



Kucharscy Consulting – Adam Kucharski

# Konsolidacja finansowa wg MSR / MSSF w praktyce

---

WARSZTATY DLA GRUPY KAPITAŁOWEJ

---

Silver  
Business  
Partner



---

Authorized Software

---

# WPROWADZENIE



KONSOLIDACJA STATUTOWA – MSR/MSSF

---

## **Skonsolidowane sprawozdania finansowe**

*(wg Międzynarodowych Standardów Sprawozdawczości Finansowej)*

Podmiot, który jest jednostką dominującą, przedstawia **skonsolidowane sprawozdania finansowe**. Skonsolidowane sprawozdanie finansowe to sprawozdanie finansowe **grupy kapitałowej**, w którym aktywa, zobowiązania, kapitał własny przychody, wydatki i przepływy pieniężne **jednostki dominującej** i jej **jednostek zależnych** są

**prezentowane w taki sposób, jakby było ono sprawozdaniem pojedynczej jednostki gospodarczej**

# WPROWADZENIE



## KONSOLIDACJA ZARZĄDCZA

---

Konsolidacja wykonywana na wewnętrzne potrzeby Grupy Kapitałowej, bazująca na danych (planowanych lub / oraz rzeczywistych), wg dedykowanej struktury Grupy (zarządczej - możliwe, że różnej od statutowej), wg dedykowanych kursów walut (możliwe planowanych / budżetowych), obejmująca wybrane spółki, segmenty, rynki.

Konsolidacja zarządcza jest wykonywana częściej i może obejmować nie wszystkie elementy sprawozdań finansowych.

Konsolidacja zarządcza również polega na sumowaniu, poszczególnych pozycji odpowiednich sprawozdań finansowych jednostki dominującej i jednostek zależnych wg w/w struktury, dokonaniu wyłączeń oraz innych korekt (możliwe – nie wszystkich).

# WPROWADZENIE



ODDZIAŁY SAMOBILANSUJĄCE – UoR czy MSR/MSSF

---

Art. 2 ust. 3 UoR:

Jednostki sporządzające sprawozdania finansowe zgodnie z Międzynarodowymi Standardami Rachunkowości, Międzynarodowymi Standardami Sprawozdawczości Finansowej oraz związanymi z nimi interpretacjami ogłoszonymi w formie rozporządzeń Komisji Europejskiej, zwanymi dalej „MSR”, **stosują przepisy ustawy** oraz przepisy wykonawcze wydane na jej podstawie, **w zakresie nieuregulowanym przez MSR.**

# WPROWADZENIE



## ODDZIAŁY SAMOBILANSUJĄCE - UoR

---

Art. 51 ust. 1 UoR:

Jednostka, w skład której wchodzi jednostki organizacyjne sporządzające samodzielne sprawozdania finansowe, sporządza łączone sprawozdanie finansowe, będące sumą sprawozdania finansowego jednostki i wszystkich jej oddziałów (zakładów), wyłączając odpowiednio:

- 1) aktywa i fundusze wydzielone
- 2) wzajemne należności i zobowiązania oraz inne rozrachunki o podobnym charakterze
- 3) przychody i koszty z tytułu operacji dokonywanych między jednostką a jej oddziałami (zakładami) lub między jej oddziałami (zakładami)
- 4) wynik finansowy operacji gospodarczych dokonywanych wewnątrz jednostki, zawarty w aktywach jednostki lub jej oddziałów (zakładów).

# WPROWADZENIE



## ODDZIAŁY SAMOBILANSUJĄCE - UoR

---

### Art. 51 ust. 2 UoR:

Do sprawozdania finansowego jednostki, w której skład wchodzi **oddziały (zakłady) znajdujące się poza terytorium RP i tam sporządzające sprawozdania finansowe**, włącza się odpowiednie dane wynikające z bilansów tych oddziałów (zakładów), wyrażone w walutach obcych, przeliczone na walutę polską po obowiązującym na dzień bilansowy średnim kursie ogłoszonym dla danej waluty przez NBP, natomiast z rachunku zysków i strat – po kursie stanowiącym średnią arytmetyczną średnich kursów na dzień kończący każdy miesiąc roku obrotowego, a w uzasadnionych przypadkach – po kursie będącym średnią arytmetyczną średnich kursów na dzień kończący poprzedni rok obrotowy i dzień kończący bieżący rok obrotowy, ogłoszonych dla danej waluty przez NBP.

Powstałe na skutek tych przeliczeń różnice wykazuje się w łącznym sprawozdaniu finansowym jednostki, w pozycji „**Różnice kursowe z przeliczenia**”, jako składnik kapitału (funduszu) z aktualizacji wyceny.



## ***Conceptual Framework for Financial Reporting***

*Conceptual Framework for Financial Reporting was issued by the International Accounting Standards Board in September 2010. It was revised in March 2018.*

**3.10.** A **reporting entity** is an entity that is required, or chooses, to prepare financial statements. A reporting entity can be a **single entity** or a portion of an entity or can comprise more than one entity. A reporting entity **is not** necessarily a **legal entity**.



## ***Conceptual Framework for Financial Reporting***

*Conceptual Framework for Financial Reporting was issued by the International Accounting Standards Board in September 2010. It was revised in March 2018.*

**3.11.** Sometimes one entity (**parent**) has control over another entity (**subsidiary**).

If a reporting entity comprises both the parent and its subsidiaries, the reporting entity's financial statements are referred to as '**consolidated financial statements**' (see paragraphs 3.15–3.16).

If a reporting entity is the parent alone, the reporting entity's financial statements are referred to as '**unconsolidated financial statements**' (see paragraphs 3.17–3.18).





## ***Conceptual Framework for Financial Reporting***

*Conceptual Framework for Financial Reporting was issued by the International Accounting Standards Board in September 2010. It was revised in March 2018.*

**3.12.** If a reporting entity comprises two or more entities that are not all linked by a parent-subsidary relationship, the reporting entity's financial statements are referred to as '**combined financial statements**'.

# WPROWADZENIE



## ODDZIAŁY SAMOBILANSUJĄCE – UoR vs MSR/MSSF

---

Oddział samobilansujący (UoR) = jednostka organizacyjna sporządzająca samodzielne sprawozdania finansowe -> **sprawozdania łączne**

Oddział samobilansujący (MSR/MSSF) = jednostka zależna lub raportująca -> **sprawozdanie skonsolidowane lub łączne**

# WPROWADZENIE



ODDZIAŁY SAMOBILANSUJĄCE – MSR/MSSF

---

Oddział samobilansujący = jednostka raportująca -> sprawozdania łączne

lub

Oddział samobilansujący = jednostka zależna -> sprawozdanie skonsolidowane



## Sprawozdawczość skonsolidowana

*Radosław Ignatowski dr hab., prof. Uniwersytetu Łódzkiego, kierownik Zakładu Rachunkowości Międzynarodowej, Katedra Rachunkowości, Wydział Zarządzania UŁ*

(...) Rozpatrując różnice między pojęciem i warunkami sprawowania kontroli, w powiązaniu z definicją jednostki dominującej, w myśl ustawy i rozwiązań MSSF 10, trzeba podkreślić, że:

4) w myśl ustawy podmiotem kontroli dla celów SSF może być wyłącznie spółka handlowa (lub jej podobna, jeśli taka jednostka zależna działa na podstawie prawa innego kraju); **MSSF przewidują możliwość kontroli** każdego rodzaju podmiotu (obiekту) gospodarczego, np. spółki cywilnej, czy wyodrębnionych organizacyjnie wewnętrznych obiektów sprawozdawczych, **takich jak np. zakłady lub oddziały (...)**

*Data publikacji: 2015-09-01*

# WPROWADZENIE



## ODDZIAŁY SAMOBILANSUJĄCE - ZAGRANICA

---

Art. 2 ust. 1 pkt 6 UoR:

Przepisy ustawy o rachunkowości stosuje się do oddziałów i przedstawicielstw przedsiębiorców zagranicznych.

Art. 45 ust. 1 lit.e) UoR:

Sprawozdania finansowe oddziałów przedsiębiorcy zagranicznego mogą być sporządzane zgodnie z MSR, jeżeli przedsiębiorca ten sporządza sprawozdanie finansowe zgodnie z MSR.

# WPROWADZENIE



## SPRAWOZDANIE ŁĄCZNE - BADANIE

---

Art. 64 ust. 3 UoR:

Badaniu podlegają sprawozdania finansowe spółek przejmujących i spółek nowo zawiązanych, sporządzone za rok obrotowy, w którym nastąpiło połączenie, a także **roczne sprawozdania finansowe jednostek sporządzone zgodnie z MSR.**

# WPROWADZENIE



WYBRANE DEFINICJE - MSSF 10

---

Sprawowanie kontroli nad inną jednostką

Jednostka dominująca

Jednostka zależna

Grupa kapitałowa

# WPROWADZENIE



WYBRANE DEFINICJE – MSSF 10

---

## **Kontrola:**

Inwestor kontroluje inwestycję, jeżeli jest narażony na zmienność wpływów lub ma prawa do wpływów tytułem swojego zaangażowania w inwestycję oraz ma możliwość oddziaływania na wysokość tych wpływów poprzez swoją władzę nad jednostką.

Kontrola wymaga więc kumulatywnego spełnienia trzech kryteriów: władzy nad odpowiednimi działaniami, narażenia na zmienność zwrotów z inwestycji oraz sprzężenia między władzą a zwrotami.



# WPROWADZENIE



WYBRANE DEFINICJE – MSSF 10

---

## **Jednostka dominująca:**

Jednostka posiadająca jedną lub więcej jednostek zależnych.

## **Jednostka zależna:**

Jednostka, która jest kontrolowana przez jednostkę dominującą.

## **Grupa kapitałowa:**

Jednostka dominująca wraz z jednostkami zależnymi.

# WPROWADZENIE



KONSOLIDACJA WEDŁUG MSR/MSSF – WYBRANE STANDARDY

---

MSR 7 Sprawozdanie z przepływów pieniężnych

MSR 12 Podatek dochodowy

**MSR 21 Skutki zmian kursów wymiany walut obcych**

MSR 27 Jednostkowe sprawozdania finansowe

MSR 28 Inwestycje w jednostkach stowarzyszonych i wspólnych przedsięwzięciach

MSSF 3 Połączenia jednostek

**MSSF 10 Skonsolidowane sprawozdania finansowe**

MSSF 11 Wspólne ustalenia umowne

MSSF 12 Ujawnienia na temat zaangażowania w inne jednostki

# GRUPA KAPITAŁOWA



## TRANSAKCJE WEWNĄTRZGRUPOWE Z ODDZIAŁAMI ZAGRANICZNYMI

---

Ustawa o rachunkowości zawiera regulacje prawne adresowane do jednostek, w skład których wchodzi jednostki organizacyjne sporządzające samodzielne sprawozdania finansowe i wymaga sporządzania łącznych sprawozdań finansowych (art. 51 UoR) oraz stosowania procedur wyłączenia wzajemnych transakcji.

Z kolei MSR/MSSF nie regulują w sposób podobny do UoR podejścia wymaganego przy sporządzaniu łącznych sprawozdań finansowych, stąd w praktyce mogą pojawić się wątpliwości w tym zakresie.

Odpowiednie zastosowanie MSSF 10 „Skonsolidowane sprawozdania finansowe” pozwala właściwie zaadresować proces sporządzania łącznych sprawozdań finansowych zgodnie z MSR/MSSF.

# GRUPA KAPITAŁOWA



## TRANSAKCJE WEWNĄTRZGRUPOWE Z ODDZIAŁAMI ZAGRANICZNYMI

---

Zgodnie z wytycznymi Organizacji Współpracy Gospodarczej i Rozwoju (OECD), umowami w sprawie unikania podwójnego opodatkowania (UPO) oraz ustawą o podatku dochodowym od osób prawnych (CIT) zagraniczny zakład (w tym oddział) należy traktować jak niezależnego przedsiębiorcę, realizującego transakcje z jednostką macierzystą (Centralą).

Do zakładu należy przypisać takie zyski jakie uzyskałby, gdyby był odrębnym i niezależnym przedsiębiorstwem prowadzącym taką samą lub podobną działalność na tych samych lub podobnych warunkach.

# GRUPA KAPITAŁOWA



## TRANSAKCJE WEWNĄTRZGRUPOWE Z ODDZIAŁAMI ZAGRANICZNYMI

---

Zasady wymagane przez prawo podatkowe (międzynarodowe i krajowe) w zakresie posiadania przez oddział statusu zagranicznego zakładu oraz identyfikacji i wyceny wzajemnych świadczeń pomiędzy Centralą i oddziałami zagranicznymi można zastosować do ewidencji zdarzeń w lokalnych księgach rachunkowych na potrzeby rozliczeń podatkowych oraz sporządzenia sprawozdań (jednostkowych i łącznego) oraz analiz zarządczych.

Jest to jeden z nielicznych przypadków, kiedy stosowanie się do przepisów prawa podatkowego pozwoli wypełnić wymogi sprawozdawcze i uczyni zadość zasadzie „przewagi treści nad formą”.

# GRUPA KAPITAŁOWA



## TRANSAKCJE WEWNĄTRZGRUPOWE Z ODDZIAŁAMI ZAGRANICZNYMI

---

Każda nowa umowa zawarta na terytorium rejestracji zagranicznego oddziału wymaga dodatkowego opisu ze wskazaniem jej biznesowego charakteru oraz funkcji pełnionych przez jednostki powiązane (Centrala i oddziały), zaangażowanych przez nich zasobów (aktywa trwałe i obrotowe, załoga, aktywa pieniężne) wraz z opisem ponoszonych ryzyk (kapitałowe, walutowe, kredytowe, płynności).

Transakcje wewnętrzne pomiędzy Centralą i oddziałami wymagają identyfikacji poprzez ich porównanie do podobnych transakcji z podmiotami posiadającymi odrębną formę prawną z podziałem na poszczególne rodzaje (zgodnie z ich treścią ekonomiczną).

# GRUPA KAPITAŁOWA



## TYPOWE TRANSAKCJE WEWNĄTRZGRUPOWE Z ODDZIAŁAMI ZAGRANICZNYMI

---

Wykaz wybranych **typowych quasi-transakcji** w relacji „**centrala – oddział zagraniczny**”, których nazewnictwo powstało poprzez analogię do rzeczywistych pod względem prawnym transakcji, o podobnej **treści ekonomicznej** występujących w relacji „**jednostka dominująca – spółka zależna**”:

**Sprzedaż-zakup aktywów**, czyli trwałe i odpłatne przekazywanie aktywów trwałych lub obrotowych

**Leasing**, czyli tymczasowe i odpłatne użytkowanie aktywów trwałych

**Sprzedaż-zakup usług**, czyli odpłatne świadczenie kompleksowych usług

**Refaktura**, czyli obciążenie innej jednostki powiązanej poniesionymi na jej rzecz kosztami bez narzutu marży

**Zaliczka**, czyli przekazywanie środków pieniężnych na poczet zapłaty za przyszłe dostawy

# GRUPA KAPITAŁOWA



## TYPOWE TRANSAKCJE WEWNĄTRZGRUPOWE Z ODDZIAŁAMI ZAGRANICZNYMI

---

**Transfer**, czyli trwałe (o charakterze kapitałowym) przekazywanie środków pieniężnych

**Konwersja**, czyli trwałe rozliczenie wzajemnych rozrachunków, które skutkuje zamianą pozycji pieniężnych na pozycje niepieniężne

**Cesja**, czyli odpłatne przekierowanie na inną jednostkę powiązaną należności lub zobowiązań za wykonane dostawy lub poniesione koszty dotyczące innych podmiotów

**Kompensata**, czyli uzgodnienie i umorzenie (rozliczenie) wzajemnych należności i zobowiązań

**Pożyczka**, czyli tymczasowe (odpłatne lub nieodpłatne) przekazywanie środków pieniężnych (do zwrotu w ustalonym terminie / terminach, za dodatkowym wynagrodzeniem lub bez wynagrodzenia)



# DOBRE PRAKTYKI



## ORGANIZACJA PROCESU KONSOLIDACJI FINANSOWEJ – JEDNOSTKI ZAGRANICZNE

---

Za dane jednostkowe odpowiadają poszczególne jednostki, nie zespół konsolidacyjny

Zespół konsolidacyjny weryfikuje dane jednostkowe i przekazuje jednostkom podsumowanie / ocenę jakości danych wejściowych

Korekty występujące w procesie konsolidacji należy podzielić na korekty dostosowujące (dane jednostkowe) i korekty/eliminacje konsolidacyjne (dane skonsolidowane)

Korekty dostosowujące należy zaewidencjonować w księgach lokalnych (opcja – konta pozabilansowe)

Pakiet konsolidacyjny zazwyczaj się różni od lokalnych wymogów sprawozdawczych

Audytor zewnętrzny lub wewnętrzny powinien zweryfikować dane zaprezentowane w pakiecie konsolidacyjnym

# DOBRE PRAKTYKI



## ORGANIZACJA PROCESU KONSOLIDACJI FINANSOWEJ – JEDNOSTKI ZAGRANICZNE

---

Zasada „lustra” przy ewidencji wzajemnych transakcji

Zasada „sprzedający ma zawsze rację” przy uzgadnianiu wzajemnych obrotów i sald

Zasada wyceny rozrachunków wzajemnych według kursów grupy kapitałowej

Ewentualne różnice z wzajemnych uzgodnień rozlicza się wynikowo, nie przez różnice kursowe z przeliczenia w kapitałach własnych



KUCHARSCY CONSULTING – ADAM KUCHARSKI

[adam@kucharscy-consulting.pl](mailto:adam@kucharscy-consulting.pl)

[natalia@kucharscy-consulting.pl](mailto:natalia@kucharscy-consulting.pl)

[www.kucharscy-consulting.pl](http://www.kucharscy-consulting.pl)

---

Silver  
Business  
Partner



---

Authorized Software

---