

# **Konsolidacja sprawozdań finansowych**

Wydanie 2.

Przejdź do produktu na [ksiegarnia.beck.pl](https://ksiegarnia.beck.pl)

# Rozdział 1. Zasady sporządzania skonsolidowanego sprawozdania finansowego

## 1.1. Wprowadzenie

Zasady sporządzania skonsolidowanego sprawozdania finansowego zostały uregulowane w ustawie z dnia 29 września 1994 r. o rachunkowości, zwanej w dalszej części RachU, oraz w rozporządzeniu Ministra Finansów 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, zwanym w dalszej części Rozporządzeniem o konsolidacji.

Podstawowy zakres ujawnień, który powinien zostać zaprezentowany w skonsolidowanym sprawozdaniu finansowym, przedstawiony został w Rozporządzeniu o konsolidacji.

Zgodnie z art. 10 ust. 3 RachU w sprawach nieuregulowanych przepisami ustawy jednostka może stosować Krajowe Standardy Rachunkowości (KSR) wydane przez Komitet Standardów Rachunkowości. Przygotowując skonsolidowane sprawozdanie finansowe, należy więc uwzględnić postanowienia m.in.:

- KSR 1 „Rachunek przepływów pieniężnych” (standard określa m.in. zasady sporządzenia skonsolidowanego rachunku przepływów pieniężnych),
- KSR 2 „Podatek odroczone” (w standardzie przedstawiono m.in. zasady ustalania odroczonego podatku dochodowego w skonsolidowanym sprawozdaniu finansowym od inwestycji w jednostkach zależnych i stowarzyszonych, a także od niektórych korekt konsolidacyjnych),
- KSR 4 „Utrata wartości aktywów” (standard zawiera m.in. wytyczne w zakresie przeprowadzenia testów na utratę wartości firmy ujętej w skonsolidowanym sprawozdaniu finansowym).

W przypadku braku odpowiedniego standardu krajowego jednostka może stosować Międzynarodowe Standardy Sprawozdawczości Finansowej (MSSF), zwłaszcza te, które dotyczą sprawozdań skonsolidowanych i wyceny udziałów metodą praw własności:

- MSSF 3 „Połączenia jednostek gospodarczych”,
- MSSF 10 „Skonsolidowane sprawozdania finansowe”,
- MSSF 11 „Wspólne ustalenia umowne”,
- MSSF 12 „Ujawnienia na temat zaangażowania w inne jednostki”,
- MSSF 13 „Wartość godziwa”,
- MSR 27 „Jednostkowe sprawozdania finansowe”,
- MSR 28 „Inwestycje w jednostkach stowarzyszonych oraz wspólne przedsięwzięcia”.

Standardy międzynarodowe mogą być zastosowane, pod warunkiem że zasady w nich zawarte nie są sprzeczne z postanowieniami RachU, a przepisy krajowe nie regulują określonego zagadnienia.

W przypadku jednostek dominujących, będących emitentami papierów wartościowych dopuszczonymi do publicznego obrotu lub bankami, muszą one przygotować skonsolidowane sprawozdania finansowe zgodnie z MSSF oraz związanymi z nimi interpretacjami ogłoszonymi

w formie rozporządzeń Komisji Europejskiej. W sprawach nieuregulowanych mogą one także korzystać z przepisów RachU, Rozporządzenia o konsolidacji oraz KSR (pod warunkiem że przepisy polskie nie są sprzeczne z postanowieniami standardów międzynarodowych).

Ze względu na specyfikę działalności i odmienne zasady sprawozdawczości finansowej w dalszej części pominięto zasady sporządzania skonsolidowanego sprawozdania finansowego przez jednostki będące bankami i ubezpieczycielami.

W rozdziałach 2–4 zostaną przedstawione zasady przygotowania skonsolidowanego sprawozdania finansowego oraz korekty i wyłączenia konsolidacyjne zgodnie z RachU oraz Rozporządzeniem o konsolidacji, w rozdziale 5 zostaną opisane różnice pomiędzy standardami międzynarodowymi a RachU.

## 1.2. Charakterystyka jednostek objętych skonsolidowanym sprawozdaniem finansowym

Skonsolidowane sprawozdanie finansowe sporządza jednostka dominująca, która ma siedzibę lub miejsce sprawowania zarządu na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej. Sprawozdanie to obejmuje dane jednostki dominującej oraz dane jednostek od niej zależnych wszystkich szczebli bez względu na ich siedzibę, zestawione w taki sposób jakby grupa kapitałowa stanowiła jedną jednostkę (czyli zgodnie z zasadami konsolidacji metodą pełną). W skonsolidowanym sprawozdaniu finansowym ujęte są również dane pozostałych jednostek podporządkowanych (jednostek współzależnych i jednostek stowarzyszonych) zgodnie z zasadami opisanymi w RachU, czyli z zastosowaniem konsolidacji metodą proporcjonalną lub metodą praw własności. Zastosowanie odpowiedniej metody konsolidacji lub wyceny udziałów uzależnione jest więc od statusu jednostki podporządkowanej (jednostka zależna, współzależna, stowarzyszona).

**Jednostka dominująca** jest jednostką będącą spółką handlową lub przedsiębiorstwem państwowym, sprawującą **kontrolę** nad jednostką zależną, czyli mającą zdolność do kierowania polityką finansową i operacyjną innej jednostki w celu osiągnięcia korzyści ekonomicznych z jej działalności.

**Jednostka dominująca niższego szczebla** jest jednostką będącą spółką handlową lub przedsiębiorstwem państwowym, która jest jednocześnie jednostką zależną od innej spółki handlowej lub przedsiębiorstwa państwowego i jednostką dominującą w stosunku do co najmniej jednej spółki handlowej. **Jednostka dominująca wyższego szczebla** jest jednostką będącą spółką handlową lub przedsiębiorstwem państwowym, która jest jednostką dominującą w stosunku do jednostki dominującej niższego szczebla.

**Jednostka zależna** jest jednostką będącą spółką prawa handlowego lub podmiotem utworzonym i działającym zgodnie z przepisami obcego prawa handlowego, kontrolowaną przez jednostkę dominującą.

**Sprawowanie kontroli** występuje przede wszystkim wtedy, gdy:

- a) jednostka dominująca posiada 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) jednostka dominująca (jako udziałowiec jednostki zależnej) ma uprawnienie 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) jednostka dominująca jako udziałowiec jednostki zależnej ma prawo do powoływania i odwoływania większości członków organów zarządzających, nadzorujących lub administrujących tej jednostki zależnej, lub

- d) więcej niż połowę składu organów zarządzających, nadzorujących lub administrujących jednostki zależnej (której udziałowcem jest jednostka dominująca) 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 pkt a), c) lub e), lub
- e) jednostka dominująca, będąca udziałowcem jednostki zależnej, ma uprawnienie do kierowania polityką finansową i operacyjną tej jednostki zależnej, na podstawie umowy zawartej z tą jednostką zależną albo statutu lub umowy tej jednostki zależnej.

Prawa głosu oraz prawa powoływania i odwoływania członków organów zarządzających, nadzorujących lub administrujących należące 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 w imieniu osoby, która nie jest jednostką dominującą ani jej jednostką zależną, lub
- związane z udziałami posiadanymi tytułem zabezpieczenia, jeżeli przedmiotowe prawa są wykonywane zgodnie z otrzymanymi instrukcjami, lub związane z udziałami posiadanymi 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.

Przy ustalaniu ogólnej liczby głosów w organie stanowiącym jednostki zależnej uwzględnia się głosy posiadane bezpośrednio przez jednostkę dominującą, a także głosy posiadane pośrednio przez jednostki zależne od jednostki dominującej, objęte skonsolidowanym sprawozdaniem finansowym. Udział w liczbie głosów jest niezbędny do ustalenia statusu jednostki (jednostka zależna/jednostka stowarzyszona), natomiast wszystkie korekty konsolidacyjne powinny być ustalane z uwzględnieniem bieżącego udziału w kapitale podstawowym jednostki (po uwzględnieniu również udziałów posiadanych przez jednostki zależne w ramach grupy kapitałowej).

**Grupę kapitałową** tworzą jednostka dominująca wraz z jednostkami zależnymi (jednostki wchodzące w skład grupy kapitałowej, czyli jednostka dominująca i jednostki zależne określane są jako **jednostki powiązane**).

**Znaczący inwestor** jest jednostką będącą spółką prawa handlowego lub przedsiębiorstwem państwowym, która posiada zaangażowanie w kapitale innej jednostki i wywiera znaczący wpływ na tę jednostkę.

**Jednostką stowarzyszoną** jest jednostka będąca spółką prawa handlowego lub podmiotem utworzonym i działającym zgodnie z przepisami obcego prawa handlowego, w której znaczący inwestor posiada zaangażowanie w kapitale i na którą wywiera znaczący wpływ.

**Zaangażowanie w kapitale** jest to jakikolwiek udział w kapitale innej jednostki, mający charakter trwałego powiązania; trwałe powiązanie występuje zawsze 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.

**Znaczący wpływ** na inną jednostkę jest definiowany jako niemająca znamion sprawowania kontroli lub współkontroli zdolność jednostki do wpływania na politykę finansową i operacyjną innej jednostki, zwłaszcza 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 i odwoływania członków organów zarządzających, nadzorujących lub administrujących, lub
- f) posiadanie nie mniej niż 20% ogólnej liczby głosów w organie stanowiącym tej jednostki.

**Wspólnikiem jednostki współzależnej** jest jednostka będąca spółką handlową lub przedsiębiorstwem państwowym, sprawująca wraz z innymi udziałowcami współkontrolę nad jednostką współzależną.

**Jednostka współzależna** jest jednostką, która jest współkontrolowana przez wspólników na podstawie zawartej pomiędzy nimi umowy, umowy spółki lub statutu.

Sprawowanie **współkontroli nad inną jednostką** to zdolność wspólnika jednostki współzależnej na równi z innymi wspólnikami, na zasadach określonych w zawartej pomiędzy nimi umowie, umowie spółki lub statucie, do kierowania polityką finansową i operacyjną tej jednostki w celu osiągnięcia wspólnie korzyści ekonomicznych z jej działalności.

Przy ustalaniu statusu jednostki współzależnej nie bierzemy pod uwagę udziału w liczbie głosów lub kapitale podstawowym jednostki. Podstawowym czynnikiem jest współkontrola, czyli takie same zdolności wszystkich wspólników jednostki do kierowania jej polityką finansową i operacyjną, które muszą być określone w umowie lub statucie jednostki, lub umowie zawartej pomiędzy wspólnikami.

Korekty związane z konsolidacją metodą proporcjonalną lub wyceną udziałów metodą praw własności w jednostkach współzależnych ustalane są na podstawie bieżącego udziału w kapitale podstawowym tych jednostek.

Jednostki zależne, współzależne i stowarzyszone są określane jako **jednostki podporządkowane**.

### **Metody konsolidacji**

Podział jednostek na trzy podstawowe grupy jest bardzo ważny z uwagi na metodę, którą należy zastosować do prezentacji danych poszczególnych jednostek w skonsolidowanym sprawozdaniu finansowym:

- 1) jednostki zależne – konsolidacja metodą pełną,
- 2) jednostki współzależne – konsolidacja metodą proporcjonalną lub wycena udziałów metodą praw własności,
- 3) jednostki stowarzyszone – wycena udziałów metodą praw własności.

**Konsolidacja metodą pełną** polega na sumowaniu poszczególnych pozycji odpowiednich sprawozdań finansowych jednostki dominującej i jednostek zależnych w pełnej wartości, bez względu na udział jednostki dominującej w własności jednostek zależnych, oraz dokonaniu wyłączeń i korekt.

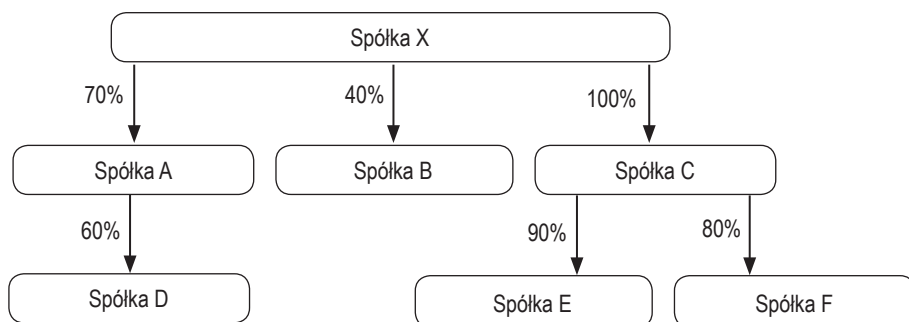
**Metoda konsolidacji proporcjonalnej** polega na sumowaniu poszczególnych pozycji sprawozdań finansowych wspólnika jednostki współzależnej w pełnej wartości z częścią wartości poszczególnych pozycji sprawozdań finansowych jednostek współzależnych, proporcjonalną do udziałów posiadanych przez jednostki grupy kapitałowej objętej konsolidacją, oraz dokonaniu wyłączeń i innych korekt.

**Metoda praw własności** polega na wykazywaniu udziałów w jednostkach stowarzyszonych (współzależnych) w cenie ich nabycia powiększonej lub pomniejszonej o przypadające na rzecz znaczącego inwestora (wspólnika jednostki współzależnej) zwiększenia lub zmniejszenia kapitału własnego, jakie nastąpiły od dnia uzyskania współkontroli lub znaczącego wpływu do dnia bilansowego.

### Przykład

#### 1.2.A. Ustalenie statusu spółek oraz metod konsolidacji i wyceny udziałów

Schemat Grupy Kapitałowej spółki X przedstawia się następująco (udział w kapitale podstawowym odpowiada udziałowi w liczbie głosów):



Spółka X posiada bezpośrednio większość ogólnej liczby głosów w spółce A i C – jest dla tych spółek jednostką bezpośrednio dominującą (spółki A i C są jednostkami zależnymi od spółki X). Spółka A ma 60% udziałów w spółce D, jest dla tej spółki jednostką bezpośrednio dominującą (spółka D jest jednostką zależną od spółki A i pośrednio zależną od spółki X – spółka X kontroluje każdy składnik aktywów, który posiada spółka A, czyli także udziały w spółce D).

Spółka C ma większość udziałów w spółkach E i F – spółki te są bezpośrednio zależne od spółki C i pośrednio zależne od spółki X.

Ponadto spółka X ma 40% udziałów w spółce B i jest dla tej jednostki znaczącym inwestorem (spółka B jest jednostką stowarzyszoną dla spółki X).

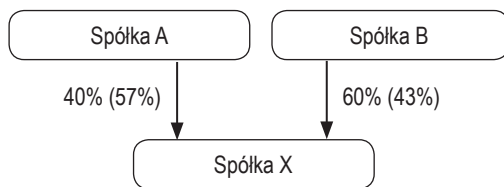
Spółka X jako jednostka dominująca powinna sporządzić skonsolidowane sprawozdanie, w którym dane jednostek bezpośrednio i pośrednio zależnych (spółek A, D, C, E i F) należy objąć konsolidacją metodą pełną, udziały w spółce B wycenić metodą praw własności. Spółka X (jako jednostka dominująca wyższego szczebla) może przygotować skonsolidowane sprawozdanie finansowe, opierając się na skonsolidowanych sprawozdaniach finansowych jednostek dominujących niższego szczebla – spółek A i C (w sprawozdaniach skonsolidowanych tych spółek spółki D, E i F powinny być objęte konsolidacją metodą pełną) lub poprzez sumowanie danych spółek zależnych bezpośrednio i pośrednio. Bez względu na zastosowany sposób przygotowania skonsolidowane sprawozdanie finansowe spółki X będzie takie samo.

Spółki X, A, C, D, E i F są jednostkami powiązаныmi (wchodzą w skład grupy kapitałowej spółki X), natomiast spółki A, B, C, D, E i F są jednostkami podporządkowanymi dla spółki X.

### Przykład

#### 1.2.B. Ustalenie statusu jednostek – kontrola / znaczący wpływ

Spółka A ma 40% udziałów w kapitale podstawowym spółki X (na każdy udział posiadany przez spółkę A przypadają dwa głosy na Zgromadzeniu Wspólników – udział w liczbie głosów wynosi 57%), spółka B ma 60% udziałów w kapitale podstawowym spółki X (na każdy udział posiadany przez spółkę B przypada jeden głos na Zgromadzeniu Wspólników – udział w liczbie głosów wynosi 43%).

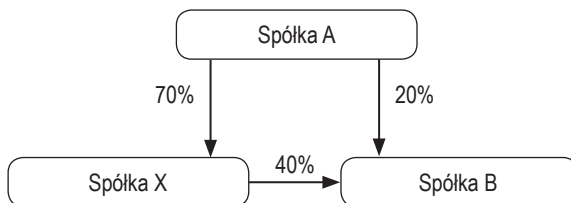


Spółka A ma większość głosów w organie stanowiącym (Zgromadzeniu Wspólników) spółki X i jest dla tej spółki jednostką dominującą (spółka X jest jednostką zależną od spółki A). Spółka B jest znaczącym inwestorem dla spółki X – udział w liczbie głosów jest poniżej 50% (spółka X jest spółką stowarzyszoną dla spółki B). Spółka A powinna sporządzić skonsolidowane sprawozdanie finansowe, w którym spółka X będzie objęta konsolidacją metodą pełną (korekty konsolidacyjne – kapitałowe powinny być ustalone stosownie do udziału spółki A w kapitale podstawowym spółki X – 40%).

### Przykład

#### 1.2.C. Ustalenie statusu jednostek – kontrola / znaczący wpływ

Spółka A ma 70% udziałów w spółce X oraz 20% udziałów w spółce B, spółka X ma 40% udziałów w spółce B (udział w kapitale podstawowym odpowiada udziałowi w liczbie głosów).

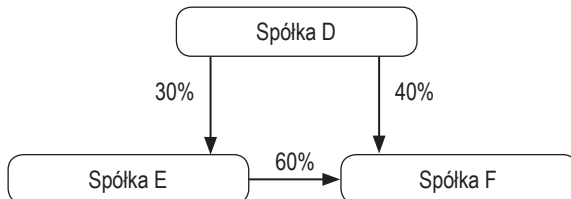


Spółka A ma większość udziałów w spółce X (70%), jest więc jednostką dominującą dla tej spółki (spółka X jest spółką zależną od spółki A). Spółka A i spółka X mają odpowiednio 20% i 40% udziałów w spółce B. Ponieważ spółka A kontroluje spółkę X (czyli kontroluje także udziały posiadane przez spółkę X), do 20% udziałów posiadanych przez spółkę A w spółce B dodawane są udziały posiadane przez spółkę X w spółce B – posiadany udział w spółce B wyniesie więc 60%. Spółki X i B będą jednostkami zależnymi od spółki A. Należy też zwrócić uwagę, że udział efektywny (łączny) posiadany przez spółkę A w spółce B będzie inny – do 20% udziałów posiadanych przez spółkę A dodanych zostanie  $70\% \times 40\%$  (udziały pośrednie posiadane przez spółkę X) i wyniesie 48%. Kontrola nad spółką B nie wynika z udziału efektywnego, ale z większości posiadanych udziałów przez spółki A i X w spółce B.

### Przykład

#### 1.2.D. Ustalenie statusu jednostek – kontrola / znaczący wpływ

Spółka D ma 30% udziałów w spółce E oraz 40% udziałów w spółce F, spółka E ma 60% udziałów w spółce F (udział w kapitale podstawowym odpowiada udziałowi w liczbie głosów).

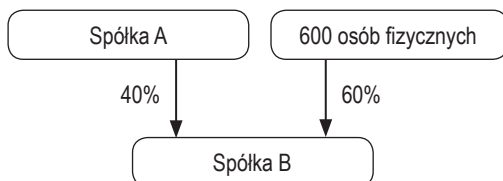


Spółka D ma odpowiednio 30% i 40% udziałów w spółkach E i F – dla obu jednostek jest znaczącym inwestorem (spółki E i F są spółkami stowarzyszonymi dla spółki D). Spółka E ma 60% udziałów w spółce F i jest dla tej spółki jednostką dominującą (spółka F jest jednostką zależną od spółki E). Ze względu na to, że spółka D nie kontroluje spółki E, nie kontroluje też udziałów, które ta spółka posiada w spółce F.

### Przykład

#### 1.2.E. Ustalenie statusu jednostek – kontrola / znaczący wpływ

Spółka A ma 40% udziałów w spółce B – 400 udziałów, pozostałe 600 udziałów mają osoby fizyczne (600 osób po 1 udziale), na każdy udział przypada 1 głos na Zgromadzeniu Wspólników spółki B. Na Zgromadzeniu Wspólników uchwały podejmowane są większością głosów, największy udziałowiec ma prawo powoływania 2 z 3 członków Zarządu (spółka A powołała 2 członków Zarządu, w walnych zgromadzeniach uczestniczy średnio 50% osób fizycznych).

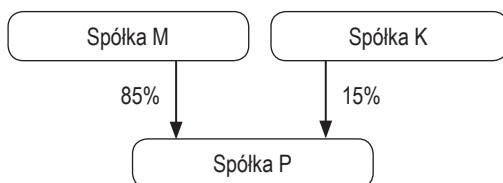


Spółka A pomimo że ma w spółce B poniżej 50% udziałów, jest największym udziałowcem tej spółki i jako jedyna ma prawo powołania większości członków Zarządu spółki B (powołała 2 z 3 członków Zarządu spółki B). Ponadto ze względu na rozproszenie pozostałych udziałowców może podejmować kluczowe decyzje na Walnym Zgromadzeniu – jest więc jednostką, która kontroluje spółkę B, czyli jednostką dominującą, a spółka B jednostką zależną od spółki A. Korekty konsolidacyjne – kapitałowe powinny być ustalone stosownie do udziału spółki A w kapitale podstawowym spółki B – 40%.

### Przykład

#### 1.2.F. Ustalenie statusu jednostek – kontrola / znaczący wpływ

Spółka M ma 85% udziałów w spółce P, 15% udziałów w spółce P ma spółka K (na każdy udział przypada 1 głos na Zgromadzeniu Wspólników spółki P). Spółka K ma prawo powołania 1 z 3 członków Zarządu spółki P (1 członek Zarządu powołany jest przez jednostkę K), a także udzieliła spółce P pożyczki długoterminowej o nieokreślonym terminie spłaty.

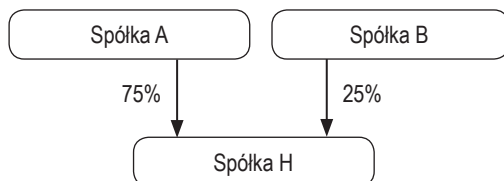


Spółka M sprawuje kontrolę nad spółką P, jest dla tej spółki jednostką dominującą (spółka P jest spółką zależną od spółki M). Spółka K pomimo że ma w spółce P 15% udziałów, ma możliwość powołania członka Zarządu spółki P, udzieliła tej spółce pożyczki długoterminowej o nieokreślonym terminie spłaty (pożyczka jest źródłem finansowania działalności spółki P i jednocześnie stanowi część inwestycji spółki K w spółce P). Spółka K wywiera zatem znaczący wpływ na politykę finansową i operacyjną spółki P, jest dla tej spółki znaczącym inwestorem (spółka P jest jednostką stowarzyszoną dla spółki K).



**Przykład****1.2.G. Ustalenie statusu jednostek – kontrola / znaczący wpływ**

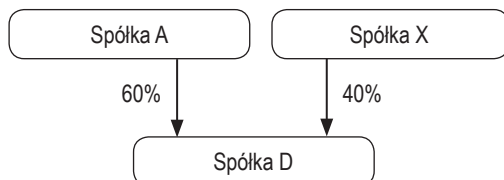
Spółka A ma 75% udziałów w spółce H, pozostałe udziały w spółce H – 25% ma spółka B. Na każdy udział przypada 1 głos na Zgromadzeniu Wspólników spółki H, na Zgromadzeniu Wspólników uchwały podejmowane są większością głosów. Zarząd spółki H składa się 3 członków powołanych przez największego udziałowca, czyli spółkę A. Spółka H nie wypłaca dywidend, transakcje handlowe występują tylko pomiędzy spółkami A i H.



Spółka A sprawuje kontrolę nad spółką H (jest dla tej spółki jednostką dominującą). Spółka B pomimo że ma 25% udziałów w spółce H, nie ma wpływu na politykę finansową i operacyjną spółki H (spółka B nie ma wpływu na organy zarządzające i nadzorujące spółki H, nie występują żadne transakcje pomiędzy tymi spółkami, spółka H nie wypłaca dywidend), nie jest więc znaczącym inwestorem dla spółki H (spółka H nie jest jednostką stowarzyszoną dla spółki B).

**Przykład****1.2.H. Ustalenie statusu jednostek – kontrola / współkontrola**

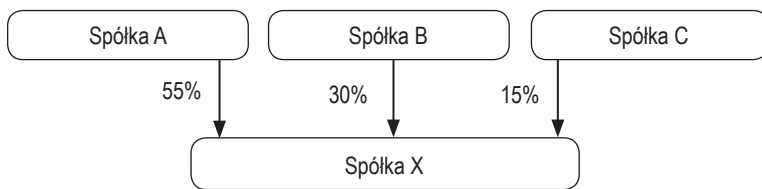
Spółka A ma 60% udziałów w spółce D, pozostałe 40% udziałów ma spółka X. Zgodnie ze statutem spółki D decyzje w sprawie polityki finansowej i operacyjnej mogą być podejmowane za zgodą czterech piątych ogólnej liczby głosów na Walnym Zgromadzeniu, każdy z udziałowców ma prawo powoływania po 1 z 2 członków Zarządu i skorzystał z tego prawa.



Spółka A pomimo że ma większość udziałów w spółce D (60%), nie może samodzielnie sprawować kontroli nad spółką D. Decyzje w sprawie polityki finansowej i ekonomicznej spółki D muszą być podejmowane większością czterech piątych głosów (80% głosów), czyli wspólnie przez udziałowców – spółkę A i spółkę X, każdy z udziałowców powołał także po jednym członku Zarządu spółki D. Spółki A i X są współnikami jednostki współzależnej – spółki D (jest ona jednostką współzależną od spółek A i X).

**Przykład****1.2.I. Ustalenie statusu jednostek – kontrola / współkontrola**

Udziały w spółce X mają spółki A, B i C. Na każdy udział przypada 1 głos na Zgromadzeniu Wspólników spółki X. Zgodnie ze statutem spółki X decyzje w sprawie polityki finansowej i operacyjnej mogą być podejmowane za zgodą co najmniej 75% ogólnej liczby głosów na Walnym Zgromadzeniu.



Zgodnie ze statutem spółki X decyzje w sprawie polityki finansowej i operacyjnej mogą być podejmowane za zgodą co najmniej 75% liczby głosów. Tylko dwie spółki – spółka A i spółka B mogą wspólnie podejmować decyzje dotyczące spółki X (bez ich wspólnej zgody żadna decyzja dotycząca tej spółki nie może być podjęta) i są one współnikami jednostki współzależnej – spółki X (spółka X jest jednostką współzależną dla spółek A i B).

### 1.3. Podstawowe zasady sporządzania skonsolidowanego sprawozdania finansowego

Skonsolidowane sprawozdanie finansowe powstaje poprzez sumowanie danych jednostki dominującej oraz jednostek zależnych, a następnie wprowadzenie korekt i wyłączeń konsolidacyjnych, począwszy od roku obrotowego, w którym objęto kontrolą jednostkę zależną. Jeżeli jednostki grupy kapitałowej:

- są również znaczącymi inwestorami – mają udziały w jednostkach stowarzyszonych – to w skonsolidowanym sprawozdaniu finansowym udziały te wycenia się metodą praw własności,
- mają udziały w jednostkach współzależnych – to dane tych jednostek obejmuje się skonsolidowanym sprawozdaniem finansowym z zastosowaniem metody proporcjonalnej lub udziały w tych jednostkach wycenia się metodą praw własności.

W skład **skonsolidowanego sprawozdania finansowego** wchodzi:

- **wprowadzenie** do skonsolidowanego sprawozdania finansowego – obejmujące co najmniej informacje określone w załączniku nr 1 do Rozporządzenia o konsolidacji,
- **skonsolidowany bilans** – zawierający składniki wykazane w kolejności i w sposób określony w załączniku nr 2 do Rozporządzenia o konsolidacji,
- **skonsolidowany rachunek zysków i strat** – zawierający przychody i koszty w kolejności i w sposób określony w załączniku nr 3 do Rozporządzenia o konsolidacji,
- **skonsolidowany rachunek przepływów pieniężnych** – obejmujący informacje w zakresie określonym w załączniku nr 4 do Rozporządzenia o konsolidacji,
- **zestawienie zmian w skonsolidowanym kapitale własnym** – obejmujące informacje o zmianach poszczególnych składników skonsolidowanego kapitału w zakresie określonym w załączniku nr 5 do Rozporządzenia o konsolidacji,
- **dotatkowe informacje i objaśnienia** – wchodzące w skład informacji dodatkowej, określone w załączniku nr 6 do Rozporządzenia o konsolidacji.

Do rocznego skonsolidowanego sprawozdania finansowego dołącza się sprawozdanie z działalności grupy kapitałowej (sprawozdanie z działalności grupy kapitałowej można sporządzić łącznie ze sprawozdaniem z działalności jednostki dominującej jako jedno sprawozdanie). Ponadto jednostka dominująca określona w art. 55 ust. 2b RachU zawiera w sprawozdaniu z działalności grupy kapitałowej – jako wyodrębnioną część – oświadczenie grupy kapitałowej na temat informacji niefinansowych (zgodnie z wymogami określonymi w art. 49b ust. 2–8 RachU).

W skonsolidowanym sprawozdaniu finansowym wykazuje się dane za rok obrotowy oraz za rok poprzedzający, jeżeli jednostka dominująca była obowiązana, stosownie do przepisów RachU, do sporządzenia skonsolidowanego sprawozdania finansowego za rok poprzedzający. W przypadku powstania grupy kapitałowej w ciągu roku danymi porównawczymi za poprzedzający rok obrotowy są dane jednostki dominującej. W sytuacji gdy jednostka dominująca przed dniem powstania grupy kapitałowej lub powstania obowiązku sporządzenia skonsolidowanego sprawozdania finansowego posiadała udziały w jednostkach zależnych, współzależnych lub stowarzyszonych, danymi porównawczymi powinny być dane jednostki dominującej wraz z danymi tych jednostek. Należy je wykazać w taki sposób, jakby jednostka dominująca sporządzała skonsolidowane sprawozdanie finansowe za poprzedni rok obrotowy.

Jednostka dominująca może sporządzać skonsolidowane sprawozdanie finansowe na inny dzień bilansowy niż dzień kończący rok obrotowy, jeżeli obowiązek taki wynika z odrębnych przepisów.

Skonsolidowane sprawozdanie obejmuje sprawozdania finansowe jednostek podporządkowanych sporządzone na ten sam dzień bilansowy i za ten sam okres. Dzień bilansowy, na który sporządzane jest sprawozdanie finansowe jednostki podporządkowanej objętej sprawozdaniem skonsolidowanym, może wyprzedzać dzień bilansowy, na który sporządza się skonsolidowane sprawozdanie finansowe, jednak nie więcej niż o trzy miesiące. Sprawozdanie to powinno obejmować taką samą liczbę kolejnych miesięcy jak skonsolidowane sprawozdanie finansowe i jest sporządzane za taki sam okres i na taki sam dzień bilansowy w kolejnych latach. Zgodnie z Rozporządzeniem o konsolidacji w przypadku wystąpienia istotnych transakcji pomiędzy dniem bilansowym jednostki zależnej a dniem bilansowym przyjętym dla grupy kapitałowej wykazanie transakcji tylko w informacji dodatkowej może na przykład spowodować, że istotne transakcje w ramach grupy nie zostaną wyeliminowane. Jeżeli w tym okresie wystąpiły istotne transakcje (nie tylko w ramach grupy, ale też z jednostkami spoza grupy), powinny być one wykazane w sprawozdaniu finansowym jednostki zależnej. Należy więc przekształcić sprawozdanie finansowe jednostki zależnej i ująć w nim skutki wszystkich istotnych transakcji, które wystąpiły pomiędzy dniem bilansowym jednostki zależnej a dniem bilansowym przyjętym dla grupy kapitałowej. W pozostałych przypadkach, jeżeli dzień bilansowy jednostki podporządkowanej wyprzedza dzień bilansowy jednostki dominującej o więcej niż trzy miesiące, jednostki podporządkowane sporządzają oprócz tego oddzielne sprawozdania finansowe za okres objęty skonsolidowanym sprawozdaniem finansowym.

Najczęściej stosowanym rozwiązaniem jest jednak przygotowanie przez jednostki sporządzające sprawozdania finansowe na inny dzień bilansowy niż przyjęty dla skonsolidowanego sprawozdania finansowego dodatkowego sprawozdania finansowego na ten sam dzień bilansowy i za okres objęty skonsolidowanym sprawozdaniem finansowym.

Jednostka dominująca sporządza skonsolidowane sprawozdanie finansowe nie później niż w ciągu trzech miesięcy **od dnia bilansowego**, na który przygotowuje roczne sprawozdanie finansowe w postaci elektronicznej oraz opatruje kwalifikowanym podpisem elektronicznym, podpisem zaufanym albo podpisem osobistym.

Skonsolidowane sprawozdanie finansowe jednostek wpisanych do rejestru przedsiębiorców Krajowego Rejestru Sądowego sporządza się w strukturze logicznej oraz formacie udostępnianych w Biuletynie Informacji Publicznej na stronie podmiotowej urzędu obsługującego ministra właściwego do spraw finansów publicznych. Nie dotyczy to sprawozdań finansowych sporządzanych zgodnie z MSR.

Skonsolidowane sprawozdanie finansowe podpisuje kierownik jednostki dominującej oraz inne osoby odpowiedzialne za jego przygotowanie.

Roczne skonsolidowane sprawozdanie finansowe podlega zatwierdzeniu przez organ zatwierdzający jednostki dominującej, nie później niż w ciągu **sześciu miesięcy** od dnia bilansowego.

Skonsolidowane sprawozdanie finansowe podlega badaniu przez biegłych rewidentów.

[Przejdź do księgarni →](#)