

Rödl & Partner

Echo



Data: 28.12.2021

Dotyczy: [Rzeczpospolita](#)

JAK SIĘ PRZYGOTOWAĆ DO SPORZĄDZENIA SPRAWOZDANIA SKONSOLIDOWANEGO

Sporządzenie skonsolidowanego sprawozdania finansowego jest dodatkowym, często dość skomplikowanym obowiązkiem, zatem warto się do tej czynności odpowiednio wcześniej dobrze przygotować.

Sprawozdawczość w grupie kapitałowej jest zdecydowanie bardziej złożona niż w pojedynczej jednostce. W zależności od wielkości i złożoności organizacji, może obejmować roczne sprawozdanie dla potrzeb księgowych, raporty dla regulatorów, rynku, właścicieli i giełdy, konsolidację poszczególnych okresów lub podgrup oraz konsolidację zarządczą i budżetową. Podstawowe różnice leżą w przyczynach, dla których musimy konsolidować dane finansowe:

- dla jakich odbiorców,
- do jakich dodatkowych celów chcemy wykorzystywać te informacje,
- na jakim etapie dojrzałości organizacji i doświadczenia jesteśmy.

Zupełnie innym problemem będzie konsolidacja w prywatnym, ustabilizowanym holdingu o jednorodnej działalności, a czym innym w dynamicznej, zdywersyfikowanej grupie kupującej nowe spółki i notowanej na giełdach w kilku krajach. Dlatego najważniejszym elementem jest zapewnienie poprawności danych oraz możliwości ich sprawnej weryfikacji.

PUNKT WYJŚCIA

Zasada ogólna wskazuje, że 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. Oznacza to, że pierwszym i podstawowym elementem jest ujednolicenie zasad polityki rachunkowości w grupie kapitałowej. Może być to zdecydowanie trudniejsze zadanie, jeśli grupa kapitałowa posiada jednostki w różnych krajach, w których stosowane są różne przepisy rachunkowe.

Kwestia sporządzania skonsolidowanych sprawozdań finansowych regulowana jest w ustawie o rachunkowości, rozporządzeniu Ministra Finansów w sprawie szczegółowych zasad sporządzania przez jednostki inne niż banki, zakłady ubezpieczeń i zakłady reasekuracji skonsolidowanych sprawozdań finansowych grup kapitałowych oraz Międzynarodowych Standardach Rachunkowości (dalej: MSR).

METODA

Metoda konsolidacji pełnej polega na sumowaniu, w pełnej wartości, poszczególnych pozycji odpowiednich sprawozdań finansowych jednostki dominującej i jednostek zależnych, dokonaniu wyłączeń oraz innych korekt.

Wyłączeniu podlegają:

- wyrażona w cenie nabycia wartość udziałów posiadanych przez jednostkę dominującą i inne jednostki objęte konsolidacją w jednostkach zależnych z tą częścią. Udziały wycenia się według wartości godziwej aktywów netto jednostek zależnych, która odpowiada udziałowi jednostki dominującej i innych jednostek grupy kapitałowej objętych konsolidacją w jednostkach zależnych, na dzień rozpoczęcia sprawowania nad nimi kontroli;
- wzajemne należności i zobowiązania oraz inne rozrachunki o podobnym charakterze jednostek objętych konsolidacją;
- przychody i koszty operacji gospodarczych dokonanych między jednostkami objętymi konsolidacją;
- zyski lub straty powstałe w wyniku operacji gospodarczych dokonanych między jednostkami objętymi konsolidacją, zawarte w wartości aktywów podlegających konsolidacji;
- dywidendy naliczone lub wypłacone przez jednostki zależne jednostce dominującej i innym jednostkom, objętym konsolidacją.

PROCES PRZYGOTOWANIA

Przygotowanie sprawozdania skonsolidowanego jest procesem o powtarzalnym przebiegu. Lista zadań, które należy wykonać jest stała i niezmienna dla niemal wszystkich podmiotów. Jedynie w szczególnych przypadkach niektóre z kroków mogą zostać pominięte – np. przeliczenia walutowe nie dotyczą grup kapitałowych, w których wszystkie jednostki podlegające konsolidacji posiadają tę samą walutę funkcjonalną. Powtarzalność procesu wynika również z układu cykli sprawozdawczych.

Najczęściej są to okresy kwartalne związane z obowiązkiem dostarczania informacji do podmiotów odpowiedzialnych za nadzór i kontrolę nad rynkami finansowym.

Dalej przedstawiamy pięć etapów procesu konsolidacji sprawozdań finansowych.

1. Opracowanie polityki rachunkowości grupy kapitałowej

Wiele polskich przedsiębiorstw rozszerzyło swój zakres działalności poza granice kraju. Część z nich prowadzi swoją działalność operacyjną z wykorzystaniem podmiotów powiązanych, zarejestrowanych w innych państwach. Posiadanie przez grupę kapitałową podmiotów podlegających innym regulacjom prawnym niż MSR/MSSF (względnie ustawa o rachunkowości) oznacza szereg dodatkowych problemów w procesie przygotowywania sprawozdania skonsolidowanego. Przygotowanie sprawozdań finansowych wymaga interpretacji zachodzących zdarzeń gospodarczych – w zależności od stosowanej polityki rachunkowości, jedna transakcja może zostać przedstawiona w zupełnie inny sposób. Najczęściej różnice dotyczą zasad wyceny poszczególnych składników majątku czy odnoszenia wybranych zdarzeń w wyniku bieżącego okresu lub w kapitałach jednostki. Jednym z fundamentów sprawozdania

skonsolidowanego jest zastosowanie jednolitych standardów oceny dla wszystkich zdarzeń gospodarczych z udziałem jednostek wchodzących w skład grupy.

2. Opracowanie wzoru pakietu konsolidacyjnego

Przygotowanie wzoru pakietu konsolidacyjnego jest szczególnie ważne w grupach kapitałowych, które posiadają jednostki poza terytorium kraju, celem ujednolicenia raportowania i prawidłowego sporządzenia wszystkich elementów sprawozdania finansowego, w szczególności not objaśniających. Wzór pakietu powinien być opracowany odpowiednio wcześniej i przesłany spółkom podlegającym konsolidacji. Dane jednostek zależnych powinny być odpowiednio przekształcone. Jeśli grupa kapitałowa obejmuje konsolidacją jedynie spółki na terenie jednego kraju, może nie opracowywać wzoru pakietu, a dane agregować z poziomu jednostkowych sprawozdań finansowych.

3. Identyfikacja transakcji z podmiotami powiązanymi oraz wzajemne potwierdzenie sald i obrotów

Podstawowymi i najczęściej występującymi korektami w procesie sporządzania skonsolidowanego sprawozdania finansowego są wyłączenia transakcji z jednostkami powiązanymi, które zostały wcześniej opisane. Poziom komplikacji rośnie wraz ze wzrostem wolumenu obrotów wzajemnych oraz ich strukturą. Rozproszona struktura operacyjna grupy, odmienne zasady rachunkowości, transakcje transgraniczne czy niezależne systemy finansowo-księgowe to niemal pewne źródła potencjalnych problemów. Praktyka pokazuje, że nawet 80 proc. danych pochodzących z pierwszego przedłożenia wymaga dodatkowych uzgodnień. Przyczyną może być nie tylko błąd ludzki, ale również złożona rzeczywistość gospodarcza, na którą składają się choćby takie zdarzenia jak towary czy faktury w drodze lub różnice powstające w wyniku przeliczeń walutowych. Ważne jest odpowiednie oznaczenie transakcji na wejściu – aby każda operacja z jednostką powiązaną już na etapie księgowania była odpowiednio oznaczona. W kolejnym kroku zaleca się okresową kontrolę potwierdzeń sald i obrotów – miesięcznie, kwartalnie – aby ograniczyć poziom niezgodności i pracochłonność uzgodnień przy sporządzaniu rocznego skonsolidowanego sprawozdania finansowego.

4. Przeliczenie sprawozdań jednostkowych do waluty funkcjonalnej grupy

W procesie konsolidacji podmiot dominujący dokonuje przeliczenia sprawozdań do swojej waluty raportowej z zastosowaniem odpowiednich kursów. Należy pamiętać, że pozycje związane z kapitałami powinny być przeliczone z zachowaniem kursów historycznych.

5. Sporządzenie skonsolidowanego sprawozdania finansowego, poddanie badaniu przez biegłego rewidenta

Po zebraniu wszystkich danych od spółek zależnych następuje etap końcowy sporządzenia sprawozdania finansowego polegający na zsumowaniu danych z pakietów konsolidacyjnych i dokonaniu odpowiednich korekt konsolidacyjnych. Roczne skonsolidowane sprawozdania finansowe grup kapitałowych, zgodnie z ustawą o rachunkowości, podlegają obowiązkowi badania.

Edyta Maciorowska, biegły rewident, Associate Partner [w poznańskim biurze Rödl & Partner](#)

Zdaniem autorki:

Duża rozpiętość skali i złożoności konsolidacji sprawia, że jest to proces czasochłonny i długotrwały, do którego trzeba się przygotować. Wymaga współdziałania jednostki dominującej i jednostek zależnych. Odpowiednio wcześniej podjęte działania pozwolą na skrócenie końcowego etapu konsolidacji i minimalizowania ryzyka wystąpienia błędów. W chwili obecnej zdecydowana większość polskich przedsiębiorstw wykorzystuje do celu konsolidacji sprawozdań finansowych arkusze kalkulacyjne. Należy jednak pamiętać, że funkcjonują systemy wspomagających ten proces a ich główną zaletą jest skrócenie czasu poświęconego przygotowaniu skonsolidowanego sprawozdania finansowego, warto zatem zastanowić się czy nie skorzystać z takich rozwiązań.