

Marzena Remlein

Uniwersytet Ekonomiczny w Poznaniu

WYCENA JAKO INSTRUMENT POLITYKI RACHUNKOWOŚCI GRUPY KAPITAŁOWEJ – KONIECZNOŚĆ WYBORU CZY MOŻLIWOŚĆ KREOWANIA OBRAZU GRUPY KAPITAŁOWEJ?

Wprowadzenie

Jednostki gospodarcze prowadzące działalność gospodarczą zobowiązane są prowadzić księgi rachunkowe oraz sporządzać sprawozdanie finansowe zgodnie z obowiązującymi przepisami prawa bilansowego. Jednak tylko część przepisów ma charakter bezwzględnie obowiązujący, pozostała część to rozwiązania alternatywne. Przyjęcie w ramach polskiego prawa bilansowego rozwiązań alternatywnych wynika z niemożliwości uregulowania wszystkich zdarzeń występujących w ramach działalności gospodarczej. To jednostki gospodarcze na bazie regulacji prawnych dokonują – w ramach przyjętej polityki rachunkowości – wyboru najkorzystniejszych, z punktu widzenia realizacji zamierzonych celów, rozwiązań.

Przedmiotem niniejszego artykułu jest polityka rachunkowości grupy kapitałowej, a w szczególności wycena zasobów majątkowych oraz źródeł ich finansowania rozumiana jako istotny, materialny instrument polityki rachunkowości jednostki gospodarczej.

Natomiast podmiotem rozważań jest grupa kapitałowa rozumiana jako złożona struktura gospodarcza, która stanowi odrębny podmiot rachunkowości. Owa złożoność powoduje konieczność opracowania polityki rachunkowości pojedynczych jednostek gospodarczych tworzących grupę kapitałową, jak również polityki rachunkowości grupy kapitałowej.

Problem badawczy artykułu sprowadza się do próby udzielenia odpowiedzi na zawarte w tytule pytanie: Czy opracowanie i stosowanie polityki rachunkowości

w grupie kapitałowej to konieczność wyboru rozwiązań przewidzianych w przepisach prawa bilansowego, czy też możliwość kreowania obrazu grupy kapitałowej?

Celem artykułu jest próba zasygnalizowania problemu opracowywania polityki rachunkowości grupy kapitałowej oraz wskazanie możliwych skutków dokonanego wyboru rozwiązań w ramach polityki rachunkowości w zakresie wyceny w kreowaniu obrazu grupy kapitałowej jako podmiotu rachunkowości.

Dla potrzeb realizacji celu głównego przyjęto cele cząstkowe, będące próbą odpowiedzi na poniższe pytania:

- zdefiniowanie pojęcia polityka rachunkowości jednostki gospodarczej – czy jest to prawo wyboru czy obowiązek opracowania?
- wyjaśnienie istoty polityki rachunkowości grupy kapitałowej – czy jest to suma polityk rachunkowości pojedynczych podmiotów tworzących grupę kapitałową?
- zidentyfikowanie determinant polityki rachunkowości grupy kapitałowej – co decyduje o przyjętych rozwiązaniach w ramach polityki rachunkowości?
- zaprezentowanie rozwiązań polityki rachunkowości w zakresie wyceny – jakie możliwości daje „prawo wyboru”?

Prezentacji zakresu przedmiotowego artykułu dokonano przy wykorzystaniu metody analizy literatury oraz aktów prawnych. Natomiast w celu omówienia rozwiązań w zakresie wyceny zastosowano metodę analizy porównawczej oraz metodę wnioskowania indukcyjnego.

1. Polityka rachunkowości – prawo wyboru czy obowiązek opracowania?

Pojęcie polityki rachunkowości zostało wprowadzone do polskiej nauki rachunkowości w 1964 roku jako jeden z trzech zaproponowanych przez W. Brzezina elementów formuły rachunkowości, obejmującej teorię, praktykę i politykę. Ówczesna definicja polityki rachunkowości koncentrowała się na ujęciu makroekonomicznym i odnosiła się do „całej sfery działalności organów państwowych (np. Departament Rachunkowości Ministerstwa Finansów) lub instytucji powołanych przez krajowe i międzynarodowe stowarzyszenia księgowych, zmierzających do normalizacji czy też standaryzacji rachunkowości”¹. Obecnie polityka rachunkowości określana jest w ujęciu mikroekonomicznym i odnosi się do konkretnej jednostki gospodarczej. W literaturze przedmiotu polityka rachunkowości jest definiowana jako:

¹ W. Brzezina, *Nauka, polityka i praktyka rachunkowości*, „Zeszyty Teoretyczne Rady Naukowej SKwP” 1995, nr 32, s. 32.

- „sztuka w jednostce gospodarczej, polegająca na wykorzystaniu istniejących możliwości w zakresie praw wyboru zasad i sposobów prowadzenia rachunkowości najbardziej odpowiednich z punktu widzenia jej interesów”²,
- „zbiór standardów rachunkowości, opinii, interpretacji, reguł oraz przepisów wykorzystywanych przez przedsiębiorstwa w ich sprawozdawczości finansowej”³,
- „zbiór opinii, reguł, standardów rachunkowości, interpretacji i przepisów, wykorzystywanych przez jednostki do sporządzenia sprawozdań finansowych, wybranych spośród zasad rachunkowości określonych przez instytucje wyższego rzędu (najczęściej w przypadku spółek z grup kapitałowych)”⁴,
- „ustalona i zaakceptowana przez przedsiębiorstwo w ramach polityki bilansowej specyfikacja wybranych spośród możliwych (i zgodnie z prawem bilansowym) sposobów zapewniających stworzenie (w ramach systemu informacyjnego rachunkowości finansowej) sprawozdań finansowych o cechach jakościowych wymaganych przez prawo bilansowe”⁵.

W przepisach ustawy o rachunkowości polityka rachunkowości została zdefiniowana jako „wybrane i stosowane przez jednostkę rozwiązania dopuszczone ustawą, w tym także określone w MSR, zapewniające wymaganą jakość sprawozdań finansowych”⁶. Natomiast w rozwiązaniach przyjętych przez MSSF polityka rachunkowości to „konkretne prawidła, metody, konwencje, reguły i praktyki przyjęte przez jednostkę gospodarczą przy sporządzaniu i prezentacji sprawozdań finansowych”⁷.

Przytoczone powyżej definicje polityki rachunkowości uprawniają do stwierdzenia, że przyjęcie przez jednostkę określonej polityki rachunkowości jest z jednej strony prawem jednostki do wyboru określonych przepisami prawa oraz zwyczajowo „zasad, reguł i metod”, z drugiej zaś strony to przepisy prawa obligują jednostki do opracowywania dokumentacji opisującej przyjętą politykę rachunkowości.

Aby umiejętnie korzystać z prawa wyboru, przy jednoczesnym spełnieniu ustawowego obowiązku opracowania dokumentacji polityki rachunkowości, jednostki gospodarcze powinny wcześniej określić cel swojej działalności oraz uświadomić sobie wpływ określonej polityki rachunkowości na prezentowane rezultaty działalności.

² E. Nowak, *Zasady rachunku kosztów jako element polityki rachunkowości*, Prace Naukowe Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu nr 181, Wrocław 2011, s. 440.

³ E.A. Hendriksen, M.F. von Breda, *Teoria rachunkowości*, WN PWN, Warszawa 2002, s. 250.

⁴ P. Kabalski, *Polityka rachunkowości w spółce stosującej MSSF*, SKwP, Warszawa 2009, s. 11.

⁵ A. Karmańska, *Wartość ekonomiczna w systemie informacyjnym rachunkowości finansowej*, Difin, Warszawa 2009, s. 48.

⁶ Ustawa z 29 września 1994 r. o rachunkowości, Dz.U. nr 152, poz. 1223, art. 3, ust. 1, pkt 11.

⁷ Rozporządzenie Komisji (WE) nr 1126/2008 z dnia 3 listopada 2008 r. przyjmujące określone międzynarodowe standardy rachunkowości zgodnie z rozporządzeniem (WE) nr 1606/2002, Dz.U. UE L z dnia 29 listopada 2008 r.

2. Polityka rachunkowości grupy kapitałowej – suma polityk rachunkowości jednostek powiązanych?

Powiązania (o charakterze kapitałowym, umownym czy personalnym) pomiędzy jednostkami gospodarczymi funkcjonującymi w grupie kapitałowej prowadzą do zmian w sytuacji majątkowej i finansowej każdej z nich i kreują nowe obszary problemów decyzyjnych, które wymagają rozwiązania. Oznacza to, że wybór rozwiązań jest dokonywany zarówno na poziomie poszczególnych jednostek, jak i na „wyższym poziomie”, tj. grupy kapitałowej. W kontekście powyższych rozważań można stwierdzić, że w ramach grupy kapitałowej opracowania wymaga:

- polityka rachunkowości całej grupy kapitałowej jako złożonej struktury gospodarczej,
- polityka rachunkowości jednostek gospodarczych tworzących grupę kapitałową⁸.

Zasadne zatem wydaje się pytanie: czy polityka rachunkowości grupy kapitałowej jest sumą polityk rachunkowości jednostek ją tworzących?

Odpowiedź na tak postawione pytanie jest negatywna, tak jak negatywna jest odpowiedź na pytanie, czy grupa kapitałowa jest prostą sumą jednostek ją tworzących.

Na potrzeby niniejszego opracowania politykę rachunkowości grupy kapitałowej rozumie się jako wszelkie normy i zasady przyjęte i stosowane przez poszczególne jednostki funkcjonujące w ramach grupy oraz przez grupę kapitałową, a odnoszące się do pomiaru, wyceny, ewidencji i prezentacji informacji finansowych o sytuacji majątkowej, finansowej oraz o wynikach działalności, w celu kreowania pożądanego wizerunku grupy kapitałowej.

Z jednej strony polityka rachunkowości grupy kapitałowej stanowi pakiet rozwiązań wykorzystywanych przy prezentacji sytuacji majątkowo-finansowej grupy kapitałowej, z drugiej zaś – określa swego rodzaju „wytyczne” przy opracowywaniu polityki rachunkowości jednostek funkcjonujących w grupie kapitałowej. Natomiast polityka rachunkowości pojedynczych jednostek wpływa na rozwiązania przyjęte dla grupy kapitałowej jako całości.

3. Determinanty polityki rachunkowości grupy kapitałowej – co decyduje o przyjętych rozwiązaniach?

Na kształt i przyjęte rozwiązania w ramach polityki rachunkowości grupy kapitałowej istotny wpływ mają różnego rodzaju czynniki.

W pierwszej kolejności należy zwrócić uwagę na politykę ekonomiczną grupy kapitałowej, bowiem to ona w dużej mierze determinuje rozwiązania polityki ra-

⁸ M. Remlein, *Inwestycje kapitałowe w polityce rachunkowości grupy kapitałowej*, Wydawnictwo AE w Poznaniu, Poznań 2008, s. 77.

chunkowości grupy kapitałowej. Wyraźnie określony cel polityki ekonomicznej stanowi swego rodzaju „drogowskaz” w procesie opracowywania polityki rachunkowości. Zarówno polityka ekonomiczna, jak i polityka rachunkowości realizowane w grupie kapitałowej będą ściśle ze sobą „współgrały”, a rozwiązania przyjęte w ich ramach będą się wzajemnie uzupełniały i współprzyczyniały do skutecznego realizowania obranego celu.

Kolejnym czynnikiem mającym wpływ na politykę rachunkowości grupy kapitałowej jest struktura grupy kapitałowej, a dokładniej jej szczeblowość. „Rozciągnięta w pionie” struktura grupy kapitałowej powoduje, że konieczne staje się opracowanie polityki rachunkowości dla całej grupy kapitałowej oraz dla każdego szczebla osobno. W takim przypadku trudno o całkowitą spójność rozwiązań, raczej należy dopatrywać się przenikania polityki jednej grupy kapitałowej w głąb innej grupy.

Trwałość struktur grupy kapitałowej determinuje możliwość stosowania podobnych rozwiązań w ramach polityki rachunkowości w całej grupie kapitałowej. Natomiast każdy ruch kapitałowy burzy ustalony porządek i powoduje konieczność ciągłego poszukiwania optymalnych dla wszystkich jednostek rozwiązań.

Wpływ na przyjęte rozwiązania polityki rachunkowości grupy kapitałowej ma również liczba jednostek funkcjonujących w jej ramach. Duża liczba jednostek sprzyja pojawianiu się problemów z realizacją jednakowych rozwiązań.

Istotną determinantą polityki rachunkowości grupy kapitałowej jest również rodzaj powiązań i zależności pomiędzy jednostkami grupy. Najbardziej „klarownymi” i jednocześnie najbardziej pożądanymi z punktu widzenia rachunkowości są powiązania kapitałowe. Równie, a może nawet bardziej istotne znaczenie dla polityki rachunkowości grupy kapitałowej ma rodzaj zależności. Najbardziej sprzyjające warunki do realizacji wspólnej dla całej grupy kapitałowej polityki rachunkowości są wówczas, gdy jednostka dominująca sprawuje kontrolę. W przypadku wyłącznej kontroli jednostka dominująca jest w stanie „narzucić” jednostkom zależnym określone rozwiązania w zakresie polityki rachunkowości.

Na rozwiązania przyjęte w polityce rachunkowości grupy kapitałowej istotny wpływ ma rodzaj prowadzonej działalności. To on w dużym stopniu determinuje rozwiązania przyjęte w ramach rachunkowości pojedynczego podmiotu, np. wariant ewidencji kosztów i sporządzania rachunku zysków i strat. Biorąc pod uwagę rodzaj prowadzonej działalności można stwierdzić, że jednostki grupy kapitałowej, prowadzące ten sam bądź podobny rodzaj działalności, mają większe możliwości opracowania jednorodnej polityki rachunkowości.

W tabeli 1 zaprezentowano determinanty polityki rachunkowości grupy kapitałowej z zaznaczeniem czynników zarówno sprzyjających jej opracowaniu, jak i utrudniających je.

Tabela 1

Determinanty polityki rachunkowości grupy kapitałowej

Determinanty polityki rachunkowości grupy kapitałowej	Determinanty sprzyjające opracowaniu polityki rachunkowości GK	Determinanty utrudniające opracowanie polityki rachunkowości GK
polityka ekonomiczna grupy kapitałowej	wyraźnie określony cel	brak celów
szczeblowość grupy kapitałowej	jednoszczeblowa grupa kapitałowa	wieloszczeblowa grupa kapitałowa
czas trwania grupy kapitałowej	długi okres	krótki okres
zmienność struktury grupy kapitałowej	trwała struktura grupy kapitałowej	zmienna struktura grupy kapitałowej (ruch kapitałowy)
rodzaj zależności	kontrola	znaczący wpływ
liczba jednostek podporządkowanych	niewielka liczba jednostek podporządkowanych	wiele jednostek podporządkowanych
rodzaj prowadzonej działalności	ten sam rodzaj prowadzonej działalności	odmienny rodzaj prowadzonej działalności
zasięg geograficzny grupy kapitałowej	krajowe grupy kapitałowe	międzynarodowe grupy kapitałowe

Źródło: M. Remlein, *Rachunkowość grup kapitałowych według polskiego prawa bilansowego i Międzynarodowych Standardów Sprawozdawczości Finansowej*, WN PWN, Warszawa 2013, s. 87.

4. Rozwiązania polityki rachunkowości w zakresie wyceny – jakie możliwości daje „prawo wyboru”?

Wycena stanowi element procesu informacyjnego jednostki gospodarczej, dzięki któremu jest realizowana funkcja informacyjna jako podstawowa funkcja rachunkowości.

W polskiej literaturze przedmiotu rozważania na temat wyceny podjął J. Górski, definiując wycenę jako „określenie ceny, czyli wyznaczenie stosunku pomiędzy jednostkami pieniężnymi waluty krajowej a jednostkami naturalnymi szeroko pojętych rzeczy i zjawisk gospodarczych”⁹.

Wycena – z punktu widzenia rachunkowości – polega na tym, że wielkości wyrażone w mierniku pieniężnym przypisuje się zdarzeniom gospodarczym, poszczególnym kategoriom majątkowym, jak i każdej innej informacji utrwalonej w księgach rachunkowych i w sprawozdaniach finansowych¹⁰.

⁹ J. Górski, *Metody poznawcze rachunkowości*, PWE, Warszawa 1975, s. 120.

¹⁰ M. Gmytrasiewicz, A. Karmańska, *Rachunkowość finansowa*, Difin, Warszawa 2006, s. 32.

Zgodnie z rozwiązaniami przyjętymi w MSSF wycena jest rozumiana jako proces zmierzający do ustalenia kwot pieniężnych, w jakich składniki sprawozdania finansowego mają zostać ujęte w bilansie oraz w rachunku zysków i strat¹¹.

Trudno nie zgodzić się z rolą i rangą wyceny w rachunkowości, należy jednak zauważyć, że ma ona zawsze charakter instrumentalny. Oznacza to, że wycena nie jest celem samym w sobie, lecz zależy od pewnych warunków, a mianowicie¹²:

- celu wyceny,
- momentu wyceny,
- przedmiotu wyceny i jego rozmiarów (stopień indywidualizacji przedmiotu wyceny),
- przyjętych w polityce rachunkowości metod wyceny.

Dla celów konsolidacji sprawozdań finansowych wszystkie jednostki grupy kapitałowej powinny stosować jednakowe metody wyceny aktywów i pasywów zgodne z zasadami (polityką) rachunkowości przyjętymi przez jednostkę dominującą¹³. Przyjęcie w przepisach rozporządzenia niniejszego zalecenia ma na celu zapewnienie porównywalności informacji finansowych zawartych w jednostkowych sprawozdaniach finansowych, które w procesie konsolidacji sprawozdań finansowych podlegają sumowaniu. Natomiast analizując przepisy ustawy o rachunkowości można zauważyć zapis będący w sprzeczności z ww. postulatem porównywalności. Ustawodawca stwierdza bowiem, że sumowaniu podlegają pozycje bilansu jednostki dominującej wycenione według wartości księgowej (historycznej) z danymi bilansowymi jednostek zależnych według wartości godziwej (aktualnej, w wielu przypadkach szacowanej). Przepisy wykonawcze dopuszczają możliwość odstąpienia – z ważnych przyczyn¹⁴ – od wymogu stosowania jednakowych metod wyceny aktywów i pasywów, ale wówczas jednostka dominująca jest zobowiązana dokonać odpowiednich przekształceń sprawozdania finansowego jednostki, dostosowując dane do metod i zasad przyjętych przy sporządzaniu skonsolidowanego sprawozdania finansowego. W przypadku dokonania „korekt dostosowawczych” sporządzający jest zobowiązany poinformować o tym fakcie w dodatkowych informacjach i objaśnieniach skonsolidowanego sprawozdania finansowego oraz ujawnić wielkości poszczególnych pozycji sprawozdania finansowego, dla którego przyjęto odmienne metody i zasady wyceny¹⁵.

¹¹ Międzynarodowe Standardy Sprawozdawczości Finansowej 2007, t. I, International Accounting Standards Board, SKwP, London-Warszawa, s. 71.

¹² M. Remlein, *Polityka rachunkowości grupy kapitałowej w zakresie wyceny*, Studia Oeconomica Posnaniensia nr 8, UE w Poznaniu, Poznań 2013, s. 50.

¹³ Rozporządzenie Ministra Finansów z 25 września 2009 r. w sprawie szczegółowych zasad sporządzania przez jednostki inne niż banki, zakłady ubezpieczeń i zakłady reasekuracji skonsolidowanych sprawozdań finansowych grup kapitałowych, Dz.U. nr 169, poz. 1327.

¹⁴ W przepisach brak określenia przyczyn należy uznać za ważne.

¹⁵ Rozporządzenie Ministra Finansów z 25 września 2009 r..., op. cit., poz. 1327, par. 4, ust. 2-3.

Można jednak odstąpić od dokonywania powyższych korekt, jeżeli¹⁶:

- ich dokonanie nie jest możliwe,
- takie odstąpienie nie uniemożliwi spełnienia warunku rzetelności i jasności obrazu grupy kapitałowej.

Analiza powyższego zapisu pozwala stwierdzić, że brak pomiędzy warunkami spójnika „lub” powoduje traktowanie zapisu jako koniunkcji, a to z kolei skutkuje koniecznością spełnienia obu warunków jednocześnie. Czy zatem brak możliwości dokonania korekt „dostosowawczych” i przyjęcie różnych metod wyceny będzie miało wpływ na porównywalność danych, a tym samym na rzetelność i jasność obrazu grupy kapitałowej? W mojej ocenie odpowiedź jest jednoznaczna. Tylko przyjęcie jednakowych metod wyceny gwarantuje porównywalność danych i tylko takie powinny podlegać sumowaniu. Zatem ogromna jest rola jednostki dominującej, aby zaproponowała, a następnie „dopilnowała” przyjęcie, w ramach polityki rachunkowości poszczególnych jednostek grupy kapitałowej, jednakowych metod wyceny.

Jednakowe metody wyceny aktywów i pasywów należy stosować w sposób ciągły w kolejnych latach obrotowych. Ewentualne zmiany metod wyceny i zasad obejmowania jednostek powiązanych skonsolidowanym sprawozdaniem finansowym mogą być dokonywane ze skutkiem od pierwszego dnia roku obrotowego. Ponadto każdą zmianę należy ujawnić we wprowadzeniu do skonsolidowanego sprawozdania finansowego, podając przyczynę zmian, jej wpływ liczbowy na wynik finansowy oraz zapewniając porównywalność danych za poszczególne okresy sprawozdawcze objęte tym sprawozdaniem finansowym¹⁷.

Podsumowując można stwierdzić, że intencją ustawodawcy w zakresie konsolidacji sprawozdań finansowych było zachowanie porównywalności danych sprawozdawczych jednostek, których sprawozdania podlegają konsolidacji, poprzez stosowanie jednakowych metod i zasad wyceny. Trudno jednak nie zauważyć braku konsekwencji w egzekwowaniu tego wymogu, bowiem przepisy ustawy o rachunkowości dopuszczają sytuację, gdy w zależności od charakteru jednostki powiązanej stosowane są różne metody wyceny.

Istotnym problemem wymagającym rozwiązania w ramach polityki rachunkowości grupy kapitałowej jest wycena wartości firmy i dokonywanych odpisów (amortyzacyjnych).

W myśl przepisów prawa bilansowego wartość firmy powstała w wyniku połączenia jednostek gospodarczych powinna być prezentowana w skonsolido-

¹⁶ Ibid., par. 4, ust. 4.

¹⁷ Ibid., par. 4, ust. 5.

wanym bilansie. Jednak zgodnie z zasadą istotności, jeżeli wartość firmy wykazuje wartość nieistotną (niewielką w stosunku np. do sumy bilansowej skonsolidowanego bilansu przed dokonanymi korektami i wyłączeniami), to można dokonać jej jednorazowego odpisu. W takim przypadku w skonsolidowanym sprawozdaniu finansowym wartość firmy wykazuje wartość zerową. Rozwiązanie takie jest możliwe, jednak pod warunkiem, że w polityce rachunkowości grupy kapitałowej jednostka dominująca określi górną granicę poziomu istotności.

Ponadto w polityce rachunkowości grupy kapitałowej należy określić okres odpisów amortyzacyjnych wartości firmy. Ustawa o rachunkowości stanowi, że „od wartości firmy jednostka dokonuje odpisów amortyzacyjnych w okresie nie dłuższym niż 5 lat. W uzasadnionych przypadkach kierownik jednostki może wydłużyć ten okres do lat 20”¹⁸. Tak sformułowany zapis wymaga od jednostki dominującej określenia w polityce rachunkowości grupy kapitałowej:

- jednolitego okresu odpisu wartości firmy dla wszystkich jednostek zależnych,
- określenia, co należy rozumieć pod pojęciem „uzasadnione przypadki”.

W polityce rachunkowości należy określić również przesłanki powodujące trwałą utratę wartości składnika aktywów „wartość firmy”. Zgodnie z przepisami rozporządzenia, „jeżeli składnik aktywów »wartość firmy« uległ trwałej utracie wartości, to dokonuje się odpisu tej wartości na skonsolidowany rachunek zysków i strat”¹⁹. Aby zachować porównywalność danych sprawozdawczych wszystkich jednostek grupy, należy w polityce rachunkowości grupy kapitałowej przyjąć te same zasady oceny przesłanek do dokonywania odpisu z tytułu trwałej utraty wartości.

Podsumowanie

Przeprowadzone rozważania dotyczące wyceny jako istotnego instrumentu polityki rachunkowości grupy kapitałowej pozwalają na sformułowanie następujących wniosków:

Polityka rachunkowości jest z jednej strony prawem jednostki do wyboru określonych przepisami prawa oraz zwyczajowo „zasad, reguł i metod”, z drugiej zaś strony to przepisy prawa obligują jednostki do opracowywania dokumentacji opisującej przyjętą politykę rachunkowości.

Polityka rachunkowości grupy kapitałowej to pakiet rozwiązań odnoszących się do grupy kapitałowej jako odrębnego podmiotu rachunkowości, z drugiej zaś – określa swego rodzaju „wytyczne” dla rozwiązań polityki rachunko-

¹⁸ Ustawa z 29 września 1994 r. o rachunkowości, Dz.U. nr 152, poz. 1223, art. 44b, ust. 10.

¹⁹ Rozporządzenie Ministra Finansów z 25 września 2009 r., op. cit., poz. 1327, par. 12, ust. 3.

wości jednostek funkcjonujących w grupie kapitałowej. Natomiast polityka rachunkowości jednostek powiązanych ma wpływ na rozwiązania przyjęte w ramach polityki rachunkowości grupy kapitałowej.

Na kształt i przyjęte rozwiązania w ramach polityki rachunkowości grupy kapitałowej istotny wpływ mają różnego rodzaju czynniki. Jako najważniejsze wymienić można: politykę ekonomiczną grupy kapitałowej, szczeblowość grupy kapitałowej, czas trwania grupy kapitałowej, zmienność struktury grupy kapitałowej, rodzaj zależności, liczbę jednostek podporządkowanych, rodzaj prowadzonej działalności, zasięg geograficzny grupy kapitałowej.

Wybór właściwego rozwiązania w ramach polityki rachunkowości grupy kapitałowej nie jest sprawą prostą, dotyczy bowiem wielu jakże różnorodnych, choćby pod względem wielkości i rodzaju prowadzonej działalności, podmiotów gospodarczych. Procedurze opracowywania polityki rachunkowości poszczególnych jednostek oraz grupy kapitałowej powinna przyświecać idea „jedności grupy kapitałowej” i konieczność prezentowania sytuacji majątkowo-finansowej w postaci skonsolidowanego sprawozdania finansowego. W tym też celu niezbędnym warunkiem staje się zachowanie porównywalności danych sprawozdawczych wszystkich jednostek grupy. Aby było to możliwe, konieczne jest przyjęcie w ramach polityki rachunkowości jednakowych zasad i metod wyceny.

Literatura

- Brzezin W., *Nauka, polityka i praktyka rachunkowości*, „Zeszyty Teoretyczne Rady Naukowej SKwP” 1995, nr 32.
- Gmytrasiewicz M., Karmańska A., *Rachunkowość finansowa*, Difin, Warszawa 2006.
- Górski J., *Metody poznawcze rachunkowości*, PWE, Warszawa 1975.
- Hendriksen E.A., von Breda M.F., *Teoria rachunkowości*, WN PWN, Warszawa 2002.
- Kabalski P., *Polityka rachunkowości w spółce stosującej MSSF*, SKwP, Warszawa 2009.
- Karmańska A., *Wartość ekonomiczna w systemie informacyjnym rachunkowości finansowej*, Difin, Warszawa 2009.
- Międzynarodowe Standardy Sprawozdawczości Finansowej 2007, t. I, International Accounting Standards Board, Stowarzyszenie Księgowych w Polsce, London-Warszawa 2007.
- Nowak E., *Zasady rachunku kosztów jako element polityki rachunkowości*, Prace Naukowe Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu nr 181, Wrocław 2011.

Remlein M., *Rachunkowość grup kapitałowych według polskiego prawa bilansowego i Międzynarodowych Standardów Sprawozdawczości Finansowej*, WN PWN, Warszawa 2013.

Remlein M., *Polityka rachunkowości grupy kapitałowej w zakresie wyceny*, Studia Oeconomica Posnaniensia nr 8, UE w Poznaniu, Poznań 2013.

Remlein M., *Inwestycje kapitałowe w polityce rachunkowości grupy kapitałowej*, Wydawnictwo AE w Poznaniu, Poznań 2008.

Rozporządzenie Komisji (WE) nr 1126/2008 z dnia 3 listopada 2008 r. przyjmujące określone międzynarodowe standardy rachunkowości zgodnie z rozporządzeniem (WE) nr 1606/2002, Dz.U. UE L z dnia 29 listopada 2008 r.

Rozporządzenie Ministra Finansów z 25 września 2009 r. w sprawie szczegółowych zasad sporządzania przez jednostki inne niż banki, zakłady ubezpieczeń i zakłady reasekuracji skonsolidowanych sprawozdań finansowych grup kapitałowych, Dz.U. nr 169, poz. 1327.

Ustawa z 29 września 1994 r. o rachunkowości, Dz.U. nr 152, poz. 1223.

VALUATION OF THE ACCOUNTING POLICY AS AN INSTRUMENT OF THE COMPANIES GROUP – THE NEED TO CHOOSE OR THE POSSIBILITY OF CREATING A VIEW OF THE COMPANIES GROUP?

Summary

The subject of this article is accounting policy of the companies group, in particular, the valuation assets and liabilities as important, material accounting policy instrument of the entity.

The article attempts to answer the following questions:

- is the accounting policy the right to choose or to draw up?
- is the accounting policy of the companies group the sum of the individual accounting policies of the entities forming the companies group?
- what determines the solutions adopted in the framework of the accounting policy?
- which kind of the possibilities of the companies group are given by “the right choice”?

As a result of considerations it was found that accounting policy development process of each individual and the group should be guided by the idea of “the unity of the companies group” and the need to present the assets and financial situation in the form of the consolidated financial statements. Thus a necessary condition is to keep the comparability of reporting all units of the companies group and adoption of the uniform principles of accounting policy and methods of measurement.