

Jak zmieniły się zasady sporządzania sprawozdań skonsolidowanych

Anna Truszczyńska, kierownik projektu [audyt Wrocław](#), Rödl & Partner

Po nowelizacji przepisów obowiązują nowe definicje kategorii podmiotów powiązanych i zależności między nimi. Inaczej ustala się możliwość zwolnienia z konsolidacji na podstawie sumy aktywów, przychodów ze sprzedaży i zatrudnienia.

Konsolidacja polega na połączeniu jednostkowych sprawozdań finansowych podmiotów wchodzących w skład grupy kapitałowej w taki sposób, aby wyeliminować wpływ transakcji wzajemnych pomiędzy nimi. W rezultacie dane powinny zostać zaprezentowane tak, jakby przedstawiały sytuację finansową jednego podmiotu.

Zasady konsolidacji są uregulowane przede wszystkim przez przepisy ustawy o rachunkowości (dalej: uor) oraz 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 (DzU nr 169, poz. 1327 ze zm.). W przypadkach nieuregulowanych w uor, spółki mogą wykorzystywać Krajowe Standardy Rachunkowości i Międzynarodowe Standardy Sprawozdawczości Finansowej (MSSF). Wyjątek stanowią jednostki dominujące, które są emitentami papierów wartościowych dopuszczonymi do publicznego obrotu lub bankami. Zgodnie z uor podmioty te są zobligowane do przygotowania skonsolidowanych sprawozdań finansowych zgodnie z MSSF oraz interpretacjami udostępnianymi do informacji publicznej w formie rozporządzeń Komisji Europejskiej.

Grupa kapitałowa

Nowelizacja uor, która weszła w życie 23 września 2015 roku, wprowadziła zmiany w definicjach jednostek powiązanych. Mowa tu o określeniach jednostki dominującej, powiązanej i stowarzyszonej. Nowe przepisy, które znajdują swoje zastosowanie w sprawozdaniach skonsolidowanych sporządzonych za rok 2016, są związane z koniecznością dostosowania krajowych przepisów do dyrektywy Parlamentu Europejskiego i Rady 2013/34/UE z 26 czerwca 2013 r. w sprawie rocznych sprawozdań finansowych, skonsolidowanych sprawozdań finansowych i powiązanych sprawozdań niektórych rodzajów jednostek.

Zgodnie z uor, za sporządzenie skonsolidowanego sprawozdania finansowego odpowiedzialna jest jednostka dominująca znajdująca się na najwyższym szczeblu grupy kapitałowej. Definicję jednostki dominującej można znaleźć w art. 3 ust. 2 pkt 37 uor. Nowelizacja nie zmieniła znacząco warunków ani form prawnych pozwalających na uznanie jednostki za podmiot dominujący. Zgodnie z uor jest to spółka handlowa (lub przedsiębiorstwo państwowe), sprawująca kontrolę nad jednostką zależną, w szczególności:

- a) posiadająca bezpośrednio lub pośrednio większość ogólnej liczby głosów w organie stanowiącym jednostki zależnej, także na podstawie porozumień z innymi uprawnionymi do głosu, wykonującymi prawa głosu zgodnie z wolą jednostki dominującej, lub
- b) będąca udziałowcem jednostki zależnej i uprawniona do kierowania polityką finansową i operacyjną tej jednostki zależnej w sposób samodzielny lub przez wyznaczone przez siebie osoby lub jednostki na podstawie umowy zawartej z innymi uprawnionymi do głosu, posiadającymi na podstawie statutu lub umowy spółki, łącznie z jednostką dominującą, większość ogólnej liczby głosów w organie stanowiącym, lub
- c) będąca udziałowcem jednostki zależnej i uprawniona do powoływania i odwoływania większości członków organów zarządzających, nadzorujących lub administrujących tej jednostki zależnej, lub
- d) będąca udziałowcem jednostki zależnej, której więcej niż połowę składu organów zarządzających, nadzorujących lub administrujących w poprzednim roku obrotowym, w ciągu bieżącego roku obrotowego i do czasu sporządzenia sprawozdania finansowego za bieżący rok obrotowy stanowią osoby powołane do pełnienia tych funkcji w rezultacie wykonywania przez jednostkę dominującą prawa głosu w organach tej jednostki zależnej, chyba że inna jednostka lub osoba ma w stosunku do tej jednostki zależnej prawa, o których mowa w lit. a, c lub e, lub

e) będąca udziałowcem jednostki zależnej i uprawniona do kierowania polityką finansową i operacyjną tej jednostki zależnej, na podstawie umowy zawartej z tą jednostką zależną albo statutu lub umowy tej jednostki zależnej.

Poza jednostką dominującą w strukturze grupy mogą znajdować się takie podmioty jak jednostki:

- zależne,
- współzależne i
- stowarzyszone.

Nowela wprowadziła zmiany w definicji jednostki stowarzyszonej i rozszerza ją o nowe pojęcie – zaangażowanie w kapitale, jakie posiada znaczący inwestor wywierający na nią znaczący wpływ. Na pojęcie znaczącego inwestora nie ma już wpływu udział w ogólnej liczbie głosów. Obecnie sprowadza się ono jedynie do spółki handlowej (lub przedsiębiorstwa państwowego), która posiada zaangażowanie w kapitale innej jednostki i wywiera na nią znaczący wpływ. Zmiany wprowadzono także w definicji jednostki powiązanej. Definicja ta jest teraz dostosowana do dyrektywy unijnej, określającej ją jako dwa lub więcej podmiotów wchodzących w skład danej grupy kapitałowej.

Znaczący wpływ oraz zaangażowanie w kapitale

Zarówno w zmienionej zgodnie z dyrektywą 2013/34 definicji znaczącego inwestora, jak i jednostki stowarzyszonej, posłużono się terminem „zaangażowanie w kapitale”. Pojęcie to zostało wprowadzone nowym art. 3 ust. 1 pkt 37d uor i oznacza jakiegokolwiek udział w kapitale innej jednostki, mający charakter trwałego powiązania, czyli występuje w przypadku nabycia, zakupu lub pozyskania w innej formie udziału w kapitale jednostki stowarzyszonej, chyba że zbycie udziału w krótkim okresie od dnia jego nabycia, zakupu lub pozyskania w innej formie jest wysoce prawdopodobne – poprzez zawarcie umowy lub podjęcie innych aktywnych działań dotyczących zbycia.

Znowelizowana uor precyzuje pojęcie znaczącego wpływu na inną jednostkę. Zgodnie z art. 3 ust. 1 pkt 36 uor jest to prawo udziału w podejmowaniu decyzji związanych z polityką operacyjną i finansową innego podmiotu, które nie ma na celu sprawowania kontroli lub współkontroli nad jego polityką. Znaczący wpływ na inną jednostkę wyraża się w szczególności przez:

- a) udział w podejmowaniu decyzji w sprawie podziału zysku lub pokrycia straty lub
- b) zasiadanie w organie zarządzającym, nadzorującym lub administrującym, lub
- c) przeprowadzanie istotnych transakcji z tą jednostką, lub
- d) udostępnianie tej jednostce informacji technicznych o zasadniczym znaczeniu dla jej działalności, lub
- e) możliwość powoływania lub odwoływania członków organów zarządzających, nadzorujących lub administrujących, lub
- f) posiadanie nie mniej niż 20 proc. głosów w organie stanowiącym tej jednostki.

Liczenie praw głosu

Kolejne zmiany, mające za zadanie dostosowanie polskich przepisów do regulacji unijnych, dotyczą sposobu liczenia praw głosu. Udział w ich liczbie jest podstawą do ustalenia czy dana jednostka jest jednostką zależną, czy stowarzyszoną. Zarówno prawa głosu, jak i prawa powoływania i odwoływania członków organów zarządzających, nadzorujących lub administrujących, które należą do dowolnej innej jednostki zależnej, a także prawa należące do osób działających w imieniu własnym, ale na rzecz jednostki dominującej lub innej jednostki zależnej, są sumowane z odpowiednimi prawami jednostki dominującej. Prawa te są pomniejszane o prawa związane z udziałami posiadanymi:

- 1) w imieniu osoby, która nie jest jednostką dominującą ani jej jednostką zależną, lub
- 2) tytułem zabezpieczenia, jeżeli przedmiotowe prawa są wykonywane zgodnie z otrzymanymi instrukcjami, lub
- 3) w związku z udzielaniem pożyczek w ramach zwykłej działalności, jeżeli prawa głosu są wykonywane w interesie osoby dostarczającej zabezpieczenia.

Łączne prawa głosu udziałowców w jednostce zależnej są pomniejszane o prawa głosu związane z udziałami posiadanymi przez tę jednostkę (zależną), jej jednostkę zależną lub osobę działającą w imieniu własnym, ale na rzecz tych jednostek.

Na ogólną liczbę głosów w organie stanowiącym podmiotu zależnego składają się zarówno głosy bezpośrednio posiadane przez jednostkę dominującą, jak i pośrednio należące do jednostek zależnych, które zostały objęte skonsolidowanym sprawozdaniem finansowym.

Zwolnienia

Zwolnienia z obowiązku sporządzania sprawozdania skonsolidowanego, jakie przewiduje ustawa o rachunkowości, dotyczą trzech przypadków

Nowe zasady mają zastosowanie do raportów za 2016 r.

Dyrektywa 2013/34/UE z 26 czerwca 2013 r. w sprawie rocznych sprawozdań finansowych, skonsolidowanych sprawozdań finansowych i powiązanych sprawozdań niektórych rodzajów jednostek, zmieniająca dyrektywę Parlamentu Europejskiego i Rady 2006/43/WE oraz uchylająca dyrektywy Rady 78/660/EWG i 83/349/EWG zobligowała kraje członkowskie do ujednoczenia wewnętrznych standardów, dlatego nowelizacja krajowych regulacji związana jest przede wszystkim z dostosowaniem polskiego prawa bilansowego do wymogów unijnych. Zmiany mają w większości charakter kosmetyczny, mimo to wpłyną na zawartość sprawozdań skonsolidowanych poprzez nieznaczne zwiększenie zakresu informacji, jakie powinny zostać ujawnione w dodatkowych informacjach i objaśnieniach.

Wpływ zmian najbardziej odczują małe grupy kapitałowe, których obowiązki sprawozdawcze znacznie się zmniejszą, jeśli tylko każda jednostka wchodząca w skład tej grupy nie będzie objęta nowym art. 3 ust. 1e pkt 1–6 uor. Unijne przepisy kładą szczególny nacisk na bezpieczeństwo oraz jakość i przejrzystość informacji prezentowanych przez takie podmioty jak instytucje finansowe czy spółki giełdowe. To spowodowało, że zwiększyły się obowiązki sprawozdawcze podmiotów, które dotychczas były z tych obowiązków zwolnione. Nowe przepisy znajdą swoje zastosowanie w przypadku sporządzania skonsolidowanych sprawozdań finansowych za rok obrotowy rozpoczynający się 1 stycznia 2016 r. lub później.

Źródło: <http://www.rp.pl/Rachunkowosc/311239984-Jak-zmienily-sie-zasady-sporzadzania-sprawozdan-skonsolidowanych.html?#ap-6>