytuacji dokonanie przekształceń danych o segmentach operacyjnych z okresów ubiegłych wydaje się być niewykonalne w praktyce ze względu na liczne i znaczące przejęcia.

6/ Zasady wyceny informacji segmentowych

MSSF 8 wymaga, aby pomiar poszczególnych składników ujawnianych w ramach segmentów operacyjnych oparty był na zasadach wyceny używanych w celu prezentacji tych informacji na rzecz głównych organów odpowiedzialnych. W przeciwieństwie do MSR 14, MSSF 8 nie definiuje przychodów, kosztów, wyników, aktywów i zobowiązań segmentu jak również nie wymaga aby pomiar tych wartości oparty był o zasady stosowane przez jednostkę w procesie sporządzania sprawozdania finansowego. Jakiegokolwiek korekty, eliminacje i alokacje między-segmentowe powinny być ujęte w pomiarze informacji segmentowych jeżeli są one ujmowane w informacji przekazywanej organom odpowiedzialnym.

W konsekwencji jednostki posiadają większą samodzielność w określeniu w jaki sposób prezentują wyniki i zasoby danego segmentu, przy czym dowolność ta ograniczona jest oczywiście zasadami raportowania wewnętrznego na rzecz głównych organów odpowiedzialnych.

W zakresie aktywów i zobowiązań zawartych w pomiarze segmentów, ujmuje się tylko te aktywa i zobowiązania które są przedstawiane organowi odpowiedzialnemu. Jeżeli określone kwoty są alokowane do wyniku, aktywów czy zobowiązań segmentu, alokacja ta powinna być oparta na wiarygodnych podstawach, mających ekonomiczne uzasadnienie.

Jeżeli informacje przedstawiane organowi odpowiedzialnemu są oparte o jedną zasadę pomiaru, zasada ta powinna być także podstawą prezentowania informacji na temat segmentów operacyjnych. Niektóre jednostki prezentują organom odpowiedzialnym informacje dotyczące komponentów jednostki w różnych układach jak również przy zastosowaniu różnych zasad pomiaru. W takich sytuacjach, zasady zastosowane dla celów prezentacji informacji zgodnej z MSSF 8 powinny być oparte o te zasady które są najbliższe zasadom, według których sporządzane jest sprawozdanie finansowe.

Przykład 6a

Ocena wyników w przypadku, gdy zastosowano różne metody wyceny zapasów

Spółka prowadząca sieć sklepów spożywczych stosuje metodę średnioważoną w wycenie zapasów i wartości sprzedanych towarów dla celów sprawozdawczości finansowej. Jednakże raporty przekazywane organom odpowiedzialnym za podejmowanie decyzji operacyjnych w celu oceny wyników działalności segmentów przedstawiają dane wg LIFO.

Spółka powinna zastosować metodę LIFO dla celów ujawnień zgodnie z MSSF 8, pomimo że spółka stosuje metodę średnioważoną w wycenie zapasów dla celów sprawozdawczości finansowej wg MSSF. MSSF 8 nie wymaga bowiem prezentowania informacji segmentowych według takich samych zasad jak przy sporządzaniu sprawozdania finansowego wg MSSF. Reasumując, metodologia stosowana w sporządzaniu raportów dla organu odpowiedzialnego za podejmowanie decyzji operacyjnych jest jednocześnie metodą stosowaną dla celów sprawozdawczych segmentów operacyjnych zgodnie z MSSF 8.

7/ Ujawnienia

Jak przedstawiono to na wstępie publikacji, nadrzędną zasadą MSSF 8 jest przedstawienie informacji w sposób umożliwiający użytkownikom sprawozdań finansowych ocenę rodzaju i skutków finansowych działań gospodarczych, w które jednostka jest zaangażowana oraz środowiska gospodarczego w którym prowadzi działalność.

W świetle tego nadrzędnego celu MSSF 8 wymaga ujawnienia następujących grup informacji, które szczegółowo zostały przedstawione w dalszej części publikacji:

- (a) informacje ogólne (rozdział 7.1),
- (b) informacje o zysku i stracie, aktywach i zobowiązaniach (rozdział 7.2),
- (c) wyjaśnienie zastosowanych zasad pomiaru informacji na temat segmentów operacyjnych (rozdział 7.3),
- (d) uzgodnienia do sprawozdania finansowego (rozdział 7.4),
- (e) ujawnienia dotyczące całej jednostki (rozdział 7.5).

Powyższe informacje powinny być ujawnione dla każdego okresu dla którego prezentowane jest sprawozdanie z całkowitych dochodów z uzgodnieniami kwot do bilansu na każdą datę na którą bilans jest prezentowany.

Zasady Stosowania zawarte w MSSF 8 zawierają liczne przykłady ilustrujące powyższe wymogi ujawniania informacji. Przykłady te zostały oparte o informacje prezentowane przez hipotetyczną jednostkę gospodarczą. W celu zilustrowania naszych komentarzy do powyższych ujawnień, przykłady te zostały zawarte w rozdziałach poniżej.

Zaznaczyć jednak należy, że zastosowany format prezentacji tych informacji nie jest formatem wymaganym przez Standard. Jednostki same powinny rozważyć i przyjąć własny format prezentacji informacji segmentowych, będący najlepszym rozwiązaniem z punktu ich specyfiki działalności oraz zasad raportowania na rzecz organów odpowiedzialnych.

7.1 Informacje ogólne

Informacje ogólne mają za zadanie przedstawić użytkownikowi sprawozdań finansowych ogólne zasady według których jednostka określa segmenty sprawozdawcze uwzględniając jednocześnie jej istniejącą strukturę organizacyjną. Innymi słowy jednostka powinna przedstawić w jaki sposób kierownictwo zorganizowało działalność jednostki (np. może to być kryterium zróżnicowanych produktów czy usług, obszarów geograficznych, rodzaju środowiska regulacyjnego czy kombinacji tych czynników), a także czy segmenty operacyjne podlegały łączeniu, w jaki sposób na ich identyfikację wpływa np. środowisko

regulacyjne czy inne czynniki przedstawione jako przykładowe w rozdziale 5.3, które i w tym aspekcie mogą istotnie wpływać na identyfikację segmentów.

Oprócz tego jednostka musi przedstawić, z jakich źródeł segmenty sprawozdawcze czerpią przychody. Jest to istotne z punktu widzenia zobrazowania zakresu ich działalności oraz potencjalnego rynku i ryzyk z tym związanych.

Powyższe kwestie wymagane są bezpośrednio przez MSSF 8.22, który nakazuje jednostce ujawnienia następujących ogólnych informacji:

- (a) czynniki przyjęte do określenia segmentów sprawozdawczych jednostki, w tym podstawę systemu organizacji, oraz
- (b) rodzaj produktów i usług, z tytułu których segment sprawozdawczy osiąga swoje przychody.

Posiłkując się przykładami zaczerpniętymi ze standardu, ujawnienia w tym zakresie mogą przybrać poniższą postać:

Przykład 7a

Czynniki wykorzystywane przez kierownictwo w celu określenia segmentów sprawozdawczych jednostki (MSSF 8.22 (a))

Segmenty sprawozdawcze Spółki stanowią jej strategiczne jednostki gospodarcze oferujące różne produkty i usługi. Podlegają one odrębnemu zarządzaniu, ponieważ każda z działalności wymaga stosowania odmiennych technologii produkcji i różnych strategii marketingowych. Większość działalności nabyto jako odrębne jednostki a skład kierownictwa w istniejący w czasie ich nabycia pozostał bez zmian.

Przykład 7b

Opis rodzajów produktów i usług, z tytułu których segment sprawozdawczy osiąga swoje przychody (MSSF 8.22 (b))

Spółka posiada pięć segmentów sprawozdawczych: segment części samochodowych, statków silnikowych, oprogramowania komputerowego, elektroniki i finansów. Segment zajmujący się częściami samochodowymi produkuje części zamienne przeznaczone do sprzedaży detalicznej sprzedawcom części samochodowych. Segment statków silnikowych produkuje małe statki silnikowe na potrzeby przemysłu naftowego i dla podobnych branż. Segment oprogramowania komputerowego produkuje oprogramowanie aplikacyjne przeznaczone dla producentów oraz detalicznych sprzedawców komputerów. Segment elektroniczny wytwarza obwody zintegrowane oraz powiązane produkty przeznaczone do sprzedaży dla producentów komputerów. Segment finansów odpowiada za część działalności finansowej spółki, w tym za finansowanie zakupów dokonywanych przez klientów w innych segmentach oraz za działania związane z dzierżawą nieruchomości.

Zauważyć należy, że powyższe informacje uzależnione są bezpośrednio od faktycznej struktury organizacyjnej oraz struktury zarządzania danej jednostki. Intencją standardu jest aby w sytuacji w której sprawozdawczość segmentów oparta jest na indywidualnym podejściu zarządzających tą jednostką, użytkownicy sprawozdań powinni uzyskać ogólne informacje pozwalające im zrozumienie specyfiki organizacji i procesu zarządzania stosowanego przez jednostkę. Te informacje są podstawą zrozumienia i odpowiedniego odbioru przez użytkowników dalszych informacji na temat segmentów, przedstawionych w kolejnych rozdziałach.

7.2 Informacje o zysku i stracie, aktywach i zobowiązaniach

Informacje w tym zakresie są podstawowymi informacjami odnośnie zidentyfikowanych segmentów sprawozdawczych i stanowią trzon informacji wymaganych przez standard. W tym zakresie są one podstawowymi szczegółowymi elementami jakie jednostka musi przedstawić w stosunku do każdego zidentyfikowanego segmentu.

MSSF 8. 23 wymaga aby jednostka przedstawiła dla każdego segmentu sprawozdawczego:

- (a) informacje o zysku/stracie segmentu, oraz
- (b) aktywach segmentu.

Istotnym jest, że jeżeli jednostka nie alokuje do poszczególnych segmentów podatku dochodowego, informacje w zakresie zysku/straty ujawniane są na poziomie zysku przed opodatkowaniem.

Na uwagę zasługuje fakt, że jednostka jest zobowiązana do ujawnienia wartości zobowiązań każdego segmentu sprawozdawczego, jeżeli ich kwota jest regularnie przedstawiana głównemu organowi odpowiedzialnemu za podejmowanie decyzji operacyjnych. Innymi słowy, jeżeli informacje na temat zobowiązań nie są objęte raportowaniem do głównego organu odpowiedzialnego, nie ma wymogu ich ujawniania.

Jednocześnie jednak, jeżeli określone kwoty są zawarte w wartości zysku lub straty segmentu będących przedmiotem przeglądu przez główny organ odpowiedzialny za podejmowanie decyzji operacyjnych lub w inny sposób regularnie prezentowane temu organowi (nawet jeżeli kwoty te nie są zawarte w wartości zysku lub straty segmentu), jednostka zobowiązana jest do ujawnienia o każdym segmencie sprawozdawczym również tych dodatkowych informacji, które obejmują:

- (a) przychody uzyskiwane od zewnętrznych klientów;
- (b) przychody uzyskiwane z tytułu transakcji z innymi segmentami operacyjnymi tej samej jednostki;
- (c) przychody z tytułu odsetek;
- (d) koszty z tytułu odsetek;
- (e) amortyzację;
- (f) istotne pozycje przychodów i kosztów ujawniane zgodnie z paragrafem 86 MSR 1 Prezentacja sprawozdań finansowych;
- (g) udział jednostki w zysku lub stracie jednostek stowarzyszonych lub wspólnych przedsięwzięć konsolidowanych metodą praw własności;
- (h) koszty lub przychody podatkowe; oraz
- (i) istotne pozycje niepieniężne inne niż amortyzacja.

W tym kontekście istotne jest, że przychody i koszty z tytułu odsetek, niezależnie od formy ich prezentacji w sprawozdaniu finansowym, prezentuje się oddzielnie, chyba że:

- (a) większość przychodów segmentu pochodzi z tytułu odsetek, a
- (b) główny organ odpowiedzialny za podejmowanie decyzji operacyjnych, dokonując oceny wyników działalności segmentu oraz decydując o alokacji zasobów do segmentu, opiera się w głównej mierze na przychodach netto z tytułu odsetek.

Jeżeli obydwa warunki przedstawione powyżej zostaną spełnione jednostka może zaprezentować przychody segmentu z tytułu odsetek pomniejszone o koszty z tytułu odsetek i ujawnić ten fakt.

Dodatkowo jednostka ujawnia następujące informacje w sytuacji kiedy są one uwzględnione w wartości aktywów segmentu będącej przedmiotem przeglądu przez główny organ odpowiedzialny za podejmowanie

decyzji operacyjnych lub w inny sposób są regularnie prezentowane temu organowi nawet wtedy, gdy kwoty te nie są uwzględnione w wartości aktywów segmentu:

- (a) kwota inwestycji w jednostki stowarzyszone lub wspólne przedsięwzięcia konsolidowane metodą praw własności; oraz
- (b) kwoty zwiększeń aktywów trwałych innych niż instrumenty finansowe, aktywa z tytułu podatku odroczonego, aktywa z tytułu świadczeń po okresie zatrudnienia i praw wynikających z umów ubezpieczeniowych.

W stosunku do ujawnień w zakresie zwiększeń aktywów trwałych, aktywa trwałe rozumiane są tutaj jako kwoty których realizacji oczekuje się w okresie ponad 12 miesięcy po dniu bilansowym.

Powyższe wymagania przedstawia przykład 7c:

Przykład 7c

Informacje o zysku lub stracie oraz o aktywach i zobowiązaniach segmentów sprawozdawczych

Poniższa tabela przedstawia sugerowany sposób ujawniania informacji o zysku lub stracie oraz o aktywach i zobowiązaniach segmentów sprawozdawczych (paragrafy 23 i 24 MSSF 8). Prezentowanie tych samych informacji wymagane jest za każdy rok, za który prezentuje się rachunek zysków i strat. Spółka nie przypisuje obciążeń podatkowych (przychodów podatkowych), ani niepowtarzających się zysków i strat do segmentów sprawozdawczych. Żaden z tych segmentów nigdy nie osiągnął progów ilościowych niezbędnych do uznania go za segment sprawozdawczy. Ponadto nie wszystkie segmenty sprawozdawcze mają istotne pozycje niepieniężne inne niż amortyzacja, wykazywane w rachunku zysków i strat. Zakłada się, że kwoty w przykładzie wyrażone w PLN są kwotami znajdującymi się w raportach wykorzystywanych przez główny organ odpowiedzialny za podejmowanie decyzji operacyjnych.

	Części samochodowe	Statki	Oprogramowanie	Elektronika	Finanse	Pozostałe	Ogółem
Przychody od klientów zewnętrznych	3,000	5,000	9,500	12,000	5,000	1,000	35,500
Przychody z tytułu transakcji między segmentami	-	-	3,000	1,500	-	-	4,500
Przychody z tytułu odsetek	450	800	1,000	1,500	-	-	3,750
Koszty z tytułu odsetek	350	600	700	1,100	-	-	2,750
Przychody netto z tytułu odsetek	-	-	-	-	1,000	-	1,000
Amortyzacja	200	100	50	1,500	1,100	-	2,950
Zysk segmentu sprawozdawczego	200	70	900	2,300	500	100	4,070
Pozostałe istotne pozycje niepieniężne:							
Utrata wartości aktywów	-	200	-	-	-	-	200
Aktywa segmentu sprawozdawczego	2,000	5,000	3,000	12,000	57,000	2,000	81,000
Nakłady na aktywa trwałe segmentu sprawozdawczego	300	700	500	800	600	-	2,900
Zobowiązania segmentu sprawozdawczego	1,050	3,000	1,800	8,000	30,000	-	43,850

- a) Przychody segmentów znajdujące się poniżej progu ilościowego można przypisać do czterech segmentów działalności Spółki Zdywersyfikowanej. Segmenty te obejmują prowadzoną na niewielką skalę działalność w branży nieruchomości, wynajmu sprzętu elektronicznego, konsultacji w zakresie oprogramowania oraz leasing powierzchni magazynowych.
- (b) Segment finansowy osiąga większość swoich przychodów z odsetek. Kierownictwo zarządzające tym segmentem opiera się przede wszystkim na przychodach netto z tytułu odsetek a nie na przychodach brutto czy kosztach odsetek, dlatego, zgodnie z paragrafem 23 MSSF 8, ujawniana jest tylko kwota netto.

7.3 Wyjaśnienie zastosowanych zasad pomiaru informacji na temat segmentów

Jak przedstawiono to wcześniej, MSSF 8 nie definiując przychodów, kosztów, wyników, aktywów i zobowiązań segmentu nie wymaga również, aby pomiar tych wartości oparty był o zasady stosowane przez jednostkę w procesie sporządzania sprawozdania finansowego. Tym bardziej istotnym jest przedstawienie przez jednostkę i odpowiednie wyjaśnienie zasad pomiaru informacji na temat segmentów.

Oczywiście w przypadku kiedy zasady te są tożsame z zasadami według których sporządzane są same sprawozdania finansowe tego rodzaju ujawnienia nie będą wymagane - jednostka musi jedynie potwierdzić, że informacje na temat segmentów mierzone są według identycznych zasad jak te przedstawione w polityce rachunkowości.

W sytuacji w której z różnych przyczyn pomiar zastosowany do raportowania segmentów jest odmienny jednostka jest zobowiązana do przedstawienia przynajmniej następujących informacji:

- (a) zasady rachunkowości dotyczące wszelkich transakcji między segmentami sprawozdawczymi,
- (b) charakter wszelkich różnic między pomiarem zysków lub strat segmentów sprawozdawczych a pomiarem zysku lub straty brutto jednostki, przed uwzględnieniem działalności zaniechanej (jeżeli nie wynika to z uzgodnień opisanych w paragrafie 28 standardu). Różnice te mogą obejmować zasady rachunkowości oraz politykę alokowania centralnie ponoszonych kosztów, które są niezbędne dla zrozumienia prezentowanych informacji dotyczących segmentu,
- (c) charakter wszelkich różnic między wyceną aktywów segmentów sprawozdawczych a wyceną aktywów jednostki (jeżeli nie wynika to z uzgodnień opisanych w paragrafie 28 standardu). Różnice te mogą obejmować zasady rachunkowości oraz politykę alokowania wspólnie użytkowanych aktywów, które są niezbędne dla zrozumienia prezentowanych

informacji dotyczących segmentu,

- (d) charakter wszelkich różnic między wyceną zobowiązań segmentów sprawozdawczych a wyceną zobowiązań jednostki (jeżeli nie wynika to z uzgodnień opisanych w paragrafie 28 standardu). Różnice te mogą obejmować zasady rachunkowości oraz politykę alokowania wspólnie wykorzystywanych zobowiązań, które są niezbędne dla zrozumienia prezentowanych informacji dotyczących segmentu,
- (e) charakter wszelkich zmian w metodach wyceny stosowanych do ustalenia wykazywanego zysku lub straty segmentu oraz wpływ tych zmian, o ile miały miejsce, na wartość zysku lub straty segmentu,
- (f) charakter i skutek wszelkich niesymetrycznych alokacji dotyczących segmentów sprawozdawczych. Na przykład jednostka mogła przypisać koszty amortyzacji do segmentu, nie przypisując jednocześnie do tego segmentu odpowiednich aktywów podlegających amortyzacji.

Przykład tego rodzaju ujawnień zawarty jest poniżej.

Przykład 7d

Wycena zysku lub straty, aktywów i zobowiązań segmentów działalności (MSSF 8.27)

Zasady rachunkowości segmentów operacyjnych są takie same jak zasady zaprezentowane w podsumowaniu znaczących zasad (polityki) rachunkowości z tym, że koszty programów emerytalnych każdego segmentu są ujmowane i wyceniane w oparciu o wpłaty gotówkowe na rzecz programu emerytalnego. Spółka ocenia wyniki działalności na podstawie zysku lub straty na działalności przed uwzględnieniem obciążeń podatkowych, nie uwzględniając niepowtarzających się zysków i strat oraz zysków i strat z tytułu różnic kursowych.

Spółka rozlicza sprzedaż i transfery między segmentami jak gdyby były dokonywane ze stronami trzecimi, tj. w oparciu o bieżące ceny rynkowe.

7.4 Uzgodnienia do sprawozdania finansowego

Fakt istnienia odmiennych zasad sporządzania i prezentowania informacji na temat segmentów sprawozdawczych, powoduje, że niekoniecznie kwoty wykazane w sumie prezentowanych segmentów będą łatwe do uzgodnienia z wartościami zaprezentowanymi w samym sprawozdaniu finansowym. Zakres tych rozbieżności może być bardzo różny i wynikać z różnych przyczyn, które jak przedstawiono w poprzednim rozdziale muszą być przez jednostkę odpowiednio ujawnione i wyjaśnione.

Jednakże z punktu widzenia oceny jednostki przez użytkownika sprawozdań finansowych, bardzo istotną kwestią jest możliwość przeniesienia informacji płynących z raportowania segmentów na grunt samego

sprawozdania. Istnienie wspomnianych rozbieżności mogła by znacząco ograniczyć przeprowadzenie takiego uzgodnienia, dlatego MSSF 8. 28 wymaga aby jednostka sama ujawniła takie uzgodnienie w sprawozdaniu finansowym.

Jako minimum standard wymaga aby uzgodnienia te objęły:

- (a) sumy przychodów segmentów sprawozdawczych z przychodami jednostki,
- (b) sumy zysków lub strat segmentów sprawozdawczych z zyskiem lub stratą jednostki przed uwzględnieniem obciążenia podatkowego (przychodu podatkowego) oraz działalności zaniechanej. Jeżeli jednak jednostka przypisuje do segmentów sprawozdawczych takie pozycje jak obciążenie podatkowe (przychód podatkowy), jednostka może uzgodnić sumę zysków lub strat segmentów z zyskiem lub stratą netto jednostki,
- (c) sumy aktywów segmentów sprawozdawczych z aktywami jednostki,
- (d) sumy zobowiązań segmentów sprawozdawczych ze zobowiązaniami jednostki, jeśli zobowiązania segmentu są wykazywane zgodnie z paragrafem 23 standardu,
- (e) sumy jakichkolwiek istotnych pozycji segmentów sprawozdawczych z korespondującymi kwotami dla jednostki.

Istotnym jest, że standard jednoznacznie wymaga aby wszystkie istotne pozycje uzgadniające zostały odrębnie identyfikowane i wyjaśnione. Przykładem mogą być tutaj korekty niezbędne do uzgodnienia zysku lub straty segmentu sprawozdawczego z zyskiem lub stratą jednostki, wynikające np. z odmiennych zasad rachunkowości, alokacji niektórych pozycji czy też eliminacji powiązań pomiędzy jednostkami grupy.

Przykładowe ujawnienia w tym zakresie przedstawia przykład 7e.

Przykład 7e

Uzgodnienia przychodów, zysku lub straty, aktywów oraz zobowiązań segmentu sprawozdawczego

Poniżej zaprezentowano uzgodnienia przychodów, zysku lub straty oraz aktywów i zobowiązań segmentu sprawozdawczego z korespondującymi kwotami dotyczącymi jednostki (paragraf 28 a)–d) MSSF 8). Dokonanie uzgodnień jest wymagane w przypadku każdej innej ujawnionej informacji o istotnym znaczeniu (paragraf 28 e) MSSF 8). Przyjmuje się, że sprawozdanie finansowe jednostki nie obejmuje działalności zaniechanej. Zgodnie z tym, co zostało ustalone w paragrafie WS2 (patrz przykład 7d), jednostka ujmuje i wycenia koszty programów emerytalnych każdego segmentu sprawozdawczego w oparciu o wpłaty gotówkowe na rzecz programu emerytalnego oraz nie przypisuje pewnych pozycji do jej segmentów sprawozdawczych.

Przychody	PLN
Łączne przychody segmentów sprawozdawczych	39,000
Pozostałe przychody	1,000
Wyłączenia przychodów z tytułu transakcji między segmentami	(4,500)
Przychody jednostki	35,500
Zysk lub strata	PLN
Łączny zysk lub strata segmentów sprawozdawczych	3,970
Innego rodzaju zysk lub strata	100
Wyłączenie zysków z tytułu transakcji między segmentami	(500)
Kwoty nieprzypisane:	
Kwota otrzymana z tytułu zakończenia sporu sądowego	500
Inne wydatki ogólnozakładowe	(750)
Korekta świadczeń emerytalnych dokonana podczas konsolidacji	(250)
Zysk przed uwzględnieniem kosztów podatku dochodowego	3,070
Aktywa	PLN
Łączne aktywa segmentów sprawozdawczych	79,000
Pozostałe aktywa	2,000
Wyłączenie należności od centrali spółki	(1,000)
Pozostałe nieprzypisane kwoty	1,500
Aktywa jednostki	81,500
Zobowiązania	PLN
Zobowiązania ogółem segmentów sprawozdawczych	43,850
Nieprzypisane zobowiązania z tytułu programu określonych świadczeń emerytalnych	25,000
Zobowiązania jednostki	68,850

Pozostałe istotne pozycje	Łączne wartości segmentów sprawozdawczych	Korekty	Łączne wartości jednostki
	PLN	PLN	PLN
Przychody z tytułu odsetek	3,750	75	3,825
Koszty z tytułu odsetek	2,750	(50)	2,700
Przychody netto z tytułu odsetek (tylko segment finansowy)	1,000	-	1,000
Nakłady na aktywa	2,900	1,000	3,900
Amortyzacja	2,950	-	2,950
Utrata wartości aktywów	200	-	200

Pozycją uzgadniającą, o którą skorygowano nakłady na aktywa jest kwota wydatkowana na budynek centrali spółki, nieuwzględniona w informacjach o segmentach. Żadna z pozostałych korekt nie jest istotna.

7.5 Ujawnienia dotyczące całej jednostki

Oprócz informacji wymaganych w stosunku do wszystkich zidentyfikowanych segmentów sprawozdawczych, MSSF 8 wymaga szeregu ujawnień w stosunku do jednostki jako całości. Intencją tych wymagań jest kilka istotnych kwestii do których przede wszystkim należałoby zaliczyć:

- fakt, że niektóre jednostki mogą być traktowane jako jeden segment zgodnie z definicją MSSF 8, w związku z czym brak jakichkolwiek ujawnień znacząco ograniczałby przydatność sprawozdań dla jego użytkowników,
- w przypadku niektórych jednostek ich działalność gospodarcza nie jest zorganizowana wokół zróżnicowanych produktów i usług lub obszarów geograficznych prowadzonej działalności. Segmenty sprawozdawcze takich jednostek mogą wykazywać przychody z tytułu szerokiego zakresu zasadniczo różnych produktów, usług czy obszarów geograficznych,
- z uwagi na fakt, że sprawozdawczość według segmentów oparta jest na sprawozdawczości wewnętrznej, co powoduje że informacje mogą być prezentowane w ramach podobnych jednostek w całkowicie innym układzie i formie, ujawnienia dotyczące całości jednostki mają być punktem wspólnym wszystkich jednostek podlegających wymogom MSSF 8.

Aby te wymagania zostały spełnione, a przede wszystkim można było mówić o wspólnej platformie niektórych informacji które wykazywane są przez wszystkie jednostki, ujawnienia dotyczące jednostki jako całości zawsze prezentowane są w zgodzie z polityką rachunkowości jak i informacjami zawartymi w sprawozdaniu finansowym. Odmienne zatem do wymogów ujawniania informacji na temat poszczególnych segmentów, ujawnienia dotyczące jednostki jako całości oparte są o dane zawarte w sprawozdaniu finansowym, nie stosuje się tutaj odniesienia do informacji przekazywanych na rzecz organów odpowiedzialnych.

Zakres ujawnień dotyczących jednostki jako całości obejmuje:

- (a) informacje o produktach i usługach,
- (b) informacje o obszarach geograficznych, oraz
- (c) informacje o głównych klientach.

Szczegółowy zakres tych informacji został przedstawiony w kolejnych podrozdziałach. Istotny jest jednak fakt, że informacje te wymagane są tylko wtedy, gdy nie zostały przedstawione w ramach informacji o segmentach sprawozdawczych. Innymi słowy, jeżeli jednostka przedstawia segmenty sprawozdawcze w oparciu o te same zasady według których sporządza sprawozdanie finansowe, a w ramach tych ujawnień uwzględniła już

aspekty przedstawione poniżej, nie ma potrzeby aby te informacje zostały powtórzone.

7.5.1 Informacje o produktach i usługach

W ramach informacji o produktach i usługach, jednostka powinna wykazać uzyskane od klientów zewnętrznych przychody z tytułu:

- każdego produktu i usługi, lub
- każdej grupy podobnych produktów i usług.

Wymóg ten może nie być spełniony w sytuacji kiedy niezbędne informacje na ten temat są niedostępne i koszt ich uzyskania byłby nadmierny. W takim przypadku fakt ten ujawnia się w sprawozdaniu finansowym. Wydaje się jednak, że tego rodzaju sytuacji nie powinny mieć miejsca w praktyce, jako że większość podmiotów dysponuje rzeczową strukturą przychodów ze sprzedaży w związku z tym wymóg ten nie powinien stanowić przeszkód.

7.5.2 Informacje o obszarach geograficznych

W zakresie informacji o obszarach geograficznych, jednostka musi ujawnić następujące informacje:

(a) przychody od klientów zewnętrznych:

- (i) przypisane do kraju, w którym jednostka ma swoją siedzibę, oraz
- (ii) przypisane do wszystkich pozostałych krajów łącznie, w których jednostka uzyskuje swoje przychody. Jeżeli przychody od zewnętrznych klientów przypisanych do danego pojedynczego kraju są istotne, przychody te ujawnia się odrębnie. Jednostka ujawnia podstawę przypisania przychodów od zewnętrznych klientów do poszczególnych krajów;

(b) aktywa trwałe, inne niż instrumenty finansowe, aktywa z tytułu podatku odroczonego, aktywa z tytułu świadczeń pracowniczych po okresie zatrudnienia oraz prawa wynikające z umów ubezpieczeniowych:

- (i) zlokalizowane w kraju, w którym jednostka ma swoją siedzibę, oraz
- (ii) zlokalizowane we wszystkich pozostałych krajach łącznie, w których jednostka utrzymuje swoje aktywa. Jeżeli aktywa znajdujące się w danym pojedynczym kraju są istotne, aktywa te ujawnia się odrębnie.

Wymóg powyższych ujawnień może nie być spełniony w sytuacji kiedy niezbędne informacje na ten temat są niedostępne i koszt ich uzyskania byłby nadmierny. W takim przypadku fakt ten ujawnia się w sprawozdaniu finansowym.

Przykład ujawnień wymaganych w tym zakresie został przedstawiony poniżej.

Przykład 7f

Informacje geograficzne

Następujący przykład przedstawia informacje geograficzne wymagane przez paragraf 33 MSSF 8.

(Ponieważ segmenty sprawozdawcze Spółki opierają się na kryterium rozróżnienia pomiędzy produktami i usługami, nie ma potrzeby ujawniania dodatkowych informacji o przychodach z tytułu produktów i usług (paragraf 32 MSSF 8).

Informacje geograficzne	Przychody (a)	Aktywa trwałe
	PLN	PLN
Stany Zjednoczone	19,000	11,000
Kanada	4,200	-
Chiny	3,400	6,500
Japonia	2,900	3,500
Inne kraje	6,000	3,000
Ogółem	35,500	24,000

(a) Aktywa są przypisane do krajów w oparciu o kryterium lokalizacji klientów.

zagraniczny itp.) oraz jednostki znajdujące się pod kontrolą tego organu rządowego uznaje się za jednego klienta.

Przykład 7g

Informacje o głównych klientach

Przychody uzyskiwane od jednego klienta z tytułu transakcji przeprowadzonych z segmentem oprogramowania i z segmentem elektronicznym należącymi do Spółki stanowią około 5.000 PLN łącznych przychodów spółki.

7.5.3 Informacje o głównych klientach

MSSF 8 wprowadza dodatkowy wymóg ujawnienia informacji na temat koncentracji klientów. W ramach tych ujawnień, jednostka przedstawia informacje na temat zakresu, w jakim jest zależna od jej głównych klientów.

Jeżeli przychody z tytułu transakcji z zewnętrznym pojedynczym klientem stanowią 10 lub więcej procent łącznych przychodów jednostki, jednostka ujawnia:

- ten fakt,
- łączną kwotę przychodów uzyskanych od każdego tego rodzaju klienta, oraz
- wskazuje segment lub segmenty wykazujące te przychody.

W zakresie tych ujawnień istotnymi są dwie podstawowe kwestie:

- jednostka nie ma obowiązku ujawniania tożsamości głównego klienta, ani określania kwoty przychodów, które każdy z segmentów wykazuje w związku z tym klientem,
- grupę jednostek, o których jednostka sprawozdawcza wie, że znajdują się pod wspólną kontrolą, uznaje się za jednego klienta, podobnie jak organ rządowy (krajowy, terytorialny, lokalny,

8/ Data wejścia w życie i przepisy przejściowe

MSSF 8 „Segmenty operacyjne” zastępuje wcześniej stosowany MSR 14 „Sprawozdawczość według segmentów działalności” i stosuje się go w odniesieniu do rocznych sprawozdań finansowych sporządzonych za okresy sprawozdawcze rozpoczynające się dnia 1 stycznia 2009 roku i później.

Wcześniejsze zastosowanie standardu jest dozwolone. Jeżeli jednostka zastosuje niniejszy MSSF przy sporządzaniu jej sprawozdań finansowych za okres rozpoczynający się przed dniem 1 stycznia 2009 roku, fakt ten musi ujawnić.

Informacje o segmentach za ubiegłe lata, które prezentuje się jako informacje porównawcze w pierwszym roku stosowania MSSF 8, przekształca się retrospektywnie, chyba że niezbędne informacje są niedostępne, a koszt ich opracowania byłby nadmierny.

9/ Wymogi prezentacji i ujawnień

Poniżej przedstawiono listę kontrolną ujawnień do MSSF 8.

Nr	Wymogi prezentacji/ujawnienia	Tak / Nie / Nie dotyczy
Zasada nadrzędna		
MSSF 8.1	Jednostka powinna ujawnić informacje umożliwiające użytkownikom jej sprawozdania finansowego ocenę charakteru i wyników finansowych tych rodzajów działalności gospodarczej, w jakie jednostka się angażuje, a także środowiska gospodarcze, w jakich prowadzi działalność.	
Segmenty sprawozdawcze		
MSSF 8.11	Jednostka powinna odrębnie przedstawiać informacje o każdym segmencie operacyjnym, który: a) został określony zgodnie z punktami 5 do 10 MSSF 8, albo wynika z połączenia dwóch lub więcej takich segmentów zgodnie z punktem 12 MSSF 8 (zob. niżej); oraz b) przekracza progi ilościowe wskazane w punkcie 13 MSSF 8 (zob. niżej).	
MSSF 8.5	Uwagi: 1. Segment operacyjny stanowi element jednostki: • prowadzący działalność gospodarczą, z której może uzyskiwać przychody i ponosić z jej tytułu koszty (w tym przychody i koszty związane z transakcjami zawieranymi z innymi częściami składowymi tej samej jednostki), • którego wyniki operacyjne są systematycznie monitorowane przez naczelnego decydenta w sprawach operacyjnych jednostki w celu podejmowania decyzji dotyczących przyznawania danemu segmentowi zasobów i oceny jego wyników, oraz • dla którego dostępna jest specyficzne, dotyczące go informacje finansowe. Zob. punkty 5 do 10 MSSF 8 zawierające omówienie pojęć użytych w tej definicji.	
MSSF 8.19	2. MSSF 8 przyznaje, że mogą występować praktyczne ograniczenia co do liczby segmentów sprawozdawczych, które jednostka ujawnia, bowiem po przekroczeniu tej liczby informacje o segmentach mogą okazać się zbyt szczegółowe. Nie określono wprowadzić żadnego ścisłego ograniczenia liczby segmentów, które muszą być prezentowane w myśl punktów 13 do 18 MSSF 8 (zob. niżej), ale standard ten sugeruje, że jeżeli liczba takich segmentów przekroczy dziesięć, to jednostka powinna rozważyć, czy nie osiągnęła limitu ujawnianych segmentów.	
Kryteria łączenia segmentów		
MSSF 8.12	Dwa lub więcej segmentów operacyjnych można połączyć w jeden, jeżeli: a) ich połączenie jest zgodne z nadrzędną zasadą MSSF 8 (zob. wyżej); b) segmenty mają podobne cechy ekonomiczne; oraz c) segmenty są podobne pod każdym z poniższych względów: i) rodzaju produktów i usług; ii) charakteru procesów produkcyjnych; iii) typu lub kategorii klientów na ich produkty i usługi; iv) metod stosowanych do dystrybucji ich produktów lub świadczenia usług; oraz v) o ile ma tu zastosowanie - pod względem otoczenia regulacyjnego (np. w bankowości, ubezpieczeniach albo usługach komunalnych).	
Progi ilościowe		
MSSF 8.13	Jednostka powinna przedstawiać oddzielną informację o każdym segmencie operacyjnym spełniającym którykolwiek z poniższych progów ilościowych: a) jego wykazywany przychód, obejmujący zarówno sprzedaż klientom zewnętrznym, jak i sprzedaż lub transfery wewnętrzne pomiędzy segmentami, wynosi 10 lub więcej procent łącznego przychodu wewnętrznego i zewnętrznego wszystkich segmentów działalności; lub b) bezwzględna wielkość jego wykazanego zysku lub straty stanowi 10 lub więcej procent: (i) łącznego wykazanego zysku wszystkich segmentów operacyjnych, które nie wykazały strat, oraz (ii) łącznej wykazanej straty wszystkich segmentów operacyjnych, które wykazały stratę – zależnie od tego, która z tych wielkości jest w kategoriach bezwzględnych większa; lub c) jego aktywa stanowią 10 lub więcej procent połączonych aktywów wszystkich segmentów operacyjnych. Uwaga: Segmenty operacyjne, które nie spełniają żadnego z progów ilościowych opisanych powyżej mogą zostać uznane za podlegające obowiązkowi sprawozdawczemu i ujawnione w sposób wyodrębniony, jeżeli kierownictwo jest przekonane, że informacja o segmencie byłaby przydatna dla użytkowników sprawozdania finansowego.	

Nr	Wymogi prezentacji/ujawnienia	Tak / Nie / Nie dotyczy
MSSF 8.14	Jednostka może połączyć informacje dotyczące segmentów operacyjnych, które nie spełniają progów ilościowych z informacją o innych segmentach operacyjnych niespełniających progów ilościowych, aby stworzyć segment sprawozdawczy, jeżeli takie segmenty operacyjne mają podobne cechy ekonomiczne i spełniają większość kryteriów łączenia segmentów wyszczególnionych w punkcie 12 MSSF 8 (zob. wyżej).	
MSSF 8.15	Jeżeli łączny przychód z obrotów zewnętrznych przypadający na segmenty operacyjne stanowi mniej niż 75 procent sumy przychodów jednostki, należy wyznaczyć dalsze segmenty działalności jako segmenty podlegające obowiązkowi sprawozdawczemu (nawet jeżeli nie spełniają one przedstawionych powyżej kryteriów określonych w punkcie 13 MSSF 8), tak aby w segmentach sprawozdawczych mieściło się co najmniej 75 procent przychodów jednostki.	
MSSF 8.16	Informacje o innych rodzajach działalności gospodarczej i segmentach operacyjnych niepodlegających wymogom sprawozdawczości dot. segmentów należy zagregować i ujawnić w kategorii 'wszystkich pozostałych segmentów', odrębnie od innych pozycji służących uzgodnieniu, w ramach uzgodnień wymaganych zgodnie z punktem 28 MSSF 8 (zob. niżej). Źródła przychodów ujęte w kategorii 'wszystkich pozostałych segmentów' należy opisać.	
MSSF 8.17	Jeżeli kierownictwo uzna, że segment operacyjny określony jako podlegający sprawozdawczości dot. segmentów w okresie sprawozdawczym bezpośrednio poprzedzającym obecny jest nadal istotny, należy kontynuować odrębną prezentację takiego segmentu w bieżącym okresie, nawet jeśli nie spełnia on już kryteriów sprawozdawczych określonych w punkcie 13 MSSF 8 (zob. wyżej).	
MSSF 8.18	Jeżeli segment operacyjny zostanie uznany za segment sprawozdawczy w bieżącym okresie zgodnie z przyjętymi progami ilościowymi, dane porównawcze dotyczące segmentów operacyjnych za poprzedni okres zostaną przekształcone tak, aby oddawały nowy segment sprawozdawczy jako odrębny segment, nawet jeżeli segment ten nie spełniał w poprzednim okresie kryteriów sprawozdawczych zawartych w punkcie 13 MSSF 8 (zob. wyżej). Uwaga: Informacje o segmentach operacyjnych nie muszą być przekształcane, jeżeli potrzebne informacje nie są dostępne, a koszt przygotowania takich informacji byłby nadmierny.	
Ujawnienia		
MSSF 8.20	Jednostka powinna ujawnić informacje po to, by umożliwić użytkownikom jej sprawozdań finansowych ocenę charakteru i skutków finansowych działalności gospodarczej, w którą jest zaangażowana, oraz oddziaływanie otoczenia gospodarczego, w którym prowadzi działalność.	
MSSF 8.21	Uwagi: 1. Aby spełnić wymogi określone w punkcie 20 MSSF 8 (zob. wyżej) jednostka powinna ujawnić następujące dane dla każdego okresu, za który prezentowany jest jej rachunek zysków i strat: - informacje ogólne zgodnie z zapisem punktu 22 MSSF 8 (zob. niżej); - informacje o zysku lub stracie segmentu sprawozdawczego z wyszczególnionymi przychodami i kosztami zawartymi w rachunku zysków i strat segmentu, o aktywach segmentu, zobowiązaniach segmentu, oraz o podstawie wyceny, zgodnie z zapisem punktów 23 do 27 MSSF 8 (zob. niżej); - uzgodnienia sum przychodów poszczególnych segmentów, wykazanych zysków lub strat segmentów, aktywów segmentów, zobowiązań segmentów i innych istotnych pozycji dotyczących segmentów z odpowiednimi kwotami dla całej jednostki gospodarczej zgodnie z zapisem punktu 28 MSSF 8 (zob. niżej). 2. Uzgodnienia kwot ujętych w bilansie z tytułu segmentów sprawozdawczych z kwotami pozycji bilansowych całej jednostki gospodarczej są wymagane na każdą datę prezentacji bilansu. Informacje za wcześniejsze okresy należy przekształcić w sposób opisany w punktach 29 i 30 MSSF 8 (zob. niżej).	
Informacje ogólne		
MSSF 8.22(a)	Jednostka powinna ujawnić następujące informacje ogólne: a) kryteria ustalenia segmentów sprawozdawczych jednostki, w tym zasady podziału organizacyjnego; oraz Uwaga: Na przykład to, czy kierownictwo podzieliło organizacyjnie jednostkę według różnic pomiędzy produktami i usługami, obszarów geograficznych, otoczenia prawnego lub kombinacji tych czynników, oraz to czy segmenty operacyjne zostały zagregowane.	
MSSF 8.22(b)	b) typy produktów i usług, z których poszczególne segmenty sprawozdawcze czerpią swoje przychody.	

Nr	Wymogi prezentacji/ujawnienia	Tak / Nie / Nie dotyczy
Informacje dotyczące zysku lub straty, aktywów i zobowiązań		
MSSF 8.23	Dla każdego segmentu sprawozdawczego, jednostka powinna przedstawić: a) zysk lub stratę; oraz b) łączne aktywa. Jednostka powinna przedstawić kwotę zobowiązań każdego segmentu sprawozdawczego, o ile taka kwota jest systematycznie przedstawiana głównemu decydentowi do spraw operacyjnych. Jednostka powinna także ujawnić wymienione poniżej informacje dotyczące każdego segmentu sprawozdawczego, jeżeli wyszczególnione kwoty są objęte kalkulacją zysku lub straty kontrolowaną przez naczelnego decydenta ds. operacyjnych, albo są systematycznie przedstawiane naczelnemu decydentowi ds. operacyjnych, nawet jeśli nie uwzględnia się ich w kalkulacji zysku lub straty segmentu operacyjnego:	
MSSF 8.23(a)	a) przychody od klientów zewnętrznych;	
MSSF 8.23(b)	b) przychody z transakcji z innymi segmentami operacyjnymi tej samej jednostki;	
MSSF 8.23(c)	c) przychody odsetkowe;	
MSSF 8.23(d)	d) koszty odsetkowe;	
MSSF 8.23(e)	e) amortyzację;	
MSSF 8.23(f)	f) istotne pozycje przychodów i kosztów ujawnione zgodnie z punktem 86 MSR 1;	
MSSF 8.23(g)	g) udział jednostki w zyskach lub stratach podmiotów stowarzyszonych i wspólnych przedsięwzięć ujmowanych metodą praw własności;	
MSSF 8.23(h)	h) koszt lub przychód z tytułu podatku dochodowego; oraz	
MSSF 8.23(i)	i) istotne pozycje niepieniężne, inne niż amortyzacja.	
MSSF 8.23	Jednostka powinna wykazać przychody odsetkowe oddzielnie od kosztów odsetkowych dla każdego segmentu sprawozdawczego, chyba że większość przychodów segmentu stanowią przychody odsetkowe, a główny organ odpowiedzialny za podejmowanie decyzji operacyjnych opiera się w pierwszym rzędzie na przychodach odsetkowych netto przy ocenie wyników segmentu oraz przy podejmowaniu decyzji dotyczących przydziału zasobów dla danego segmentu. Uwaga: Jeżeli większość przychodów segmentu pochodzi z odsetek, główny organ odpowiedzialny za podejmowanie decyzji operacyjnych opiera się w pierwszym rzędzie na przychodach odsetkowych netto dokonując oceny wyników segmentu i podejmując decyzje dotyczących przyznawanych segmentowi zasobów, jednostka może przedstawić przychody odsetkowe takiego segmentu w postaci netto, tj. po odliczeniu jego kosztów odsetkowych. Jeżeli większość przychodów segmentu pochodzi z odsetek, a główny organ odpowiedzialny za podejmowanie decyzji operacyjnych opiera się w pierwszym rzędzie na przychodach odsetkowych netto dokonując oceny wyników segmentu i podejmując decyzje dotyczących przyznawanych segmentowi zasobów, jednostka prezentująca w sprawozdaniu dochód odsetkowy w ujęciu netto powinna ujawnić ten fakt. Jednostka powinna także ujawnić wymienione poniżej informacje dotyczące każdego segmentu sprawozdawczego, jeżeli wyszczególnione kwoty są uwzględnione w wycenie aktywów segmentu kontrolowanej przez naczelnego decydenta ds. operacyjnych, lub gdy są systematycznie przedstawiane naczelnemu decydentowi ds. operacyjnych, nawet jeśli nie uwzględnia się ich w wycenie aktywów segmentu:	
MSSF 8.24(a)	a) wartość inwestycji w jednostkach stowarzyszonych i wspólnych przedsięwzięciach ujmowanych metodą praw własności, oraz	
MSSF 8.24(b)	b) kwoty zwiększeń aktywów trwałych innych niż instrumenty finansowe, aktywa z tytułu podatku odroczonego, aktywa z tytułu świadczeń pracowniczych po okresie zatrudnienia (zob. MSR 19, punkt 54 do 58) oraz prawa z tytułu umów ubezpieczeniowych.	
	Uwaga: Jeśli aktywa klasyfikuje się i prezentuje według stopnia płynności, to za aktywa trwałe należy uznać aktywa obejmujące kwoty, których odzyskanie przewidywane jest później niż dwanaście miesięcy po dniu bilansowym.	

Nr	Wymogi prezentacji/ujawnienia	Tak / Nie / Nie dotyczy
Wycena		
MSSF 8.25	Kwota każdej prezentowanej pozycji dotyczącej danego segmentu powinna odzwierciedlać wielkość przedstawianą naczelnemu decydentowi ds. operacyjnych dla celów podejmowania decyzji o przyznaniu danemu segmentowi zasobów i oceny jego wyników. Korekty i eliminacje dokonane podczas opracowania sprawozdania finansowego i alokacji przychodów, kosztów, zysków i strat jednostki należy uwzględnić przy ustalaniu zysku lub straty segmentu sprawozdawczego tylko wówczas, jeżeli były one uwzględniane w wycenie zysku lub straty danego segmentu wykorzystywanej przez naczelnego decydenta ds. operacyjnych. Podobnie - tylko takie aktywa i zobowiązania, które uwzględniono w wycenie aktywów i zobowiązań segmentu wykorzystywanej przez naczelnego decydenta ds. operacyjnych, powinny być przedmiotem sprawozdawczości takiego segmentu. Jeżeli do wykazanego zysku lub straty, aktywów lub zobowiązań przypisano określone kwoty, kwoty takie należy alokować na racjonalnej podstawie.	
MSSF 8.26	Jeżeli główny organ odpowiedzialny za podejmowanie decyzji operacyjnych posługuje się tylko jedną miarą do oceny zysku lub straty, aktywów i zobowiązań segmentu operacyjnego do oceny wyników tego segmentu i podejmowania decyzji o przydziale zasobów, taki zysk lub stratę segmentu oraz jego aktywa i zobowiązania należy przedstawić wraz z zastosowanymi miarami. Jeżeli główny organ odpowiedzialny za podejmowanie decyzji operacyjnych stosuje więcej niż jedną miarę do oceny zysku lub straty, aktywów i zobowiązań segmentu, to przedstawione w sprawozdaniu miary powinny być tymi, które w przekonaniu kierownictwa są najbardziej zgodne z miarami stosowanymi do wyceny odpowiednich pozycji w sprawozdaniu finansowym całej jednostki.	
MSSF 8.27	Jednostka powinna przedstawić wyjaśnienie sposobów pomiaru zysku lub straty oraz aktywów i zobowiązań każdego segmentu sprawozdawczego. Jako wymóg minimalny, jednostka powinna ujawnić następujące informacje:	
MSSF 8.27(a)	a) podstawę ujęcia księgowego wszelkich transakcji między segmentami sprawozdawczymi;	
MSSF 8.27(b)	b) charakter ewentualnych różnic między pomiarem zysków lub strat segmentów sprawozdawczych a zyskiem lub stratą jednostki przed uwzględnieniem obciążenia podatkiem dochodowym lub przychodu z tytułu takiego podatku i działalności zaniechanej (o ile nie uwidaczniają tego uzgodnienia opisane w punkcie 28 MSSF 8 – zob. niżej); Uwaga: Różnice te mogą obejmować zasady rachunkowości i alokacji centralnie ponoszonych kosztów, które są niezbędne dla zrozumienia przedstawionej informacji dotyczącej segmentów.	
MSSF 8.27(c)	c) charakter ewentualnych różnic między wielkościami aktywów segmentów sprawozdawczych i aktywów jednostki (jeżeli nie są one uwidocznione w uzgodnieniach opisanych w punkcie 28 MSSF 8 – zob. niżej); Uwaga: Różnice te mogą obejmować zasady rachunkowości i alokacji wspólnie użytkowanych aktywów, niezbędne do zrozumienia informacji dotyczących segmentów operacyjnych.	
MSSF 8.27(d)	d) charakter ewentualnych różnic między wielkościami zobowiązań segmentów sprawozdawczych i zobowiązaniami jednostki (jeżeli nie są one uwidocznione w uzgodnieniach opisanych w punkcie 28 MSSF 8 – zob. niżej); Uwaga: Różnice te mogą obejmować zasady rachunkowości i alokacji wspólnie użytkowanych zobowiązań, niezbędne do zrozumienia informacji dotyczących segmentów operacyjnych.	
MSSF 8.27(e)	e) charakter ewentualnych zmian w stosunku do poprzednich okresów w metodach pomiaru stosowanych do określania zysku lub straty segmentu sprawozdawczego, a także wpływ takich zmian na pomiar zysku lub straty segmentu; oraz	
MSSF 8.27(f)	f) charakter i wpływ na segmenty sprawozdawcze ewentualnych asymetrycznych alokacji. Uwaga: Jednostka może na przykład przypisać koszt amortyzacji do danego segmentu nie przypisując do tego segmentu powiązanych, podlegających amortyzacji aktywów.	

Nr	Wymogi prezentacji/ujawnienia	Tak / Nie / Nie dotyczy
Uzgodnienia		
MSSF 8.21	Uwaga: Uzgodnień kwot bilansowych dla segmentów sprawozdawczych z wielkościami pozycji bilansowych całej jednostki wymaga się na każdy dzień bilansowy. Informacje dotyczące przeszłych okresów powinny zostać przekształcone tak, jak to opisano w punktach 29 i 30 MSSF 8 (zob. niżej). Jednostka powinna uzgodnić wszystkie poniższe pozycje:	
MSSF 8.28(a)	a) sumę przychodów segmentów sprawozdawczych z przychodami całej jednostki gospodarczej;	
MSSF 8.28(b)	b) sumę kwot zysku lub straty segmentów sprawozdawczych z zyskiem lub stratą całej jednostki przed uwzględnieniem kosztu opodatkowania (przychodu z tytułu podatku) i działalności zaniechanej; Uwaga: Jeżeli jednak jednostka alokuje takie pozycje jak koszty (przychody) podatkowe do segmentów sprawozdawczych, wówczas może uzgodnić sumę kwot zysków lub strat segmentów z zyskiem lub stratą jednostki po uwzględnieniu takich pozycji.	
MSSF 8.28(c)	c) sumę aktywów segmentów sprawozdawczych z aktywami jednostki;	
MSSF 8.28(d)	d) sumę zobowiązań segmentów sprawozdawczych ze zobowiązaniami jednostki, jeżeli zobowiązania segmentów operacyjnych są prezentowane zgodnie z punktem 23 MSSF 8 (zob. wyżej); oraz	
MSSF 8.28(e)	e) sumę kwot w poszczególnych segmentach sprawozdawczych z tytułu każdej innej istotnej pozycji z odpowiednią kwotą dotyczącą całej jednostki.	
MSSF 8.28	Każdą z uzgadnianych istotnych pozycji należy odrębnie zidentyfikować i opisać. Uwaga: Na przykład - odrębnie zidentyfikowana i opisana powinna zostać kwota każdej istotnej korekty koniecznej do uzgodnienia zysku lub straty segmentu sprawozdawczego z zyskiem lub stratą całej jednostki, gdy korekta taka wynika z zastosowania różnych zasad rachunkowości.	
Przekształcenie wcześniej prezentowanej informacji		
MSSF 8.29	Jeżeli jednostka reorganizuje się wewnętrznie w sposób, który zmienia układ jej segmentów sprawozdawczych, to powinna przekształcić odpowiednie informacje dotyczące wcześniejszych okresów (wraz z okresami śródrocznymi), chyba że informacje takie nie są dostępne, a koszt ich opracowania byłby nadmierny. Uwaga: Ustalenia, że informacja nie jest dostępna, a koszt jej opracowania byłby nadmierny należy dokonać dla każdej ujawnianej pozycji. W następstwie zmiany układu swych segmentów sprawozdawczych jednostka powinna ujawnić, czy przekształciła odpowiednie informacje dotyczące segmentów operacyjnych za wcześniejsze okresy.	
MSSF 8.30	Jeżeli jednostka zreorganizowała się wewnętrznie w sposób, który spowodował zmianę układu jej segmentów sprawozdawczych za wcześniejsze okresy (także okresy śródroczne), oraz jeżeli informacja dotycząca segmentów operacyjnych za wcześniejsze okresy, także śródroczne, nie została przekształcona tak, aby odzwierciedlać te zmiany, jednostka powinna ujawnić w roku, w którym następuje zmiana, informacje o segmentach zarówno na starej, jak i nowej podstawie, a także nową podstawę segmentacji. Uwaga: Ujawnienia omówione w punkcie 30 MSSF 8 (zob. wyżej) nie są wymagane, jeżeli stosowne informacje nie są dostępne, a koszt ich opracowania byłby nadmierny.	
Ujawnienia dotyczące całej jednostki		
MSSF 8.31	Uwaga: Punkty 32 do 34 MSSF 8 (zob. niżej) obowiązują wszystkie jednostki podlegające temu standardowi, włącznie z tymi, które mają tylko jeden segment sprawozdawczy. Działalność gospodarcza niektórych jednostek nie jest zorganizowana w oparciu o różnice między pokrewnymi produktami czy usługami ani różnice między obszarami geograficznymi prowadzonej działalności. Takie jednostki mogą prezentować w ramach określonego przez siebie segmentu przychody z szerokiej gamy zasadniczo różnych produktów i usług, lub też kilka jej segmentów może dostarczać zasadniczo tych samych produktów i usług. Segmenty sprawozdawcze jednostki mogą także posiadać aktywa w różnych obszarach geograficznych i prezentować przychody od klientów z różnych obszarów geograficznych, lub też na danym obszarze geograficznym może operować kilka jej segmentów. Informacje wymagane na mocy punktów 32 do 34 MSSF 8 (zob. niżej) należy przedstawić tylko jeżeli nie są one prezentowane w ramach informacji o segmentach sprawozdawczych wymaganej przez MSSF 8.	

Nr	Wymogi prezentacji/ujawnienia	Tak / Nie / Nie dotyczy
Informacje o produktach i usługach		
MSSF 8.32	Jednostka powinna przedstawić przychody od klientów zewnętrznych dla każdego produktu i usługi albo dla każdej grupy podobnych produktów i usług, chyba że stosowne dane nie są dostępne, a koszt ich uzyskania byłby nadmierny. Uwaga: Ujawniane kwoty przychodów należy opierać na danych finansowych użytych do sporządzenia sprawozdania finansowego jednostki. Jeżeli jednostka nie ujawniła informacji wymaganych w punkcie 32 MSSF 8 (zob. wyżej), ponieważ odpowiednie informacje nie były dostępne, a koszt ich opracowania byłby nadmierny, powinna ujawnić ten fakt.	
Informacja dotycząca obszarów geograficznych		
	Jednostka powinna przedstawić następujące informacje o obszarach geograficznych działalności, chyba że stosowne informacje nie są dostępne, a koszt ich opracowania byłby nadmierny:	
MSSF 8.33(a)	a) przychody od klientów zewnętrznych: i) przypisane do kraju będącego siedzibą jednostki; oraz ii) przypisane łącznie do wszystkich państw obcych, z których jednostka uzyskuje przychody; b) przychody od klientów zewnętrznych przypisane do jednego państwa obcego, jeśli przychody te są istotnej wielkości; c) podstawę przypisania przychodów od klientów zewnętrznych do poszczególnych krajów;	
MSSF 8.33(b)	d) aktywa trwałe inne niż instrumenty finansowe, aktywa z tytułu podatku odroczonego, aktywa z tytułu świadczeń pracowniczych po okresie zatrudnienia oraz prawa wynikające z umów ubezpieczeniowych: i) umiejscowione w kraju będącym siedzibą jednostki; oraz ii) umiejscowione łącznie we wszystkich państwach obcych, w których jednostka posiada aktywa; Uwaga: W przypadku aktywów klasyfikowanych według stopnia płynności aktywami trwałymi są te, których kwoty jednostka spodziewa się odzyskać po upływie więcej niż dwunastu miesięcy od dnia bilansowego. e) aktywa w pojedynczym państwie obcym, jeśli aktywa te są istotnej wielkości.	
MSSF 8.33	Uwaga: Kwoty prezentowane zgodnie z punktem 33 MSSF 8 (zob. niżej) należy opierać na informacjach finansowych wykorzystywanych do sporządzenia sprawozdania finansowego jednostki. Jeżeli informacje potrzebne do ujawnień wymaganych w myśl punktu 33 MSSF 8 (zob. wyżej) nie są dostępne, a koszt ich opracowania byłby nadmierny, jednostka powinna ujawnić ten fakt. Obok informacji wymaganych w myśl punktu 33 MSSF 8 (zob. wyżej), jednostka może zaprezentować sumy częściowe dotyczące grup państw.	

Nr	Wymogi prezentacji/ujawnienia	Tak / Nie / Nie dotyczy
Informacja o ważniejszych klientach		
MSSF 8.34	Jednostka może przedstawić informacje dotyczące tego, jakie duże znaczenie dla jej działalności mają jej najbardziej znaczący klienci. Jeżeli przychody z transakcji z jednym klientem zewnętrznym stanowią 10 lub więcej procent przychodów jednostki, jednostka powinna ujawnić ten fakt, sumę przychodów od każdego takiego klienta, oraz wskazać segment/segmenty wykazujące te przychody. Uwagi: - Jednostka nie musi ujawniać tożsamości znaczącego klienta ani kwot przychodów od takiego klienta wykazywanych w poszczególnych segmentach. - Dla celów MSSF 8, grupę jednostek, które wedle wiedzy jednostki sporządzającej sprawozdanie pozostają pod wspólną kontrolą, należy traktować jak jednego klienta, podobnie jak władze (państwowe, stanowe, regionalne, terenowe, lokalne lub zagraniczne) oraz jednostki, które wedle wiedzy sporządzającego sprawozdanie są kontrolowane przez te władze.	
Zastosowanie standardu przed datą wejścia w życie		
MSSF 8.35	Jeżeli jednostka zastosuje MSSF 8 w swoim sprawozdaniu finansowym za okres rozpoczynający się przed 1 stycznia 2009 r., powinna ten fakt ujawnić. Uwaga: Jednostka powinna zastosować MSSF 8 w swych rocznych sprawozdaniach finansowych za okresy rozpoczynające się z dniem 1 stycznia 2009 r. Wcześniejsze zastosowanie jest dozwolone.	
Przekształcenie informacji o segmentach operacyjnych z lat poprzednich wraz z przyjęciem i zastosowaniem MSSF 8		
MSSF 8.36	Informację dotyczącą segmentów działalności za poprzednie lata, którą przedstawia się jako informację porównawczą w pierwszym roku zastosowania standardu należy przekształcić tak, aby spełniała wymogi MSSF 8, chyba że potrzebne informacje nie są dostępne, a koszt ich uzyskania byłby nadmierny.	

O niniejszej publikacji

Niniejsza publikacja zawiera jedynie informacje natury ogólnej i nie wyczerpuje omawianego tematu. Nie jest też formą świadczenia konkretnych porad dotyczących rachunkowości, prowadzenia działalności gospodarczej, finansów, inwestycji, zagadnień prawnych, podatkowych ani żadną inną specjalistyczną usługą czy doradztwem. Niniejszy dokument nie zastępuje usług tego rodzaju i nie należy na jego podstawie podejmować jakichkolwiek działań czy decyzji wpływających na kondycję Państwa lub Państwa przedsiębiorstwa. Sugerujemy, by przed podjęciem jakiegokolwiek kroków skonsultowali się Państwo z wykwalifikowanym doradcą.

Nasza publikacja została opracowana z należytą starannością, a Deloitte Touche Tohmatsu ani podmioty powiązane z DTT nie ponoszą odpowiedzialności za ewentualne błędy, które może ona zawierać ani za jakiegokolwiek straty poniesione przez osoby fizyczne lub prawne w związku ze skorzystaniem z zawartych tu informacji. Użytkownicy korzystają z zawartych tu informacji na własną odpowiedzialność.

Zespół Techniczny ds. Sprawozdawczości Finansowej

Eksperci Deloitte aktywnie wspierają proces wdrażania MSSF. W tym celu stworzyliśmy platformę usług ukierunkowanych właśnie na kwestie związane ze sprawozdawczością finansową według MSSF polskich standardów rachunkowości.

Zespół techniczny ds. sprawozdawczości finansowej, którego intencją jest aktywne wspieranie Państwa w zakresie implementacji MSSF, służy także pomocą poprzez wszelkiego rodzaju doradztwo i usługi ukierunkowane na kwestie związane ze sprawozdawczością finansową według MSSF. Znając specyfikę polskich zasad sprawozdawczości finansowej zespół ten ściśle współpracuje z ekspertami z naszych globalnych centrów kompetencyjnych ds. MSSF.

Nasze usługi

Audyty sprawozdań według MSSF

Doradztwo przy wdrożeniu MSSF

Forma doradztwa i naszego zaangażowania w ten proces jest w pełni elastyczna, co umożliwia jednostkom dostosowanie naszej pomocy do ich specyfiki i indywidualnych wymagań.

Konsultacje i opinie

Obejmują opracowanie przez naszych ekspertów opinii na temat stosowania regulacji MSSF jak również regulacji polskiego prawa z zakresu rachunkowości. Konsultacje mają za zadanie wskazanie rozwiązań właściwych dla danej sytuacji czy zagadnienia.

Szkolenia i warsztaty

- szkolenia teoretyczne i warsztaty z zakresu MSSF;
- cykliczne szkolenia związane ze zmianami w MSSF;
- szkolenia w zakresie polskich standardów rachunkowości.

Szkolenia te są dostosowane do indywidualnych potrzeb jednostki. Pełna elastyczność w tym zakresie pozwala na optymalne ustalenie zakresu oraz czasu szkolenia

Kontakt

Członkowie Zespołu Technicznego ds. Sprawozdawczości Finansowej:

Zbigniew Adamkiewicz

Partner

e-mail: zadamkiewicz@deloitteCE.com

Jarosław Suder

Menedżer

e-mail: jsuder@deloitteCE.com

Nasi specjaliści służą Państwu pomocą. Wszelkiego rodzaju zgłoszenia prosimy przysyłać w formie elektronicznej na jeden z wyżej wymienionych adresów e-mail.

Więcej o MSSF na stronie www.deloitte.com/pl/mssf

Kontakt

Biuro w Warszawie

Deloitte
ul. Al. Jana Pawła 19
00-854 Warszawa
Tel. +48 22 511 08 11/12

Zbigniew Adamkiewicz

Partner, Dział Audytu Deloitte
e-mail: zadamkiewicz@deloitteCE.com

Biuro w Krakowie

Deloitte
ul. Al. Armii Krajowej 16
30-150 Kraków
Tel. +48 12 622 43 40

Marek Turczyński

Dyrektor, Dział Audytu Deloitte
e-mail: mturczynski@deloitteCE.com

Biuro we Wrocławiu

Deloitte
ul. Rynek 7
50-106 Wrocław
Tel. +48 71 344 71 20

Grzegorz Warzocha

Dyrektor, Dział Audytu Deloitte
e-mail: gwarzocha@deloitteCE.com

Biuro w Szczecinie

Deloitte
Plac Rodła 8, XII piętro
70-419 Szczecin
Telefon: +48 91 359 40 65

Jacek Mateja

Partner, Dział Audytu Deloitte
e-mail: jmateja@deloitteCE.com

Biuro w Łodzi

Deloitte
ul. Traugutta 25
90-113 Łódź
Tel. +48 42 290 60 00

Maria Nowicka

Dyrektor, Dział Audytu Deloitte
e-mail: mnowicka@deloitteCE.com

Biuro w Gdańsku

Deloitte
ul. Arkońska 6
80-387 Gdańsk
Tel. +48 58 761 67 60

Wacław Nitka

Dyrektor, Dział Audytu Deloitte
e-mail: wnitka@deloitteCE.com

Biuro w Katowicach

Deloitte
ul. Uniwersytecka 13
40-007 Katowice
Tel. +48 32 603 03 30

Artur Maziarka

Partner, Dział Audytu Deloitte
e-mail: amaziarka@deloitteCE.com

Biuro w Poznaniu

Deloitte
ul. Marcelińska 90
60-324 Poznań
Tel. +48 61 860 21 00

Jacek Mateja

Partner, Dział Audytu Deloitte
e-mail: jmateja@deloitteCE.com

Deloitte świadczy usługi audytorskie, konsultingowe, doradztwa podatkowego i finansowego klientom z sektora publicznego oraz prywatnego, działającym w różnych branżach. Dzięki globalnej sieci firm członkowskich obejmującej 140 krajów oferujemy najwyższej klasy umiejętności, doświadczenie i wiedzę w połączeniu ze znajomością lokalnego rynku. Pomagamy klientom odnieść sukces niezależnie od miejsca i branży, w jakiej działają. 165 000 pracowników Deloitte na świecie realizuje misję firmy: stanowić standard najwyższej jakości.

Specjalistów Deloitte łączy kultura współpracy oparta na zawodowej rzetelności i uczciwości, maksymalnej wartości dla klientów, lojalnym współdziałaniu i sile, którą czerpią z różnorodności. Deloitte to środowisko sprzyjające ciągłemu pogłębianiu wiedzy, zdobywaniu nowych doświadczeń oraz rozwojowi zawodowemu. Eksperci Deloitte z zaangażowaniem współtworzą społeczną odpowiedzialność biznesu, podejmując inicjatywy na rzecz budowania zaufania publicznego i wspierania lokalnych społeczności.

Nazwa Deloitte odnosi się do Deloitte Touche Tohmatsu, podmiotu prawa szwajcarskiego i jego firm członkowskich, które stanowią oddzielne i niezależne podmioty prawne. Dokładny opis struktury prawnej Deloitte Touche Tohmatsu oraz jego Firm Członkowskich można znaleźć na stronie www.deloitte.com/pl/onas.