

Konsolidacja sprawozdań finansowych w świetle projektu zmian w polskim prawie bilansowym¹

Magdalena Janowicz*

Streszczenie: *Cel* – prezentacja oraz ocena zmian w zakresie konsolidacji sprawozdań finansowych w świetle projektu zmian ustawy o rachunkowości. *Metodologia badania* – analiza dokumentów źródłowych, metoda indukcji oraz dedukcji. *Wynik* – artykuł zawiera zestawienie proponowanych zmian do ustawy o rachunkowości, ich porównanie z obowiązującymi przepisami a także wstępną ocenę ich potencjalnych skutków. *Oryginalność/Wartość* – wskazane w artykule mankamenty proponowanych zmian mogą stanowić punkt wyjścia dla przyszłych nowelizacji przepisów ustawy o rachunkowości.

Słowa kluczowe: dyrektywa 2013/34/UE; konsolidacja sprawozdań finansowych; projekt zmian ustawy o rachunkowości

Wprowadzenie

Z momentem wejścia w życie dyrektywy 2013/34/UE (zwanej dalej Dyrektywą) na kraje członkowskie Unii Europejskiej został nałożony obowiązek dostosowania krajowych regulacji rachunkowości do jej wymogów. Polska nie jest w tym zakresie wyjątkiem. Pierwsza wersja projektu proponowanych zmian została opublikowana 30 września 2014 r., zaś jego najnowsza postać (nazywana dalej projektem) nosi datę 30 stycznia 2015 r. i zawiera poprawki wprowadzone po konsultacjach społecznych.

Część zmian, które wprowadzono by do ustawy o rachunkowości (uor) postanowieniami tego projektu, dotyczy konsolidacji sprawozdań finansowych. Nie mają one charakteru rewolucyjnego, jednak wpłyną na zawartość skonsolidowanych sprawozdań finansowych (SSF). Choć podstawowym celem wprowadzanych zmian miało być, między innymi, ograniczenie obowiązków sprawozdawczych najmniejszych jednostek, w tym także grup kapitałowych, istnieją obszary, w których projekt przewiduje większy zakres ujawnień.

Celem artykułu jest zaprezentowanie zmian w zakresie konsolidacji sprawozdań finansowych, których wprowadzenie do uor wynika z zapisów dyrektywy 2013/34/UE, a także dokonanie ich wstępnej oceny. Dla realizacji tak sformułowanego celu autorka przeprowadziła analizę aktów prawnych i dostępnych dokumentów źródłowych, a także wykorzystała metodę dedukcji i indukcji.

* dr Magdalena Janowicz, Uniwersytet Szczeciński, Wydział Nauk Ekonomicznych i Zarządzania, Instytut Rachunkowości, ul. Mickiewicza 64, 71–101 Szczecin, e-mail: magi@wneiz.pl.

¹ Artykuł powstał w ramach projektu międzyuczelnianego nr 51109-xx2 pn. „Biznesowa koncepcja sprawozdania rocznego jako narzędzie komunikacji z interesariuszami oraz budowania ekonomiczno-społecznej wartości przedsiębiorstwa w otoczeniu” realizowanego w Uniwersytecie Ekonomicznym w Poznaniu.

Większość zaproponowanych zmian wynika z dostosowania przepisów uor do Dyrektywy, przy czym część z nich ma charakter kosmetyczny lub uściślający w stosunku do obecnie obowiązujących przepisów. Ponadto istnieje grupa zmian będąca pośrednim efektem zmian dokonanych Dyrektywą.

Zmiany przepisów w zakresie konsolidacji sprawozdań finansowych dotyczą następujących obszarów:

- definicji podstawowych pojęć,
- zwolnień z obowiązku konsolidacji,
- nazw, układu elementów oraz zakresu informacji dodatkowych prezentowanych w SSF,
- uściśleń w zakresie stosowania metody praw własności,
- zasad amortyzacji wartości firmy.

1. Definicje podstawowych pojęć związanych ze skonsolidowanymi sprawozdaniami finansowymi w projekcie zmiany ustawy

Większość dotychczas stosowanych definicji pozostała niezmieniona (tab. 1). Największą zmianę można zauważyć w przypadku jednostek powiązanych, które zgodnie z projektem będą obejmować jedynie jednostki wchodzące w skład grupy kapitałowej. Oznacza to, że w przeciwieństwie do obecnie obowiązującego niezwykle szerokiego zakresu tego pojęcia, obejmującego jednostki nadrzędne oraz ich wszystkie jednostki podporządkowane, po zmianach będzie ono dotyczyć wyłącznie jednostek dominujących oraz zależnych.

Nieznacznej zmianie ulegnie również definicja jednostki stowarzyszonej, w której podkreślona zostanie konieczność posiadania udziału kapitałowego w tej jednostce, bez określania jego wielkości, a konsekwencji zmieni się również i definicja znaczącego inwestora.

Tabela 1

Zestawienie zmian w definicjach pojęć związanych z konsolidacją w powiązaniu z zapisami dyrektywy 2013/34/UE

Pojęcie	Definicja		
	Ustawa o rachunkowości	Projekt zmian uor	Dyrektywa
Znaczący inwestor	Jednostka będąca spółką handlową lub przedsiębiorstwem państwowym, posiadająca w innej jednostce – niebędącej jednostką zależną lub współzależną – nie mniej niż 20% głosów w organie stanowiącym tej jednostki i wywierająca znaczący wpływ wobec tej jednostki	Jednostka będąca spółką handlową lub przedsiębiorstwem państwowym, która jest zaangażowana w kapitale innej jednostki i wywiera znaczący wpływ na tę jednostkę	Brak
Jednostka stowarzyszona	Jednostka będąca spółką handlową lub podmiotem utworzonym i działającym zgodnie z przepisami obcego prawa handlowego, na którą znaczący inwestor wywiera znaczący wpływ	Jednostka będąca spółką handlową lub podmiotem utworzonym i działającym zgodnie z przepisami obcego prawa handlowego, w której inna jednostka (znaczący inwestor) jest	Jednostka, w której inna jednostka posiada udział kapitałowy i na której politykę operacyjną i finansową ta druga jednostka wywiera znaczący wpływ

Pojęcie	Definicja		
	Ustawa o rachunkowości	Projekt zmian uor	Dyrektywa
Jednostki powiązane	Jednostka dominująca, jej jednostki zależne, współzależne i stowarzyszone oraz jednostki znajdujące się wraz z jednostką pod wspólną kontrolą, znaczący inwestor, a także wspólnik jednostki współzależnej	zaangażowana w kapitale, oraz na którą wywiera znaczący wpływ Dwie lub więcej jednostek wchodzących w skład danej grupy kapitałowej	Co najmniej dwie dowolne jednostki w ramach grupy (kapitałowej)
Zaangażowanie w kapitale	Brak	Jakikolwiek udział w kapitale innej jednostki, mający charakter trwałego powiązania	Określane mianem „udziału kapitałowego”. Prawa do kapitału innych jednostek, które, tworząc trwałe powiązanie z tymi jednostkami, ma przyczynić się do działalności jednostki posiadającej takie prawa. Uznaje się, że posiadanie części kapitału innej jednostki stanowi udział kapitałowy, jeżeli przekracza wyrażony procentowo próg ustalony przez państwa członkowskie, który nie może być wyższy niż 20%

Źródło: opracowanie własne na podstawie Ustawa z dnia 29 września 1994...: art. 3, ust. 1; Projektu 2015: art. 1, pkt 2, ppkt a oraz Dyrektywy 2013/34/UE.

Nowością jest wprowadzenie definicji „zaangażowania w kapitale”, która nie występowała w pierwotnej wersji projektu (Projekt 2014). Przepisy uor nie będą określały minimalnego progu procentowego dla udziałów posiadanych w innej jednostce, co przynajmniej teoretycznie oznacza, że każde zaangażowanie kapitałowe może pozwolić na spełnienie warunków wynikających z definicji jednostki stowarzyszonej oraz znaczącego inwestora.

W przeciwieństwie do Dyrektywy (Dyrektywa 2013/34/UE...: art. 2, pkt 1) oraz pierwotnego projektu z 30 września 2014 r. (Projekt 2014: art. 1, pkt 1, ppkt a), w aktualnej wersji projektu nie została ujęta definicja jednostek zainteresowania publicznego. Zamiast tego, w nowo dodanym art. 3 ust. 1e wyodrębniono grupę podmiotów, w stosunku do których nie mogą zostać zastosowane uproszczenia w zakresie sprawozdawczości finansowej oraz zwolnienia z konsolidacji. Obejmuje ona m.in. (Projekt 2015: art. 1, pkt 1, ppkt c): jednostki notowane na giełdzie oraz w alternatywnym systemie obrotu (Newconnect), banki, fundusze inwestycyjne, krajowe instytucje płatnicze i instytucje pieniądza elektronicznego. Wyłączenie tych jednostek z możliwości zastosowania uproszczeń wynika z ich specyficznego charakteru.

Zmianom ulegną również warunki, pozwalające na określenie rodzaju zależności pomiędzy jednostką nadrzędną i podporządkowaną (tab. 2). Są one najbardziej widoczne w wypadku sprawowania kontroli. W projekcie przepisów, w przeciwieństwie do wersji obecnie obowiązującej, jest kładziony silny nacisk na zaangażowanie kapitałowe, które jednostka dominująca powinna posiadać w jednostce zależnej. Co więcej, ustawodawca nie

skorzystał z „dobrowolnych opcji”, umożliwiających wprowadzenie do uor zapisów dotyczących sprawowania kontroli nad inną jednostką bez posiadania w niej udziału kapitałowego (Dyrektywa 2013/34/UE...: art. 22, ust. 1, pkt d). Oznacza to, że w zamyśle ustawodawcy sprawowanie kontroli będzie dotyczyło jedynie jednostek powiązanych kapitałowo.

Tabela 2

Porównanie zmian w zakresie czynników pozwalających na określenie, czy jednostka sprawuje kontrolę/wywiera znaczący wpływ w stosunku do jednostki podporządkowanej

Rodzaj oddziaływania	Przykładowe czynniki determinujące	
	Ustawa o rachunkowości	Projekt zmian uor
Sprawowanie kontroli	<ul style="list-style-type: none"> – posiadanie bezpośrednio lub pośrednio przez udziały większości ogólnej liczby głosów w organie stanowiącym innej jednostki, również na podstawie porozumień z innymi uprawnionymi do głosu, którzy wykonują swoje prawa głosu zgodnie z wolą jednostki dominującej – posiadanie uprawnień do kierowania polityką finansową i operacyjną innej jednostki 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 jednostki podporządkowanej – posiadanie uprawnień do powoływania i odwoływania większości członków organów zarządzających, nadzorujących lub administrujących innej jednostki – bycie udziałowcem innej jednostki, której członkowie zarządu w poprzednim roku obrotowym, w ciągu bieżącego roku obrotowego i do czasu sporządzenia sprawozdania finansowego za bieżący rok obrotowy, stanowią jednocześnie więcej niż połowę składu zarządu tej jednostki lub osoby, które zostały powołane do pełnienia tych funkcji w rezultacie wykonywania przez jednostkę dominującą prawa głosu w organach tej jednostki 	<ul style="list-style-type: none"> – posiadanie bezpośrednio lub pośrednio większości ogólnej liczby głosów w organie stanowiącym innej jednostki, również na podstawie porozumień z innymi uprawnionymi do głosu, którzy wykonują swoje prawa głosu zgodnie z wolą jednostki dominującej – bycie udziałowcem innej jednostki i posiadanie uprawnień do kierowania jej polityką finansową i operacyjną 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 jednostki podporządkowanej – bycie udziałowcem innej jednostki i posiadanie uprawnień do kierowania jej polityką finansową i operacyjną, na podstawie zawartej z nią umowy, statutu lub umowy tej jednostki – bycie udziałowcem innej jednostki i posiadanie uprawnień do powoływania i odwoływania większości członków organów zarządzających, nadzorujących lub administrujących tej jednostki – bycie udziałowcem innej jednostki, w 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
Wywieranie znaczącego wpływu	<ul style="list-style-type: none"> – udział w podejmowaniu decyzji w sprawie podziału zysku lub pokrycia straty – zasiadanie w organie zarządzającym, 	<ul style="list-style-type: none"> – udział w podejmowaniu decyzji w sprawie podziału zysku lub pokrycia straty – zasiadanie w organie zarządzającym,

Rodzaj oddziaływania	Przykładowe czynniki determinujące	
	Ustawa o rachunkowości	Projekt zmian uor
	nadzorującym lub administrującym innej jednostki	nadzorującym lub administrującym innej jednostki
	– przeprowadzanie istotnych transakcji z inną jednostką	– przeprowadzanie istotnych transakcji z inną jednostką
	– udostępnianie tej innej jednostce informacji technicznych o zasadniczym znaczeniu dla jej działalności	– udostępnianie innej jednostce informacji technicznych o zasadniczym znaczeniu dla jej działalności
	– możliwość wymiany członków organów zarządzających, nadzorujących lub administrujących innej jednostki	– możliwość powoływania i odwoływania członków organów zarządzających, nadzorujących lub administrujących innej jednostki
		– posiadanie nie mniej niż 20% głosów w organie stanowiącym innej jednostki

Źródło: opracowanie własne na podstawie Ustawa z dnia 29 września 1994...: art. 3, ust. 1; Projektu 2015: art. 1, pkt 2.

W przypadku warunków wywierania znaczącego wpływu, wprowadzone zmiany mają charakter bardziej redakcyjny i nie odbiegają znacząco od ich obowiązującej postaci. Należy jednakże podkreślić, że w nowej wersji ustawy sam fakt posiadania 20% głosów w innej jednostce będzie jednoznaczny z wywieraniem znaczącego wpływu. Zgodnie z obecnie obowiązującymi przepisami, zasadniczo powinien on być połączony z innymi czynnikami, jak np. przeprowadzaniem istotnych transakcji z daną jednostką.

2. Zwolnienia z konsolidacji sprawozdań finansowych

Pierwsza z zaproponowanych zmian w zakresie zwolnień z konsolidacji dotyczy tzw. małych grup kapitałowych. Wartości graniczne dla sumy bilansowej oraz osiągniętych przychodów, dotychczas wyrażonych w euro, zostaną zapisane w złotych. Ponadto nowa wersja art. 56 ust. 1 uor dzieli się na dwie części: dane finansowe z uwzględnieniem wyłączeń konsolidacyjnych oraz bez ich wyłączenia. Omawiane zwolnienie nie będzie dotyczyło sytuacji, kiedy jednostka dominująca lub jednostka zależna są jedną z jednostek wymienionych w nowo dodanym art. 3 ust 1e pkt 1–6 uor (Projekt 2015: art. 1, pkt 21, ppkt e). W obecnej postaci ograniczenie to dotyczy jednostek dominujących lub podporządkowanych będących emitentami papierów wartościowych dopuszczonych do obrotu, a także zamierzających ubiegać się lub ubiegających się o dopuszczenie papierów wartościowych do obrotu na jednym z rynków regulowanych krajów Europejskiego Obszaru Gospodarczego (EOG).

Sformułowanie omawianego przepisu (dwa sposoby wyznaczania progów ograniczających i brak spójników pomiędzy punktami) może budzić pewne wątpliwości w zakresie tego, jak należy interpretować zmienione zapisy: czy muszą one być spełnione łącznie, czy też jednostka musi spełnić jeden z nich. Zdaniem autorki, chodzi tutaj raczej o alternatywne podejście do sposobu określenia grupy kapitałowej, której przysługuje zwolnienie, w związku z czym spełnienie jednego z nich jest warunkiem wystarczającym do zwolnienia z konsolidacji. Interpretację taką sugerują sam projekt (kolejny punkt tego samego artykułu ustawy), wyjaśnienia w uzasadnieniu projektu (Uzasadnienie 2014) oraz przepisy Dyrektywy 2013/34/UE (art. 3, ust. 6 i 8).

Przyjęcie dwóch sposobów ustalania progów, decydujących o klasyfikacji grup kapitałowych jako zaliczanych do małych, stanowi szansę na zwolnienie z konsolidacji niektó-

rych grup kapitałowych, które dotychczas nie spełniały warunków określonych w uor. Ma to znaczenie dla tych jednostek, w których korekty konsolidacyjne i wyłączenia stanowią istotną część łącznej wartości sumy bilansowej konsolidowanych jednostek oraz ich przychodów ze sprzedaży. Jest możliwe, że ich wyłączenie pozwoli na spełnienie warunków wyznaczających małą grupę kapitałową, jeżeli zostanie zastosowane podejście alternatywne do określania wielkości progowych.

Kolejna zmiana dotyczy zwolnień fakultatywnych wynikających z art. 56, ust 2 uor (Ustawa z dnia 29 września 1994...). Obowiązujące obecnie zapisy rozszerzono na jednostki dominujące niższego szczebla, w których jednostki dominujące wyższego szczebla posiadają 100% udziałów. Ustalając procent posiadanych udziałów, nie będzie się brać pod uwagę udziałów w tej jednostce posiadanych przez członków jej organów administrujących, zarządzających lub nadzorujących na mocy zobowiązania prawnego lub zobowiązania określonego w jej statucie lub umowie.

Skorzystanie z tego zwolnienia z konsolidacji będzie wymagało spełnienia określonych warunków, wśród których należy wymienić m.in. (Projekt 2015: art. 1, pkt 21, ppkt d):

- ujęcie danych finansowych jednostki dominującej niższego szczebla, zwolnionej z konsolidacji na podstawie opisanego przepisu, oraz jej jednostek zależnych w skonsolidowanym sprawozdaniu finansowym jednostki dominującej wyższego szczebla,
- złożenie przez kierownika jednostki we właściwym sądzie rejestrowym skonsolidowanego sprawozdania finansowego jednostki dominującej wyższego szczebla, skonsolidowanego sprawozdania z działalności oraz opinii biegłego rewidenta,
- dokonanie odpowiednich ujawnień w dodatkowych informacjach i objaśnieniach do jednostkowego sprawozdania finansowego sporządzonego przez jednostkę dominującą niższego szczebla.

Zaprezentowane zwolnienie fakultatywne nie będzie mogło być wykorzystane w sytuacji, gdy jednostka dominująca, w stosunku do której zwolnienie ma być zastosowane, jest emitentem papierów wartościowych dopuszczonych do obrotu na jednym z rynków regulowanych krajów EOG. W obowiązującej obecnie wersji uor grupa wyłączonych jednostek obejmuje zarówno dominujące, jak i podporządkowane², jednostki, które ubiegają się lub zamierzają ubiegać o dopuszczenie ich papierów wartościowych do obrotu na jednym z rynków regulowanych krajów EOG.

Ostatnia istotna zmiana dotyczy obligatoryjnych zwolnień z konsolidacji, które zgodnie z projektem uor zostaną przekształcone w zwolnienia fakultatywne (Projekt 2015: art. 1, pkt 22). Treść art. 57, pkt 2 uor zostanie nieznacznie zmieniona, wskazując na długoterminowy charakter ograniczeń w sprawowaniu kontroli. Ponadto ustawodawca planuje dodać nowy punkt do tego artykułu. Będzie on zezwalał na wyłączenie z konsolidacji tych jednostek zależnych, od których nie można uzyskać informacji niezbędnych do sporządzenia skonsolidowanego sprawozdania finansowego bez ponoszenia niewspółmiernie wysokich kosztów lub bez zbędnej zwłoki, przy czym przepisy te będą mieć zastosowanie w wyjątkowych przypadkach, które muszą zostać odpowiednio udokumentowane.

² Wprowadzona zmiana spowodowała również konieczność korekty odpowiednich przepisów rozporządzenia dotyczącego konsolidacji sprawozdań finansowych (Projekt 2015a: § 1 pkt 2, por. Rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 25 września 2009: § 8 ust. 1).

Należy dodać, że projekt zmian uor przewiduje również możliwość zastosowania zwolnień z konsolidacji w stosunku do niektórych jednostek współzależnych, za wyjątkiem zwolnień dotyczących małych grup kapitałowych oraz jednostek dominujących niższego szczebla. Będzie mógł je stosować wspólnik jednostki współzależnej, będący jednocześnie jednostką dominującą, w stosunku do jednostek współzależnych wykazywanych metodą proporcjonalną w skonsolidowanym sprawozdaniu finansowym (Projekt 2015: art. 1, pkt 23, ppkt a). Może to przyczynić się do zmniejszenia obowiązków sprawozdawczych niektórych grup kapitałowych.

3. Zmiany w zakresie nazewnictwa i układu skonsolidowanych sprawozdań finansowych

Nieznacznym zmianom będzie podlegać również samo skonsolidowane sprawozdanie finansowe. Dotyczą one stosowanego nazewnictwa, układu niektórych jego elementów oraz zakresu ujawnień prezentowanych w informacji dodatkowej.

Po pierwsze, nazwa „zestawienie zmian w skonsolidowanym kapitale własnym” zostanie zastąpiona „skonsolidowanym zestawieniem zmian w kapitale własnym” (Projekt 2015: art. 1, pkt 20, ppkt a; Projekt 2015a: § 1, pkt 1, ppkt a). Zmiana wynika ze sposobu, w jaki kapitały własne jednostek zależnych są ujmowane w skonsolidowanym sprawozdaniu finansowym. W ich wypadku nie dochodzi do typowej konsolidacji (sumowanie poszczególnych pozycji), a raczej do korekt, mających na celu wyodrębnienie kapitału mniejszości oraz ujęcie zmian w wartości kapitałów własnych jednostek zależnych, które miały miejsce od dnia przejścia kontroli do dnia bilansowego.

Kolejna grupa zmian dotyczy układu skonsolidowanego bilansu, skonsolidowanego rachunku zysków i strat oraz skonsolidowanego zestawienia zmian w kapitale własnym. Należy wśród nich wymienić (Projekt 2015a: Załączniki):

- a) wyodrębnienie dodatkowej grupy w ramach inwestycji długoterminowych oraz należności i zobowiązań długo- i krótkoterminowych dla jednostek, w których jednostka sporządzająca SSF posiada zaangażowanie w kapitałach;
- b) przeniesienie pozycji „Należne wpłaty na poczet kapitału” oraz „Udziały (akcje) własne” do aktywów;
- c) wyodrębnienie pojedynczych pozycji szczegółowych w ramach kapitału zapasowego (nadwyżka wartości sprzedaży/emisyjnej nad wartością nominalną udziałów/akcji), kapitału z aktualizacji wyceny (z tytułu aktualizacji wartości godziwej) oraz pozostałych kapitałów rezerwowych (tworzonych zgodnie ze umową /statutem spółki);
- d) zmiana nazwy pozycji Zysk/strata ze zbycia niefinansowych aktywów trwałych/inwestycji na zysk/strata z tytułu rozchodu niefinansowych aktywów trwałych/inwestycji³;

³ Należy zauważyć, że nazewnictwo zastosowane w projekcie rozporządzenia na temat konsolidacji jest niejednolite i nie pokrywa się ze zmianami zaproponowanymi w jednostkowym rachunku zysków i strat. Używanie różnej terminologii w jednostkowych i skonsolidowanych sprawozdaniach finansowych jest jednakże nielogiczne. W związku z tym należy uznać, że są to pomyłki o charakterze edycyjnym, które zostaną usunięte w ostatecznej wersji rozporządzenia. W artykule przyjęto wersję wynikającą z projektu ustawy.

- e) wprowadzenie pozycji „Aktualizacja wartości aktywów niefinansowych” do „Pozostałych przychodów operacyjnych”;
- f) wyodrębnienie dodatkowej pozycji cząstkowej dla „Dywidend i udziałów w zyskach” dla pozostałych jednostek, z wyszczególnieniem tych, w których dana jednostka jest zaangażowana w kapitale;
- g) usunięcie pozycji „Należne wpłaty na poczet kapitału” oraz „Udziały (akcje) własne” ze skonsolidowanego zestawienia zmian w kapitale własnym (SZZwKW) oraz dodanie pozycji „Odpisy z zysku” w ramach pozycji „Zysk netto” w SZZwKW.

Punkty 1, 4 i 6 są rezultatem zmiany definicji pojęcia „jednostki powiązane”. Pozostawienie w przypadku zobowiązań wymogu posiadania zaangażowania w kapitale jednostki na poziomie co najmniej 20% oznacza, że przynajmniej pierwotnie miały one obejmować jednostki współzależne i stowarzyszone. Wymóg procentowy został jednak usunięty ze wzoru jednostkowego bilansu, stanowiącego wersję pierwotną w stosunku do bilansu skonsolidowanego. W związku z tym, wydaje się on być jedynie błędem edytorskim.

Brak wyraźnie określonego progu procentowego spowoduje ujmowanie w wyodrębnionych pozycjach nie tylko operacji z jednostkami współzależnymi oraz stowarzyszonymi, ale również z innymi jednostkami, w których zaangażowanie w kapitale jest nieznaczne. Ograniczenie natomiast poziomu zaangażowania w kapitale do minimum 20% efektywnie wyłączy z tej grupy jednostki stowarzyszone, w których udział kapitałowy może być mniejszy.

Zmiany wprowadzane punktami 2. i 3. wynikają z dostosowania wzoru bilansu do wymogów Dyrektywy. Niemniej, podejście przyjęte w uor odbiega nieco od rozwiązania występującego w regulacjach UE, gdyż udziały/akcje własne wykazuje się jako osobną pozycję bilansu (litera D w aktywach), a nie jako składnik inwestycji krótkoterminowych. Bezpośrednią konsekwencją zmian opisanych w punkcie 2. są zmiany opisane w punkcie 7., a także prezentowanie kapitałów własnych w ich wartości nominalnej, co wpłynie na wysokość obliczanych wskaźników finansowych. Zaprezentowanie zaś dodatkowych informacji w ramach wybranych pozycji kapitałów własnych (punkt 3) zwiększy wartość informacyjną bilansu.

Jednocześnie należy zauważyć nieścisłość wynikającą z zapisów projektu rozporządzenia w sprawie konsolidacji, które nakazują ujęcie udziałów/akcji własnych jako elementu inwestycji krótkoterminowych (Projekt 2015a: §1, pkt 3), mimo że stanowią one osobną pozycję we wzorze skonsolidowanego bilansu, będącego załącznikiem do projektu rozporządzenia.

Bezpośrednim rezultatem punktu 5. będzie prezentacja informacji na temat zarówno odwrócenia odpisów z tytułu utraty wartości aktywów niefinansowych, jak i aktualizacji wartości inwestycji o charakterze rzeczowym (nieruchomości i prawa). Dostarczy to użytkownikom skonsolidowanych sprawozdań finansowych użytecznych informacji, a także pozwoli ocenić, jak aktualizacja „in plus” posiadanego majątku (czyli przychody *de facto* niezrealizowane) wpłynęła na osiągnięty wynik finansowy.

Ostatnia grupa zmian w zakresie układu i zawartości SSF wiąże się z nieznacznym rozszerzeniem zakresu informacji ujawnianych w dodatkowych informacjach i objaśnieniach. Wynika ona z wymogów Dyrektywy i nieznacznie zwiększy obowiązki sprawozdawcze jednostek sporządzających SSF. Nowy zakres ujawnień obejmie, między innymi, informacje na temat kryteriów zastosowanych przez jednostkę dominującą do objęcia skonsolidowanym sprawozdaniem finansowym jednostek zależnych czy informacje o znaczących

błędach dotyczących lat ubiegłych ujętych w sprawozdaniu finansowym roku obrotowego, w tym o rodzaju popełnionego błędu oraz kwocie korekty.

4. Pozostałe zmiany wynikające z projektu ustawy o rachunkowości

Zmiany dotkną również sposobu ustalania okresu amortyzowania wartości firmy. Zgodnie z przepisami, będzie on odpowiadał okresowi ekonomicznej użyteczności tego składnika majątku. Jeśli nie da się go ustalić, wartość firmy będzie amortyzowana przez okres nie dłuższy niż 5 lat (Projekt 2015: art. 1, pkt 12). W przeciwieństwie do obecnie obowiązujących przepisów uor, jego wydłużenie nie będzie możliwe. Wprowadzone przepisy nie zmniejszą jednak rozbieżności z MSR, w których wartość firmy jest traktowana jako składnik majątku o nieoznaczonym okresie użytkowania, w związku czym podlega jedynie testom na utratę wartości.

Ostatnia z wprowadzonych zmian dotyczy wytycznych co do stosowania metody praw własności i nie wynika z zapisów Dyrektywy. Stanowi natomiast uściślenie obowiązujących przepisów w zakresie sposobu ujmowania zmian w aktywach netto tych jednostek podporządkowanych, które są jednostkami dominującymi. Zgodnie z nowymi przepisami, będą one obejmowały zmiany w aktywach netto ustalone na podstawie sporządzonych przez nie skonsolidowanych sprawozdań finansowych (Projekt 2015: art. 1, pkt 23, ppkt b). Zapis ten stanowi odzwierciedlenie zasad stosowanych w praktyce oraz powrót do przepisów sprzed nowelizacji uor z 2008 r. (por. Rak, Turyna 2004: 127).

Uwagi końcowe

Zdecydowana większość projektowanych zmian jest rezultatem konieczności dostosowania polskiego prawa bilansowego do wymogów dyrektywy 2013/34/UE. Niemniej, ustawodawca wykorzystał tę sytuację, jako możliwość uściślenia obowiązujących obecnie przepisów, czego przykładem jest nowy zapis dotyczący ponownego prawnego unormowania szczegółowych zasad stosowania metody praw własności.

Wprowadzone zmiany będą miały dwojaki efekt. Z jednej strony, ustawodawca stwarza możliwość zmniejszenia obowiązków sprawozdawczych w wypadku najmniejszych grup kapitałowych. Z drugiej strony, wprowadzone zmiany kreują warunki do podniesienia bezpieczeństwa i przejrzystości informacji dotyczących tych podmiotów, które pełnią szczególną rolę w gospodarce (instytucje finansowe, spółki giełdowe). Może to zwiększyć obowiązki sprawozdawcze tych podmiotów, które dotychczas nie były objęte obowiązkiem konsolidacji. Należy jednak zauważyć, że ogólnie rozpatrywane korzyści z tej sytuacji (przepływ informacji do szeroko rozumianej grupy interesariuszy) przewyższą koszty związane z procesem konsolidacji. Na pełną ocenę skutków wszystkich wprowadzonych zmian trzeba będzie jednak poczekać nie tylko do momentu uchwalenia ustawy o zmianie ustawy o rachunkowości, kiedy znany będzie ostateczny kształt jej przepisów, ale także ich funkcjonowanie w praktyce.

Literatura

Dyrektywa Parlamentu Europejskiego i Rady 2013/34/UE z dnia 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 dyrektywę Rady 78/660/EWG i 83/349/EWG, Dz. Urz. UE L 182 z 29.06.2013.

Projekt z 30 stycznia 2015 r. – Rozporządzenie Ministra Finansów zmieniające rozporządzenie w sprawie szczegółowych zasad sporządzania przez jednostki inne niż banki, zakłady ubezpieczeń i zakłady reasekuracji skonsolidowanych sprawozdań finansowych grup kapitałowych (2015a); <http://legislacja.rcl.gov.pl/projekt/246200/katalog/246234#246234> (14.03.2015).

Projekt z 30 stycznia 2015 r. ustawy o zmianie ustawy o rachunkowości oraz niektórych innych ustaw (2015); <http://legislacja.rcl.gov.pl/projekt/246200/katalog/246234#246234> (14.03.2015).

Projekt z 30 września 2014 r. ustawy o zmianie ustawy o rachunkowości oraz niektórych innych ustaw (2014); <http://legislacja.rcl.gov.pl/projekt/246200/katalog/246234#246234> (14.03.2015).

Rak J., Turyna J. (2004), *Rachunkowość i finanse grupy kapitałowej*, Difin, Warszawa.

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.

Ustawa z dnia 29 września 1994 r. o rachunkowości, t.j. DzU 2013, poz. 330.

Uzasadnienie do projektu ustawy o zmianie ustawy o rachunkowości oraz niektórych innych ustaw (2014); <http://legislacja.rcl.gov.pl/projekt/246200/katalog/246234#246234> (14.03.2015).

CONSOLIDATION OF FINANCIAL STATEMENT IN THE LIGHT OF THE PROJECT OF AMENDMENTS TO THE POLISH BALANCE SHEET LAW

Abstract: *Purpose* – presentation and assessment of changes in the area of consolidation of financial statements in the light of the project of amendments to the Accounting Act. *Design/Methodology/Approach* – analysis of source documents, inductive and deductive reasoning. *Findings* – the paper contains the specification of proposed amendments to the Accounting Act, their comparison to the current regulations and the initial assessment of their potential effects. *Originality/Value* – the weak points of the proposed amendments, presented in the paper, might be used as a basis for further amendments to the Accounting Act.

Keywords: directive 2013/34/EU, consolidation of financial statements, project of amendments to the Accounting Act

Cytowanie

Janowicz M. (2015), *Konsolidacja sprawozdań finansowych w świetle projektu zmian w polskim prawie bilansowym*, Zeszyty Naukowe Uniwersytetu Szczecińskiego nr 873, „Finanse, Rynki Finansowe, Ubezpieczenia” nr 77, Wydawnictwo Naukowe Uniwersytetu Szczecińskiego, Szczecin, s. 513–522; www.wneiz.pl/frfu.