

Radosław Ignatowski

**KONSOLIDACJA  
SPRAWOZDAŃ FINANSOWYCH**

**KONCEPCJE, REGULACJE POLSKIE I MSSF,  
ZASTOSOWANIA PRAKTYCZNE**

**TOM I  
PODSTAWY KONSOLIDACJI  
REGULACJE POLSKIE**



Ośrodek Doradztwa i Doskonalenia Kadr Sp. z o.o.  
Gdańsk 2012

## Spis treści

Nota biograficzna o autorze . . . . .	9
Od Autora . . . . .	11

### CZĘŚĆ I

#### PODSTAWY KONSOLIDACJI SPRAWOZDAŃ FINANSOWYCH

##### Rozdział I

<b>Przesłanki i formy powiązań kapitałowych podmiotów gospodarczych tworzących wielopodmiotowe struktury gospodarcze . . . . .</b>	<b>21</b>
--	-----------

##### Rozdział II

<b>Metody wyceny i wykazywania udziałów w innych podmiotach gospodarczych w sprawozdaniach finansowych inwestora . . . . .</b>	<b>39</b>
2.1. Rachunkowość inwestycji kapitałowych w udziały innych przedsiębiorstw – metoda kosztowa lub metoda wyceny w wartościach godziwych . . . . .	40
2.2. Rachunkowość inwestycji kapitałowych w udziały innych przedsiębiorstw – metoda praw własności. . . . .	58

##### Rozdział III

<b>Odwzorowanie powiązań kapitałowych podmiotów gospodarczych w rachunkowości i przez rachunkowość – podejście ogólne . . . . .</b>	<b>69</b>
---	-----------

##### Rozdział IV

<b>Teoretyczne koncepcje konsolidacji sprawozdań finansowych. . . . .</b>	<b>99</b>
---	-----------

##### Rozdział V

<b>Odwzorowanie udziałów w jednostkach podporządkowanych w skonsolidowanym sprawozdaniu finansowym inwestora . . . . .</b>	<b>141</b>
5.1. Konsolidacja sprawozdań finansowych metodą pełną przy nabyciu 100% akcji spółki zależnej. . . . .	144
5.2. Konsolidacja sprawozdań finansowych metodą pełną przy nabyciu mniej niż 100% akcji spółki zależnej . . . . .	153
5.3. Skonsolidowanie sprawozdań finansowych metodą proporcjonalną . . . . .	177
5.4. Zastosowanie metody praw własności dla rozliczenia nabytych udziałów w spółce podporządkowanej . . . . .	184

**Rozdział VI**

<b>Ujęcie i prezentacja udziałów w podmiotach podporządkowanych w sprawozdaniach finansowych sporządzanych na dzień bilansowy . . . . .</b>	<b>193</b>
6.1. Zastosowanie metody praw własności MPW63 do ujęcia danych spółki Z w sprawozdaniu finansowym spółki D . . . . .	201
6.2. Zastosowanie metody praw własności MPW62 do ujęcia danych spółki Z w sprawozdaniu finansowym spółki D . . . . .	209
6.3. Zastosowanie metody proporcjonalnej do ujęcia danych finansowych spółki Z w skonsolidowanym sprawozdaniu finansowym spółki D . . . . .	217
6.4. Zastosowanie klasycznej metody pełnej do ujęcia danych finansowych spółki Z w skonsolidowanym sprawozdaniu finansowym spółki D . . . . .	234
6.5. Zastosowanie podmiotowej metody pełnej do ujęcia danych finansowych spółki Z w skonsolidowanym sprawozdaniu finansowym spółki D . . . . .	251

**Rozdział VII**

<b>Wpływ metod konsolidacji i metod wyceny udziałów na ocenę pozycji finansowej grupy kapitałowej . . . . .</b>	<b>263</b>
---	------------

**Rozdział VIII**

<b>Ujęcie i prezentacja udziałów w podmiotach podporządkowanych, objętych z pierwotnych emisji kapitału własnego . . . . .</b>	<b>273</b>
--	------------

**Rozdział IX**

<b>Wpływ wzajemnych transakcji podmiotów powiązanych na procedury konsolidacyjne i skonsolidowane dane finansowe. . . . .</b>	<b>301</b>
9.1. Ogólna koncepcja eliminacji skutków wzajemnych transakcji w sporządzaniu skonsolidowanych sprawozdań finansowych. . . . .	302
9.2. Eliminacja skutków obrotu towarowego w metodzie konsolidacji pełnej . . . . .	306
9.3. Eliminacja skutków obrotu towarowego w metodzie praw własności. . . . .	316
9.4. Eliminacja skutków sprzedaży zasobów poniżej kosztu ich zakupu lub wytworzenia – problem ujęcia ujemnej marży . . . . .	323
9.5. Ujęcie skutków odsprzedaży zasobów w późniejszym okresie. . . . .	326
9.6. Eliminacja skutków sprzedaży aktywów trwałych . . . . .	332
9.6.1. Eliminacja skutków sprzedaży aktywów trwałych w metodzie pełnej. . . . .	334
9.6.2. Eliminacja skutków sprzedaży aktywów trwałych w metodzie praw własności. . . . .	343
9.7. Wpływ kierunku wewnętrznych transferów na alokację eliminowanej marży – sprzedaż oddolna i odgórna. . . . .	347

9.7.1. Eliminacje skutków transferów wewnętrznych w ramach grupy kapitałowej – metoda pełnej konsolidacji . . . . .	350
9.7.2. Eliminacje skutków transferów wewnętrznych w ramach powiązań poza grupą kapitałową – metoda proporcjonalna i metoda praw własności. . . . .	369

## CZĘŚĆ II

### KONSOLIDACJA SPRAWOZDAŃ FINANSOWYCH WEDŁUG REGULACJI USTAWY O RACHUNKOWOŚCI

#### Rozdział X

Zagadnienia ogólne i uwagi wprowadzające . . . . .	379
--	-----

#### Rozdział XI

Konsolidacja sprawozdań finansowych na dzień podporządkowania jednostki . . . . .	385
---	-----

11.1. Ustalenie ceny przejęcia jako podstawy do rozliczenia podporządkowania jednostki . . . . .	389
11.2. Rozliczenie ceny przejęcia (nabycia udziałów) jednostki podporządkowanej . . . . .	399
11.2.1. Ustalenie dnia przejęcia (podporządkowania) jednostki . . . . .	401
11.2.2. Zidentyfikowanie i ujęcie aktywów i zobowiązań przejętego (podporządkowanego) podmiotu na dzień podporządkowania . . . . .	402
11.2.3. Wycena zidentyfikowanych i ujętych aktywów i zobowiązań przejętego (podporządkowanego) podmiotu na dzień podporządkowania . . . . .	411
11.2.4. Ujęcie skutków identyfikacji i przeceny aktywów netto jednostki podporządkowanej w sprawozdaniach finansowych na dzień jej podporządkowania . . . . .	417
11.2.5. Ustalenie i ujęcie nabytej wartości firmy lub przejętej ujemnej wartości firmy spółki podporządkowanej . . . . .	420
11.3. Przykłady liczbowe konsolidacji sprawozdań finansowych na dzień podporządkowania jednostki w transakcjach pojedynczych . . . . .	423
11.3.1. Nabycie wszystkich udziałów spółki podporządkowanej . . . . .	426
11.3.2. Nabycie części udziałów spółki podporządkowanej . . . . .	450
11.3.2.1. Zastosowanie metody konsolidacji pełnej . . . . .	452
11.3.2.2. Zastosowanie metody proporcjonalnej . . . . .	458
11.3.2.3. Zastosowanie metody praw własności . . . . .	463

11.3.3. Nabywanie udziałów spółki podporządkowanej z ujemną wartością firmy . . . . .	464
11.3.3.1. Zastosowanie metody pełnej konsolidacji . . . . .	468
11.3.3.2. Zastosowanie metody proporcjonalnej . . . . .	472
11.3.3.3. Zastosowanie metody praw własności . . . . .	474
11.4. Rozliczenie przejęcia wieloetapowego . . . . .	476
11.5. Rozliczenie przejęcia spółki bez nabywania jej udziałów. . . . .	488
11.6. Ujęcie w sprawozdaniu finansowym nabytych udziałów podmiotu podporządkowanego z zamiarem ich odsprzedaży . . . . .	498

## **Rozdział XII**

<b>Konsolidacja sprawozdań finansowych na pierwszy dzień bilansowy . . . . .</b>	<b>503</b>
12.1. Zapewnienie jednolitości polityki rachunkowości konsolidowanych podmiotów. . . . .	504
12.2. Inne procedury przygotowawcze do konsolidacji sprawozdań finansowych. . .	510
12.2.1. Weryfikacja kompletności i prawidłowości rozliczenia podporządkowania spółki . . . . .	511
12.2.2. Rozliczenie różnic z ujęcia i wyceny składników aktywów netto spółki podporządkowanej z dnia jej podporządkowania (wymiany) . . .	515
12.2.3. Identyfikacja i pomiar wzajemnych transakcji oraz ich skutków finansowych . . . . .	519
12.2.4. Ujęcie i rozliczenie skutków wzajemnych transakcji i ich wpływ na sprawozdania skonsolidowane . . . . .	525
12.2.4.1. Zastosowanie w metodzie konsolidacji pełnej . . . . .	527
12.2.4.2. Zastosowanie w metodzie proporcjonalnej. . . . .	538
12.2.4.3. Zastosowanie w metodzie praw własności . . . . .	542
12.2.5. Rozliczenie wartości firmy lub ujemnej wartości firmy w rachunku zysków i strat oraz w rachunku przepływów pieniężnych. . . . .	546
12.2.5.1. Amortyzacja wartości firmy. . . . .	546
12.2.5.2. Ujmowanie rat z okresowych odpisów ujemnej wartości firmy . . . . .	553
12.2.5.3. Ujęcie straty z tytułu utraty wartości przez wartość firmy . . . . .	562
12.2.5.4. Odpis wartości firmy lub ujemnej wartości firmy z tytułu sprzedaży udziałów. . . . .	572

12.3. Zestawienie danych finansowych jednostek w arkuszu konsolidacyjnym w celu ich konsolidacji . . . . .	574
12.3.1. Weryfikacja i korekty wartości bilansowych udziałów w konsolidowanych jednostkach podporządkowanych . . . . .	576
12.3.2. Zestawienie danych finansowych jednostek grupy kapitałowej . . . . .	577
12.3.3. Przeliczenie i zestawienie danych jednostek konsolidowanych metodą proporcjonalną . . . . .	587
12.3.4. Objęcie danych finansowych jednostek wycenianych metodą praw własności . . . . .	590
12.4. Sporządzenie skonsolidowanego sprawozdania finansowego na pierwszy dzień bilansowy – przykłady liczbowe . . . . .	595
12.4.1. Konsolidacja danych finansowych metodą pełną . . . . .	596
12.4.1.1. Zastosowanie metody pełnej w przypadku nabycia wszystkich udziałów . . . . .	597
12.4.1.2. Zastosowanie metody pełnej w przypadku nabycia części udziałów . . . . .	615
12.4.1.3. Zastosowanie metody pełnej w przypadku przejęcia wieloetapowego . . . . .	636
12.4.1.4. Zastosowanie metody pełnej w przypadku przejęcia bez zapłaty . . . . .	660
12.4.2. Konsolidacja danych finansowych metodą proporcjonalną . . . . .	672
12.4.3. Wycena i prezentacja udziałów w jednostkach podporządkowanych metodą praw własności . . . . .	684
12.4.4. Konsolidacja sprawozdań finansowych w przypadku bilansowej wyceny udziałów metodą praw własności . . . . .	691

### **Rozdział XIII**

<b>Konsolidacja sprawozdań finansowych w kolejnych latach obrotowych . . . . .</b>	<b>701</b>
13.1. Aktualizacja wyceny udziałów na pierwszy dzień roku obrotowego i przygotowanie dekretu rozliczenia powiązania kapitałowego . . . . .	702
13.2. Wpływ eliminowanych transakcji z poprzedniego roku na procedury konsolidacyjne . . . . .	719
13.3. Wpływ naliczonych i wypłaconych dywidend oraz innych form podziału zysku roku ubiegłego na korekty konsolidacyjne . . . . .	728
13.4. Konsolidacja sprawozdań finansowych w przypadku zachowania poziomu powiązania kapitałowego z poprzedniego roku obrotowego . . . . .	747
13.4.1. Konsolidacja danych finansowych metodą pełną . . . . .	<b>747</b>

13.4.1.1.	Zastosowanie metody pełnej w przypadku posiadania wszystkich udziałów . . . . .	753	
13.4.1.2.	Zastosowanie metody pełnej w przypadku posiadania części udziałów . . . . .	767	
13.4.1.3.	Zastosowanie metody pełnej w przypadku przejęcia bez zapłaty. . . . .	784	
13.4.2.	Konsolidacja danych finansowych metodą proporcjonalną . . . . .	797	
13.4.3.	Wycena i prezentacja udziałów w jednostkach podporządkowanych metodą praw własności. . . . .	811	
13.4.4.	Konsolidacja sprawozdań finansowych w przypadku bilansowej wyceny udziałów metodą praw własności . . . . .	818	
<b>Rozdział XIV</b>			
<b>Zmiany w strukturze własności podmiotu podporządkowanego . . . . .</b>			<b>835</b>
14.1.	Nabycie dodatkowych udziałów w podmiocie podporządkowanym od innych udziałowców . . . . .	836	
14.1.1.	Nabycie udziałów w spółce zależnej z zachowaniem praw udziałowców mniejszościowych . . . . .	842	
14.1.2.	Nabycie wszystkich pozostałych udziałów w spółce podporządkowanej . . . . .	857	
14.2.	Objęcie dodatkowych udziałów w podmiocie podporządkowanym z emisji pierwotnej . . . . .	864	
14.2.1.	Objęcie całej emisji przez jednostkę nadrzędną . . . . .	870	
14.2.2.	Objęcie udziałów w proporcji do dotychczas posiadanych . . . . .	879	
14.2.3.	Objęcie całej emisji przez innych inwestorów . . . . .	884	
14.3.	Nabycie udziałów w spółce zależnej, kontrolowanej bez udziałów kapitałowych. . . . .	901	
14.4.	Sprzedaż części lub całości udziałów w podmiocie podporządkowanym . . . . .	914	
14.4.1.	Sprzedaż udziałów bez utraty kontroli nad spółką zależną . . . . .	937	
14.4.2.	Sprzedaż udziałów z utratą kontroli nad spółką zależną . . . . .	952	
<b>Rozdział XV</b>			
<b>Utrata kontroli lub podporządkowania spółki bez zbywania udziałów . . . . .</b>			<b>969</b>