

Anna Gierusz

Maciej Gierusz

## **Konsolidacja sprawozdań finansowych według MSSF**

- metody i korekty konsolidacyjne
- zbycia i nabycia
- sytuacje szczególne
- porównanie z ustawą o rachunkowości



ODDK Spółka z ograniczoną odpowiedzialnością Spółka komandytowa  
Gdańsk 2019

# Spis treści

## Rozdział I

<b>Wprowadzenie do konsolidacji sprawozdań finansowych</b> . . . . .	11
Przyczyny sporządzania skonsolidowanych sprawozdań finansowych . . . . .	11
Istota i zakres skonsolidowanego sprawozdania finansowego . . . . .	14
Podmioty nieobjęte konsolidacją . . . . .	31
Wyłączenia z procesu konsolidacji . . . . .	36
Zwolnienia z procesu konsolidacji . . . . .	37
Konsolidacja sprawozdań a polityka rachunkowości w ramach grupy . . . . .	39

## Rozdział II

<b>Wprowadzenie do konsolidacji metodą pełną (MSSF 10)</b> . . . . .	41
MSSF 10 jako źródło regulacji – podstawowe definicje . . . . .	41
Aktywa netto i wartość firmy . . . . .	43
Kapitały własne jednostki zależnej sprzed i po przejęciu . . . . .	47
Udziały niedające kontroli (UNK) . . . . .	49
Przejęcia jednostek gospodarczych w trakcie okresu sprawozdawczego . . . . .	53
Wartość firmy i udziały niedające kontroli – wartość całkowita i proporcjonalna do udziałów . . . . .	56
Konsolidacja metodą pełną – podsumowanie zasad . . . . .	60
Zadania . . . . .	62

## Rozdział III

<b>Połączenia jednostek gospodarczych (MSSF 3)</b> . . . . .	69
Czym jest połączenie jednostek gospodarczych? . . . . .	69
Aktywa netto na dzień przejęcia . . . . .	72
MSSF 13 – Wycena w wartości godziwej . . . . .	74
Wartość godziwa identyfikowalnych aktywów netto . . . . .	75
Ustalanie wartości godziwej kosztu inwestycji . . . . .	84
Wpływ przeszacowań wynikających z MSSF 3 na kolejne okresy sprawozdawcze . . . . .	94
Zadania . . . . .	99

## **Rozdział IV**

<b>Metoda pełna – eliminacja transakcji w ramach grupy – ich wpływ na poszczególne elementy sprawozdania finansowego (MSSF 10)</b> . . . . .	115
Istota transakcji w ramach grupy . . . . .	115
Eliminacja wzajemnych rozrachunków . . . . .	116
Eliminacja transakcji sprzedaży zapasów . . . . .	119
Skonsolidowane sprawozdanie z całkowitych dochodów . . . . .	124
Eliminacja transakcji sprzedaży środków trwałych . . . . .	128
Eliminacja transakcji sprzedaży usług w ramach grupy . . . . .	132
Dodatnia wartość firmy (goodwill) – utrata wartości . . . . .	133
Eliminacja odsetek od pożyczek oraz dywidend wypłaconych w ramach grupy . . . . .	138
Zadania . . . . .	144

## **Rozdział V**

<b>Ujmowanie udziałów metodą praw własności (MSR 28)</b> . . . . .	155
MSR 28. Podstawowe definicje . . . . .	155
Ujmowanie udziałów metodą praw własności – sprawozdanie z sytuacji finansowej . . . . .	156
Ujmowanie udziałów metodą praw własności – zysk na okazynym nabyciu . . . . .	159
Ujmowanie udziałów metodą praw własności – sprawozdanie z całkowitych dochodów . . . . .	162
Eliminacja transakcji sprzedaży aktywów oraz świadczenia usług „w górę” – od jednostki stowarzyszonej do znaczącego inwestora . . . . .	165
Eliminacja transakcji sprzedaży aktywów oraz świadczenia usług „w dół” – od znaczącego inwestora do jednostki stowarzyszonej . . . . .	175
Metoda praw własności a MSSF 3 . . . . .	183
Wypłata dywidend w metodzie praw własności . . . . .	185
Utrata wartości inwestycji w jednostkę stowarzyszoną . . . . .	188
Zadania . . . . .	192

## **Rozdział VI**

<b>Wspólne ustalenia umowne (MSSF 11)</b> . . . . .	205
MSSF 11 jako źródło regulacji . . . . .	205
MSR 31 – podstawowe definicje . . . . .	206
Rodzaje wspólnych ustaleń umownych . . . . .	210
Ujęcie księgowe . . . . .	212
Ujęcie proporcjonalnego udziału w aktywach, zobowiązaniach, przychodach i kosztach – porównanie z metodą praw własności . . . . .	218

Technika proporcjonalnego ujmowania udziału w aktywach, zobowiązaniach, przychodach i kosztach (metoda ujęcia proporcjonalnego) dla wspólnych działań . . . . .	219
Metoda ujęcia proporcjonalnego (wspólne działania) a konsolidacja metodą pełną – porównanie . . . . .	222
Eliminacja transakcji pomiędzy wspólnikiem a wspólnym działaniem . . . . .	225
Zadania . . . . .	238
<b>Rozdział VII</b>	
<b>Sprawozdanie z przepływów pieniężnych (MSR 7)</b> . . . . .	247
Zasada kasowa a zasada memoriału . . . . .	247
MSR 7 „Sprawozdanie z przepływów pieniężnych” – kluczowe definicje . . . . .	249
Sprawozdanie z przepływów pieniężnych – trzy rodzaje działalności . . . . .	252
Skonsolidowane sprawozdanie z przepływów pieniężnych . . . . .	263
Przepływy pieniężne – alternatywne podejście . . . . .	271
Zadania . . . . .	276
<b>Rozdział VIII</b>	
<b>Zasady przeliczania sprawozdań finansowych w walucie obcej (MSR 21)</b> . . . . .	289
Stosowanie waluty prezentacji innej niż waluta funkcjonalna – zasady przeliczania . . . . .	293
Sprawozdanie z przepływów pieniężnych . . . . .	305
Przeliczanie not objaśniających do sprawozdania finansowego . . . . .	309
Transakcje w ramach grupy . . . . .	312
Zadania . . . . .	314
<b>Rozdział IX</b>	
<b>Utrata wartości aktywów (MSR 36)</b> . . . . .	325
Istota utraty wartości aktywów – MSR 36 . . . . .	325
Krok 1 – przesłanki świadczące o trwałej utracie wartości . . . . .	326
Krok 2 – ustalanie wartości odzyskiwalnej aktywów . . . . .	328
Krok 3 – ujmowanie utraty wartości aktywów . . . . .	335
Krok 4 – odwracanie odpisów z tytułu utraty wartości aktywów . . . . .	336
Istota ośrodka wypracowującego gotówkę . . . . .	342
Metodologia testów na utratę wartości dla ośrodka wypracowującego środki pieniężne . . . . .	346

Rozliczanie trwałej utraty wartości aktywów w ramach ośrodka generującego gotówkę . . . . .	352
Odwracanie odpisów z tytułu trwałej utraty wartości w ramach ośrodków wypracowujących gotówkę . . . . .	356
Traktowanie części wartości firmy należącej do udziałowców mniejszościowych . . . . .	358
Ujęcia utraty wartości firmy i wspólnych aktywów nieprzypisanych do określonego ośrodka . . . . .	361
Zadania . . . . .	364

## **Rozdział X**

<b>Aktywa trwale przeznaczone na sprzedaż oraz działalność zaniechana (MSSF 5)</b> . . . . .	373
Aktywa trwale oraz grupy do zbycia klasyfikowane jako przeznaczone na sprzedaż . . . . .	374
Wycena . . . . .	377
Prezentacja MSSF 5 . . . . .	380
Dodatkowe informacje do ujawnienia . . . . .	384
Działalność zaniechana . . . . .	385
Prezentacja . . . . .	387
Korzyści z prezentacji działalności zaniechanej dla użytkowników sprawozdania finansowego . . . . .	388
Zadania . . . . .	393

## **Rozdział XI**

<b>Konsolidacja w grupach kapitałowych obejmujących wiele podmiotów</b> . . . . .	401
Własność a kontrola . . . . .	401
Grupy rozrastające się w górę . . . . .	406
Grupy rozrastające się w dół . . . . .	411
Grupy w kształcie litery D . . . . .	416
Inne złożone struktury grup kapitałowych . . . . .	421
Zadania . . . . .	428

## **Rozdział XII**

<b>Cząstkowe nabycia udziałów oraz związane z nimi zmiany metod konsolidacji</b> . . . . .	439
Połączenia kilkietapowe . . . . .	439
Kilkietapowe transakcje skutkujące relacją kontroli . . . . .	439
Inne warianty cząstkowych nabyć udziałów . . . . .	452
Zadania . . . . .	467

**Rozdział XIII****Zbycie udziałów w konsolidowanych jednostkach oraz zmiany metod**

<b>konsolidacji</b> . . . . .	477
Zmniejszenie zaangażowania kapitałowego . . . . .	477
Kilkuetapowe transakcje zbycia udziałów w sprawozdaniu jednostkowym i skonsolidowanym . . . . .	477
Zamiana kontroli na wspólną kontrolę (wspólne działania) . . . . .	489
Domniemane zbycia udziałów . . . . .	501
Realizacja niezrealizowanych marż w ramach grupy w wyniku zbycia . . . . .	503
Zadania . . . . .	508

**Rozdział XIV****Zagadnienia podatku odroczonego dotyczące skonsolidowanych**

<b>sprawozdań finansowych (MSR 12)</b> . . . . .	521
Istota podatku odroczonego . . . . .	521
Podstawowe definicje . . . . .	525
Ustalanie wartości podatkowej aktywów i zobowiązań . . . . .	528
Podatek odroczonego a skonsolidowane sprawozdania finansowe . . . . .	535
Podatek odroczonego a ustalenie aktywów netto na dzień przejęcia . . . . .	535
Straty podatkowe jednostki zależnej . . . . .	537
Podatek odroczonego a wartość firmy . . . . .	538
Zysk na okazjnym nabyciu . . . . .	538
Podatek odroczonego a niezrealizowane zyski i straty na transakcjach wewnątrzgrupowych . . . . .	538
Podatek odroczonego a zyski zatrzymane jednostek zależnych w ramach grupy kapitałowej . . . . .	541
Podatek odroczonego a przeliczanie sprawozdań finansowych na walutę prezentacji . . . . .	542
Podatek odroczonego a utrata wartości aktywów . . . . .	543
Prezentacja podatku odroczonego w jednostkowych i skonsolidowanych sprawozdaniach finansowych . . . . .	545
Zadania . . . . .	546

**Rozdział XV****Standardy dotyczące ujawnień: transakcje z podmiotami powiązаныmi (MSR 24), segmenty działalności (MSSF 8), ujawnienia udziałów w innych jednostkach (MSSF 12)** . . . . .

Transakcje z podmiotami powiązаныmi (MSR 24) . . . . .	551
Zakres ujawnień o transakcjach z podmiotami powiązаныmi . . . . .	554

Segmenty działalności (MSSF 8) . . . . .	561
Prezentacja informacji dotyczących segmentów oraz zakres ujawnień . . . . .	572
Ujawnienia udziałów w innych jednostkach (MSSF 12) . . . . .	575
Istotne subiektywne oceny i założenia . . . . .	576
Inwestycje w jednostki zależne . . . . .	577
Udziały we wspólnych ustaleniach umownych oraz jednostkach stowarzyszonych . . . . .	579
Udziały w jednostkach strukturyzowanych niepodlegających konsolidacji . . . . .	580

## **Rozdział XVI**

### **Porównanie zasad konsolidacji według Międzynarodowych Standardów Sprawozdawczości Finansowej z ustawą**

<b>o rachunkowości . . . . .</b>	<b>583</b>
Kto sporządza sprawozdanie skonsolidowane według ustawy o rachunkowości a kto według MSSF w Polsce . . . . .	583
Wyłączenia z konsolidacji . . . . .	586
Podstawowe definicje w świetle ustawy o rachunkowości . . . . .	587
Ustalanie wartości firmy . . . . .	591
Odpisy amortyzacyjne a testy na utratę wartości firmy . . . . .	594
Korekta ceny nabycia . . . . .	596
Rozliczanie zysku na okazijnym nabyciu / ujemnej wartości firmy . . . . .	600
Wycena udziałów niedających kontroli w bilansie . . . . .	605
Wycena udziałów niedających kontroli w rachunku wyników . . . . .	607
Metoda łączenia udziałów . . . . .	608
Kilkuetapowe połączenie jednostek gospodarczych . . . . .	612
Zmiany udziału w jednostce zależnej bez utraty kontroli . . . . .	613
Zadania . . . . .	618

## **Rozdział XVII**

### **Prospektywne ukierunkowanie sprawozdawczości finansowej**

<b>– konieczność realiów ekonomicznych . . . . .</b>	<b>625</b>
Wstęp . . . . .	625
Lata przed kryzysem – okres do 2008 roku . . . . .	626
Lata po wybuchu kryzysu 2008 . . . . .	633
Standardy opublikowane, które jeszcze nie weszły w życie . . . . .	641
Zakończenie . . . . .	647