

Wybrane problemy rachunkowości grupy kapitałowej

W literaturze przedmiotu poświęconej problematyce rachunkowości grup kapitałowych sporo uwagi poświęca się zagadnieniom sprawozdawczości finansowej tych organizacji biznesowych, w tym omówieniu teoretycznych podstaw konsolidacji sprawozdań finansowych, analizie prawnych regulacji w zakresie sporządzania skonsolidowanych sprawozdań finansowych, a przede wszystkim omówieniu praktycznych przykładów korekt konsolidacyjnych ze szczególnym uwzględnieniem transakcji nabycia i utraty kontroli, transakcji na dobrach trwałych i obrotowych, transakcji finansowych itp.

Dodatkowo przedmiotem rozważań jest problematyka zastosowania Międzynarodowych Standardów Rachunkowości/Międzynarodowych Standardów Sprawozdawczości Finansowej (MSR/MSSF) oraz analiza różnic pomiędzy podejściem wymaganym przez ustawę o rachunkowości mającym zastosowanie do grup kapitałowych nie notowanych na giełdzie oraz podejściem wymaganym przez MSR/MSSF dotyczącym sprawozdań finansowych grup kapitałowych uczestniczących w obrocie giełdowym.

Zagadnienia merytoryczne konsolidacji to już rozwiązany problem

Należy zauważyć, że w praktyce sprawozdawczości grup kapitałowych problematyka metod i technik konsolidacji danych finansowych nie stanowi już wyzwania dla dyrektorów finansowych jednostki dominującej. Powyższe wynika zarówno z obszernych i wyczerpujących publikacji na temat sprawozdawczości skonsolidowanej, jak i doświadczenia pracowników odpowiedzialnych za raportowanie grupowe zdobyte podczas kilkuletniej praktyki i współpracy z biegłymi rewidentami, którzy obowiązkowo weryfikują dane prezentowane w skonsolidowanych sprawozdaniach finansowych. Na pierwszy plan wysuwają się natomiast zagadnienia dotyczące przebiegu procesu pozyskania danych źródłowych wraz z organizacją całego procesu kalkulacji skonsolidowanych danych oraz ich prezentacją dla potrzeb różnych grup interesariuszy, co ma na celu dostarczenie kompletnych i spójnych informacji finansowych i niefinansowych w przekroju całej grupy kapitałowej. Powyższe dane są potrzebne nie tylko z perspektywy sprawozdawczości finansowej, stanowią one bazę porównawczą do analiz zarządczych w podejściu retrospektywnym i prospektywnym.

Struktura grupy kapitałowej determinuje organizację procesu konsolidacji

Niezaprzeczalnym jest, że właściwa organizacja procesu konsolidacji i raportowania na poziomie grupy kapitałowej uzależniona jest od jej struktury i obszaru działania. Z perspektywy organizacji rachunkowości i pożądanego stopnia automatyzacji procesów ewidencji i prezentacji danych

finansowych i niefinansowych grupy kapitałowe można podzielić na dwie kategorie: proste oraz złożone grupy kapitałowe.

Proste grupy kapitałowe to takie organizacje, które charakteryzują się niewielką skalą prowadzonej działalności, posiadają jednopoziomą strukturę, składają się z kilku jednostek działających na terytorium jednego państwa, raportują w jednej walucie; powstały w wyniku podziału większej organizacji biznesowej lub poprzez utworzenie jednostek zależnych od podstaw i są zarządzane centralnie przez właścicieli jednostki dominującej.

Złożona grupa kapitałowa prowadzi działalność znacznych rozmiarów, posiada wielopoziomą strukturę, składa się z wielu podmiotów o różnym stopniu powiązania z jednostką dominującą, prowadzących działalność w różnych państwach i na różnych kontynentach, z raportowaniem na poziomie poszczególnych jednostek w wielu walutach, gdzie rozwój biznesu realizowany jest poprzez akwizycję nowych spółek działających na już rozpoznanych i zupełnie nowych rynkach, a zarządzanie działalnością jednostki dominującej i całej grupy kapitałowej powierzono wysoko wykwalifikowanej kadrze zarządzającej.

W prostej grupie kapitałowej rachunkowość najczęściej ma charakter podatkowy

Prosta grupa kapitałowa najczęściej prowadzi rachunkowość z uwzględnieniem wymogów lokalnych przepisów. Raporty zarządcze powstają poza systemem ewidencji księgowej korzystając z jego zasobów w sposób ograniczony z uwagi na opóźnienia w dostarczaniu danych historycznych. Jednostka dominująca nie tylko sprawuje 100% kontrolę nad pozostałymi jednostkami w grupie, ale i dominuje w relacjach biznesowych, co pozwala opierać analizę dotychczasowej działalności oraz budować plany rozwoju poprzez pryzmat jednostkowych dokonań i zamiarów największego podmiotu, dokonując ewentualnych drobnych korekt w związku z działalnością pozostałych jednostek.

Pojęcie „konsolidacja” dotyczy wyłącznie konieczności sporządzenia rocznego sprawozdania finansowego grupy kapitałowej w połączeniu z obowiązkiem jego zbadania przez biegłego rewidenta, a powyższe obowiązki są traktowane jako zbędny ciężar. Jeżeli spełnione są warunki, to małe grupy kapitałowe korzystają z możliwości niesporządzania skonsolidowanego sprawozdania finansowego z uwagi na nieprzekroczenie progów zawartych w art. 56 ust. 1 ustawy o rachunkowości.

Rachunkowość grupy kapitałowej zmienia się wraz z rozwojem biznesu

Biznes musi się rozwijać żeby istnieć, co w przypadku grup kapitałowych powoduje konieczność zapewnienia właściwej organizacji od momentu ich powstania w celu stworzenia ram organizacyjnych do dalszego wzrostu umożliwiających wdrożenie odpowiednich modeli zarządzania. Podstawowym posunięciem organizacyjnym jest ujednoczenie procesu ewidencji danych finansowych poprzez wdrożenie jednolitych, ukierunkowanych na zarządzanie biznesem

zasad rachunkowych wraz z jednolitym planem kont, co znacząco ułatwia przebieg procesu pozyskania danych do potrzeb raportowania statutowego i zarządczego na poziomie całej grupy.

Powyższe rozwiązanie organizacyjne można wzmocnić poprzez wybór jednolitego systemu informatycznego i jego wdrożenie w każdej jednostce przynależącej do grupy kapitałowej, co umożliwi przeprowadzenie sumowania danych na poziomie pojedynczej transakcji i ułatwia proces dokonania korekt wewnątrzgrupowych. Kolejne możliwe usprawnienie do wdrożenia już w prostej grupie kapitałowej, to automatyzacja procesu raportowania z wykorzystaniem specjalizowanych narzędzi informatycznych bardziej zaawansowanych niż arkusze kalkulacyjne i edytory tekstów. Wraz z rozwojem biznesu i zdobywaniem nowych rynków zbytu, poprzez akwizycje kolejnych spółek, w tym działających w innych państwach, pojawiają się nowe ryzyka oddziaływujące na przebieg procesu konsolidacji.

Potrzeba zastosowania jednolitych zasad rachunkowości na poziomie grupy kapitałowej zderza się z lokalnymi przepisami z zakresu rachunkowości i podatków, których przestrzeganie jest wymagane od spółki działającej na terenie danego państwa. Ponadto każde państwo ma swoją tradycję rachunkowości, w tym swoje wzorcowe lub prawnie wymagane wykazy kont księgowych, specyficzne przepisy podatkowe oraz swoje rozwiązania z zakresu zastosowania informatyki w biznesie, nie wspominając już o różnicach w kulturze biznesowej.

W złożonej grupie kapitałowej właściwa organizacja procesu konsolidacji wymaga uwzględnienia lokalnych przepisów prawa

Zagraniczne grupy kapitałowe przy realizacji ekspansji na nowe rynki, w tym na rynek polski, często stosują model biznesowy polegający na wprowadzeniu w nowej spółce zależnej zasad rachunkowości, planu kont i systemu informatycznego jednostki dominującej. Powyższe ma na celu zaspokojenie potrzeb informacyjnych kadry zarządzającej jednostki dominującej wraz z wdrożeniem sprawdzonych w innych organizacjach reguł biznesowych, w tym zasad gromadzenia danych i ich kontroli.

Rozwiązanie takie sprawdza się przy ekspansji obejmującej terytoria o podobnych tradycjach i kulturze biznesowej. Jeżeli nowa jednostka w grupie istotnie się różni od swoich poprzedników w zakresie skali działalności, kultury biznesowej, lokalnych wymogów dotyczących podatków, rachunkowości i sprawozdawczości, to powielenie modelu sprawdzonego w innych realiach biznesowych może się okazać zbyt kosztowne i nieefektywne, a w dodatku wygeneruje nowe ryzyka na lokalnym rynku, polegające na zaniedbaniach w przestrzeganiu lokalnych wymogów prawa.

Konsolidacja w złożonych grupach kapitałowych jest niemożliwa bez wsparcia informatycznego

Ryzyka wynikające z wdrożenia dotychczasowego modelu rachunkowości bez uwzględnienia lokalnych wymogów mogą prowadzić do modyfikacji podejścia poprzez przyzwolenie jednostki dominującej na prowadzenie ewidencji księgowej i podatkowej zgodnie z lokalnymi przepisami

i praktyką w oparciu o dostępne na lokalnym rynku rozwiązania informatyczne. Przy takim podejściu raportowanie do jednostki dominującej opiera się na pakietach sprawozdawczych zawierających wszystkie dane niezbędne do przygotowania informacji skonsolidowanych. Dane okresowe są przekazywane w układzie wymaganym przez jednostkę dominującą, lecz na podstawie zapisów w księgach rachunkowych prowadzonych zgodnie z wymogami lokalnymi. Układ pakietu może wymagać dostarczenia informacji o charakterze finansowym i niefinansowym, stąd księgi rachunkowe podmiotu sprawozdawczego stanowią jedno ze źródeł pozyskania danych dla potrzeb grupy, a raportowane treści pochodzą z różnych dodatkowych ewidencji.

W omawianym modelu istnieje ryzyko utraty przez jednostkę dominującą dostępu do danych transakcyjnych oraz konieczność monitorowania i uzgodnienia wszystkich transakcji grupowych. Dodatkowo istnieje ryzyko błędnego wypełnienia pakietów sprawozdawczych z uwagi na uproszczone rozwiązania księgowe zastosowane na szczeblu lokalnym ukierunkowane na zadośćuczynienie przepisom prawa podatkowego, które uniemożliwiają zgromadzenie kompletnych danych dla potrzeb grupowych. W praktyce dostęp do danych transakcyjnych uzyskuje się poprzez ich import do arkuszy kalkulacyjnych oraz analizę w oparciu o podstawowe funkcje dostępne w tych arkuszach. Zaś kontrola poprawności i kompletności danych pakietowych jest realizowana poprzez ich badanie przez lokalnych audytorów lub przegląd tych dokumentów przez biegłego rewidenta grupy.

Oparcie procesu konsolidacji o proste narzędzia informatyczne typu arkusze kalkulacyjne oraz edytory tekstów nie zapewnia efektywnego dostarczenia spójnych i aktualnych informacji finansowych i niefinansowych w przekroju całej grupy kapitałowej – potrzebą czasu jest przejście na poziom rozwiązań informatycznych klasy Business Intelligence. Zaawansowane systemy informatyczne wspierają proces konsolidacji już na etapie pozyskania danych jednostkowych poprzez możliwość integracji w centralnej bazie danych wszystkich potrzebnych informacji finansowych i pozafinansowych.

Kolejny obszar ich zastosowania to śledzenie i zarządzanie przepływem dokumentów w oparciu o zdefiniowane procesy ich obiegu. Inne, nie mniej ważne zagadnienie rozwiązane w tych aplikacjach, to wsparcie użytkowników przy kalkulacji danych skonsolidowanych obejmujące m.in. przygotowanie wielowalutowych sumariuszy oraz dedykowanych wykazów korekt konsolidacyjnych. Końcowy etap zastosowania zaawansowanych rozwiązań informatycznych to automatyzacja procesu wielowymiarowego raportowania z uwzględnieniem zróżnicowanych potrzeb użytkowników informacji finansowych i niefinansowych na różnych szczeblach zarządzania grupą kapitałową oraz z poszanowaniem potrzeb interesariuszy zewnętrznych.

Rachunkowość grup kapitałowych musi wspierać dynamiczny rozwój biznesu

Obserwujemy dalszą integrację potrzeb informacyjnych odbiorców raportów statutowych z potrzebami informacyjnymi kadry zarządzającej grupą kapitałową, co spowoduje konieczność pełnej integracji danych źródłowych dotyczących całej grupy zarówno dla potrzeb raportów statutowych, jak i dla potrzeb zarządzania. Umiejdzynarodowienie biznesu powoduje potrzebę

ujednoczenia zasad rachunkowości finansowej, który to proces obserwujemy również z perspektywy polskiej rachunkowości na przestrzeni ostatnich kilku lat.

Konieczność wymiany informacji podatkowych oraz kolejne próby ujednoczenia przepisów podatkowych w wymiarze międzynarodowym w powiązaniu z potrzebą udowodnienia celu biznesowego transakcji wewnątrzgrupowych oraz ich rynkowej wyceny stanowią przesłankę do rozszerzenia zakresu pożądaných danych na poziomie grupy o szczegółowe dane o transakcjach grupowych z uwzględnieniem ich aspektów podatkowych.

Wreszcie, dynamiczny rozwój technologii informatycznych ukierunkowany na zaspokojenie różnorodnych potrzeb klientów biznesowych powoduje dalszy rozwój systemów ewidencyjnych oraz narzędzi klasy Business Intelligence stanowiących bazę dla specjalizowanych aplikacji do konsolidacji, planowania, raportowania i zarządzania procesami oraz obiegiem dokumentów.

Natalia Kucharska

Autorka jest biegłym rewidentem, doradcą podatkowym w BDO Kraków

Publikacja: Biuletyn BDO Podatki i Rachunkowość nr 10 (72) 2013, październik 2013