

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 2023

# 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 . . . . .	32
Wyłączenia z procesu konsolidacji . . . . .	37
Zwolnienia z procesu konsolidacji . . . . .	38
Konsolidacja sprawozdań a polityka rachunkowości w ramach grupy . . . . .	39

## Rozdział II

<b>Wprowadzenie do konsolidacji metodą pełną (MSSF 10)</b> . . . . .	43
MSSF 10 jako źródło regulacji – podstawowe definicje . . . . .	43
Aktywa netto i wartość firmy . . . . .	45
Kapitały własne jednostki zależnej sprzed i po przejęciu . . . . .	49
Udziały niedające kontroli (UNK) . . . . .	51
Przejęcia jednostek gospodarczych w trakcie okresu sprawozdawczego . . . . .	55
Wartość firmy i udziały niedające kontroli – wartość całkowita i proporcjonalna do udziałów . . . . .	58
Konsolidacja metodą pełną – podsumowanie zasad . . . . .	62
Zadania . . . . .	64

## Rozdział III

<b>Połączenia jednostek gospodarczych (MSSF 3)</b> . . . . .	71
Czym jest połączenie jednostek gospodarczych? . . . . .	71
Aktywa netto na dzień przejęcia . . . . .	74
MSSF 13 – Wycena w wartości godziwej . . . . .	76
Wartość godziwa identyfikowalnych aktywów netto . . . . .	77
Ustalanie wartości godziwej kosztu inwestycji . . . . .	86
Wpływ przeszacowań wynikających z MSSF 3 na kolejne okresy sprawozdawcze . . . . .	96
Zadania . . . . .	101

**Rozdział IV**

<b>Metoda pełna – eliminacja transakcji w ramach grupy – ich wpływ na poszczególne elementy sprawozdania finansowego (MSSF 10)</b> . . . . .	117
Istota transakcji w ramach grupy . . . . .	117
Eliminacja wzajemnych rozrachunków . . . . .	118
Eliminacja transakcji sprzedaży zapasów . . . . .	122
Skonsolidowane sprawozdanie z całkowitych dochodów . . . . .	127
Eliminacja transakcji sprzedaży środków trwałych . . . . .	131
Eliminacja transakcji sprzedaży usług w ramach grupy . . . . .	135
Dodatnia wartość firmy (goodwill) – utrata wartości . . . . .	135
Eliminacja odsetek od pożyczek oraz dywidend wypłaconych w ramach grupy . . . . .	141
Zadania . . . . .	147

**Rozdział V**

<b>Ujmowanie udziałów metodą praw własności (MSR 28)</b> . . . . .	159
MSR 28. Podstawowe definicje . . . . .	159
Ujmowanie udziałów metodą praw własności – sprawozdanie z sytuacji finansowej . . . . .	160
Ujmowanie udziałów metodą praw własności – zysk na okazynym nabyciu . . . . .	163
Ujmowanie udziałów metodą praw własności – sprawozdanie z całkowitych dochodów . . . . .	166
Eliminacja transakcji sprzedaży aktywów oraz świadczenia usług „w górę” – od jednostki stowarzyszonej do znaczącego inwestora . . . . .	169
Eliminacja transakcji sprzedaży aktywów oraz świadczenia usług „w dół” – od znaczącego inwestora do jednostki stowarzyszonej . . . . .	179
Metoda praw własności a MSSF 3 . . . . .	187
Wypłata dywidend w metodzie praw własności . . . . .	189
Utrata wartości inwestycji w jednostkę stowarzyszoną . . . . .	192
Zadania . . . . .	196

**Rozdział VI**

<b>Wspólne ustalenia umowne (MSSF 11)</b> . . . . .	209
MSSF 11 jako źródło regulacji . . . . .	209
MSR 31 – podstawowe definicje . . . . .	210
Rodzaje wspólnych ustaleń umownych . . . . .	214
Ujęcie księgowe . . . . .	216
Ujęcie proporcjonalnego udziału w aktywach, zobowiązaniach, przychodach i kosztach – porównanie z metodą praw własności . . . . .	222

Technika proporcjonalnego ujmowania udziału w aktywach, zobowiązaniach, przychodach i kosztach (metoda ujęcia proporcjonalnego) dla wspólnych działań . . . . .	223
Metoda ujęcia proporcjonalnego (wspólne działania) a konsolidacja metodą pełną – porównanie . . . . .	226
Eliminacja transakcji pomiędzy wspólnikiem a wspólnym działaniem . . . . .	229
Zadania . . . . .	242
<b>Rozdział VII</b>	
<b>Sprawozdanie z przepływów pieniężnych (MSR 7) . . . . .</b>	<b>251</b>
Zasada kasowa a zasada memoriału . . . . .	251
MSR 7 „Sprawozdanie z przepływów pieniężnych” – kluczowe definicje . . . . .	253
Sprawozdanie z przepływów pieniężnych – trzy rodzaje działalności . . . . .	256
Skonsolidowane sprawozdanie z przepływów pieniężnych . . . . .	267
Przepływy pieniężne – alternatywne podejście . . . . .	275
Zadania . . . . .	280
<b>Rozdział VIII</b>	
<b>Zasady przeliczania sprawozdań finansowych w walucie obcej (MSR 21) . . . . .</b>	<b>293</b>
Stosowanie waluty prezentacji innej niż waluta funkcjonalna – zasady przeliczania . . . . .	297
Sprawozdanie z przepływów pieniężnych . . . . .	309
Przeliczanie not objaśniających do sprawozdania finansowego . . . . .	313
Transakcje w ramach grupy . . . . .	316
Zadania . . . . .	318
<b>Rozdział IX</b>	
<b>Utrata wartości aktywów (MSR 36) . . . . .</b>	<b>329</b>
Istota utraty wartości aktywów – MSR 36 . . . . .	329
Krok 1 – przesłanki świadczące o trwałej utracie wartości . . . . .	330
Krok 2 – ustalanie wartości odzyskiwalnej aktywów . . . . .	332
Krok 3 – ujmowanie utraty wartości aktywów . . . . .	339
Krok 4 – odwracanie odpisów z tytułu utraty wartości aktywów . . . . .	340
Istota ośrodka wypracowującego gotówkę . . . . .	346
Metodologia testów na utratę wartości dla ośrodka wypracowującego środki pieniężne . . . . .	350

Rozliczanie trwałej utraty wartości aktywów w ramach ośrodka generującego gotówkę . . . . .	356
Odwracanie odpisów z tytułu trwałej utraty wartości w ramach ośrodków wypracowujących gotówkę . . . . .	360
Traktowanie części wartości firmy należącej do udziałowców mniejszościowych . . . . .	362
Ujęcia utraty wartości firmy i wspólnych aktywów nieprzypisanych do określonego ośrodka . . . . .	365
Zadania . . . . .	368

## **Rozdział X**

<b>Aktywa trwale przeznaczone na sprzedaż oraz działalność zaniechana (MSSF 5)</b> . . . . .	377
Aktywa trwale oraz grupy do zbycia klasyfikowane jako przeznaczone na sprzedaż . . . . .	378
Wycena . . . . .	381
Prezentacja MSSF 5 . . . . .	384
Dodatkowe informacje do ujawnienia . . . . .	388
Działalność zaniechana . . . . .	389
Prezentacja . . . . .	391
Korzyści z prezentacji działalności zaniechanej dla użytkowników sprawozdania finansowego . . . . .	392
Zadania . . . . .	397

## **Rozdział XI**

<b>Konsolidacja w grupach kapitałowych obejmujących wiele podmiotów</b> . . . . .	405
Własność a kontrola . . . . .	405
Grupy rozrastające się w górę . . . . .	410
Grupy rozrastające się w dół . . . . .	415
Grupy w kształcie litery D . . . . .	420
Inne złożone struktury grup kapitałowych . . . . .	425
Zadania . . . . .	432

## **Rozdział XII**

<b>Cząstkowe nabycia udziałów oraz związane z nimi zmiany metod konsolidacji</b> . . . . .	443
Połączenia kilkietapowe . . . . .	443
Kilkietapowe transakcje skutkujące relacją kontroli . . . . .	443
Inne warianty cząstkowych nabyć udziałów . . . . .	456
Zadania . . . . .	471

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

<b>konsolidacji</b> . . . . .	481
Zmniejszenie zaangażowania kapitałowego . . . . .	481
Kilkuetapowe transakcje zbycia udziałów w sprawozdaniu jednostkowym i skonsolidowanym . . . . .	481
Zamiana kontroli na wspólną kontrolę (wspólne działania) . . . . .	493
Domniemane zbycia udziałów . . . . .	505
Realizacja niezrealizowanych marż w ramach grupy w wyniku zbycia . . . . .	507
Zadania . . . . .	512

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

<b>sprawozdań finansowych (MSR 12)</b> . . . . .	525
Istota podatku odroczonego . . . . .	525
Podstawowe definicje . . . . .	529
Ustalanie wartości podatkowej aktywów i zobowiązań . . . . .	532
Podatek odroczonego a skonsolidowane sprawozdania finansowe . . . . .	539
Podatek odroczonego a ustalenie aktywów netto na dzień przejęcia . . . . .	539
Straty podatkowe jednostki zależnej . . . . .	541
Podatek odroczonego a wartość firmy . . . . .	542
Zysk na okazym nabyciu . . . . .	542
Podatek odroczonego a niezrealizowane zyski i straty na transakcjach wewnątrzgrupowych . . . . .	542
Podatek odroczonego a zyski zatrzymane jednostek zależnych w ramach grupy kapitałowej . . . . .	545
Podatek odroczonego a przeliczanie sprawozdań finansowych na walutę prezentacji . . . . .	546
Podatek odroczonego a utrata wartości aktywów . . . . .	547
Prezentacja podatku odroczonego w jednostkowych i skonsolidowanych sprawozdaniach finansowych . . . . .	549
Zadania . . . . .	551

**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) . . . . .	557
Zakres ujawnień o transakcjach z podmiotami powiązаныmi . . . . .	560

Segmenty działalności (MSSF 8) . . . . .	567
Prezentacja informacji dotyczących segmentów oraz zakres ujawnień . . . . .	578
Ujawnienia udziałów w innych jednostkach (MSSF 12) . . . . .	581
Istotne subiektywne oceny i założenia . . . . .	582
Inwestycje w jednostki zależne . . . . .	583
Udziały we wspólnych ustaleniach umownych oraz jednostkach stowarzyszonych . . . . .	585
Udziały w jednostkach strukturyzowanych niepodlegających konsolidacji . . . . .	586

## **Rozdział XVI**

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

<b>o rachunkowości . . . . .</b>	<b>589</b>
Kto sporządza sprawozdanie skonsolidowane według ustawy o rachunkowości a kto według MSSF w Polsce . . . . .	589
Wyłączenia z konsolidacji . . . . .	592
Podstawowe definicje w świetle ustawy o rachunkowości . . . . .	593
Ustalanie wartości firmy . . . . .	597
Odpisy amortyzacyjne a testy na utratę wartości firmy . . . . .	600
Korekta ceny nabycia . . . . .	602
Rozliczanie zysku na okazijnym nabyciu / ujemnej wartości firmy . . . . .	606
Wycena udziałów niedających kontroli w bilansie . . . . .	611
Wycena udziałów niedających kontroli w rachunku wyników . . . . .	613
Metoda łączenia udziałów . . . . .	614
Kilkuetapowe połączenie jednostek gospodarczych . . . . .	618
Zmiany udziału w jednostce zależnej bez utraty kontroli . . . . .	619
Zadania . . . . .	624