



Alfred Szydelko

Politechnika Rzeszowska
Wydział Zarządzania
Zakład Finansów, Bankowości i Rachunkowości
szydelko@prz.edu.pl

RACHUNEK KOSZTÓW W POLITYCE RACHUNKOWOŚCI GRUPY KAPITAŁOWEJ

Streszczenie: Grupy kapitałowe są szczególnym wyzwaniem dla systemu rachunkowości. Przed rachunkiem kosztów, będącym istotnym elementem systemu rachunkowości, funkcjonującym na potrzeby grup kapitałowych, pojawiają się określone problemy. Celem opracowania jest próba wskazania kluczowych problemów dotyczących wpływu grupy kapitałowej na wybór rozwiązań odnoszących się do rachunku kosztów w ramach polityki rachunkowości jednostek tworzących grupę kapitałową oraz polityki rachunkowości całej grupy kapitałowej. Jako podstawową metodę badawczą zastosowano analizę literatury i regulacji prawnych, a wnioski sformułowano na podstawie metod dedukcji oraz rozumowania przez analogie. Przedstawione rozważania wykazały, że relacje zachodzące pomiędzy spółkami funkcjonującymi w ramach grupy kapitałowej oraz wymogi skonsolidowanej sprawozdawczości mają istotny wpływ na zasady rachunku kosztów stosowane w grupie kapitałowej.

Słowa kluczowe: grupa kapitałowa, polityka rachunkowości, rachunek kosztów.

JEL Classification: M41, M49.

Wprowadzenie

Tworzenie struktur ugrupowania kapitałowego jest jedną z głównych cech współczesnej gospodarki. Dzięki nim przedsiębiorstwa mogą dostosować się do cyklicznych oraz strukturalnych zmian rynkowych, a także przewyżczać różnego rodzaju bariery utrudniające ich dalszy wzrost i rozwój [Ćwik, 2011, s. 64].

Grupa kapitałowa jest złożoną strukturą gospodarczą, nieposiadającą osobowości prawnej, w której występują dwa typy jednostek:

- jednostka dominująca, która odgrywa rolę nadrzędną w stosunku do pozostałych jednostek,
- jednostki zależne (podporządkowane).

Grupy kapitałowe są szczególnym wyzwaniem dla systemu rachunkowości. Przed rachunkiem kosztów, będącym istotnym elementem systemu rachunkowości, funkcjonującym na potrzeby grup kapitałowych, pojawiają się określone problemy. Ich rozwiązanie powinno następować na poziomie poszczególnych jednostek wchodzących w skład grupy kapitałowej, jak również na poziomie jednostki nadrzędnej przy wspomaganie działań konsolidacyjnych.

Celem artykułu jest pokazanie zasadniczych czynników i uwarunkowań, które wpływają na kształt rozwiązań w rachunku kosztów jednostek tworzących grupę kapitałową, przyjmowanych w ramach polityki rachunkowości całej grupy kapitałowej, jak również w politykach rachunkowości tworzących ją jednostek. W opracowaniu przeprowadzono analizę literatury i regulacji prawnych w tym zakresie. Na podstawie jej rezultatów, z wykorzystaniem metod dedukcji i rozumowania przez analogię, sformułowano wnioski dotyczące istotnego wpływu relacji pomiędzy spółkami tworzącymi grupę kapitałową oraz wymogami skonsolidowanego sprawozdania finansowego na rozwiązania w rachunku kosztów, szczególnie sprawozdawczego rachunku kosztów.

1. Rachunek kosztów jako istotny obszar polityki rachunkowości

Przedsiębiorstwo powinno posiadać dokumentację opisującą przyjęte przez nią zasady (politykę) rachunkowości, dostosowującą ogólne zasady i metody rachunkowości do jego potrzeb. Politykę rachunkowości stanowią wybrane przez jednostkę zasady spośród alternatywnych ustawowych rozwiązań, a w przypadku braku regulacji ustawowych rozwiązania zalecane w krajowych standardach rachunkowości, a gdy te nie rozwiązują problemu, należy stosować rozwiązania dopuszczone przez MSR/MSSF. W następnej kolejności trzeba uwzględnić rozwiązania stosowane zwyczajowo w praktyce rachunkowości oraz zalecane przez naukę.

Przy tworzeniu polityki rachunkowości bierze się pod uwagę potrzeby informacyjne dotyczące interesariuszy zewnętrznych (związane ze sporządzeniem sprawozdania finansowego, zeznań podatkowych, sprawozdań statystycznych) i wewnętrznych (raporty kontrolno-wynikowe).

Termin „polityka rachunkowości” jest różnie definiowany. Dla praktyki gospodarczej szczególne znaczenie mają definicje wynikające z regulacji rachunkowości. Według art. 3, ust. 1, pkt 11 Ustawy o rachunkowości przyjęte przez jednostkę zasady (polityka) rachunkowości to wybrane i stosowane przez jed-

nostkę rozwiązania dopuszczone Ustawą, w tym także określone w MSR, zapewniające wymaganą jakość sprawozdań finansowych [Ustawa, 1994]. W świetle MSSF polityka rachunkowości to konkretne zasady, metody, konwencje, reguły i praktyki przyjęte przez jednostkę gospodarczą przy sporządzaniu oraz prezentacji sprawozdań finansowych [MSSF, 2007, s. 493]. Zasady rachunkowości stanowią, obok fundamentalnych założeń rachunkowości i cech jakościowych informacji finansowych, jeden z podstawowych elementów założeń koncepcyjnych (ram konceptualnych) rachunkowości [Helin, 2014, s. 112].

Polityka rachunkowości dotyczy w szczególności:

- 1) określenia roku obrotowego i wchodzących w jego skład okresów sprawozdawczych,
- 2) metod wyceny aktywów i pasywów oraz ustalania wyniku finansowego,
- 3) sposobu prowadzenia ksiąg rachunkowych,
- 4) systemu służącego ochronie danych i ich zbiorów.

Dokumentacja związana z polityką rachunkowości powinna mieć formę piśmienną oraz być zatwierdzona przez kierownika jednostki, który może ponieść odpowiedzialność cywilnoprawną i karną za uchybienia w tym zakresie, skutkujące nienależytą jakością sporządzonego sprawozdania finansowego [Szydełko, 2016, s. 41-43].

W polityce rachunkowości należy również określić zasady funkcjonowania w danej jednostce rachunku kosztów, będącego jednym z najważniejszych podsystemów systemu rachunkowości. Rachunek kosztów stanowi aktualnie kluczowe źródło wieloprzekrojowych informacji o kosztach działalności przedsiębiorstwa, wykorzystywanych w różnych obszarach. Na potrzeby rachunkowości finansowej zapewnia prawidłowe (zgodne z prawem bilansowym) wyceny oraz umożliwia sporządzenie sprawozdania finansowego. Przez rachunkowość zarządczą i controlling traktowany jest jako ich podstawowa baza informacyjna (kadra menedżerska, właściciele oraz inni interesariusze uważają bowiem, że jednym z kluczowych sposobów zwiększania zysku, a w konsekwencji wzrostu wartości przedsiębiorstwa, jest racjonalizacja kosztów działalności).

Na temat istoty rachunku kosztów występuje wiele różniących się poglądów. Rozbieżności w postrzeganiu rachunku kosztów są m.in. konsekwencją braku ustawowej definicji oraz rozpatrywania jego zadań i funkcji przez pryzmat rachunkowości finansowej, rachunkowości zarządczej, controllingu, podatków, z uwzględnieniem perspektywy historycznej.

Funkcjonujące systemy rachunku kosztów, wraz z zachodzącymi zmianami w otoczeniu i wewnątrz przedsiębiorstw, ewoluują wraz z tymi zmianami, a okresowo pojawiają się również nowe modele rachunku kosztów. Różnorod-

ność modeli rachunku kosztów oraz ich odmian wywołało potrzebę ich uporządkowania i klasyfikacji. Zastosowanie nadrzędnego kryterium klasyfikacji odmian rachunku kosztów (związku modeli rachunku kosztów z systemem ewidencyjno-sprawozdawczym rachunkowości) pozwala wyróżnić ich dwa rodzaje [Nowak, Wierzbński, 2010]:

- 1) systematyczny rachunek kosztów,
- 2) pozaewidencyjne rachunki kosztów.

Systematyczny (określany również jako sprawozdawczy) rachunek kosztów to podsystem systemu rachunkowości, posługujący się zasadami typowymi dla rachunkowości finansowej. Obejmuje on swym zakresem klasyfikację kosztów, dokumentację kosztów, ewidencję kosztów, kalkulację kosztów, rozliczanie kosztów, sprawozdawczość z kosztów oraz analizę kosztów. Zbudowany jest w taki sposób, by zapewnić informacje służące ustaleniu wyniku finansowego (sporządzeniu rachunku zysków i strat), prawidłową wycenę zapasów produktów oraz wspomagać procesy decyzyjne.

Do typowych zadań sprawozdawczego rachunku kosztów można zaliczyć:

- 1) ilościowy i wartościowy pomiar kosztów w sposób udokumentowany,
- 2) ewidencję kosztów na kontach zakładowego planu kont z wykorzystaniem możliwych uproszczeń lub dokonania rozszerzeń dopuszczalnych prawem bilansowym (zgodnie z przyjętą polityką rachunkowości),
- 3) rachunek kalkulacyjny z wykorzystaniem odpowiednio dobranych metod i odmian kalkulacji,
- 4) okresową sprawozdawczość kosztową sporządzaną według obligatoryjnych wzorców sprawozdań (na zewnątrz) i według indywidualnych raportów dla odbiorców wewnętrznych,
- 5) analizę kosztów, polegającą głównie na ocenie poziomu struktury, dynamiki i rozbieżności w stosunku do z góry ustalonych wzorców.

Pozaewidencyjny (określany również jako decyzyjny) rachunek kosztów to najczęściej rachunek doraźny, działający zazwyczaj poza ewidencją księgową, sporządzany dla rozwiązywania problemów o charakterze decyzyjno-kontrolnym, opierający się zarówno na informacjach z systematycznego rachunku kosztów, jak również wykorzystujący do rozwiązania tych problemów narzędzia i metody innych nauk niż rachunkowość, głównie matematyki, statystyki i ekonometrii. Tego typu rachunki kosztów można więc rozpatrywać w pełni jedynie jako podsystemy rachunkowości zarządczej.

Elementem wspólnym rachunkowości finansowej i obszaru zainteresowań rachunkowości zarządczej jest sprawozdawczy rachunek kosztów [Szydełko, 2010, s. 128]. Problemy pozaewidencyjnego rachunku kosztów można rozwią-

zać, wykorzystując do tego mechanizmy systematycznego rachunku kosztów oraz inne narzędzia (rachunki kosztów) mieszczące się w instrumentarium rachunkowości zarządczej.

Zadania stojące przed rachunkiem kosztów wiążą się z wymaganiami natury sprawozdawczej, decyzyjnej i kontrolnej. Wymogi stawiane sprawozdawczemu rachunkowi kosztów wynikają zarówno z ogólnych zasad rachunkowości finansowej (prawa bilansowego), jak i wewnętrznej istoty samego rachunku kosztów, zaś wymagania wobec pozaewidencyjnego rachunku kosztów mają zazwyczaj charakter indywidualny, będący pochodną realizacji celów rachunkowości zarządczej i controllingu.

Przyjęte przez jednostkę zasady w polityce rachunkowości w obszarze rachunku kosztów powinny zapewnić w pełni prawidłową realizację sformalizowanych zadań przez sprawozdawczy rachunek kosztów w myśl prawa bilansowego, a także ewentualnie umożliwić generowanie informacji kosztowych dla celów zarządczych.

2. Polityka rachunkowości w grupie kapitałowej

Szczególnym wyzwaniem dla polityki rachunkowości są grupy kapitałowe. Grupa kapitałowa jest z jednej strony organizacją gospodarczą złożoną z wielu pojedynczych podmiotów (spółek), z drugiej natomiast sama jest traktowana przez prawo bilansowe jako podmiot. W ramach grupy kapitałowej sporządzane są jednostkowe sprawozdania finansowe, a jednostka dominująca sporządza roczne skonsolidowane sprawozdanie finansowe grupy kapitałowej [Rozporządzenie MF, 2009], obejmujące dane jednostki dominującej i jednostek od niej zależnych wszystkich szczebli, zestawione w taki sposób, jakby grupa kapitałowa stanowiła jedną jednostkę. Grupa kapitałowa nie jest klasycznym podmiotem rachunkowości, ponieważ nie prowadzi ksiąg rachunkowych.

Rachunkowość grupy kapitałowej (określana również jako parachunkowość lub rachunkowość holdingów [Gmytrasiewicz, Karmańska, 1996, s. 20]) ma dostarczać informacji o sytuacji majątkowej, finansowej i wyniku finansowym grupy kapitałowej. Czyni to za pomocą procedur konsolidacyjnych, umożliwiających sporządzenie skonsolidowanego sprawozdania finansowego na podstawie jednostkowych sprawozdań finansowych jednostek tworzących grupę kapitałową. Upoważnia to do traktowania systemu rachunkowości w grupie kapitałowej jako systemu obejmującego swym zakresem [Remlein, 2013b, s. 51-52]:

- 1) systemy rachunkowości poszczególnych jednostek, które powinny funkcjonować według zasad ujednoczonych (o ile to możliwe) dla całej grupy,

- 2) procedury konsolidacyjne związane z przejściem od indywidualnych (jednostkowych) sprawozdań finansowych do skonsolidowanego sprawozdania finansowego grupy kapitałowej.

Rachunek kosztów, będący kluczowym elementem systemu rachunkowości, stwarza w grupach kapitałowych określone wyzwania. Ich formalne rozwiązanie powinno następować na poziomie polityki rachunkowości poszczególnych jednostek wchodzących w skład grupy kapitałowej, jak również na poziomie polityki rachunkowości jednostki nadrzędnej przy wspomaganie działań konsolidacyjnych.

Powyższe rozważania upoważniają do stwierdzenia, że w polityce rachunkowości grupy kapitałowej można wyróżnić [Remlein, 2013a, s. 46]:

- 1) politykę rachunkowości całej grupy kapitałowej jako złożonej struktury gospodarczej,
- 2) politykę rachunkowości jednostek (spółek) tworzących grupę kapitałową.

Polityka rachunkowości grupy kapitałowej to wszelkie normy i zasady dotyczące pomiaru, wyceny, ewidencji i prezentacji informacji finansowych o sytuacji majątkowej, finansowej oraz o wynikach działalności, przyjęte i stosowane przez poszczególne spółki, tworzące grupę kapitałową, oraz przez grupę kapitałową uznawaną jako odrębny podmiot rachunkowości, w celu kreowania jej pożądanego wizerunku [Remlein, 2013b, s. 82]. Oznacza to, że tak rozumiana polityka rachunkowości z jednej strony stanowi pakiet rozwiązań wykorzystywanych przy prezentacji całej grupy kapitałowej (skonsolidowane sprawozdanie finansowe, raport roczny, inne sprawozdania i raporty), z drugiej stanowi wskazówki dla rozwiązań w zakresie polityki rachunkowości poszczególnych spółek.

Na funkcjonowanie polityki rachunkowości grupy kapitałowej wywiera wpływ wiele czynników, m.in. polityka ekonomiczna grupy kapitałowej, jej szczeblowość i czas trwania, zmienność struktury, rodzaj zależności, liczba jednostek podporządkowanych, rodzaj prowadzonej działalności i zasięg geograficzny [Remlein, 2013b, s. 82-87]. Z punktu widzenia rachunkowości, a w konsekwencji również sprawozdawczego rachunku kosztów, szczególną rolę należy przypisać wpływowi rodzaju zależności.

Najsprawniej realizowana jest polityka rachunkowości grupy kapitałowej w przypadku, gdy jednostka dominująca sprawuje wyłączną kontrolę. Przy współkontrolu jednostki dominujące muszą najpierw między sobą wypracować konkretne rozwiązania, by wspólnie prowadzić jednolitą politykę rachunkowości, a równocześnie narzucić te rozwiązania jednostkom współzależnym. Realizacja jednolitej polityki rachunkowości napotyka na największe trudności w grupie kapitałowej z jednostkami stowarzyszonymi, w której dochodzi jedynie do wywierania znaczącego wpływu (w tym przypadku często nie ustala się wspólnej polityki rachunkowości grupy kapitałowej).

Praktyczna realizacja polityki rachunkowości w grupie kapitałowej może nastąpić w wyniku stosowania wspólnego zakładowego planu kont, uwzględniającego potrzeby w zakresie sprawozdań finansowych jednostkowych i skonsolidowanych.

3. Zasady rachunku kosztów w polityce rachunkowości grupy kapitałowej

Na gruncie polityki rachunkowości i ewentualnie zakładowego planu kont grupy kapitałowej następuje ujednoczenie zasad dotyczących m.in. sprawozdawczego rachunku kosztów. Dotyczy to przede wszystkim sposobu ewidencji kosztów, wariantu ustalania wyniku finansowego, metod amortyzacji środków trwałych, zasad wyceny wybranych składników aktywów (ustalania kosztu wytworzenia).

W zakresie ewidencji kosztów należy rozstrzygnąć, czy koszty będą grupowane i rozliczane wyłącznie w przekroju rodzajowym lub tylko w przekroju miejsc powstawania i produktów, czy w obu układach ewidencyjnych – kierując się przy tym minimalnymi wymogami rachunku zysków i strat oraz sprawozdawczości statystycznej, jak również celami zarządczymi.

Ustalanie wyniku finansowego w grupie kapitałowej jest mniej uciążliwe w wariacie porównawczym. Nie wymaga to jednoznacznych rozwiązań we wszystkich spółkach na kontach ujmujących koszty według typów działalności. Dotyczy to szczególnie grup kapitałowych o zróżnicowanym zakresie działania, dużej zmienności spółek i prowadzących działalność w różnych krajach.

Zasady naliczania odpisów amortyzacyjnych od środków trwałych są przedmiotem wielu dyskusji pomiędzy praktykami, stosującymi często amortyzację podatkową również dla celów bilansowych, a teoretykami rachunkowości i menedżerami. Księgowi praktycy, często wbrew zasadom prawa bilansowego w tym zakresie, dokonują bowiem zbyt dużych uproszczeń w naliczaniu amortyzacji bilansowej, doprowadzając wysokość tych odpisów do zgodności z amortyzacją podatkową. W grupie kapitałowej zasady te powinny być odpowiednio ujednoczone – bez względu na przepisy prawa podatkowego.

W grupie kapitałowej, w której spółki do wyceny produktów stosują koszt wytworzenia, należy doprecyzować zasady ustalania kosztu wytworzenia, ze szczególnym wyeksponowaniem terminów oraz procedury ustalania i ewentualnego eliminowania kosztów stałych niewykorzystanych normalnych zdolności produkcyjnych [Szydełko, 2014, s. 529-537].

Integracja systemów sprawozdawczego rachunku kosztów w jednostkach funkcjonującej grupy kapitałowej sprowadza się więc generalnie do ujednociania zasad systemów rachunku kosztów w poszczególnych spółkach, zazwyczaj narzuconych przez jednostkę dominującą. Ujednolicony sprawozdawczy rachunek kosztów przede wszystkim ułatwia przeprowadzenie procedur konsolidacyjnych, a także dostarcza bardziej wiarygodnych informacji dla celów zarządczych.

W przypadku decyzyjnych rachunków kosztów jednostki w ramach grupy kapitałowej mogą mieć różny (nie zawsze w sposób jednoznaczny uzależniony od stopnia ich podporządkowania) zakres swobody w ich doborze i stosowaniu. Jednostka dominująca może przyjąć w stosunku do jednostek podporządkowanych strategię pełnej swobody (dotyczy to zwłaszcza grup kapitałowych, w których spółki podporządkowane prowadzą skrajnie zróżnicowaną działalność), równania do najlepszych rozwiązań (podejście benchmarkingowe) lub narzucenia systemu stosowanego w jednostce dominującej (dotyczy to szczególnie sytuacji, gdy grupa kapitałowa posługuje się wspólną platformą informatyczną oraz zintegrowanymi systemami zarządzania).

Jednym z warunków efektywnego zarządzania grupą kapitałową jest stworzenie odpowiedniego systemu informacyjnego, opierającego się na koncepcji zintegrowanej rachunkowości oraz jego implementacji w systemach informatycznych. Koncepcja zintegrowanej rachunkowości stanowi teoretyczny fundament dla rozwiązań praktycznych w tym zakresie i opiera się na połączeniu w jednym systemie ewidencyjnym informacji źródłowych, które zasilają system rachunkowości finansowej, stanowiąc równocześnie bazę danych historycznych w systemie sprawozdawczości zarządczej, a także zaspokajają potrzeby rachunkowości podatkowej [Kucharski, 2013].

Tego rodzaju systemy powinny umożliwiać tworzenie wielowymiarowej bazy danych i systemu zintegrowanego raportowania, zabezpieczających realizację potrzeb informacyjnych interesariuszy zarówno na poziomie grupy kapitałowej, jak i na poziomie poszczególnych spółek w grupie. Ich prawidłowe funkcjonowanie jest uwarunkowane zapewnieniem spójności danych źródłowych zasilających systemy rachunkowości finansowej i rachunkowości zarządczej oraz stanowiących podstawę lokalnych rozliczeń podatkowych. Kluczowym obszarem takiej bazy danych są informacje o kosztach, których zasady pomiaru, dokumentowania, wyceny, grupowania i rozliczania w jednostkach grupy kapitałowej powinny być ze sobą integrowane, docelowo ujednolicone.

Z perspektywy organizacji rachunkowości i pożądanego stopnia automatyzacji procesów ewidencji oraz prezentacji danych finansowych i niefinansowych, można wyróżnić grupy kapitałowe [Kucharska, 2013]:

- 1) proste,
- 2) złożone.

Za prostą grupę kapitałową można uznać organizację o jednostopniowej strukturze, charakteryzującą się niewielką skalą prowadzonej działalności, składającą się z kilku jednostek działających na obszarze jednego państwa, powstałą w wyniku podziału większej jednostki gospodarczej lub przez utworzenie spółek zależnych od podstaw, która jest zarządzana centralnie przez właścicieli jednostki dominującej. W tego typu grupach kapitałowych rozwiązania w rachunku kosztów są zazwyczaj identyczne we wszystkich jednostkach grupy.

Rachunkowość w prostej grupie kapitałowej ma najczęściej charakter podatkowy. W wielu przypadkach jednym z kluczowych celów jej powstania było stworzenie podatkowej grupy kapitałowej, umożliwiającej optymalizację podatkową w zakresie podatku dochodowego od osób prawnych [Jaworski, 2017].

Na gruncie prawa bilansowego rachunkowość prostych grup kapitałowych ogranicza się wyłącznie do spełnienia wymogów prawa bilansowego, tj. sporządzenia skonsolidowanego sprawozdania finansowego, a w razie spełnienia ustawowych warunków, do skorzystania z możliwości zwolnienia z tego obowiązku.

W przypadku zwolnienia ze sporządzania skonsolidowanego sprawozdania finansowego znika księgowa potrzeba ujednoczenia zasad rachunku kosztów spółek tworzących taką grupę kapitałową. W spółkach tych można prowadzić sprawozdawczy rachunek kosztów w dowolnych konfiguracjach (wyłącznie w układzie rodzajowym, wyłącznie w układzie kalkulacyjnym, w układach rodzajowym i kalkulacyjnym), gdyż nie ma to wpływu na ustalanie kosztów w ramach rachunku kosztów podatkowych. Jednak na potrzeby zarządcze wskazany jest również w tej sytuacji wybór rozwiązań sprzyjających wspomaganie procesów decyzyjnych.

Inaczej wygląda wpływ złożonych grup kapitałowych na procesy integracyjne rachunku kosztów. Przez złożoną grupę kapitałową rozumie się grupę prowadzącą działalność znacznych rozmiarów, funkcjonującą w wielopoziomowej (wieloszczeblowej) strukturze, składającą się z wielu jednostek o różnym stopniu powiązania z jednostką dominującą, prowadzącą działalność w różnych państwach i na różnych kontynentach, z raportowaniem na poziomie poszczególnych jednostek w wielu walutach, w których rozwój jest realizowany głównie przez akwizycję nowych spółek działających na już rozpoznanych lub nowych rynkach, a zarządzanie działalnością jednostki dominującej i całej grupy powierzone wysoko wykwalifikowanej kadrze menedżerskiej [Kucharska, 2013].

W złożonych grupach kapitałowych priorytetem jest dostarczanie przez rachunkowość informacji dla celów zarządczych, w tym również wykorzystywanie danych historycznych. Dzięki temu wzrasta rola sprawozdawczego rachunku

kosztów stosowanego w jednostkach tej grupy, gdyż jego ujednolicone rozwiązania i zasady pozwalają, a zarazem ułatwiają, na obligatoryjne sporządzenie skonsolidowanego sprawozdania finansowego, a także generują dodatkowo informacje o kosztach w przekrojach i terminach wymaganych przez zarządzających poszczególnymi jednostkami w grupie, jak i całą grupą kapitałową.

Warto jednak zwrócić uwagę, że na procesy integrujące (ujednolicające) rozwiązania i zasady rachunku kosztów w grupie kapitałowej szczególnie wpływ wywiera zróżnicowanie działalności spółek tworzących daną grupę. Pełne ujednolicenie sprawozdawczego rachunku kosztów we wszystkich jednostkach grupy może nastąpić w sytuacji, gdy wszystkie jednostki prowadzą jeden rodzaj działalności (np. tylko działalność produkcyjną, tylko działalność handlową, tylko działalność ubezpieczeniową itp.) – dotyczy to grup kapitałowych określanych jako poziome, inaczej zwane horyzontalnymi lub branżowymi. W przypadku gdy jednostki wchodzą w skład grupy kapitałowej o charakterze konglomeratowym (prowadzą różnorodną działalność i reprezentują różne branże), możliwości ujednolicenia zasad rachunku kosztów są ograniczone, szczególnie gdy poszczególne jednostki sporządzają rachunek zysków i strat według obligatoryjnych skrajnie różnych wzorów, zawierających zróżnicowane kategorie kosztów (przykładowo spółka produkcyjna, spółka ubezpieczeniowa, bank). W przypadku konglomeratów ujednolicenie zasad rachunku kosztów należy wprowadzać do wydzielonych branżowo grup jednostek.

Czynnikiem wspomagającym procesy ujednolicania zasad rachunku kosztów w grupie kapitałowej jest sytuacja, gdy jedna ze spółek w grupie pełni rolę biura rachunkowego, obsługującego wszystkie spółki zależne i jednostkę dominującą w danej grupie. Dotyczy to zarówno sprawozdawczego rachunku kosztów, jak i decyzyjnych rachunków kosztów.

Jednym z czynników warunkujących prawidłowe, a tym samym efektywne wykorzystanie informacji dostarczanych przez rachunek kosztów, jest również stosowanie w złożonych grupach kapitałowych jednolitych platform informacyjnych i zintegrowanych systemów zarządzania, dostosowanych do specyfiki danej grupy.

Prawidłowo zarządzana grupa kapitałowa powinna się biznesowo rozwijać. W ślad za rozwojem biznesowym grupy kapitałowej powinny następować zmiany w stosowanych w niej rachunkach kosztów. Dotyczy to szczególnie decyzyjnych rachunków kosztów (zmiany w sprawozdawczym rachunku kosztów są wywoływane głównie przez zmiany w regulacjach prawa bilansowego).

Podsumowanie

Grupy kapitałowe to powszechne organizacje gospodarcze funkcjonujące we współczesnej gospodarce. Ich struktura i zasady funkcjonowania wymagają specyficznego traktowania przez rachunkowość.

Z jednej strony grupa kapitałowa nie jest klasycznym podmiotem rachunkowości, gdyż nie prowadzi ksiąg rachunkowych, ale równocześnie jej jednostka dominująca sporządza skonsolidowane sprawozdanie finansowe grupy kapitałowej. Takie traktowanie grupy kapitałowej przez prawo bilansowe powoduje, że można mówić o rachunkowości grupy kapitałowej, obejmującej systemy rachunkowości poszczególnych jednostek oraz procedury pozwalające „przekształcić” sprawozdania finansowe jednostkowe na skonsolidowane sprawozdanie finansowe grupy kapitałowej. Analogicznie powoduje to wyodrębnienie polityki rachunkowości poszczególnych jednostek tworzących grupę oraz polityki rachunkowości całej grupy kapitałowej.

Zarówno indywidualne polityki rachunkowości, jak i polityka rachunkowości całej grupy, muszą dokonać wyboru rozwiązań dotyczących rachunku kosztów, szczególnie sprawozdawczego rachunku kosztów. Dotyczy to zwłaszcza sposobu ewidencji kosztów, wariantu ustalania wyniku finansowego, metod amortyzacji oraz zasad ustalania kosztu wytworzenia służącego do wyceny stanu i ewentualnie obrotu dla wybranych grup aktywów.

W praktyce, o ile to możliwe ze względu na rodzaj działalności jednostek grupy kapitałowej oraz stopień podporządkowania, dąży się do ujednoczenia (pełnej integracji) rozwiązań w rachunku kosztów, ze wspomaganie informatycznym za pomocą jednolitych platform informatycznych i zintegrowanych systemów zarządzania.

Literatura

- Ćwik K. (2011), *Grupa kapitałowa sposobem na dalszy wzrost przedsiębiorstwa*, Wydawnictwo UE, Wrocław.
- Gmytrasiewicz M., Karmańska A. (1996), *Rachunkowość holdingów*, Difin, Warszawa.
- Helin A. (2014), *Ustawa o rachunkowości. Komentarz*, C.H. Beck, Warszawa.
- Jaworski W. (2017), *Podatkowe grupy kapitałowe*, <http://www.e-podatnik.pl> (data dostępu: 31.03.2017).
- Kucharska N. (2013), *Wybrane problemy rachunkowości grupy kapitałowej*, „Biuletyn BDO Rewizja Finansowa”, nr 5(9).

- Kucharski A. (2013), *Zintegrowana rachunkowość – rewolucję czas zacząć...*, „Biuletyn BDO Rewizja Finansowa”, nr 5(9).
- Międzynarodowe Standardy Sprawozdawczości Finansowej, t.1.* (2007), International Accounting Committee Board, Stowarzyszenie Księgowych w Polsce, Londyn-Warszawa.
- Nowak E., Wierzbiński M. (2010), *Rachunek kosztów. Modele i zastosowania*, PWE, Warszawa.
- Remlein M. (2013a), *Polityka rachunkowości grupy kapitałowej w zakresie wyceny*, „Studia Oeconomica Posnaniensia”, vol. 1, no. 8(257).
- Remlein M. (2013b), *Rachunkowość grup kapitałowych*, PWN, Warszawa.
- Rozporządzenie Ministra Finansów (2009) z dnia 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. 2017, poz. 676.
- Szydełko A. (2010), *Sprawozdawczy rachunek kosztów. Aspekty księgowe i zarządcze*, Stowarzyszenie Księgowych w Polsce Oddział Podkarpacki w Rzeszowie, Rzeszów.
- Szydełko A. (2014), *Koszty stałe niewykorzystanych normalnych zdolności produkcyjnych jako kategoria zarządcza*, Wydawnictwo UE, Wrocław.
- Szydełko Ł. (2016), *Polityka rachunkowości* [w:] E. Nowak (red.), *Rachunkowość. Zasady i metody*, PWE, Warszawa.
- Ustawa (1994) z dnia 29 września 1994 r. o rachunkowości, Dz. U. 2016, poz. 1047.

COST ACCOUNTING IN ACCOUNTING POLICY OF THE CAPITAL GROUP

Summary: Capital groups have a huge impact on the accounting system. Cost accounting is very important part of the capital groups accounting system and on this plane we have a lot of problems. The purpose of this paper is to try to identify key issues affecting the impact of the capital group on the choice of cost accounting solutions in the accounting policies of the business forming the group and the accounting policies of the capital group. Literature and law regulations analysis were used as a basic research methods. The conclusions were formulated on the basis of deduction and reasoning by analogy methods. The considerations have shown that the relationships between companies operating in the capital group and the requirements of consolidated reporting have a significant influence on the principles of cost accounting applied in the capital group.

Keywords: capital group, accounting policy, cost accounting.