

Połączone i wydzielone sprawozdania

Wiele jednostek rozpoczyna w nowym miejscu nową działalność, która nie ma znamion prawnych powstania nowego podmiotu, a jedynie podmiotu funkcjonującego w formie oddziału lub oddziałów. Z wielu względów takie oddziały są traktowane jako oddziały samobilansujące się – wyodrębnione pod względem ekonomicznym jednostki organizacyjne samodzielnie sporządzające sprawozdania finansowe. Nie jest to prawnie wymagane, lecz ma duże znaczenie dla użytkowników sprawozdań finansowych.

W sprawozdaniu finansowym podmiotu posiadającego takie oddziały należałoby więc przedstawić informacje odnoszące się do efektów działalności gospodarczej podmiotu jako całości, a także do efektów działania poszczególnych oddziałów. Takie sprawozdania nazywa się odpowiednio **połączonymi** (łącznymi) oraz **wydziałonymi** (samodzielnymi) sprawozdaniami finansowymi. Te kwestie w polskim prawodawstwie unormowano dwutorowo – oprócz regulacji zawartych w ustawie o rachunkowości (dalej: UoR) dotyczących wszystkich jednostek istnieją też przepisy szczególne, odnoszące się do konkretnych rodzajów działalności.

Jednostki, w skład których wchodzi jednostki samodzielnie sporządzające sprawozdania

W tym przypadku połączone sprawozdanie ma być sumą sprawozdania finansowego jednostki oraz wszystkich jej oddziałów (zakładów), przy czym wyłączeniem podlegają (art. 51 ust. 1 UoR):

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

Można odstąpić od wyłączeń wymienionych w trzech ostatnich punktach powyższej listy, jeżeli nie wpływa to ujemnie na rzetelne i jasne przedstawienie sytuacji majątkowej i finanso-

wej oraz wyniku finansowego jednostki (art. 4 ust. 4 UoR).

Jednostki posiadające oddziały poza RP

Do sprawozdania finansowego jednostki, w skład której wchodzi oddziały (zakłady) znajdujące się poza terytorium RP i tam sporządzające sprawozdania finansowe (zgodnie z wymaganiami kraju, w którym prowadzona jest działalność), 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 ustalonym dla danej waluty przez NBP (art. 51 ust. 2 UoR). Dane wynikające z rachunku zysków i strat powinny zaś być przeliczone 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, ustalonych dla danej waluty przez NBP. Różnice powstałe na skutek tych przeliczeń wykazuje się w łącznym sprawozdaniu finansowym jednostki – w pozycji „Różnice kursowe z przeliczenia” – jako składnik kapitału (funduszu) z aktualizacji wyceny. Niestety, UoR nie zawiera wytycznych co do szczególnych zasad przeliczania walutowego pozycji w rachunkach przepływów pieniężnych. Co prawda można się wspomagać przepisami § 16 ust. 2 rozporządzenia w sprawie szczegółowych zasad sporządzania przez jednostki inne niż banki, zakłady ubezpieczeń i zakłady reasekuracji skonsolidowanych sprawozdań finansowych grup

kapitałowych (Dz.U. z 2009 r. nr 169, poz. 1327), jednak nie rozwiązuje to wszystkich problemów związanych z takimi przeliczeniami.

Fundusze inwestycyjne

Rozporządzenie w sprawie szczególnych zasad rachunkowości funduszy inwestycyjnych nakłada na te podmioty obowiązek sporządzania połączonego sprawozdania finansowego dla funduszu i wydzielonych sprawozdań dla subfunduszy. Te sprawozdania powinny być sporządzane dwa razy w roku (sprawozdanie półroczne i roczne). Połączone sprawozdanie sporządza się, sumując odpowiednie pozycje sprawozdań jednostkowych subfunduszy, z wyłączeniem sprawozdań tych subfunduszy, które w momencie sporządzania połączonego sprawozdania są w trakcie likwidacji lub zostały zlikwidowane w ciągu okresu, za który sporządza się połączone sprawozdanie. Wyłączeń nie stosuje się, jeśli uniemożliwiałoby to rzetelną i jasną prezentację połączonego sprawozdania finansowego (odpowiednie informacje należy wtedy zamieścić we wprowadzeniu do połączonego sprawozdania finansowego, opisując przyczyny wyłączenia sprawozdań jednostkowych subfunduszy).

Co na to MSSF?

Zagadnienia połączonych i wydzielonych sprawozdań finansowych MSSF traktują bardziej ogólnie. Za połączone sprawozdanie finansowe uznaje się takie, które stanowi sumę sprawozdań finansowych segmentów, oddzielnych jednostek lub grup niespełniających definicji *grupy kapitałowej* według MSR 27 *Jednostkowe i skonsolidowane sprawozdania finansowe*. Wydzielone sprawozdania finansowe to jednostkowe sprawozdania finansowe pionu lub mniejszej części składowej skonsolidowanej lub większej jednostki. Poza tym brak jest wytycznych dotyczących tego typu sprawozdań.

Andrzej Kulczak

asystent biegłego rewidenta
w Departamencie Audytu w Zabrze,
ECA Sereżyński i Partnerzy sp. z o.o.