

Wykład 7

Sprawozdanie skonsolidowane w
kontekście regulacji Ustawy o
Rachunkowości oraz MSSF i MSR

Sprawozdanie skonsolidowane sporządza się na:

- moment objęcia kontroli,
- moment bilansowy, następujący po dniu objęcia kontroli.

Regulacje

- Ustawa o rachunkowości
- Rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 3 listopada 2015 r. zmieniające rozporządzenie w sprawie szczegółowych zasad sporządzania przez jednostki inne niż banki, zakłady ubezpieczeń i zakłady reasekuracji skonsolidowanych sprawozdań finansowych grup kapitałowych
- Międzynarodowe Standardy Sprawozdawczości Finansowej (MSSF),
- Międzynarodowe Standardy Rachunkowości (MSR),

Zgodnie z Ustawą: roczne skonsolidowane sprawozdanie finansowe grupy kapitałowej sporządza jednostka dominująca mająca siedzibę lub miejsce sprawowania zarządu na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej.

Skonsolidowane sprawozdanie finansowe obejmuje dane jednostki dominującej i jednostek od niej zależnych wszystkich szczebli. W tym przypadku nie jest istotne, gdzie jednostki zależne mają siedzibę.

Rozdział 6 Ustawy o rachunkowości

Skonsolidowane sprawozdania finansowe grupy kapitałowej

- Zgodnie z Art. 55. Jednostka dominująca, mająca siedzibę lub miejsce sprawowania zarządu na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej, sporządza roczne skonsolidowane sprawozdanie finansowe grupy kapitałowej, obejmujące dane jednostki dominującej i jednostek od niej zależnych wszystkich szczebli, bez względu na ich siedzibę, zestawione w taki sposób, jakby grupa kapitałowa stanowiła jedną jednostkę; sprawozdaniem tym obejmuje się również dane pozostałych jednostek podporządkowanych, zgodnie z zasadami określonymi w niniejszym rozdziale.
- Przez konsolidację rozumie się zatem łączenie sprawozdań finansowych jednostek tworzących grupę kapitałową przez sumowanie odpowiednich pozycji sprawozdań finansowych jednostki dominującej i jednostek zależnych, z uwzględnieniem niezbędnych wyłączeń i korekt.
- Grupę kapitałową stanowią jednostka dominująca wraz z jednostkami zależnymi.

Skonsolidowane sprawozdanie finansowe składa się z:

- 1) wprowadzenia
- 2) skonsolidowanego bilansu,
- 3) skonsolidowanego rachunku zysków i strat,
- 4) skonsolidowanego rachunku przepływów pieniężnych,
- 5) zestawienia zmian w skonsolidowanym kapitale własnym,
- 6) informacji dodatkowej, obejmującej wprowadzenie do skonsolidowanego sprawozdania finansowego oraz dodatkowe informacje i objaśnienia.

Do rocznego skonsolidowanego sprawozdania finansowego dołącza się sprawozdanie z działalności grupy kapitałowej, sporządzone odpowiednio według warunków, o których mowa w art. 49 ust. 2 i 3, z tym że w zakresie informacji określonych w art. 49 ust. 2 pkt 5 należy podać informacje o udziałach (akcjach) własnych posiadanych przez jednostkę dominującą, jednostki wchodzące w skład grupy kapitałowej oraz osoby działające w ich imieniu.

Wprowadzenie do skonsolidowanego sprawozdania finansowego zawiera informacje:

- które jednostki zostały objęte konsolidacją, która jednostka jest jednostką dominującą. Wskazuje także rodzaj powiązań kapitałowych pomiędzy poszczególnymi jednostkami powiązanymi oraz siłę tych powiązań.
- dotyczące spółek nieobjętych konsolidacją, w których konsolidowane spółki posiadają udziały.

Skonsolidowany bilans zawiera informacje na temat:

Wartości wynikających ze zsumowania pozycji bilansowych jednostki dominującej z jej jednostkami zależnymi oraz przeprowadzeniu koniecznych korekt, wśród których najistotniejszymi są:

- wzajemne rozrachunki (należności i zobowiązania),
- wartość inwestycji w jednostki zależne i współzależne objęte konsolidacją,
- różnice wynikające z doprowadzania danych ze sprawozdań jednostkowych do wartości godziwych,
- wypłacone oraz otrzymane dywidendy,
- marża na transakcjach wzajemnych dotycząca dóbr, które nie zostały sprzedane poza grupę.

Ponadto w bilansie skonsolidowanym następuje ujawnienie wartości firmy lub ujemnej wartości firmy (powstałej w momencie zakupu udziałów).

Skonsolidowany rachunek zysków i strat jest przygotowywany podobnie jak w przypadku sprawozdań jednostkowych w wariancie: kalkulacyjnym lub porównawczym.

W skonsolidowanym rachunku zysków i strat należy wyeliminować m.in.:

- wpływ transakcji wzajemnych na wynik (np. koszty i przychody związane z wewnątrzgrupową sprzedażą produktów, towarów i usług),
- przychody z tytułu dywidend otrzymanych od jednostek objętych konsolidacją oraz koszty dywidend im wypłaconych,
- odpisy wartości (i ujemnej wartości) jednostek podporządkowanych.

Skonsolidowany rachunek przepływów pieniężnych (ang. cash-flow statement) jest przygotowywany podobnie jak w przypadku sprawozdań jednostkowych metodą: bezpośrednią lub pośrednią.

Skonsolidowany rachunek przepływów pieniężnych sporządza się na podstawie jednostkowych rachunków przepływów pieniężnych oraz skonsolidowanego bilansu, rachunku zysków i strat a także informacji dodatkowej.

Częstą praktyką jest przygotowywanie skonsolidowanego rachunku przepływów pieniężnych bez zastosowania danych pochodzących z jednostkowych rachunków przepływów pieniężnych ze względu na liczne problemy związane z koniecznością wyłączeń przepływów wzajemnych przepływów.

Skonsolidowane zestawienie zmian w kapitale (funduszu) własnym obejmuje informacje o zmianach poszczególnych składników skonsolidowanego kapitału. Sporządza się je:

- na podstawie skonsolidowanego bilansu, zestawień zmian w kapitałach własnych oraz dodatkowych objaśnień i informacji lub
- poprzez sumowanie odpowiednich pozycji zestawień zmian w kapitale własnym jednostek objętych metodą konsolidacji pełnej oraz dokonanie korekt konsolidacyjnych.
- korekty te dotyczą w szczególności:
 - ✓ wyłączenia kapitałów wniesionych i wypracowanych w spółkach zależnych do dnia objęcia w nich kontroli,
 - ✓ zbycia i nabycia udziałów przez jednostki objęte konsolidacją, emisji udziałów i ich objęcia przez jednostki objęte konsolidacją,
 - ✓ umorzenia udziałów przez jednostki objęte konsolidacją, lub
- poprzez zaliczenie do poszczególnych pozycji zestawienia zmian w kapitałach własnych jednostki dominującej należącej jej części kapitałów własnych i ich zmian w obejmowanych metodą konsolidacji pełnej jednostkach zależnych w okresie od dnia objęcia kontroli do dnia utraty kontroli.

Dodatkowe informacje i objaśnienia do skonsolidowanego sprawozdania finansowego zawierają zestawienie informacji na temat grupy kapitałowej, w tym jednostki dominującej i jednostek podporządkowanych. Dotyczy to zwłaszcza:

- struktury własnościowej kapitału jednostki dominującej,
- powiązań kapitałowych pomiędzy spółkami objętymi konsolidacją,
- sposobu obliczenia wartości firmy z konsolidacji,
- zestawienia spółek objętych konsolidacją przeznaczonych do sprzedaży,
- opisu transakcji pomiędzy jednostkami powiązаныmi, które nie zostały objęte procedurami konsolidacyjnymi,
- wspólnych przedsięwzięć, które nie zostały objęte procedurami konsolidacyjnymi.

W myśl przepisów skonsolidowane sprawozdanie finansowe jest to sprawozdanie finansowe grupy kapitałowej sporządzone w taki sposób, jakby było ono sprawozdaniem pojedynczej jednostki gospodarczej.

Skonsolidowane sprawozdania finansowe sporządzają grupy kapitałowe, a obowiązek sporządzania statutowego sprawozdania skonsolidowanego spoczywa na jednostce dominującej

obowiązek ten wynika z przepisów:

- ustawy o rachunkowości i
- o obrocie papierami wartościowymi.

Jednostka dominująca sporządza skonsolidowane sprawozdanie finansowe nie później niż w ciągu trzech miesięcy od dnia bilansowego, na który jednostka dominująca sporządza swoje roczne sprawozdanie.

Skonsolidowane sprawozdanie finansowe podlega zatwierdzeniu przez organ zatwierdzający jednostki dominującej, nie później niż 6 miesięcy od dnia bilansowego, na który należało sporządzić sprawozdanie finansowe jednostki dominującej.

Przed zatwierdzeniem skonsolidowanego sprawozdania finansowego przez organ zatwierdzający, większość skonsolidowanych sprawozdań finansowych podlega badaniu przez biegłych rewidentów.

Skonsolidowane sprawozdanie finansowe sporządza się również na inny dzień bilansowy, jeżeli obowiązek taki wynika z odrębnych przepisów.

Wśród celów tworzenia skonsolidowanych sprawozdań wymienić należy jest m.in.:

- umożliwienie weryfikacji, czy dana grupa podmiotów kontrolowana przez tych samych właścicieli nie ma dominującego udziału w rynku tworząc monopol oraz:
- ujawnienie sytuacji, w których obraz sytuacji finansowej jednostki dominującej jest zmieniany poprzez transakcje wewnątrzgrupowe dla osiągnięcia korzyści lub:
- czy nie następuje transfer zysków do rajów podatkowych.

Realizacja obowiązku uzależniona jest od tego, czy jednostka podlega:

- regulacjom rozporządzenia 1606/2002 Unii Europejskiej o stosowaniu Międzynarodowych Standardów Rachunkowości (i jego dalszym nowelizacjom),
- regulacjom krajowym, wydanym na podstawie Księgowych Dyrektyw Unii Europejskiej (VII Dyrektywa) ujętych w regulacjach ustawy o rachunkowości,

Istotne są także oczekiwania inwestora (jednostki dominującej) co do formy i treści prezentacji SSF.

Warunkiem prawidłowego i rzetelnego sporządzenia SSF jest m.in.:

- uświadomienie wszystkim zaangażowanym w ten proces zasad i celowości tego sprawozdania,
- zaangażowanie w proces jego sporządzania całego zarządu i wszystkich komórek finansowych, a nie tylko księgowych,
- określenie kręgu jednostek tworzących grupę kapitałową,

Przyjęty cel może zostać zrealizowany poprawnie poprzez:

- integrację systemów informacyjnych i ewidencyjnych wszystkich jednostek grupy oraz sporządzenie odrębnego sprawozdania finansowego,
- skonsolidowanie sprawozdań finansowych jednostek grupy na podstawie niezależnych, lecz skoordynowanych systemów informacyjnych ewidencyjnych.

- określenie kręgu wszystkich jednostek podporządkowanych (współzależnych i stowarzyszonych),
- dostęp do pełnych informacji finansowych pochodzących z jednostek podporządkowanych,
- jednolitość polityki rachunkowości wszystkich jednostek,
- właściwe rozpoznanie struktury na poziomie całej grupy kapitałowej.

Zwolnienie z obowiązku sporządzania skonsolidowanego sprawozdania finansowego według UoR

- „1. Jednostka dominująca może nie sporządzać skonsolidowanego sprawozdania finansowego, jeżeli na dzień bilansowy roku obrotowego oraz na dzień bilansowy roku poprzedzającego rok obrotowy łączne dane jednostki dominującej oraz wszystkich jednostek zależnych każdego szczebla:
 - 1) przed dokonaniem wyłączeń konsolidacyjnych, o których mowa w art. 60 ust. 2 i 6, nie przekroczyły co najmniej dwóch z następujących trzech wielkości:
 - a) 38 400 000 zł – w przypadku sumy aktywów bilansu na koniec roku obrotowego,
 - b) 76 800 000 zł – w przypadku przychodów netto ze sprzedaży towarów i produktów za rok obrotowy,
 - c) 250 osób – w przypadku średniorocznego zatrudnienia w przeliczeniu na pełne etaty;

po dokonaniu wyłączeń konsolidacyjnych, o których mowa w art. 60 ust. 2 i 6, nie przekroczyły co najmniej dwóch z następujących trzech wielkości:

- a) 32 000 000 zł – w przypadku sumy aktywów bilansu na koniec roku obrotowego,
- b) 64 000 000 zł – w przypadku przychodów netto ze sprzedaży towarów i produktów za rok obrotowy,
- c) 250 osób – w przypadku średniorocznego zatrudnienia w przeliczeniu na pełne etaty.”,
- b) po ust. 1 dodaje się ust. 1a w brzmieniu:

„1a. Jednostka dominująca, która jest zwolniona ze sporządzania skonsolidowanego sprawozdania finansowego na podstawie ust. 1 pkt 1 lub 2, traci to prawo, jeżeli na dzień bilansowy roku obrotowego oraz na dzień bilansowy roku poprzedzającego rok obrotowy przekroczyła dwie z określonych w ust. 1 pkt 1 lub 2 wielkości, ze skutkiem dla bieżącego roku obrotowego.”,

Wspomnianych w punkcie wyżej warunków umożliwiających nie sporządzanie skonsolidowanego sprawozdania finansowego grupy nie stosuje się do takich podmiotów, jak np.: banki, ubezpieczyciele, emitenci papierów wartościowych, fundusze inwestycyjne i emerytalne,

Konieczność rzetelnego odzwierciedlenia informacji dotyczących inwestycji w podmioty powiązane spowodowała opracowanie regulacji w tym zakresie również na arenie globalnej MSSF i MSR.

- Znowelizowane regulacje ogłoszono 12 maja 2011 roku, natomiast ich zastosowanie zalecono po raz pierwszy na rok obrotowy rozpoczynający się 1.01.2013 lub później.
- Po pozytywnym zaopiniowaniu przez EFRAG (*European Financial Reporting Advisory Group – Europejska Grupa Doradcza ds.. Sprawozdawczości Finansowej*), w dniu 1 czerwca 2012 r., ARC (*Accounting Regulatory Committee – Komitet Regulacyjny Rachunkowości*) zdecydował o możliwym przyjęciu do stosowania nowych MSR/MSSF: MSSF 10, MSSF 11, MSSF 12, oraz znowelizowanych MSR 27 i MSR 28, *EFRAG endorsement status report 1 june 2012*.

Zmiany MSR oraz nowe MSSF przyjęto rozporządzeniem Komisji Europejskiej w ramach „Unijnych Międzynarodowych Standardów Rachunkowości”.

ROZPORZĄDZENIE KOMISJI (UE) NR 1254/2012 z dnia 11 grudnia 2012 r.

zmieniające rozporządzenie (WE) nr 1126/2008 przyjmujące określone międzynarodowe standardy rachunkowości zgodnie z rozporządzeniem (WE) nr 1606/2002 Parlamentu Europejskiego i Rady w odniesieniu do Międzynarodowego Standardu Sprawozdawczości Finansowej 10, Międzynarodowego Standardu Sprawozdawczości Finansowej 11, Międzynarodowego Standardu Sprawozdawczości Finansowej 12, Międzynarodowego Standardu Rachunkowości 27 (z 2011 r.) oraz Międzynarodowego Standardu Rachunkowości 28 (z 2011 r.)

Znowelizowane rozwiązania mogły zostać przyjęte przez podmiot gospodarczy wcześniej pod warunkiem, że zostanie zastosowany ich całościowy pakiet (jedynie MSSF 12 mógł zostać zastosowany samodzielnie bez powiązania z pozostałymi elementami pakietu).

MSSF 10	MSSF 10 Skonsolidowane sprawozdania finansowe
MSSF 11	MSSF 11 Wspólne ustalenia umowne
MSSF 12	MSSF 12 Ujawnianie informacji o udziałach w innych jednostkach
MSR 27 nowelizowany	MSR 27 Jednostkowe sprawozdanie finansowe (zastąpił wersję z roku 2008)
MSR 28 nowelizowany	MSR 28 Inwestycje w jednostkach stowarzyszonych i wspólnych przedsięwzięciach (zastąpił wersję z roku 2003)

Celem MSSF 10 jest wprowadzenie jednolitego modelu konsolidacji, w ramach którego podstawę konsolidacji jednostek stanowi kryterium kontroli. Wymaga on aby inwestor kontrolujący inną jednostkę (zwaną zależną) sporządził skonsolidowane sprawozdanie finansowe.

MSSF 10 zawiera wymogi dotyczące sposobu sporządzania sprawozdania skonsolidowanego a w kwestii początkowego nabycia akcji (udziałów) odsyła do zapisów MSSF3 – Połączenia jednostek gospodarczych i opisanej tam metody przejęcia.

MSSF 10 obejmuje zapisy zawarte dotychczas w MSR 27 *Skonsolidowane i jednostkowe sprawozdania finansowe* oraz Interpretację 12 Stałego Komitetu ds. Interpretacji (SKI) *Konsolidacja – jednostki specjalnego przeznaczenia* (SKI-12).

Kontrola według MSSF 10

Inwestor kontroluje inwestycję, jeżeli jest narażony na zmienność wpływów lub ma prawa do wpływów tytułem swojego zaangażowania w inwestycję oraz ma możliwość oddziaływania na wysokość tych wpływów poprzez swoją władzę nad jednostką:

- Władza – aktualnie posiadane przez inwestora prawa umożliwiają kierowanie działaniami mającymi znaczący wpływ na poziom zwrotu generowany przez przedmiot inwestycji
- Narażenie/ prawo do zmiennych wpływów z inwestycji – ekspozycja ekonomiczna w podmiot inwestycji niekoniecznie daje pozytywne skutki
- Zdolność do wywierania wpływu na kwotę tych wpływów – możliwość użycia władzy do kształtowania zwrotów wynikających z zaangażowania w podmiot inwestycji

MSSF 11 prezentuje zasady sprawozdawczości finansowej jednostek będących stroną wspólnych ustaleń umownych. Obejmuje on zagadnienia zawarte w MSR 31 *Udziały we wspólnych przedsięwzięciach* i interpretację SKI-13 *Wspólnie kontrolowane jednostki – niepieniężny wkład wspólników*.

Najistotniejsza zmiana to: likwidacja możliwości rozliczania inwestycji we wspólne przedsięwzięcia przy pomocy konsolidacji proporcjonalnej na rzecz metody praw własności.

MSSF 12 zawiera rozszerzone, wymogi dotyczące ujawniania informacji w odniesieniu do jednostek zależnych, wspólnych ustaleń umownych, jednostek stowarzyszonych oraz jednostek strukturyzowanych niepodlegających konsolidacji. Daje on inwestorom możliwość oceny ryzyka, na które narażony jest podmiot tworzący jednostki specjalnego przeznaczenia oraz podobne.

W związku z potrzebą zachowania spójności rozwiązań pomiędzy nowymi MSSF, IASB opublikowała również zmieniony MSR 27 oraz zmieniony MSR 28.

MSSF 10 i MSSF 12 uzupełniono o Wytyczne zastosowania, a MSSF 11 o Przykłady ilustrujące. Wszystkie standardy opatrzone stosownymi Uzasadnieniami wniosków.

Zwolnienie z obowiązku konsolidacji według MSSF jest możliwe gdy:

- Jednostka dominująca sama jest jednostką zależną a pozostali jej właściciele zostali poinformowani, że jednostka dominująca nie będzie sporządzała skonsolidowanego sprawozdania finansowego i nie zgłosili sprzeciwu w tej sprawie,
- Instrumenty dłużne lub kapitałowe jednostki dominującej nie znajdują się w publicznym obrocie (na krajowym lub zagranicznym rynku giełdowym lub pozagiełdowym, obejmującym rynki lokalne i regionalne),
- Jednostka dominująca nie złożyła sprawozdania finansowego w komisji papierów wartościowych, ani w innym organie regulującym obrót papierami wartościowymi, ani nie jest w trakcie składania takiego sprawozdania dla celów wprowadzenia instrumentów dowolnej kategorii do publicznego obrotu oraz
- Jednostka dominująca najwyższego lub pośredniego szczebla dla danej jednostki sporządza skonsolidowane sprawozdania finansowe, które są publikowane i są zgodne z MSSF.

Zwolnienie z obowiązku konsolidacji według MSSF 10 cd.:

- Sprawowanie kontroli lub współkontroli nad jednostką według przewidywań kierownika jednostki dominującej będzie trwało krócej niż rok licząc od dnia bilansowego, na który sporządzane jest sprawozdanie jednostki dominującej a jednostka ta nie była wcześniej objęta konsolidacją,
- Udziały tej jednostki zostały nabyte, zakupione bądź pozyskane w innej formie z ich przeznaczeniem do późniejszej odsprzedaży, w terminie jednego roku od dnia ich nabycia, zakupu lub pozyskania w innej formie,
- Występują ograniczenia w sprawowaniu kontroli lub współkontroli nad jednostką, które wyłączają swobodne dysponowanie jej aktywami, w tym wypracowanym przez tą jednostkę zyskiem netto lub, które wyłączają sprawowanie kontroli nad organami kierującymi tą jednostką.

Z konsolidacji nie ma zwolnienia gdy:

- Inwestor jest organizacją zarządzającą kapitałem wysokiego ryzyka, funduszem wzajemnym, funduszem powierniczym lub innym podobnym podmiotem
- Działalność jednostki zależnej jest odmienna od działalności innych jednostek znajdujących się w tej samej grupie kapitałowej
- Mamy do czynienia z kontrolą tymczasową np. fakt nabycia jednostki zależnej z przeznaczeniem do odsprzedaży.

Podsumowując:

Dostosowanie do bieżących i przyszłych potrzeb konkretnej organizacji powinno objąć:

1. Opracowanie jednolitej koncepcji raportowania finansowego, co pozwoli na spójność informacji zarządczej z danymi zawartymi w skonsolidowanym sprawozdaniu finansowym.
2. Przygotowanie i wdrożenie Grupowej Polityki Rachunkowości, dzięki czemu transakcje gospodarcze będą według jednolitych zasad ewidencjonowane i raportowane przez wszystkie jednostki grupy.
3. Opracowanie Grupowego Planu Kont, który będzie w pełni dostosowany do specyfiki grupy i będzie sprzyjał raportowaniu danych z wymaganą szczegółowością.

4. Przygotowanie ujednoczonych szablonów sprawozdawczych, zawierających:

- sprawozdania finansowe oraz noty objaśniające dotyczące wszystkich jednostek
- raporty zarządcze,
- formuły i raporty walidacyjne umożliwiające weryfikację spójności wewnętrznej danych pochodzących z jednostek grupy,
- mechanizmy konsolidacji pakietów lokalnych obejmujące przeliczenie danych jednostkowych do waluty funkcjonalnej grupy oraz wyłączenia transakcji wewnątrzgrupowych.

5. Przygotowanie zasad:

- automatycznego importowania danych finansowych z systemów źródłowych (np. różnych systemów księgowych w ramach których powstały sprawozdania jednostek grupy) do pakietów sprawozdawczych
- automatycznego eksportu danych finansowych z pakietów sprawozdawczych do dowolnego systemu raportowania.

6. Przygotowanie procedur konsolidacyjnych, projekt realizacji kontroli wewnętrznej w obszarze konsolidacji danych finansowych, w tym przygotowywanie korekt konsolidacyjnych.

7. Odpowiednie przeszkolenie zespołów odpowiadających za raportowanie finansowe w obszarze przygotowania skonsolidowanych sprawozdań finansowych i raportów menedżerskich.

8. Wdrożenie dedykowanych systemów informatycznych porządkujących i systematyzujących procesy w obszarze konsolidacji i raportowania danych finansowych.