



Halina Buk

Uniwersytet Ekonomiczny w Katowicach
Wydział Finansów i Ubezpieczeń
Katedra Rachunkowości Międzynarodowej
halina.buk@ue.katowice.pl

KWALIFIKOWANIE POWIĄZAŃ MIĘDZYORGANIZACYJNYCH DLA CELÓW SKONSOLIDOWANEJ SPRAWOZDAWCZOŚCI FINANSOWEJ

Streszczenie: W artykule wskazano na dyskusyjne kwestie związane z identyfikacją powiązań międzyorganizacyjnych dla celów skonsolidowanych sprawozdań finansowych. Sprawozdanie skonsolidowane ujmuje określone dane nie tylko jednostek kontrolowanych przez jednostkę dominującą, ale także dane jednostek współkontrolowanych oraz jednostek, na które wywiera się znaczący wpływ. Kwalifikacja powiązań międzyorganizacyjnych ma kluczowe znaczenie dla oceny sytuacji finansowej grupy kapitałowej oraz potencjalnych zagrożeń.

Słowa kluczowe: skonsolidowane sprawozdanie finansowe, grupa kapitałowa, rachunkowość.

Wprowadzenie

Poszerzona informacja o powiązaniach ekonomicznych jednostek gospodarczych jest wymagana w jednostkowych sprawozdaniach finansowych, a w szczególności w sprawozdaniach finansowych grup kapitałowych. Zważywszy, że tych ostatnich w polskiej praktyce gospodarczej funkcjonuje coraz więcej, zakres ujawnianych informacji o powiązaniach międzyorganizacyjnych staje się coraz ważniejszy dla wielu grup interesariuszy. Jednakże problemem staje się również sama identyfikacja jednostek powiązanych dla celów sprawozdawczych.

Celem naukowym niniejszego artykułu jest wskazanie dyskusyjnych kwestii w identyfikowaniu jednostek powiązanych w świetle polskich i międzynarodowych standardów sprawozdawczości finansowej. Skutki takowej identyfikacji

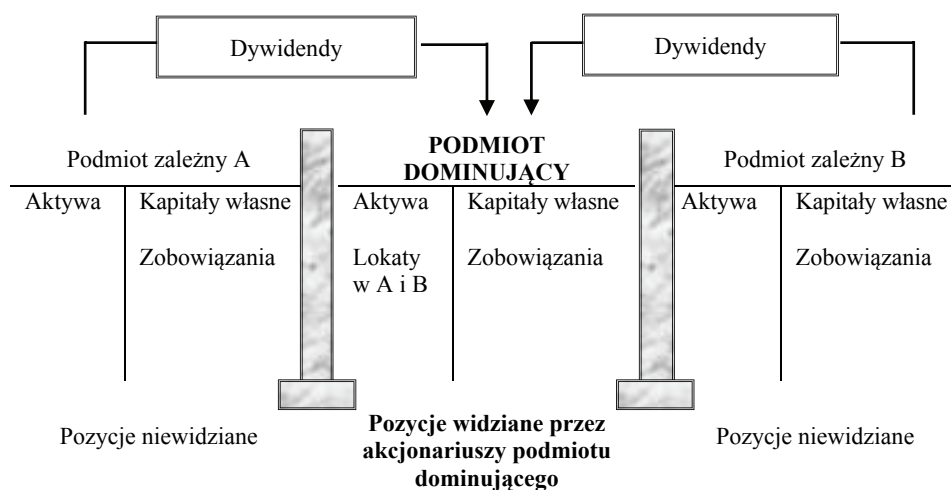
mają duże znaczenie dla prezentowanej w skonsolidowanych sprawozdaniach finansowych sytuacji finansowej grup kapitałowych, a więc wpływają na jakość i wiarygodność informacji sprawozdawczej.

Metodą badawczą dla osiągnięcia celu pracy jest przegląd literatury przedmiotu oraz krytyczna analiza polskich i międzynarodowych standardów rachunkowości.

1. Celowość ujawniania operacji i transakcji gospodarczych pomiędzy jednostkami powiązаныmi

Powszechność tworzenia się grup oddzielnych przedsiębiorstw, odpowiednio ze sobą powiązanych kapitałowo lub pozakapitałowo, zrodziła zapotrzebowanie na informację ekonomiczną o całych tych grupach. W celu spełnienia tych oczekiwań rachunkowość wypracowała stosowne procedury i metodykę odzwierciedlenia w sprawozdaniach wszelkich powiązań finansowych i kapitałowych. Informacje takie zaczęto ujawniać w świecie dopiero w latach 80. XX w., a w Polsce dopiero od 1995 r. We wcześniejszych latach wielkości aktywów i pasywów kontrolowanych i zarządzanych przez podmiot dominujący (spółkę „matkę”) nie były wykazywane w sprawozdaniach finansowych. Akcjonariusz (udziałowiec) takiego podmiotu dominującego był otoczony swoistym murem informacyjnym, co przedstawiono na rys. 1.

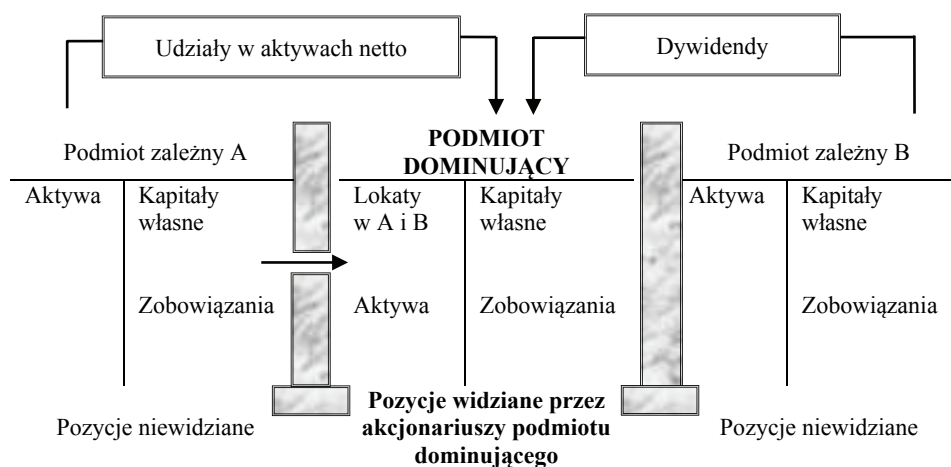
Z punktu widzenia akcjonariusza (udziałowca) podmiotu dominującego požądane jest uzyskanie informacji o realnej wartości inwestycji w jednostkach podporządkowanych, a więc przebicie się przez swoisty mur informacyjny. Można to uzyskać tylko dzięki zastosowaniu metody praw własności do wyceny lokat w jednostkach podporządkowanych. Wówczas wycena akcji (udziałów) w jednostkach podporządkowanych zależy od zmian w wartości aktywów netto jednostki podporządkowanej.



Rys. 1. Mur informacyjny wokół inwestora podmiotu dominującego

Źródło: Ignatowski [2003, s. 30]. Na podstawie: P.A. Taylor, *Consolidated Financial Concepts. Issues and Techniques*, Paul Chapman Publishing Ltd, London 1987, 1990.

W takich okolicznościach pole widzenia inwestora w podmiocie dominującym poszerza się, co przedstawiono na rys. 2.



Rys. 2. Mur informacyjny wokół inwestora podmiotu dominującego

Źródło: Ignatowski [2003, s. 31].

Przede wszystkim informacja jest niezbędna dla celów zarządzania grupą jednostek powiązanych, lepszej organizacji całego łańcucha tworzenia wartości

dodanej, ustalania cen transakcji wewnętrznych pomiędzy jednostkami w grupie, planowania i kontroli menedżerskiej.

Równie ważnym adresatem są główni udziałowcy powiązanych spółek. Okazało się także, że sprawozdania jednostkowe każdego oddzielnego przedsiębiorstwa mogą w ogóle nie odzwierciedlać potencjalnych zagrożeń wynikających właśnie z uzależnienia kapitałowego czy ekonomicznego od innego przedsiębiorstwa powiązanego. Szczególnie czujni muszą być użytkownicy zewnętrzni sprawozdań finansowych spółek powiązanych, zwłaszcza potencjalni nowi inwestorzy, kredytodawcy, a także organy skarbowe z uwagi na potencjalne transferowanie dochodów.

To realne zapotrzebowanie na pełniejszą i jednoczesną informację ekonomiczną o powiązanych spółkach spowodowało sporządzanie skonsolidowanych sprawozdań finansowych. Sprawozdanie finansowe grupy kapitałowej prezentuje aktywa, zobowiązania, strumienie wynikowe i strumienie pieniężne jednostki dominującej i jednostek zależnych w taki sposób, jakby należały do pojedynczej jednostki. Nie prezentuje się w takim sprawozdaniu skutków operacji i transakcji gospodarczych dokonywanych pomiędzy jednostkami grupy kapitałowej, a więc „w rodzinie”. Tym samym uzyskuje się informację bardziej realną o sytuacji finansowej grupy powiązanych podmiotów.

2. Rozumienie jednostek powiązanych w sprawozdawczości finansowej

Krajowe i międzynarodowe standardy rachunkowości [*Międzynarodowe...*, 2013] nie mówią wprost o sprawozdaniu jednostek powiązanych, aczkolwiek przyjęte zasady i metody sporządzania jednostkowych i skonsolidowanych sprawozdań finansowych w rzeczywistości doprowadzają do tego, że powstają sprawozdania jednostek powiązanych. Nie ma przy tym reguły, czy sprawozdania jednostkowe bądź skonsolidowane prezentują szerszy bądź węższy zakres informacji o powiązaniach z innymi podmiotami jednostki sporządzającej sprawozdanie finansowe.

Desygnat pojęcia „jednostki powiązanej z inną jednostką” jest dość szeroki. Pomiędzy podmiotami gospodarczymi mogą zachodzić różnego rodzaju powiązania, które ujmuje się jako:

- powiązania pionowe, a więc zachodzące pomiędzy jednostką nadrzędną a jednostkami podporządkowanymi. Mogą one przyjmować postać wieloszczeblową;
- powiązania poziome, a więc zachodzące pomiędzy jednostkami podporządkowanymi tej samej jednostce nadrzędnej.

Zarówno w polskich, jak i w międzynarodowych standardach sprawozdawczości finansowej określa się typy jednostek powiązanych oraz charakterystyczne ich cechy. W identyfikowaniu typów jednostek powiązanych przez różne standardy rachunkowości są podobieństwa, ale i różnice. Zgodnie z art. 3 ust. 1 pkt 43 ustawy o rachunkowości (zwanej dalej u.r.) [Ustawa o rachunkowości, 2013] przez **jednostkę powiązaną z jednostką** rozumie się jej jednostkę dominującą, znaczącego inwestora, jej jednostki zależne, współzależne i stowarzyszone oraz jednostki znajdujące się wraz z jednostką pod wspólną kontrolą, a także wspólnika jednostki współzależnej. Zatem potencjalny zakres podmiotowy grupy jednostek powiązanych jest dość szeroki.

W rozwiązaniach międzynarodowych cały MSR 24 „Ujawnianie informacji na temat podmiotów powiązanych” daje wskazówki co do ujawniania związków i transakcji z podmiotami powiązanymi¹. Jeżeli chodzi o identyfikację międzyorganizacyjnych jednostek powiązanych, to w par. 19 MSR 24 wymienia się następujące kategorie jednostek powiązanych:

- jednostka dominująca,
- jednostki sprawujące współkontrolę nad jednostką lub mające na nią znaczący wpływ,
- jednostki zależne,
- jednostki stowarzyszone,
- wspólne przedsięwzięcie, w którym jednostka jest wspólnikiem,
- jednostki powiązane z rządem.

Polskie przepisy używają nadto pojęcia **jednostek podporządkowanych**, przez które, zgodnie z art. 3 ust. 1 pkt 42 u.r., rozumie się wszystkie jednostki zależne, współzależne oraz stowarzyszone. Z powyższego widać, że kategoria jednostek powiązanych określa szerszy zakres podmiotowy aniżeli kategoria jednostek podporządkowanych (por. tabela 1).

Pomiędzy jednostkami powiązanymi a jednostką sporządzającą sprawozdanie finansowe mogą zachodzić następujące relacje:

- nadrzędności (jednostka dominująca, znaczący inwestor) lub
- podrzędności (jednostki zależne, współzależne, stowarzyszone) lub
- obojętne (jednostki znajdujące się wraz z jednostką pod wspólną kontrolą, wspólnik jednostki współzależnej).

¹ Pomija się w artykule rozwinięcie rozumienia podmiotu powiązanego jako osoby powiązanej z jednostką, co też ma miejsce w wyjaśnieniu do sporządzania informacji dodatkowej według ustawy o rachunkowości.

Tabela 1. Jednostki powiązane z jednostką sporządzającą sprawozdanie finansowe a jednostki podporządkowane

JEDNOSTKI POWIĄZANE	JEDNOSTKI PODPORZĄDKOWANE
jednostka dominująca	
znaczący inwestor	
jednostki zależne	
jednostki współzależne	
jednostki stowarzyszone	
jednostki znajdujące się wraz z jednostką pod wspólną kontrolą	
wspólnik jednostki współzależnej	

Źródło: Buk [2011, s. 22].

Każdy podmiot sporządzający obligatoryjnie sprawozdanie finansowe powinien ustalić relacje nadrzędności i podrzędności między podmiotami, prowadzić wyodrębnioną ewidencję transakcji gospodarczych z jednostkami powiązanymi. W przypadku, gdy sporządza się jednostkowe sprawozdanie finansowe, wystarczająca jest odpowiednia informacja zbiorcza o transakcjach ze wszystkimi jednostkami powiązanymi. Z kolei, w przypadku sporządzania skonsolidowanego sprawozdania finansowego, niezbędne jest wyodrębnione ewidencjonowanie wzajemnych transakcji dla każdego rodzaju jednostek powiązanych, gdyż każdy z tych rodzajów jednostek wymaga zastosowania innej metody ujęcia w tymże sprawozdaniu.

3. Sprawowanie kontroli jako podstawa do sporządzenia sprawozdania grupy kapitałowej

Zaistnienie faktu sprawowania kontroli jednej jednostki (dominującej) nad inną jednostką (zależną) jest pierwszoplanowym dla powstania obowiązku sporządzenia skonsolidowanego sprawozdania finansowego grupy kapitałowej, który to obowiązek spoczywa na jednostce dominującej. Właściwa kwalifikacja uznania sprawowania kontroli, a więc i jednostki dominującej, nie jest jednoznaczna. Należy podkreślić, że polskie rozwiązania koncentrują się raczej na stronie formalnej, zaś rozwiązania międzynarodowe mają charakter bardziej jakościowy.

Zgodnie z art. 3 ust. 3 pkt 34 u.r. przez sprawowanie kontroli nad inną jednostką rozumie się zdolność jednostki do kierowania polityką finansową i operacyjną innej jednostki w celu osiągnięcia korzyści ekonomicznych z jej działalności, przy czym z definicji jednostki dominującej podanej w art. 3 ust. 1 pkt 37 u.r. wynika, że jest nią spółka handlowa lub przedsiębiorstwo państwowe, jeżeli w szczególności:

- a) posiada bezpośrednio lub pośrednio przez udziały większość ogólnej liczby głosów w organie stanowiącym innej jednostki (zależnej), także na podstawie porozumień z innymi uprawnionymi do głosu, wykonującymi swe prawa głosu zgodnie z wolą jednostki dominującej;
- b) ma uprawnienie do kierowania polityką finansową i operacyjną innej jednostki (zależnej) 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;
- c) ma uprawnienie do powoływania i odwoływania większości członków organów zarządzających, nadzorujących lub administrujących innej jednostki (zależnej);
- d) jest udziałowcem 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 (zależnej) lub osoby, które zostały powołane do pełnienia tych funkcji w rezultacie wykonywania przez jednostkę dominującą prawa głosu w organach tej jednostki (zależnej).

Według par. 5-7 MSSF 10 „Skonsolidowane sprawozdanie finansowe” [Rozporządzenie, 2012] inwestor, niezależnie od charakteru jego zaangażowania w danej jednostce, określa swój status jednostki dominującej, oceniając, czy sprawuje kontrolę nad jednostką, w której dokonano inwestycji. Ma to miejsce wtedy, gdy inwestor ten (niezależnie od formy organizacyjno-prawnej) jednocześnie:

- a) sprawuje władzę nad jednostką, w której dokonano inwestycji,
- b) z tytułu swojego zaangażowania w jednostce, w której dokonano inwestycji, podlega ekspozycji na zmienne wyniki finansowe lub ma prawo do zmiennych wyników finansowych oraz
- c) ma możliwość wykorzystania sprawowanej władzy nad jednostką, w której dokonano inwestycji, do wywierania wpływu na wysokość swoich wyników finansowych.

Sprawowanie władzy przez inwestora oznacza aktualne prawa, które dają możliwość bieżącego kierowania istotnymi działaniami innej jednostki. Może ją sprawować:

- inwestor, który dysponuje aktualnymi prawami (nawet gdy nie były jeszcze wykonywane) dającymi mu możliwość bieżącego kierowania działaniami, które znacząco wpływają na wyniki finansowe tej jednostki (akcje lub ustalenia umowne);
- inwestor, który posiada możliwość bieżącego kierowania działaniami mającymi najbardziej znaczący wpływ na wyniki finansowe jednostki;

- inwestor nawet wówczas, gdy inne podmioty mają aktualne prawo uczestniczenia w kierowaniu istotnymi działaniami, np. gdy inny podmiot wywiera znaczący wpływ [Remlein, 2013, s. 170-171].

Za istotne działania w jednostce, w której dokonano inwestycji, uważa się takie, które mają znaczący wpływ na wyniki finansowe tej jednostki. Mogą one dotyczyć:

- sprzedaży i kupna towarów i usług,
- zarządzania aktywami finansowymi w okresie ich istnienia,
- dokonywania wyboru, nabywania i zbywania aktywów,
- prowadzenia prac badawczo-rozwojowych nad nowymi produktami i procesami,
- ustalenia struktury finansowania lub pozyskiwania finansowania.

Jest to dość ogólne wyjaśnienie desygnatu sprawowania kontroli. Jej przejawami mogą być: kontrola prawna, kontrola faktyczna, kontrola ekonomiczna. Mogą jeszcze mieć miejsce inne przesłanki dominacji i formy sprawowania kontroli przez jednostkę, jak chociażby:

- prawo wetowania uchwał podejmowanych przez odpowiednie organy innej jednostki,
- posiadanie uprawnień decyzyjnych do uzyskiwania większości korzyści z działalności jednostki zależnej,
- dostarczanie jednostce zależnej długoterminowego kapitału służącego utrzymaniu jej głównej działalności,
- ponoszenie większego ryzyka z posiadania udziałów w jednostce zależnej lub z posiadania jej aktywów.

Zgodnie z MSSF 10 (załącznik B) innymi okolicznościami (dowodami) posiadania władzy mogą być następujące:

- 1) Inwestor decyduje, że inna jednostka zawiera transakcje o znacznej wartości lub może korzystać z prawa weta w odniesieniu do zmian w tych transakcjach;
- 2) Inwestor może zdominować proces nominacji dotyczący wyboru członków organu zarządzającego jednostką lub proces uzyskiwania pełnomocnictw od innych posiadaczy praw głosu;
- 3) Kluczowy personel kierowniczy innej jednostki to osoby powiązane z inwestorem (np. dyrektor wykonawczy jednostki i dyrektor wykonawczy inwestora, obecni lub byli pracownicy inwestora);
- 4) Większość członków organu zarządzającego jednostką to osoby powiązane z inwestorem (MSSF 10 B18);
- 5) Operacje jednostki zależą od inwestora, np. (MSSF 10 B19):
 - a) finansowanie znacznej części operacji jednostki,
 - b) gwarantowanie znacznej części zobowiązań jednostki,

- c) jednostka jest zależna od inwestora w sprawach usług o decydującym znaczeniu, technologii, zaopatrzenia lub surowców,
- d) inwestor sprawuje kontrolę nad składnikami aktywów (np. licencje i znaki towarowe), które mają decydujące znaczenie dla operacji jednostki,
- e) jednostka jest zależna od inwestora w sprawach dotyczących kluczowego personelu kierowniczego, który posiada wiedzę specjalistyczną.

Z powyższego wynika, że właściwa kwalifikacja jednostki dominującej wymaga zanalizowania różnych faktycznych przesłanek i przejawów sprawowania kontroli. Formalna władza nie jest wystarczającym kryterium uznania sprawowania kontroli. Inwestor posiada władzę, jeżeli ma prawa pozwalające mu skutecznie zarządzać kluczowymi działaniami tej inwestycji. Może to mieć miejsce nawet wówczas, gdy prawa do tego będą dopiero przypisane danemu inwestorowi. Z kolei inwestor, który ma wyłącznie prawa zabezpieczające jego interesy, nie dają władzy nad taką inwestycją [Ignatowski, 2013, s. 815-817].

4. Inne przejawy powiązań międzyorganizacyjnych ujawniane w skonsolidowanym sprawozdaniu finansowym

Skonsolidowane sprawozdanie finansowe nie jest wyłącznie sprawozdaniem grupy kapitałowej, lecz jest *de facto* sprawozdaniem finansowym wspólnym dla jednostek powiązanych. Zgodnie z 55 ust. 1 u.r. roczne skonsolidowane sprawozdanie finansowe grupy kapitałowej obejmuje dane jednostki dominującej i jednostek od niej zależnych wszystkich szczebli, bez względu na ich siedzibę, zestawione w taki sposób, jakby grupa kapitałowa stanowiła jedną jednostkę. Sprawozdaniem tym obejmuje się również dane pozostałych jednostek podporządkowanych. Powyższe oznacza, że tylko w przypadku wystąpienia grupy kapitałowej należy ustalić, czy mają miejsce takie powiązania między jednostkami takiej grupy, jak współkontrola czy znaczący wpływ.

Przez **sprawowanie współkontroli** nad inną jednostką rozumie się zdolność wspólnika jednostki współzależnej na równi z innymi wspólnikami, na zasadach określonych w zawartej pomiędzy nimi umowie, umowie spółki lub statucie, do kierowania polityką finansową i operacyjną tej jednostki w celu osiągnięcia wspólnie korzyści ekonomicznych z jej działalności (art. 3 ust. 1 pkt 35 u.r.). Kryteria kwalifikowania jednostki współzależnej nie są więc ostre. Można je odczytywać w ten sposób, że co najmniej dwóch wspólników jednostki współzależnej jest w stanie skutecznie kontrolować taką jednostkę, ale żaden z nich samodzielnie nie ma dominującej pozycji.

Więcej wyjaśnień w tej materii daje MSSF 11 „Wspólne ustalenia umowne”. Wspólne ustalenie umowne ma następujące cechy:

- a) strony są związane umową,
- b) na podstawie umowy dwie strony lub większa ich liczba sprawują kontrolę nad ustaleniem umownym.

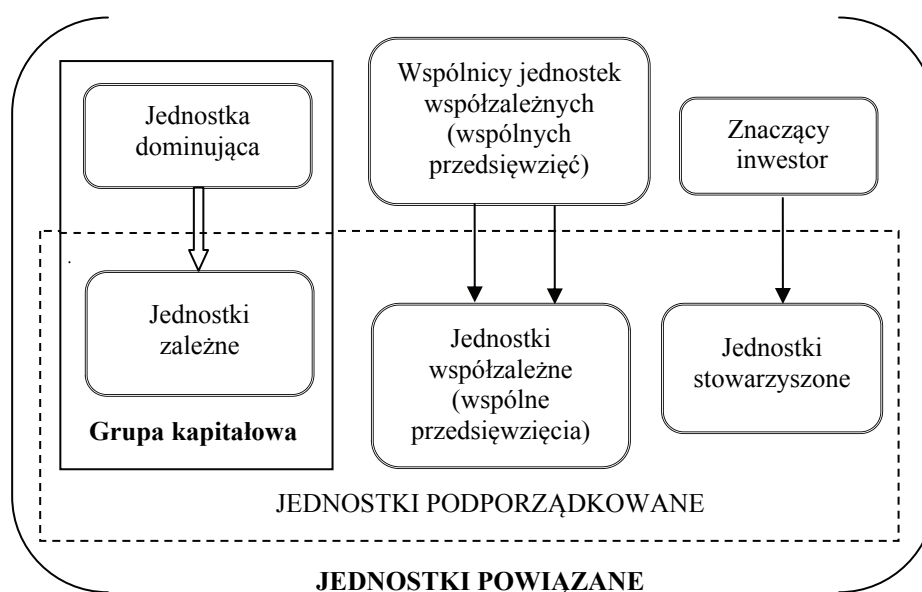
Wszystkie strony umowy ustalają, kiedy muszą działać razem w celu kierowania działaniami, które mają znaczący wpływ na wysokość zwrotów wypracowanych przez ustalenie umowne. Umowa może określać sposób wyznaczania członków zarządu, wymagane wkłady na kapitał, sposób podziału wyniku finansowego itd. Współkontrola istnieje tylko wtedy, gdy decyzje w sprawie istotnych działań wymagają jednogłośnej zgody stron, które zbiorowo kontrolują ustalenie umowne, a więc żadna ze stron nie kontroluje ustalenia samodzielnie.

Dość szeroko można rozumieć **wywieranie znaczącego wpływu**, czyli niemającą znamion sprawowania kontroli lub współkontroli zdolność jednostki do wpływania na politykę finansową i operacyjną innej jednostki. Zgodnie z MSR 28 „Inwestycje w jednostkach stowarzyszonych i wspólnych przedsięwzięciach”, jeżeli jednostka posiada bezpośrednio lub pośrednio (np. poprzez jednostki zależne) 20% lub więcej praw głosu w jednostce, w której dokonano inwestycji, to zakłada się, że jednostka wywiera znaczący wpływ na tę jednostkę, chyba że można w sposób oczywisty wykazać, że jest inaczej. Przejawami mogą być:

- udział w podejmowaniu decyzji w sprawie podziału zysku lub pokrycia straty,
- zasiadanie w organie zarządzającym, nadzorującym lub administrującym,
- przeprowadzanie istotnych transakcji z tą jednostką,
- udostępnianie tej jednostce informacji technicznych o zasadniczym znaczeniu dla jej działalności,
- wzajemna wymiana personelu kierowniczego [Gabrusewicz i Remlein, 2011, s. 231].

Znaczący wpływ wywiera się na jednostkę stowarzyszoną. Jediną różnicą rozumienia tej kategorii według polskich i międzynarodowych standardów jest to, że zgodnie z art. 3 ust. 1 pkt 41 u.r. jednostka taka ma być spółką handlową lub podmiotem utworzonym i działającym zgodnie z przepisami obcego prawa handlowego, zaś według MSR 28 forma prawna jednostki nie ma znaczenia [Helin, 2009, s. 59].

Schemat powiązań między jednostkami powiązanymi uznawanymi za takie według standardów rachunkowości przedstawiono na rys. 3.



Rys. 3. Powiązania pomiędzy różnymi kategoriami jednostek powiązanych

Identyfikacja rodzaju jednostki z punktu widzenia sprawozdawczości skonsolidowanej (zależna, współzależna, stowarzyszona) ma istotne znaczenie dla zastosowania odpowiedniej metody ujęcia w skonsolidowanym sprawozdaniu finansowym jednostki objętej tym sprawozdaniem. Mianowicie jednostki zależne konsoliduje się z odpowiednimi pozycjami sprawozdań finansowych jednostki dominującej metodą pełną. Według MSSF 11 i MSR 28 zarówno jednostki współzależne, jak i stowarzyszone ujmują się w skonsolidowanym sprawozdaniu finansowym metodą praw własności. Oznacza to wycenę inwestycji w tych jednostkach według metody kosztowej, z uwzględnieniem zmian w wartości bilansowej tych jednostek w okresie sprawozdawczym [Seredyński i Szaruga, 2011, s. 732]. Polskie przepisy dopuszczają alternatywne podejście do ujęcia inwestycji w jednostkach współzależnych, albo metodą proporcjonalną, albo metodą praw własności. Inwestycje w jednostkach stowarzyszonych ujmują się tylko metodą praw własności.

Podsumowanie

Rodzaj powiązania z innymi jednostkami nie ma znaczenia w rachunkowości pojedynczego podmiotu, ma znaczenie dopiero w momencie sporządzania skonsolidowanego sprawozdania. Istotną kwestią jest zdefiniowanie podmiotów

objętych takim sprawozdaniem. Regulacje rachunkowości, zarówno polskie, jak i międzynarodowe, określają w tym celu charakter powiązań międzyorganizacyjnych oraz uzależniają od tych powiązań sposób ujęcia w skonsolidowanym sprawozdaniu finansowym. W artykule wykazano, że kwalifikacja charakteru powiązań, zwłaszcza według międzynarodowych standardów sprawozdawczości finansowej, jest dość elastyczna, wymaga wieloaspektowej weryfikacji jakościowych relacji pomiędzy podmiotami. Powyższe sprawia, że użytkownicy sprawozdań finansowych nie mają pewności, czy sprawozdanie finansowe rzeczywiście prezentuje najbardziej wiarygodny obraz sytuacji finansowej grupy kapitałowej.

Literatura

- Buk H. (2011), *Identyfikacja jednostek powiązanych dla potrzeb sprawozdawczości finansowej* [w:] H. Buk (red.), *Informacja sprawozdawcza o jednostkach powiązanych według polskich i międzynarodowych standardów rachunkowości*, UE w Katowicach, Katowice.
- Gabrusewicz W., Remlein M. (2011), *Sprawozdanie finansowe przedsiębiorstwa jednostkowe i skonsolidowane*, PWE, Warszawa.
- Helin A. (2009), *Ustawa o rachunkowości*, C.H. Beck, Warszawa.
- Ignatowski R. (2013), *Konsolidacja sprawozdań finansowych. Koncepcje, regulacje polskie i MSSF, zastosowania praktyczne*, t. II, ODDK, Gdańsk.
- Ignatowski R. (2003), *Przewodnik po konsolidacji sprawozdań finansowych. Teoria, zastosowania praktyczne, regulacje*, ODDK, Gdańsk.
- Międzynarodowe Standardy Sprawozdawczości Finansowej MSSF 2013* (2013), IASB i SKwP, Warszawa.
- Remlein M. (2013), *Zmiany w zakresie konsolidacji sprawozdań finansowych. MSSF 10 Skonsolidowane sprawozdanie finansowe* [w:] „Zeszyty Teoretyczne Rachunkowości” nr 74 (130), SKwP, Rada Naukowa, Warszawa.
- Rozporządzenie Komisji (UE) nr 1254/2012 zmieniające rozporządzenie (WE) nr 1126/2008 przyjmujące określone międzynarodowe standardy rachunkowości zgodnie z rozporządzeniem (WE) nr 1606/2002 Parlamentu Europejskiego i Rady w odniesieniu do Międzynarodowego Standardu Sprawozdawczości Finansowej 10, Międzynarodowego Standardu Sprawozdawczości Finansowej 11, Międzynarodowego Standardu Sprawozdawczości Finansowej 12, Międzynarodowego Standardu Rachunkowości 27 (z 2011 r.) oraz Międzynarodowego Standardu Rachunkowości 28 (z 2011 r.), Dz. Urz. UE 29.12.2012.
- Seredyński R., Szaruga K. (2011), *Komentarz do ustawy o rachunkowości*, ODDK, Gdańsk.
- Ustawa z dnia 29 września 1994 r. o rachunkowości, Dz.U. z 2013 r., poz. 330.

**CONNECTION QUALIFICATION OF ENTITY'S RELATED
FOR CONSOLIDATED FINANCIAL STATEMENTS**

Summary: The aim of the article is to present discussion problems with qualification of entity's related for consolidated financial statements. Polish and international accounting standards different three kinds of these related: joint control, joint arrangements and association. Qualification these connections isn't univocal, needs many quality criteria. From these causes we cannot sure, that consolidated financial statement present fair view of financial situation of capital group.

Keywords: consolidated financial report, capital group, accounting.