



UNIWERSYTET
EKONOMICZNY
W POZNANIU



PREMIUM AUDYT
— BASED ON QUALITY —

Konsolidacja sprawozdań finansowych: podstawy, zmiany, szczególne przypadki

Grzegorz Skąlecki

Poznań, dnia 16 listopada 2017 roku

www.premiumaudyt.pl

1

Konsolidacja sprawozdań finansowych

PREMIUM AUDYT
— BASED ON QUALITY —

Słowniczek skrótów

1. SF/JSF/SSF sprawozdanie finansowe/jednostkowe SF/skonsolidowane SF
2. BSF/BSSF badanie jednostkowego/skonsolidowanego sprawozdania finansowego
3. RZiS rachunek zysków i strat
4. ZZwKW zestawienie zmian w kapitale własnym
5. CF/RPP rachunek przepływów pieniężnych
6. UoR ustawa o rachunkowości
7. UoBR ustawa o biegłych rewidentach
8. RMF rozporządzenie Ministra Finansów o sporządzaniu SSF
9. MF Minister Finansów
10. JD jednostka dominująca
11. JZ jednostka zależna
12. GK grupa kapitałowa
13. KRS Krajowy Rejestr Sądowy
14. WNiP wartości niematerialne i prawne
15. ŚT środki trwałe
16. PSR polskie standardy rachunkowości (wynikające z UOR)
17. KSR krajowe standardy rachunkowości
18. MSR/MSSF międzynarodowe standardy rachunkowości/sprawozdawczości finansowej
19. MPW metoda praw własności
20. BO/BZ bilans otwarcia / bilans zamknięcia
21. DCT dokumentacja cen transferowych
22. PIBR Polska Izba Biegłych Rewidentów
23. TUV test na utratę wartości
24. BR/KBR biegły rewident / kluczowy biegły rewident
25. SSE specjalne strefy ekonomiczne

www.premiumaudyt.pl

2

Podstawy prawne

1. **Ustawa o rachunkowości**
(tekst jednolity Dz. U. 2016.1047, z późn. zm.).
2. Rozporządzenie MF **w sprawie szczegółowych zasad sporządzania** przez jednostki inne niż banki, zakłady ubezpieczeń i zakłady reasekuracji **skonsolidowanych sprawozdań finansowych grup kapitałowych**
(tekst jednolity Dz.U. 2017.676).

Generalna zasada konsolidacji

Skonsolidowane sprawozdanie finansowe

jest to sprawozdanie finansowe grupy kapitałowej sporządzone w taki sposób, jakby było ono sprawozdaniem finansowym **pojedynczej jednostki gospodarczej**.

Konsolidacja to **statystyka**, w której znaczenie mają tylko **istotne** kwestie.

Istota grupy kapitałowej

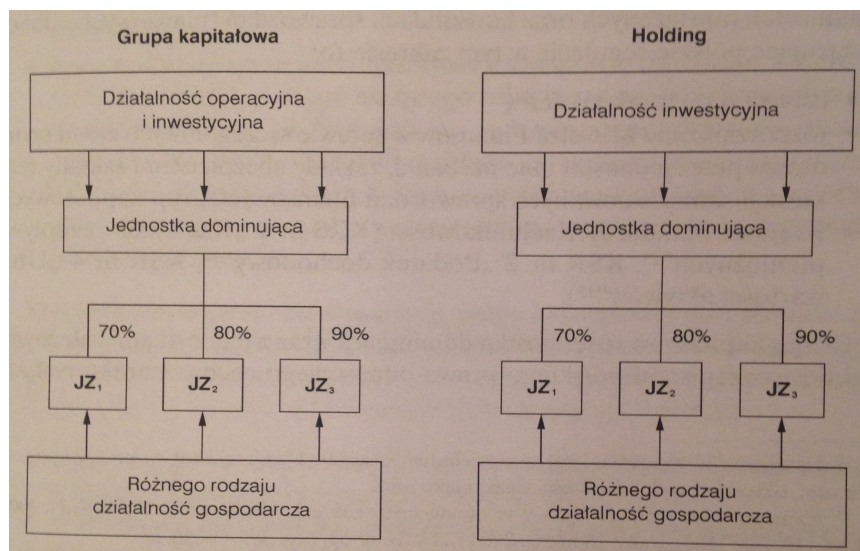
Holding

Forma organizacji pozwalająca na kontrolowanie przedsiębiorstw poprzez posiadanie ich akcji/udziałów, zarządzanie nimi i pobieranie dywidend.

Grupa kapitałowa

Zespół samodzielnych przedsiębiorstw, stworzony do realizacji wspólnych celów gospodarczych.

Grupa kapitałowa, a holding



Etapy sporządzania SSF

1. Uzyskanie SF od wszystkich spółek GK.
2. Sumowanie sprawozdań finansowych spółek GK.
3. Wprowadzenie korekt konsolidacyjnych do arkusza konsolidacyjnego.
4. Końcowa kontrola wszystkich pozycji SSF i powiązań między nimi.
5. Kontrola analityczna BO i BZ.
6. Sporządzenie SSF.
7. Sporządzenie sprawozdania z działalności.

Istota i cel konsolidacji

Grupa kapitałowa

nie jest podmiotem gospodarczym, nie posiada osobowości prawnej, ale jest podmiotem rachunkowości.

Cel SSF

Rzetelne i jasne przedstawienie sytuacji majątkowej i finansowej oraz wyniku finansowego grupy jednostek, tak jakby były one jedną jednostką gospodarczą.

Istota i cel konsolidacji

SSF składa się z:

1. wprowadzenia do skonsolidowanego SF,
2. skonsolidowanego bilansu,
3. skonsolidowanego RZiS,
4. skonsolidowanego rachunku przepływów pieniężnych,
5. skonsolidowanego zestawienia zmian w kapitale własnym,
6. dodatkowych informacji i objaśnień do skonsolidowanego SF.

Do SSF dołącza się sprawozdanie z działalności GK.

Definicje

1. **Kontrola**, zdolność jednostki do kierowania polityką finansową i operacyjną innej jednostki, sprawuje ją jednostka dominująca.
2. **Współkontrola**, zdolność wspólnika jednostki, na równi z innymi wspólnikami, do kierowania polityką finansową i operacyjną innej jednostki.
3. **Znaczący wpływ**, niemająca znamion sprawowania kontroli lub współkontroli zdolność jednostki do wpływania na politykę finansową i operacyjną innej jednostki, sprawuje go znaczący inwestor.
4. **Jednostki podporządkowane** = jednostki zależne + współzależne + stowarzyszone.
5. **Grupa kapitałowa** = jednostka dominująca + jednostki zależne.
6. **Jednostki powiązane**, rozumie się przez to dwie lub więcej jednostek wchodzących w skład danej grupy kapitałowej.

Definicje

7. **Konsolidacja**, łączenie SF jednostek tworzących GK, a więc tylko jednostka dominująca i jednostki zależne.
8. **Kapitał mniejszości**, część aktywów netto jednostki zależnej, należących do udziałowców spoza GK.
9. **Aktywa netto**, aktywa jednostki pomniejszone o zobowiązania, odpowiadające wartościowo **kapitałowi własnemu** (zmiana od 2016 r.) oraz skorygowane o aktywa i zobowiązania podlegające ujawnieniu.
10. **Zaangażowanie w kapitał**, jakikolwiek udział w kapitale innej jednostki, mający charakter trwałego powiązania, **trwałe powiązanie** występuje zawsze w przypadku nabycia udziału w kapitale jednostki stowarzyszonej, chyba że zbycie jest wysoce prawdopodobne.

Kilka podstawowych informacji

1. Jeśli GK powstała w ciągu roku obrotowego to danymi porównawczymi są dane JD z końca poprzedniego roku obrotowego.
2. Jeśli GK już istnieje, a obowiązek konsolidacji powstał w danym roku obrotowym to danymi porównawczymi są dane JD i JZ wykazane w taki sposób, jakby JD sporządzała SSF od wielu lat.
3. Jeśli JZ sporządza SF na dzień wcześniejszy niż JD to można je przyjąć do konsolidacji, ale mogą to być maksymalnie 3 miesiące wcześniej. Okres trzymiesięczny odnosi się tylko do okresu wstecz, nigdy w przód. W pozostałych przypadkach należy sporządzić / przekształcić SF JZ za okres 12 miesięcy i na dzień bilansowy JD.
4. Jednakowe metody wyceny dla aktywów i pasywów należy przyjąć w szczególności w stosunku do jednostek zależnych i współzależnych i stosować je w sposób ciągły. Możliwe jest odstępienie od tych przekształceń, jeśli nie są one możliwe lub jeśli nie wpłynie to na rzetelność i jasność SSF.
5. Wycena do wartości godziwej **nabytych** spółek.

Obowiązek konsolidacji

Obowiązek sporządzania SSF powstaje jeżeli na dzień bilansowy roku obrotowego oraz na dzień bilansowy roku poprzedzającego rok obrotowy łączne dane JD oraz wszystkich JZ:

- 1) przed dokonaniem wyłączeń konsolidacyjnych 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,**lub**
- 2) po dokonaniu wyłączeń konsolidacyjnych 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.

Wyłączenia z obowiązku konsolidacji

Można odstąpić od konsolidacji także wtedy, gdy:

1. dane finansowe JZ są nieistotne, ale jeśli np. są dwie JZ i dane finansowe każdej z nich są nieistotne, ale łącznie są istotne to już należy sporządzać SSF,
2. udziały w JZ zostały nabyte w celu odsprzedaży w ciągu 1 roku od ich nabycia,
3. w JZ występują długoterminowe ograniczenia w sprawowaniu kontroli nad nią, w dysponowaniu zyskiem lub ograniczenia w sprawowaniu kontroli nad organami jednostki,
4. istnieje konieczność poniesienia wysokich kosztów zdobycia SF jednostki, ale w wyjątkowych i udokumentowanych przypadkach.

Wyłączenia z obowiązku konsolidacji

UoR nie przewiduje wyłączenia z obowiązku konsolidacji, gdy JZ charakteryzuje się odmiennym rodzajem działalności.

Kwestie odmiennego rodzaju działalności reguluje segmentacja, np.:

- a) według rodzajów działalności czy produktów,
- b) według rynków zbytu,
- c) według klientów,
- d) według posadowienia aktywów.

Metody konsolidacji

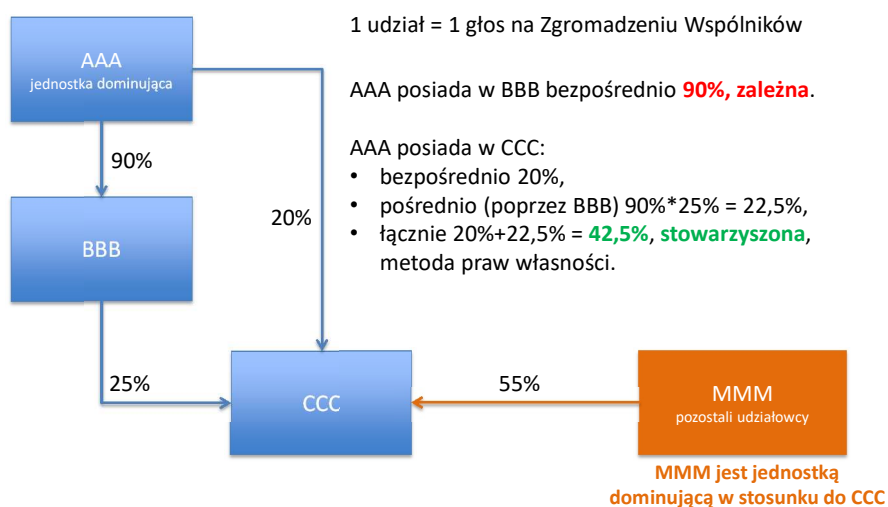
- Metoda konsolidacji pełnej
- Metoda proporcjonalna

- Metoda praw własności
(to **nie** jest metoda konsolidacji SF, to jest metoda wyceny udziałów)

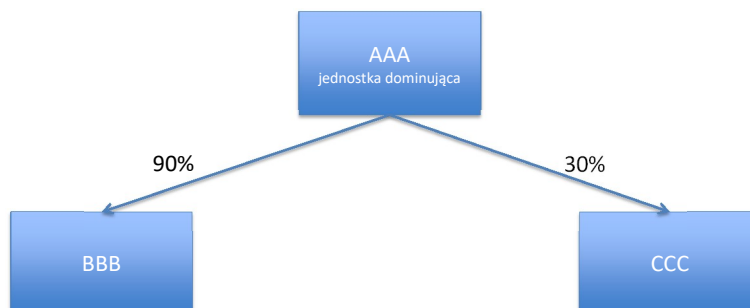
Typy jednostek, a konsolidacja



Udział w kapitale, a ilość głosów - przykłady



Udział w kapitale, a ilość głosów - przykłady



1 udział = 1 głos na Zgromadzeniu Wspólników

AAA posiada w BBB bezpośrednio **90% udziałów**.

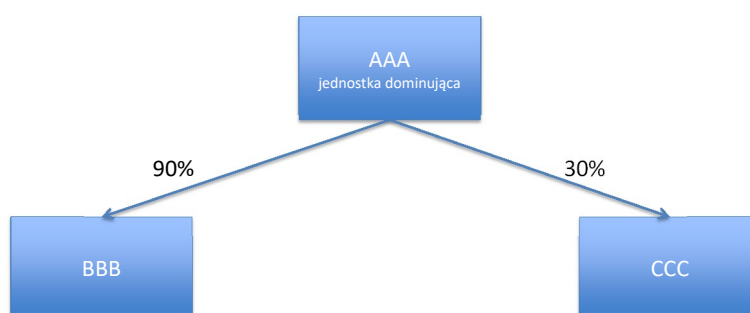
AAA posiada w BBB bezpośrednio **90% głosów**,
zależna, metoda pełna.

AAA powołuje 2 z 3 członków zarządu

AAA posiada w CCC bezpośrednio **30% udziałów**.

AAA posiada w CCC bezpośrednio **66% głosów**
w Zarządzie, zależna, metoda pełna.

Udział w kapitale, a ilość głosów - przykłady



1 udział = 1 głos na Zgromadzeniu Wspólników

AAA posiada w BBB bezpośrednio **90% udziałów**.

AAA posiada w BBB bezpośrednio **90% głosów**,
zależna, metoda pełna.

AAA powołuje 2 z 3 członków zarządu

AAA posiada w CCC bezpośrednio **30% udziałów**.

AAA posiada w CCC bezpośrednio **66% głosów**,
zależna, metoda pełna.

Udział w kapitale, a ilość głosów - przykłady



1 udział = 1 głos na Zgromadzeniu Wspólników

AAA posiada w BBB bezpośrednio **90% udziałów**.

AAA posiada w BBB bezpośrednio **90% głosów**,
zależna, metoda pełna.

1 udział = 2 głosy na Zgromadzeniu Wspólników,
uprzywilejowanie to jest tylko dla spółki AAA

AAA posiada w CCC bezpośrednio **40% udziałów**.

AAA posiada w CCC bezpośrednio **80 głosów**, a inny
udziałowiec posiada 60 głosów, czyli my posiadamy
80/140 głosów=**57%**, **zależna, metoda pełna**.

Udział w kapitale, a ilość głosów - przykłady

1. Spółka A jest udziałowcem mniejszościowym w spółce B, ale z umowy spółki B wynika, że powołuje większość jej członków zarządu.
2. Umowa Spółki D stanowi, że udziałowiec posiadający 25% udziałów powołuje jednego z dwóch członków zarządu (Prezesa Zarządu), obydwaj członkowie mają jednoosobową reprezentację, ale zdanie Prezesa jest decydujące.
3. Sprawowanie władzy przy dużym rozproszeniu akcjonariuszy (MSSF).

Metoda pełna

1. Dotyczy jednostek zależnych.
2. Sumowanie pełnych bilansów i RZiS oraz dokonywanie korekt.
3. Z wyłączeń konsolidacyjnych można zrezygnować, gdy są nieistotne.
4. Jeśli JD objęła JZ kontrolą w ciągu roku obrotowego to do skonsolidowanych: RZiS, CF oraz ZZwKW włącza się **okres od objęcia kontroli**.
5. Jeśli JD zbyła udziały w JZ (ustała kontrola) w ciągu roku obrotowego to do skonsolidowanych: RZiS, CF oraz ZZwKW włącza się **okres do dnia ustania kontroli**.
6. Ustala się wartość firmy lub ujemną wartość firmy na dzień nabycia przy zastosowaniu wyceny do wartości godziwej przejmowanych aktywów netto.

Metoda pełna

7. Wyłączeniu podlegają w całości:
 - a) wzajemne należności i zobowiązania,
 - b) przychody i koszty dotyczące operacji między jednostkami GK,
 - c) zyski lub straty (uwaga na straty!) zawarte w wartości aktywów sprzedawanych w ramach GK,
 - d) dywidendy naliczone i wypłacone.
8. Ustala się kapitał mniejszości na dzień nabycia udziałów, który potem podlega korektom.
9. **Kapitałem podstawowym GK jest kapitał podstawowy JD.**
10. Przy sprzedaży ŚT w GK należy kontynuować amortyzację ŚT, jaką stosowała spółka, która jako pierwsza w GK używała danego ŚT.
11. Rekasyfikacja przychodów i kosztów, a także towarów i wyrobów gotowych.

Metoda proporcjonalna

Metoda konsolidacji proporcjonalnej polega na sumowaniu poszczególnych pozycji SF wspólnika jednostki współzależnej (tzw. JD) w pełnej wartości, z **częścią wartości** poszczególnych pozycji SF jednostki współzależnej, proporcjonalną do posiadanych udziałów.

Korekty i wyłączenia są analogiczne jak przy konsolidacji metodą pełną, z tym że wprowadzane są one w proporcji do posiadanych udziałów w jednostce współzależnej.

Nie występuje tu kapitał mniejszości.

Metoda praw własności (MPW)

MPW to **metoda wyceny udziałów**.

Prezentuje się udziały w jednostkach podporządkowanych w cenie nabycia powiększonej lub pomniejszonej o wyniki spółki podporządkowanej, od dnia uzyskania znaczącego wpływu.

Dokumentacja konsolidacyjna

Dokumentacja konsolidacyjna składa się w szczególności z:

1. SSF i sprawozdanie z działalności GK,
2. polityka rachunkowości GK lub JD z „rozdziałem” o GK,
3. Schemat (struktura) GK,
4. sprawozdania finansowe jednostek objętych SSF ,
5. sprawozdania z działalności spółek GK,
6. opinie i raporty biegłego rewidenta spółek GK (o ile były badane),
7. wyciągi z KRS (ewentualnie umowy/statuty) + złożenie SSF do KRS + uchwały zatwierdzające SF i podział wyników spółek GK + uchwały o dywidendach,
8. umowy nabycia i sprzedaży udziałów w spółkach + wycena do wartości godziwej,
9. arkusz Excel lub (inna forma) z konsolidacją,
10. dostosowanie SF JZ do zasad rachunkowości JD,

Dokumentacja konsolidacyjna

11. przeliczenie na walutę polską SF jednostek zagranicznych, (różnice kursowe z przeliczenia),
12. zestawienia i kalkulacje korekt oraz wyłączeń konsolidacyjnych (m.in. rozrachunki, sprzedaż, zapasy, dywidendy, ŚT), czyli odpowiednie potwierdzenia sald i pliki z wymaganymi informacjami o JZ,
13. kalkulacje wartości godziwej aktywów netto jednostek podporządkowanych (wycena całych spółek lub tylko niektórych aktywów),
14. kalkulacje wartości firmy, także ujemnej oraz ich odpisy,
15. kalkulacje kapitału mniejszości,
16. wycena wg wartości godziwej jest taka sama jak wg wartości księgowej, ale wyliczenia wartości godziwej muszą być.

Zniekształcenia SSF

Kwestie, które mogą wskazywać na ryzyko istnienia **zniekształcenia SSF**:

1. Złożona struktura GK.
2. Działalność spółek w różnych systemach prawnych.
3. Działalność gospodarcza w obszarach o wysokim ryzyku (np. instrumenty finansowe, umowy długoterminowe).
4. Nietypowe relacje pomiędzy podmiotami GK (np. pracownicy GK są we władzach spółki zależnej, rodzina).
5. Nieuzgodnione rozrachunki wewnątrz GK.
6. Różna długość lat obrotowych w spółkach GK.
7. Istotna wartość zapasów sprzedanych w GK.
8. Agresywna polityka podatkowa (ceny transferowe, SSE).
9. Częste zmiany audytorów (a konsolidacja to przede wszystkim historia).
10. Obowiązek konsolidacji, a SSF za poprzednie lata – musimy skonsolidować wstecz (w sumie 3 lata).

Generalna zasada konsolidacji

Skonsolidowane sprawozdanie finansowe

jest to sprawozdanie finansowe grupy kapitałowej sporządzone w taki sposób, jakby było ono sprawozdaniem finansowym **pojedynczej jednostki gospodarczej**.

Konsolidacja to **statystyka**, w której znaczenie mają tylko **istotne** kwestie.



UNIWERSYTET
EKONOMICZNY
W POZNANIU



PREMIUM AUDYT
— BASED ON QUALITY —

Dziękuję za uwagę.

Grzegorz Skąlecki
biegły rewident
tel. +48.607.593.817
grzegorz.skalecki@premiumaudyt.pl

PREMIUM AUDYT sp. z o.o.
ul. Czartoria 1/1, 61-102 Poznań
biuro@premiumaudyt.pl
www.premiumaudyt.pl