

Quelle: *Biuletyn Rachunkowości*

## **Konsolidacja sprawozdań finansowych w świetle MSR/MSSF**

Połączenie jednostek gospodarczych oraz sporządzenie skonsolidowanego sprawozdania finansowego stanowi obszerny zakres regulacji Międzynarodowych Standardów Rachunkowości. O istotności znaczenia tego tematu świadczy fakt, że regulacje te są zawarte aż w czterech standardach: MSSF nr 3 „Połączenia jednostek gospodarczych”, MSR nr 27 „Skonsolidowane i jednostkowe sprawozdania finansowe”, MSR nr 28 „Inwestycje w jednostkach stowarzyszonych” oraz MSR nr 31 „Udziały we wspólnych przedsięwzięciach”.

We współczesnej gospodarce coraz częściej dochodzi do połączenia spółek. Daje to większe możliwości na rynku, silniejszą pozycję wobec konkurentów, stabilność w okresie wahań koniunktury. Większe spółki lepiej radzą sobie z efektywnością wykorzystania zasobów oraz z minimalizacją kosztów. Jednak połączenie spółek sprawia dużo problemów w obszarze sprawozdawczości finansowej. Pojawia się bowiem problem nie tylko rozliczania samych połączeń lub dokonanych inwestycji, ale też sporządzenia skonsolidowanego sprawozdania finansowego.

### ***MSSF nr 3 „Połączenia jednostek gospodarczych”***

Przy rozliczaniu połączeń jednostek gospodarczych należy stosować regulacje zawarte w MSSF nr 3. W rozumieniu standardu połączenie jednostek gospodarczych to połączenie odrębnych jednostek lub przedsięwzięć w jedną jednostkę sprawozdawczą. Przy czym należy pamiętać, że jednostka sprawozdawcza może być pojedynczą jednostką albo grupą składającą się z jednostki dominującej oraz jej wszystkich jednostek zależnych.

Międzynarodowy Standard Sprawozdawczości Finansowej nr 3 określa zasady sprawozdawczości finansowej w przypadku połączeń jednostek gospodarczych. Połączenie to należy rozliczać metodą nabycia. Oznacza to, że jednostka przejmująca ujmuje możliwe do zidentyfikowania aktywa, zobowiązania i zobowiązania warunkowe jednostki przejmowanej według ich wartości godziwej na dzień przejęcia oraz wartość firmy.

### ***Ujmowanie wartości firmy oraz ujemnej wartości firmy***

Na dzień przejęcia jednostka przejmująca:

- ujmuje wartość firmy przejętą (powstałą) w ramach połączenia jednostek gospodarczych jako składnik aktywów oraz
- początkowo wycenia wartość firmy według jej ceny nabycia, stanowiącej nadwyżkę kosztu połączenia jednostek gospodarczych (rozumianej jako wartość nabytych udziałów/akcji) nad udziałem jednostki przejmującej w wartości godziwej netto możliwych do zidentyfikowania aktywów, zobowiązań i zobowiązań warunkowych.

Wartości firmy przejętej w ramach połączenia jednostek gospodarczych nie amortyzuje się. Jednostka przejmująca testuje wartość firmy corocznie pod kątem utraty wartości. Powinna to czynić częściej, jeżeli pewne zdarzenia lub zmiany okoliczności wskazują na to, że mogła nastąpić utrata wartości.

Jeżeli udział jednostki przejmującej w wartości godziwej netto możliwych do zidentyfikowania aktywów, zobowiązań i zobowiązań warunkowych przewyższa koszt połączenia jednostek gospodarczych, jednostka przejmująca:

- dokonuje ponownej oceny identyfikacji i wyceny aktywów, zobowiązań i zobowiązań warunkowych jednostki przejmowanej oraz wyceny kosztu połączenia, a także
- ujmuje od razu w rachunku zysków i strat ewentualną nadwyżkę pozostałą po dokonaniu ponownej oceny.

### ***MSR nr 27 „Skonsolidowane i jednostkowe sprawozdania finansowe”***

W wyniku połączeń lub dokonania inwestycji między jednostkami powstają powiązania kapitałowe różnego stopnia. W wyniku powstania określonych zależności jednostka staje się częścią grupy kapitałowej i podlega konsolidacji.

Problematyka sporządzania i prezentacji skonsolidowanych sprawozdań finansowych oraz zagadnienia związane z ujmowaniem inwestycji w jednostkach zależnych, jednostkach współkontrolowanych oraz jednostkach stowarzyszonych w jednostkowych sprawozdaniach finansowych jednostek dominujących, wspólników wspólnych przedsięwzięć oraz inwestorów została uregulowana w MSR nr 27.

Standard definiuje skonsolidowane sprawozdanie finansowe jako sprawozdanie finansowe grupy kapitałowej sporządzone w taki sposób, jakby było ono sprawozdaniem pojedynczej jednostki gospodarczej.

W świetle definicji zawartej w standardzie grupa kapitałowa to jednostka dominująca oraz jej wszystkie jednostki zależne, rozumiane jako jednostki gospodarcze, które są kontrolowane przez tę jednostkę dominującą. Przy czym kontrola jest tu rozumiana jako zdolność do kierowania polityką finansową i operacyjną jednostki w celu osiągnięcia korzyści ekonomicznych z jej działalności.

Zgodnie ze standardem jednostka dominująca sprawuje kontrolę, jeżeli posiada, bezpośrednio lub pośrednio, więcej niż połowę praw głosu w danej jednostce, chyba że w wyjątkowych okolicznościach można w sposób oczywisty wykazać, że pomimo posiadania większości praw głosu kontrola nie może być sprawowana.

O sprawowaniu kontroli można mówić także wtedy, gdy jednostka dominująca posiada połowę lub mniej praw głosu w danej jednostce gospodarczej oraz jednocześnie:

- dysponuje więcej niż połową praw głosu na mocy umowy z innymi inwestorami,
- posiada zdolność kierowania polityką finansową i operacyjną jednostki gospodarczej na mocy statutu lub umowy,
- posiada zdolność mianowania lub odwoływania większości członków zarządu lub odpowiadającego mu organu sprawującego kontrolę nad jednostką,
- dysponuje większością głosów na posiedzeniach zarządu lub odpowiadającego mu organu sprawującego kontrolę nad jednostką.

Przepisy ustawy o rachunkowości są w zasadzie identyczne z przepisami MSR nr 27. Należy jednak zwrócić uwagę, że MSR nr 27 nie uzależnia zwolnienia ze sporządzenia skonsolidowanego sprawozdania finansowego od wielkości grupy kapitałowej. Jednostka dominująca nie ma obowiązku sporządzania skonsolidowanego sprawozdania finansowego jedynie wtedy, gdy:

- sama jest jednostką zależną podmiotu, który posiada w niej całościowy lub częściowy udział, a jej pozostali właściciele zostali poinformowani, że jednostka dominująca nie będzie sporządzała skonsolidowanego sprawozdania finansowego, i nie zgłosili sprzeciwu w tej sprawie,
- jej instrumenty dłużne lub kapitałowe nie znajdują się w publicznym obrocie,
- nie złożyła sprawozdania finansowego w Komisji Nadzoru Finansowego ani w innym organie regulującym obrót papierami wartościowymi, ani nie jest w trakcie takiego procesu,
- jednostka dominująca najwyższego lub pośredniego szczebla dla danej jednostki sporządza skonsolidowane sprawozdania finansowe, które są publikowane i są zgodne z MSSF.

Skonsolidowane sprawozdanie finansowe obejmuje wszystkie jednostki zależne jednostki dominującej, z wyjątkiem tych jednostek zależnych, nad którymi kontrola będzie miała charakter tymczasowy. Muszą jednak istnieć dowody na to, że jednostka zależna została nabyta z zamiarem jej odsprzedaży w terminie 12 miesięcy i że kierownictwo aktywnie poszukuje nabywcy.

MSR nr 27 obejmuje również przepisy dotyczące:

- procedur konsolidacyjnych stosowanych przy sporządzaniu skonsolidowanego sprawozdania finansowego,
- zasad ujmowania inwestycji w jednostkach zależnych, jednostkach współkontrolowanych i jednostkach stowarzyszonych w jednostkowym sprawozdaniu finansowym oraz
- ujawnienia w skonsolidowanym sprawozdaniu finansowym zakresu informacji.

Procedury te są zasadniczo zbieżne z procedurami zdefiniowanymi w ustawie o rachunkowości i w rozporządzeniu Ministra Finansów w sprawie szczegółowych zasad sporządzania przez jednostki inne niż banki i zakłady ubezpieczeń sprawozdania finansowego jednostek powiązanych.

Jeżeli jednostka dominująca sporządza jednostkowe sprawozdanie finansowe, inwestycje w jednostkach zależnych, jednostkach współkontrolowanych i jednostkach stowarzyszonych ujmuje w tym sprawozdaniu według ceny nabycia lub według wartości godziwej. Zasady ujmowania inwestycji wynikają z MSR nr 39 „Instrumenty finansowe: ujmowanie i wycena”. Dla każdej kategorii inwestycji należy stosować jednakowy sposób ujęcia.

### **MSR nr 28 „Inwestycje w jednostkach stowarzyszonych”**

W odrębnym standardzie, tj. w MSR nr 28, znajdują się przepisy regulujące inwestycje w jednostkach stowarzyszonych. Przez jednostki stowarzyszone należy rozumieć jednostki, na które inwestor wywiera znaczący wpływ i które nie są ani jednostkami zależnymi od inwestora, ani wspólnym przedsięwzięciem inwestora.

Znaczący wpływ oznacza zdolność do uczestniczenia w podejmowaniu decyzji na temat polityki finansowej i operacyjnej jednostki, nie polega jednak na sprawowaniu kontroli lub współkontroli nad polityką tej jednostki. Jeżeli inwestor posiada, bezpośrednio lub pośrednio, 20% lub więcej głosów w jednostce, w której dokonał inwestycji, to zgodnie z MSR nr 28 należy zakładać, że inwestor wywiera znaczący wpływ na tę jednostkę gospodarczą, chyba że można w sposób oczywisty wykazać, że tak nie jest. Jeśli natomiast inwestor posiada bezpośrednio lub pośrednio mniej niż 20% głosów w danej jednostce, to można założyć, że nie wywiera on na tę jednostkę znaczącego wpływu, chyba że można w sposób oczywisty taki wpływ wykazać.

Znaczący wpływ inwestora na jednostkę gospodarczą może przybierać kilka form:

- zasiadanie w zarządzie lub równorzędnym organie zarządzającym jednostki, w której inwestor dokonał inwestycji,
- udział w tworzeniu polityki jednostki, w tym udział w podejmowaniu decyzji w sprawie dywidend lub innych metod podziału zysku,
- występowanie znaczących transakcji pomiędzy inwestorem a jednostką, w której dokonał on inwestycji,
- wzajemna wymiana personelu kierowniczego,
- udostępnianie informacji technicznych o zasadniczym znaczeniu.

Inwestycje w jednostce stowarzyszonej ujmuje się w skonsolidowanym sprawozdaniu finansowym według metody praw własności. Wyjątkiem od tej zasady są inwestycje zaliczone do aktywów przeznaczonych do sprzedaży.

Zgodnie z metodą praw własności inwestycja w jednostce stowarzyszonej jest początkowo ujmowana według ceny nabycia, a następnie jej wartość bilansowa jest zwiększana lub zmniejszana w celu ujęcia udziału inwestora w zyskach lub stratach jednostki stowarzyszonej, zanotowanych przez nią po dacie przejęcia. Udział inwestora w zysku lub stracie jednostki, w której dokonano inwestycji, wykazuje się w zysku lub stracie inwestora. Otrzymane wypłaty z zysku wypracowanego przez jednostkę stowarzyszoną obniżają wartość bilansową inwestycji w tej jednostce. Korekta wartości bilansowej może być także konieczna ze względu na zmiany proporcji udziału inwestora w danej jednostce gospodarczej, wynikające ze zmian w kapitale własnym jednostki stowarzyszonej.

### **MSR nr 31 „Udziały we wspólnych przedsięwzięciach”**

Do wykazywania udziałów we wspólnych przedsięwzięciach oraz wykazywania aktywów, zobowiązań, przychodów i kosztów wspólnych przedsięwzięć w sprawozdaniach finansowych wspólników przedsięwzięcia i inwestorów należy stosować przepisy MSR nr 31, niezależnie od tego, jaką strukturę czy formę prawną ma to przedsięwzięcie.

Wspólnik wykazuje swoje udziały w podmiocie współkontrolowanym za pomocą konsolidacji proporcjonalnej lub, alternatywnie, metodą praw własności.

Zastosowanie konsolidacji proporcjonalnej oznacza, że bilans wspólnika uwzględnia jego udziały w aktywach, które wspólnie kontroluje, oraz udziały w zobowiązaniach, za które jest wspólnie odpowiedzialny. Rachunek zysków i strat wspólnika zawiera jego udziały w przychodach i kosztach podmiotu współkontrolowanego.

Konsolidacja proporcjonalna jest to metoda rachunkowości, zgodnie z którą wszystkie aktywa, zobowiązania, przychody i koszty współkontrolowanego podmiotu przypadające na wspólnika przedsięwzięcia podlegają indywidualnemu sumowaniu z podobnymi pozycjami w sprawozdaniach finansowych wspólnika przedsięwzięcia. Można je też wykazywać jako oddzielne pozycje w sprawozdaniach finansowych wspólnika przedsięwzięcia.

Międzynarodowy Standard Rachunkowości nr 31 obejmuje również zagadnienia dotyczące:

- wyjątków od konsolidacji proporcjonalnej i metody praw własności,
- zasad ujmowania transakcji między wspólnikiem przedsięwzięcia a wspólnym przedsięwzięciem,
- zasad wykazywania udziałów we wspólnych przedsięwzięciach w jednostkowych sprawozdaniach finansowych inwestora,
- regulacji związanych z ujmowaniem wynagrodzenia za kierowanie wspólnymi przedsięwzięciami,
- zakresu informacji, które wymagają ujawnienia w sprawozdaniu finansowym wspólnika wspólnego przedsięwzięcia.

#### UWAGA

Stosując metodę praw własności (poza ujęciem strat jednostki stowarzyszonej), inwestor jest obowiązany do stosowania wymogów MSR nr 39 w celu ustalenia, czy konieczne jest utworzenie dodatkowego odpisu aktualizującego z tytułu utraty wartości w odniesieniu do inwestycji netto w jednostce stowarzyszonej.

Co należy rozumieć przez współkontrolę zgodnie z definicją MSR nr 31

Wspólne przedsięwzięcie to ustalenia umowne, na mocy których dwie lub więcej stron podejmuje działalność gospodarczą podlegającą współkontroli. Wspólne przedsięwzięcia są najczęściej prowadzone w formie wspólnie kontrolowanej działalności, wspólnie kontrolowanych aktywów lub współkontrolowanych podmiotów.

Należy zaznaczyć, że w rozumieniu MSR nr 31 współkontrola to określony w umowie podział kontroli nad działalnością gospodarczą, który występuje tylko wówczas, gdy strategiczne decyzje finansowe i operacyjne dotyczące tej działalności wymagają jednomyślnej zgody wspólników.

- § 1, 2, 51, 55, 56 MSR nr 3 „Połączenia jednostek gospodarczych”
- § 1, 3, 4, 9, 12, 13 i 37 MSR nr 27 „Skonsolidowane i jednostkowe sprawozdania finansowe”
- § 1, 2, 6, 7, 11, 13 i 31 MSR nr 28 „Inwestycje w jednostkach stowarzyszonych”
- § 1, 3, 30 i 38 MSR nr 31 „Udziały we wspólnych przedsięwzięciach”