



# DZIENNIK USTAW RZECZYPOSPOLITEJ POLSKIEJ

Warszawa, dnia 26 czerwca 1995 r.

Nr 71

## TREŚĆ:

Poz.:

### ROZPORZĄDZENIA:

- 355** — Ministra Finansów z dnia 14 czerwca 1995 r. w sprawie szczegółowych zasad sporządzania przez jednostki inne niż banki skonsolidowanych sprawozdań finansowych . . . . . 1965
- 356** — Ministra Finansów z dnia 14 czerwca 1995 r. zmieniające rozporządzenie w sprawie kwalifikacji i innych wymagań, których spełnienie uprawnia do usługowego prowadzenia ksiąg rachunkowych 1979

355

## ROZPORZĄDZENIE MINISTRA FINANSÓW

z dnia 14 czerwca 1995 r.

### w sprawie szczegółowych zasad sporządzania przez jednostki inne niż banki skonsolidowanych sprawozdań finansowych.

Na podstawie art. 81 ust. 3 pkt 2 ustawy z dnia 29 września 1994 r. o rachunkowości (Dz. U. Nr 121, poz. 591) zarządza się, co następuje:

#### Rozdział 1

#### Przepisy ogólne

§ 1. 1. Rozporządzenie określa szczegółowe zasady sporządzania skonsolidowanego sprawozdania finansowego grupy kapitałowej przez jednostki inne niż banki.

2. Skonsolidowane sprawozdanie finansowe powinno zapewniać prawidłowe i rzetelne przedstawienie sytuacji majątkowej i finansowej oraz wyniku finansowego grupy kapitałowej.

§ 2. Ilekroć w rozporządzeniu jest mowa o:

- 1) „ustawie” — rozumie się przez to ustawę z dnia 29 września 1994 r. o rachunkowości (Dz. U. Nr 121, poz. 591),
- 2) „skonsolidowanym sprawozdaniu finansowym” — rozumie się przez to sprawozdanie finansowe grupy kapitałowej, o którym mowa w art. 55 ustawy,
- 3) „kontrolni” — rozumie się przez to zależności, jakie powstają w wyniku zdarzeń powodujących, że jedna jednostka staje się podmiotem dominującym, inna zaś podmiotem zależnym,
- 4) „znacznym wpływem” — rozumie się przez to zależności, jakie powstają w wyniku zdarzeń, powodujących, że

jedna jednostka staje się podmiotem dominującym, inna zaś podmiotem stowarzyszonym,

- 5) „dniu objęcia kontroli” lub „dniu rozpoczęcia wywierania znacznego wpływu” — rozumie się przez to dzień powstania między jednostkami zależności, o których mowa w pkt 3 lub 4,
- 6) „dniu ustania kontroli” lub „dniu ustania wywierania znacznego wpływu” — rozumie się przez to dzień ustania między jednostkami zależności, o których mowa w pkt 3 lub 4,
- 7) „aktywach netto” — rozumie się przez to aktywa bilansu pomniejszone o rezerwy, zobowiązania, w tym fundusze specjalne, rozliczenia międzyokresowe bierne i przychody przyszłych okresów; aktywa netto równe są kwotowo kapitałowi własnemu,
- 8) „jednostce dominującej niższego szczebla” — rozumie się przez to spółkę kapitałową, która jest jednocześnie zależna lub stowarzyszona w stosunku do określonej spółki kapitałowej i jest podmiotem dominującym w stosunku do jednej lub kilku innych spółek kapitałowych,
- 9) „jednostce dominującej wyższego szczebla” — rozumie się przez to spółkę kapitałową, która jest dominująca dla jednostki dominującej niższego szczebla.

#### Rozdział 2

#### Sporządzanie skonsolidowanego sprawozdania finansowego

§ 3. 1. Jednostka dominująca sporządza skonsolidowane sprawozdanie finansowe grupy kapitałowej, włączając

do niego dane jednostki dominującej oraz bez względu na siedzibę:

- 1) dane jednostek zależnych, z wyjątkiem danych tych jednostek zależnych, których akcje (udziały) nabyła wyłącznie w celu odprzedaży lub nad którymi sprawowanie kontroli będzie trwało krócej niż rok licząc od dnia bilansowego lub jest w istotnym stopniu ograniczone; w przypadku gdy sprawowanie kontroli nad jednostką zależną jest w istotny sposób ograniczone, dane tej jednostki włącza się do skonsolidowanego sprawozdania metodą praw własności,
- 2) dane jednostek stowarzyszonych, z wyjątkiem danych tych jednostek stowarzyszonych, których akcje (udziały) nabyła wyłącznie w celu odprzedaży lub w których znaczny wpływ będzie trwał krócej niż rok.

2. Jednostka dominująca sprawująca kontrolę nad jednostkami zależnymi o całkowicie odmiennym rodzaju działalności, których objęcie konsolidacją metodą pełną zniekształciłoby obraz grupy kapitałowej, o którym mowa w § 1 ust. 2, konsoliduje te jednostki metodą praw własności, z uwzględnieniem § 16 ust. 2. Za całkowicie odmienny rodzaj działalności można uznać sytuację, w której:

- 1) jednostka dominująca prowadzi działalność wytwórczą, budowlaną, handlową lub usługową, a działalność jednostki zależnej jest prowadzona na podstawie przepisów prawa bankowego lub ubezpieczeniowego,
- 2) jednostka dominująca jest ubezpieczycielem, a działalność jednostki zależnej prowadzona jest na podstawie przepisów prawa bankowego bądź jest to działalność wytwórcza, budowlana, handlowa lub usługowa.

§ 4. Jeżeli jednostka dominująca niższego szczebla sporządza skonsolidowane sprawozdanie finansowe, wówczas jednostka dominująca wyższego szczebla obejmuje swoim skonsolidowanym sprawozdaniem finansowym skonsolidowane sprawozdanie finansowe jednostki dominującej niższego szczebla. W przypadku gdy jednostka dominująca wyższego szczebla posiada bezpośrednio akcje (udziały) w jednostce zależnej (stowarzyszonej) objętej skonsolidowanym sprawozdaniem finansowym jednostki niższego szczebla, to odpowiednio oraz według posiadanego przez siebie udziału w kapitale własnym tej jednostki włącza dane tej jednostki do sporządzanego przez siebie skonsolidowanego sprawozdania finansowego.

§ 5. 1. Jeżeli jednostka dominująca niższego szczebla została zwolniona od sporządzenia skonsolidowanego sprawozdania finansowego, wówczas jednostka dominująca wyższego szczebla jest obowiązana do objęcia konsolidacją zarówno zależnych od niej jednostek dominujących niższego szczebla, jak i wszystkich jednostek zależnych od jednostki zwolnionej od sporządzenia skonsolidowanego sprawozdania finansowego konsolidacją pełną, bez względu na wielkość łącznej własności, a stowarzyszonych z jednostką zwolnioną od sporządzenia skonsolidowanego sprawozdania finansowego metodą praw własności.

2. Własność pośrednią jednostki dominującej wyższego szczebla w jednostce zależnej od jednostki dominującej niższego szczebla ustala się jako iloczyn procentowego posiadania akcji (udziałów) jednostki dominującej wyższego szczebla w jednostce dominującej niższego szczebla oraz jednostki dominującej niższego szczebla w jednostce od niej zależnej. Dla potrzeb ustalenia własności łącznej wielkość tę powiększa się o procent akcji (udziałów), jakie jednostka

dominująca wyższego szczebla posiada bezpośrednio w jednostce zależnej od jednostki dominującej niższego szczebla.

3. Jednostka dominująca niższego szczebla powinna w sporządzanej przez siebie informacji dodatkowej dokonać adnotacji o zwolnieniu od obowiązku sporządzania skonsolidowanego sprawozdania finansowego, podając nazwę i siedzibę jednostki dominującej wyższego szczebla sporządzającej skonsolidowane sprawozdanie finansowe.

### Rozdział 3

#### Składniki skonsolidowanego sprawozdania finansowego

§ 6. 1. Skonsolidowane sprawozdanie finansowe zawiera dane za rok obrotowy oraz za rok poprzedzający, jeżeli jednostka dominująca była zgodnie z przepisami ustawy obowiązana do sporządzenia skonsolidowanego sprawozdania finansowego za rok poprzedzający.

2. Składniki skonsolidowanego bilansu wykazuje się w kolejności i w sposób określony:

- 1) dla jednostek innych niż ubezpieczyciele — w załączniku nr 1 do rozporządzenia,
- 2) dla ubezpieczycieli — w załączniku nr 2 do rozporządzenia.

3. Składniki skonsolidowanego rachunku zysków i strat wykazuje się w kolejności i w sposób określony:

- 1) dla jednostek innych niż ubezpieczyciele — w załączniku nr 3 do rozporządzenia (wariant porównawczy) lub w załączniku nr 4 do rozporządzenia (wariant kalkulacyjny),
- 2) dla ubezpieczycieli — w załącznikach nr 5a—5c do rozporządzenia.

4. Informacja dodatkowa do skonsolidowanego sprawozdania finansowego powinna zawierać co najmniej informacje określone w załączniku nr 6 do rozporządzenia.

5. Składniki skonsolidowanego sprawozdania z przepływu środków pieniężnych wykazuje się w kolejności i w sposób określony:

- 1) dla jednostek innych niż ubezpieczyciele — w załączniku nr 7 do rozporządzenia,
- 2) dla ubezpieczycieli — w załączniku nr 8 do rozporządzenia.

§ 7. 1. Skonsolidowane sprawozdanie finansowe sporządza się stosując dla wszystkich jednostek objętych konsolidacją jednakowe zasady i metody określone ustawą i ustalone przez kierownika jednostki dominującej.

2. Zasady i metody, o których mowa w ust. 1, obejmują w szczególności metody wyceny aktywów i pasywów, w tym również wyceny zapasów oraz amortyzacji środków trwałych.

3. Jeżeli określone przez kierownika jednostki dominującej zasady rachunkowości, a w szczególności metody wyceny aktywów i pasywów, oraz zasady sporządzania skonsolidowanego sprawozdania finansowego różnią się od metod i zasad stosowanych przez jednostkę dominującą, należy to uzasadnić w informacji dodatkowej.

4. Jeżeli objęte konsolidacją jednostki stosują odmienne metody do wyceny aktywów i pasywów lub sporządzają podlegające konsolidacji sprawozdania finansowe według

zasad różniących się od metod i zasad określonych przez kierownika jednostki dominującej dla sprawozdań skonsolidowanych, wówczas:

- 1) należy dokonać odpowiednich korekt w dokumentacji konsolidacyjnej, o której mowa w § 17, dostosowując dane sprawozdań finansowych do metod i zasad określonych przez kierownika jednostki; adnotacje o korektach należy zamieścić w informacji dodatkowej,
- 2) w przypadku gdy stosowanie odmiennych metod i zasad nie zniekształca obrazu przedstawianego przez skonsolidowane sprawozdanie finansowe, można zaniechać dokonywania korekt, o których mowa w pkt 1, uzasadniając przyjęte rozwiązania w informacji dodatkowej.

5. Przy sporządzaniu skonsolidowanych sprawozdań finansowych ubezpieczycieli mogą być stosowane odstępstwa w zakresie jednakowych metod wyceny rezerw, o których mowa w rozporządzeniu Ministra Finansów z dnia 29 grudnia 1994 r. w sprawie szczegółowych zasad rachunkowości ubezpieczycieli (Dz. U. Nr 140, poz. 791); odstępstwa należy szczegółowo przedstawić w informacji dodatkowej wraz z oszacowaniem ich wpływu na wynik finansowy grupy kapitałowej.

6. Jednostka dominująca obowiązana jest do stosowania w sposób ciągły jednakowych metod i zasad konsolidacji w kolejnych latach obrotowych. Dokonywanie w uzasadnionych przypadkach zmiany metod i zasad konsolidacji oraz ich wpływ na obraz grupy kapitałowej należy wyjaśnić w informacji dodatkowej.

7. Jeżeli w ciągu roku obrotowego istotnie zmienił się skład jednostek zależnych i stowarzyszonych objętych skonsolidowanym sprawozdaniem finansowym, wówczas:

- 1) w informacji dodatkowej należy podać dane umożliwiające dokonanie porównań za poszczególne okresy lub
- 2) dokonać odpowiednich przeliczeń danych bilansu oraz rachunku zysków i strat za okres poprzedzający, dokonując adnotacji w informacji dodatkowej.

§ 8. 1. Skonsolidowane sprawozdanie finansowe sporządza się na ten sam dzień bilansowy i za ten sam rok obrotowy co sprawozdanie finansowe jednostki dominującej, włączając do niego sprawozdania finansowe zarówno jednostek zależnych, jak i stowarzyszonych, sporządzone na ten sam dzień bilansowy i za ten sam rok obrotowy.

2. Jeżeli nie zniekształca to obrazu przedstawianego przez skonsolidowane sprawozdanie finansowe, dzień bilansowy jednostki zależnej lub stowarzyszonej może wyprzedzać dzień bilansowy, o którym mowa w ust. 1, nie więcej jednak niż o trzy miesiące; w takim przypadku w informacji dodatkowej należy przedstawić ważne zdarzenia dotyczące zarówno aktywów i pasywów, jak i zysków i strat między dniem bilansowym jednostki zależnej lub stowarzyszonej a dniem, na który sporządzono skonsolidowane sprawozdanie finansowe.

3. W innych przypadkach niż określone w ust. 2 jednostki zależne i stowarzyszone powinny na dzień bilansowy, na który sporządza się skonsolidowane sprawozdanie finansowe, sporządzić oddzielne sprawozdanie finansowe, obejmujące kolejne dwanaście miesięcy przed dniem bilansowym grupy kapitałowej, podlegające włączeniu do skonsolidowanego sprawozdania finansowego.

§ 9. 1. Podlegające konsolidacji sprawozdania finansowe, wyrażone w walutach obcych, przelicza się na walutę polską według następujących zasad:

- 1) poszczególne pozycje aktywów i pasywów bilansu, z wyjątkiem kapitałów własnych, przelicza się na walutę polską według ustalonego dla danej waluty przez Prezesa Narodowego Banku Polskiego kursu średniego na dzień bilansowy,
- 2) poszczególne pozycje rachunku zysków i strat przelicza się na walutę polską po kursie stanowiącym średnią arytmetyczną średnich kursów ustalonych dla danej waluty przez Prezesa Narodowego Banku Polskiego na dzień kończący każdy miesiąc roku obrotowego,
- 3) kapitały własne, według stanu na dzień objęcia kontroli lub rozpoczęcia wywierania znacznego wpływu przez jednostkę dominującą, przelicza się według ustalonego dla danej waluty przez Prezesa Narodowego Banku Polskiego na ten dzień kursu średniego,

2. Skonsolidowane kapitały własne, o których mowa w ust. 1, obejmują wykazane odrębnie:

- 1) kapitały własne,
- 2) wynik finansowy netto za rok obrotowy, przeliczony zgodnie z ust. 1 pkt 2,
- 3) różnice kursowe z konsolidacji.

3. Różnice kursowe z konsolidacji, o których mowa w ust. 2 pkt 3, składają się z:

- 1) różnic kursowych powstałych przy przeliczeniu na walutę polską kapitału własnego zgodnie z ust. 1 pkt 3 oraz przy jego przeliczaniu według ustalonego dla danej waluty przez Prezesa Narodowego Banku Polskiego kursu średniego na dzień bilansowy,
- 2) różnic kursowych powstałych z przeliczenia na walutę polską wyniku finansowego netto, obliczonego zgodnie z ust. 1 pkt 2, i przeliczenia według ustalonego dla danej waluty przez Prezesa Narodowego Banku Polskiego kursu średniego na dzień bilansowy.

4. Na dzień sprzedaży akcji (udziałów) objętej konsolidacją jednostki różnice kursowe z konsolidacji, związane z tą jednostką, podlegają odpisaniu na rachunek zysków i strat.

## Rozdział 4

### Konsolidacja metodą pełną

§ 10. 1. Jednostka dominująca włącza do skonsolidowanego sprawozdania finansowego dane jednostek zależnych metodą konsolidacji pełnej, o której mowa w art. 58 ustawy, po ewentualnym przeliczeniu odpowiednich pozycji sprawozdań finansowych na walutę polską, zgodnie z § 9, bez względu na wartość wyniku finansowego netto tych jednostek.

2. Przy konsolidacji metodą pełną w pierwszej kolejności sumowaniu w pełnej wysokości podlegają wszystkie odpowiednie pozycje:

- 1) bilansów oraz
- 2) rachunków zysków i strat

jednostki dominującej i poszczególnych jednostek zależnych, bez względu na udział jednostki dominującej we własności jednostek zależnych.



3. Jeżeli jednostka dominująca objęła jednostkę zależną kontrolą w ciągu roku obrotowego, do skonsolidowanego rachunku zysków i strat włącza się w pełnej wysokości wszystkie pozycje rachunku zysków i strat tej jednostki za okres następujący od dnia objęcia jej kontrolą przez jednostkę dominującą.

4. Po dokonaniu sumowań zgodnie z ust. 2 należy przeprowadzić korekty i wyłączenia konsolidacyjne, o których mowa w art. 58 ust. 2 i 3 ustawy i według zasad określonych w § 11—14 rozporządzenia.

§ 11. 1. Na dzień objęcia przez jednostkę dominującą kontrolą jednostki zależnej ustala się wartość rynkową aktywów netto jednostki zależnej, proporcjonalnie do posiadanego na ten dzień przez jednostkę dominującą udziału w kapitale własnym jednostki zależnej.

2. Jeżeli jednostka dominująca posiada kilka jednostek zależnych, dotyczącą tych jednostek wartość firmy z konsolidacji i rezerwę kapitałową z konsolidacji wykazuje się w skonsolidowanym bilansie odrębnie, bez dokonywania kompensat.

3. Jeżeli na dzień nabycia akcji (udziałów) wartość rynkowa aktywów netto nabytej jednostki jest różna od ich wartości księgowej, należy doprowadzić wartość aktywów i pasywów nabytej jednostki do ich wartości rynkowej. Wynik z przeszacowania odnosi się na kapitał z aktualizacji jednostki zależnej, ujmując to w dokumentacji konsolidacyjnej, o której mowa w § 17. W kolejno sporządzanych skonsolidowanych sprawozdaniach finansowych uwzględnia się odpowiednio zaktualizowane wartości aktywów i pasywów jednostki zależnej.

4. Za wartość rynkową aktywów netto można również przyjąć ich wartość księgową, jeżeli różnica między tymi wielkościami nie jest znaczna.

5. Wartość firmy z konsolidacji lub rezerwy kapitałowej z konsolidacji odpisuje się ratalnie, w sposób planowy, na skonsolidowany rachunek zysków i strat przez czas określony w ustawie, począwszy od miesiąca następującego po miesiącu, w którym objęto kontrolę nad daną jednostką zależną. Jeżeli jednostka zależna, której dotyczy wartość firmy z konsolidacji, przestaje przynosić oczekiwane przy nabyciu akcji (udziałów) korzyści, wówczas dotychczas nie odpisaną wartość firmy z konsolidacji odpisuje się jednorazowo na skonsolidowany rachunek zysków i strat.

6. Jeżeli na skutek nabycia przez jednostkę dominującą dodatkowych akcji (udziałów) jednostka dotychczas stowarzyszona staje się jednostką zależną lub zwiększa się udział jednostki dominującej w kapitale jednostki zależnej lub stowarzyszonej, wówczas ustala się wartość firmy z konsolidacji lub rezerwę kapitałową z konsolidacji z uwzględnieniem dodatkowych udziałów (akcji) obliczonych na dzień ich nabycia zgodnie z ust. 1. Jednocześnie należy dokonać odpowiedniej korekty dotychczasowej kwoty pozycji dotyczącej wartości firmy z konsolidacji lub rezerwy kapitałowej z konsolidacji.

7. Jednostka dominująca, która nabyła akcje (udziały) jednostki zależnej przed dniem wejścia w życie przepisów ustawy, może:

- 1) przy obliczaniu, w sposób określony w ust. 1, wartości firmy z konsolidacji lub rezerwy kapitałowej z konsolidacji zastąpić wartość rynkową nabytej części aktywów netto ich wartością wynikającą z ksiąg rachunkowych jednostki zależnej na koniec roku obrotowego

poprzedzającego rok obrotowy, za który jednostka dominująca zobowiązana jest po raz pierwszy do sporządzenia skonsolidowanego sprawozdania finansowego,

- 2) odstąpić od obliczania wartości firmy z konsolidacji lub rezerwy kapitałowej z konsolidacji w sposób określony w ust. 1, ustalając w to miejsce kapitał z aktualizacji. Kapitał z aktualizacji, będący częścią skonsolidowanego kapitału własnego, oblicza się jako różnicę między ceną nabycia akcji (udziałów) a wartością księgową nabytej części aktywów netto, ustaloną na koniec roku obrotowego poprzedzającego rok obrotowy, za który jednostka dominująca zobowiązana jest do sporządzenia skonsolidowanego sprawozdania finansowego po raz pierwszy. W razie sprzedaży tych akcji (udziałów), przy obliczaniu zysku lub straty ze sprzedaży, o których mowa w § 14 ust. 2, należy odpowiednio skorygować kapitał z aktualizacji.

8. W informacji dodatkowej należy objaśnić sposób ustalenia wartości firmy z konsolidacji i rezerwy kapitałowej z konsolidacji.

§ 12. 1. Kapitałem podstawowym grupy kapitałowej jest kapitał podstawowy jednostki dominującej.

2. Kapitał podstawowy jednostek zależnych, w części, w jakiej stanowi on własność jednostki dominującej, jest kompensowany z wartością nominalną akcji (udziałów) ujętych w bilansie jednostki dominującej na dzień objęcia kontroli, a pozostałą część zalicza się do kapitałów własnych akcjonariuszy (udziałowców) mniejszościowych, o których mowa w ust. 4.

3. Do poszczególnych składników kapitału własnego jednostki dominującej, z wyjątkiem jej kapitału podstawowego, dodaje się części odpowiednich składników kapitału własnego jednostek zależnych, odpowiadające udziałowi jednostki dominującej we własności jednostek zależnych według stanu na dzień bilansowy. Do kapitału własnego grupy włącza się tylko te części odpowiednich składników kapitału własnego jednostek zależnych, które powstały od dnia objęcia nad nimi kontroli przez jednostkę dominującą; w szczególności dotyczy to zmiany wysokości kapitału własnego, spowodowanej osiągniętymi przez jednostki zależne wynikami finansowymi oraz aktualizacją wyceny środków trwałych.

4. Jeżeli część objętej konsolidacją jednostki zależnej stanowi własność innych akcjonariuszy (udziałowców) niż objęte konsolidacją jednostki wchodzące w skład grupy kapitałowej, wówczas w odrębnych pozycjach, odpowiednio do udziału we własności jednostki zależnej, należy wykazać:

- 1) w bilansie — kapitał własny akcjonariuszy (udziałowców) mniejszościowych,
- 2) w rachunku zysków i strat — zyski (straty) akcjonariuszy (udziałowców) mniejszościowych.

5. Akcje (udziały) własne jednostki dominującej posiadane przez inną jednostkę objętą konsolidacją wykazuje się w bilansie skonsolidowanym jako akcje (udziały) własne.

§ 13. 1. Przy dokonywaniu wyłączeń, o których mowa w art. 58 ust. 3 ustawy, stosuje się następujące zasady:

- 1) środki pieniężne w drodze i dostawy w drodze dotyczące jednostek objętych konsolidacją pełną należy wykazać jako otrzymane przez jednostki będące ich odbiorcą,

- 2) do wymagających wyłączenia wzajemnych należności i zobowiązań zalicza się wszelkie rozrachunki między jednostkami objętymi konsolidacją pełną, zarówno dotyczące dostaw i usług, jak też z innych tytułów, jak na przykład nie wniesionych wkładów, należności wekslowych, zaliczek i pożyczek,
- 3) bez względu na to, czy w przychodach z operacji dokonanych między jednostkami objętymi konsolidacją pełną zyski lub straty są czy też nie są zawarte, wyłączeniu podlegają wszelkie wzajemne obroty tych jednostek,
- 4) zawarte w skonsolidowanych aktywach, nie zrealizowane z punktu widzenia grupy kapitałowej zyski lub straty, powstałe na skutek dokonania między jednostkami objętymi konsolidacją sprzedaży składników majątkowych po innych cenach niż ich wartość księgowa netto wykazana w księgach rachunkowych jednostki sprzedającej, podlegają wyłączeniu ze skonsolidowanego bilansu w powiązaniu z rachunkiem zysków i strat jednostki sprzedającej; w przypadku gdy przedmiotem tego rodzaju sprzedaży jest środek trwały, w skonsolidowanym sprawozdaniu finansowym należy dodatkowo skorygować jego amortyzację w taki sposób, aby była ona obliczona od zaktualizowanej pierwotnej ceny nabycia (kosztu wytworzenia) środka trwałego,
- 5) dywidendy należne jednostce dominującej od jednostki zależnej:
  - a) za okres następujący od dnia objęcia kontroli — podlegają wyłączeniu z jej przychodów finansowych, a włączeniu do kapitału własnego jednostki wypłacającej dywidendę; korekta kapitału własnego jednostki zależnej nie wpływa na obliczenie wysokości kapitału własnego akcjonariuszy (udziałowców) mniejszościowych, o którym mowa w § 12 ust. 2,
  - b) za okres przed dniem objęcia kontroli — zmniejszają cenę nabycia akcji (udziałów); wpływa ona na obliczenie wartości firmy z konsolidacji lub rezerwy kapitałowej z konsolidacji.

2. Jeżeli nie powoduje to zniekształcenia obrazu przedstawionego przez skonsolidowane sprawozdanie finansowe, można zaniechać wyłączeń, o których mowa w ust. 1 pkt 3 i 4, gdy wzajemne obroty między jednostkami objętymi konsolidacją pełną są nieznaczne z punktu widzenia grupy kapitałowej, a sprzedaż następuje po cenach nabycia (kosztach wytworzenia) lub po cenach i według warunków płatności nie odbiegających od ogólnie stosowanych przy tego rodzaju operacjach.

§ 14. 1. Do skonsolidowanego rachunku zysków i strat włącza się w pełnej wysokości:

- 1) poszczególne pozycje rachunku zysków i strat każdej jednostki zależnej za okres:
  - a) od początku roku obrotowego lub od dnia objęcia kontroli, jeżeli nastąpiło to w ciągu roku obrotowego,
  - b) do końca roku obrotowego lub do dnia ustania kontroli, jeżeli nastąpiło to w ciągu roku obrotowego,
- 2) zysk lub stratę na sprzedaży całości lub części tej jednostki.

2. Zysk lub stratę powstające dla grupy kapitałowej na sprzedaży jednostki zależnej stanowi różnica między przychodem ze sprzedaży a ustaloną na dzień objęcia kontroli wartością rynkową aktywów netto sprzedanej jednostki zależnej, w części będącej własnością jednostki dominującej,

skorygowaną o nie odpisaną wartość firmy z konsolidacji lub rezerwy kapitałowej z konsolidacji, ustaloną na dzień objęcia kontroli nad tą jednostką, oraz ewentualną różnicę między wartością rynkową i księgową określonej wyżej części aktywów netto.

3. Zysk lub stratę, o której mowa w ust. 2, ustala się również przy każdorazowej sprzedaży części akcji (udziałów) w jednostce zależnej, jeżeli jednostka ta pozostaje nadal jednostką zależną lub staje się jednostką stowarzyszoną. W takim przypadku ustalając zysk lub stratę na sprzedaży uwzględnia się tylko odpowiednią część wartości firmy z konsolidacji lub rezerwy kapitałowej z konsolidacji oraz ewentualnej różnicy między wartością rynkową i księgową określonej wyżej części aktywów netto.

4. Jeżeli na skutek sprzedaży części akcji (udziałów) jednostka przestaje być zależną lub stowarzyszoną, stosuje się przepisy ust. 2 oraz § 18 ust. 2.

5. Zysk lub stratę na sprzedaży całości lub części akcji (udziałów) w jednostce zależnej wykazuje się w skonsolidowanym rachunku zysków i strat jako zysk lub stratę nadzwyczajną.

6. W informacji dodatkowej do skonsolidowanego sprawozdania finansowego należy podać:

- 1) wartość księgową netto każdej sprzedanej lub zakupionej jednostki zależnej,
- 2) sposób rozliczeń pomiędzy jednostką sprzedającą a kupującą akcje (udziały),
- 3) wynik na sprzedaży każdej jednostki zależnej z osobna.

§ 15. 1. Skonsolidowane sprawozdanie z przepływu środków pieniężnych sporządza się poprzez sumowanie odpowiednich pozycji sprawozdań z przepływu środków pieniężnych jednostek zależnych wchodzących w skład grupy kapitałowej i objętych konsolidacją metodą pełną oraz dokonania korekt konsolidacyjnych lub na podstawie skonsolidowanego bilansu i skonsolidowanego rachunku zysków i strat oraz informacji dodatkowej.

2. Korekty konsolidacyjne, o których mowa w ust. 1, polegają na wyłączeniu wszelkich przepływów pieniężnych między objętymi konsolidacją jednostką dominującą a jednostkami od niej zależnymi oraz między poszczególnymi jednostkami zależnymi, w szczególności z tytułu:

- 1) wypłaconych dywidend,
- 2) zapłaty za nabyte akcje lub udziały,
- 3) udzielenia i spłaty pożyczek.

3. W przypadku zakupu akcji (udziałów) jednostki zależnej środki pieniężne wydane jako zapłata pomniejsza o odpowiednią część środków pieniężnych i powiększa się o odpowiednią część kredytów krótkoterminowych, płatnych w okresie do trzech miesięcy od daty zakupu, należących do aktywów i pasywów tej jednostki zależnej.

4. W przypadku zbycia akcji (udziałów) jednostki zależnej, środki pieniężne otrzymane jako zapłata powiększa się o odpowiednią część środków pieniężnych i pomniejsza o odpowiednią część kredytów krótkoterminowych płatnych w okresie do trzech miesięcy od daty zbycia, należących do aktywów i pasywów tej jednostki zależnej.

## Rozdział 5

### Konsolidacja metodą praw własności

§ 16. 1. Do skonsolidowanego sprawozdania finansowego włącza się wartość akcji (udziałów) posiadanych przez

jednostkę dominującą w jednostkach stowarzyszonych lub traktowanych na równi z nimi jednostkach zależnych o całkowicie odmiennym rodzaju działalności, ustaloną metodą praw własności w sposób określony w ust. 2—6, oraz ich wynik finansowy w sposób określony w ust. 8. Nie sumuje się poszczególnych pozycji bilansów oraz rachunków zysków i strat jednostek włączanych do skonsolidowanego sprawozdania finansowego metodą praw własności z odpowiednimi danymi jednostki dominującej i jednostek zależnych.

2. Jednostka dominująca posiadająca wyłącznie jednostki stowarzyszone może nie sporządzać skonsolidowanego sprawozdania finansowego, dokonując odpowiedniej adnotacji w informacji dodatkowej w swoim sprawozdaniu finansowym. Przepis ten nie dotyczy jednostek wymienionych w § 21.

3. Na dzień rozpoczęcia wywierania znacznego wpływu przez jednostkę dominującą na jednostkę stowarzyszoną ustala się wartość księgową kapitału własnego jednostki stowarzyszonej z uwzględnieniem objętego na ten dzień udziału w kapitale własnym jednostki stowarzyszonej.

4. Wartość firmy z konsolidacji lub rezerwę kapitałową z konsolidacji wykazuje się w skonsolidowanym bilansie, sporządzanym po raz pierwszy po tym dniu. Jeżeli jednostka dominująca posiada kilka jednostek stowarzyszonych, dotyczącą tych jednostek wartość firmy z konsolidacji lub rezerwy kapitałowej z konsolidacji wykazuje się odrębnie, bez dokonywania kompensat. Przepisy § 11 ust. 5 i 6 stosuje się odpowiednio.

5. Jednostka dominująca, która nabyła akcje (udziały) jednostki stowarzyszonej przed dniem wejścia w życie przepisów ustawy, może, przy obliczaniu wartości firmy z konsolidacji lub rezerwy kapitałowej z konsolidacji, wykazać wartość kapitału własnego jednostki stowarzyszonej w kwocie wynikającej z jej ksiąg rachunkowych według stanu na koniec roku obrotowego poprzedzającego rok obrotowy, za który jednostka dominująca zobowiązana jest do sporządzenia skonsolidowanego sprawozdania finansowego po raz pierwszy.

6. W skonsolidowanym bilansie udział jednostki dominującej w jednostce stowarzyszonej, obliczony w sposób określony w ust. 3, koryguje się o przypadające na rzecz jednostki dominującej zwiększenie lub zmniejszenie kapitału własnego jednostki stowarzyszonej, które nastąpiło w ciągu okresu objętego konsolidacją, oraz pomniejsza o należne od jednostki stowarzyszonej dywidendy.

7. Jednostka stowarzyszona podlega konsolidacji także wtedy, gdy wartość udziału posiadanego w tej jednostce, stanowiąca część jej kapitału własnego, wykazuje wielkość ujemną lub zerową; odpowiednie dane objaśniające należy zamieścić w informacji dodatkowej.

8. W skonsolidowanym rachunku zysków i strat wykazuje się w oddzielnej pozycji wynik netto jednostki stowarzyszonej w części, która odpowiada udziałowi jednostki dominującej w wyniku jednostki stowarzyszonej.

9. Ze skonsolidowanego sprawozdania finansowego wyłącza się zyski i straty powstałe w toku transakcji dokonanych między jednostką stowarzyszoną a pozostałymi jednostkami objętymi skonsolidowanym sprawozdaniem finansowym, proporcjonalnie do posiadanych przez grupę kapitałową akcji (udziałów) w jednostce stowarzyszonej. Przepisy § 13 ust. 1 pkt 4 i ust. 2 stosuje się odpowiednio, z tym że nie dokonuje się tych wyłączeń również wtedy, gdy odpowied-

nie dane nie są jednostce dominującej znane lub nie mogą być ustalone.

## Rozdział 6

### Dokumentacja konsolidacyjna

§ 17. 1. Jednostka dominująca obowiązana jest do sporządzania i prowadzenia dokumentacji konsolidacyjnej.

2. Podstawą do sporządzenia skonsolidowanego sprawozdania finansowego jest dokumentacja konsolidacyjna, na którą składają się w szczególności:

- 1) sprawozdania finansowe jednostek wchodzących w skład grupy kapitałowej,
- 2) wszelkie korekty i wyłączenia konsolidacyjne sprawozdań finansowych objętych konsolidacją,
- 3) obliczenie wartości firmy z konsolidacji lub rezerwy kapitałowej z konsolidacji oraz ich odpisów,
- 4) obliczenie kapitałów własnych akcjonariuszy (udziałowców) mniejszościowych,
- 5) obliczenie różnic kursowych z konsolidacji każdej jednostki grupy kapitałowej.

3. Do ochrony i przechowywania dokumentacji konsolidacyjnej art. 74 ust. 2 pkt 8 ustawy stosuje się odpowiednio.

## Rozdział 7

### Przepisy końcowe

§ 18. 1. Wartość akcji (udziałów) nabytych dodatkowo przez jednostkę dominującą w jednostce zależnej lub stowarzyszonej wykazuje się w sposób określony w § 11 ust. 1 lub § 16 ust. 1, chyba że ich nabycie nie zmienia obrazu grupy kapitałowej.

2. Wartość zaliczanych do majątku trwałego akcji (udziałów) posiadanych przez jednostkę dominującą w innych jednostkach niż zależne i stowarzyszone oraz w jednostkach zależnych i stowarzyszonych nie objętych skonsolidowanym sprawozdaniem finansowym, wykazuje się w cenach nabycia, pomniejszonych o odpisy spowodowane trwałą utratą ich wartości, zgodnie z art. 28 ust. 1 pkt 2 ustawy.

§ 19. Jednostka dominująca powinna zapewnić sobie spełnienie przez jednostki zależne i stowarzyszone określonych w rozporządzeniu wymogów, umożliwiających prawidłowe i terminowe sporządzenie skonsolidowanego sprawozdania finansowego.

§ 20. W przypadkach gdy zastosowanie jednego z przepisów § 10—16 uniemożliwiłoby stosownie do § 1 ust. 2 przedstawienie rzetelnej sytuacji majątkowej i finansowej oraz wyniku finansowego grupy kapitałowej, można odstąpić od stosowania takiego przepisu; odstąpienie takie należy szczegółowo uzasadnić, a jego wpływ na obraz grupy kapitałowej przedstawić w informacji dodatkowej.

§ 21. Emitenci papierów wartościowych ubiegający się o ich dopuszczenie do publicznego obrotu lub dopuszczonych do tego obrotu stosują przepisy rozporządzenia z uwzględnieniem ostrzejszych kryteriów, określonych przez Przewodniczącego Komisji Papierów Wartościowych na podstawie art. 56 ust. 4 ustawy.



§ 22. Rozporządzenie wchodzi w życie z dniem ogłoszenia i ma zastosowanie do skonsolidowanych sprawozdań finansowych sporządzanych po raz pierwszy za rok obrotowy rozpoczynający się w 1995 r.

Minister Finansów: *G. W. Kołodko*

Załączniki do rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 14 czerwca 1995 r. (poz. 355)

Załącznik nr 1

## SKONSOLIDOWANY BILANS JEDNOSTEK, Z WYŁĄCZENIEM UBEZPIECZYCIELI

### Aktywa

#### A. Majątek trwały

##### I. Wartości niematerialne i prawne

1. Koszty organizacji poniesione przy założeniu lub późniejszym rozszerzeniu spółki akcyjnej
2. Koszty prac rozwojowych
3. Wartość firmy
4. Inne wartości niematerialne i prawne
5. Zaliczki na poczet wartości niematerialnych i prawnych

##### II. Wartość firmy z konsolidacji

1. Wartość firmy z konsolidacji — jednostki zależne
2. Wartość firmy z konsolidacji — jednostki stowarzyszone

##### III. Rzeczowy majątek trwały

1. Grunty własne
2. Budynki i budowle
3. Urządzenia techniczne i maszyny
4. Środki transportu
5. Pozostałe środki trwałe
6. Inwestycje rozpoczęte
7. Zaliczki na poczet inwestycji

##### IV. Finansowy majątek trwały

1. Akcje i udziały w jednostkach stowarzyszonych
2. Akcje i udziały własne
3. Pozostałe akcje i udziały
4. Inne papiery wartościowe
5. Pożyczki długoterminowe udzielone jednostkom stowarzyszonym
6. Pozostałe udzielone pożyczki długoterminowe
7. Inne składniki finansowego majątku trwałego

##### V. Należności długoterminowe

#### B. Majątek obrotowy

##### I. Zapasy

1. Materiały
2. Półprodukty i produkty w toku
3. Produkty gotowe
4. Towary
5. Zaliczki na poczet dostaw

##### II. Należności i roszczenia

1. Należności z tytułu dostaw i usług
2. Należności z tytułu podatków, dotacji i ubezpieczeń społecznych
3. Należności od jednostek stowarzyszonych

##### 4. Należności dochodzone na drodze sądowej

##### 5. Pozostałe należności

#### III. Papiery wartościowe przeznaczone do obrotu

1. Akcje lub udziały własne do zbycia
2. Akcje i udziały w jednostkach zależnych
3. Akcje i udziały w jednostkach stowarzyszonych
4. Inne papiery wartościowe

#### IV. Środki pieniężne

1. Środki pieniężne w kasie
2. Środki pieniężne w banku
3. Inne środki pieniężne (weksle, czeki obce itp.)

#### C. Rozliczenia międzyokresowe

1. Czynne rozliczenia międzyokresowe kosztów
2. Inne rozliczenia międzyokresowe

#### Suma aktywów

### Pasywa

#### A. Kapitał (fundusz) własny

##### I. Kapitał (fundusz) podstawowy

##### II. Należne, lecz nie wniesione wkłady na poczet kapitału podstawowego (wielkość ujemna)

##### III. Kapitał (fundusz) zapasowy

1. Ze sprzedaży akcji powyżej ich wartości nominalnej
2. Tworzony ustawowo
3. Tworzony zgodnie ze statutem lub umową
4. Z dopłat współników
5. Inny

##### IV. Kapitał (fundusz) z aktualizacji wyceny

##### V. Pozostałe kapitały (fundusze) rezerwowe

##### VI. Różnice kursowe z konsolidacji

##### VII. Nie podzielony wynik finansowy z lat ubiegłych

1. Zysk (wielkość dodatnia)
2. Strata (wielkość ujemna)

##### VIII. Wynik finansowy netto roku obrotowego

1. Zysk netto (wielkość dodatnia)
2. Strata netto (wielkość ujemna)
3. Odpisy z wyniku finansowego bieżącego roku obrotowego

#### B. Rezerwa kapitałowa z konsolidacji

##### I. Rezerwa kapitałowa z konsolidacji — jednostki zależne

##### II. Rezerwa kapitałowa z konsolidacji — jednostki stowarzyszone