

ROZPORZĄDZENIE KOMISJI (WE) NR 495/2009**z dnia 3 czerwca 2009 r.****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 (MSSF) 3****(Tekst mający znaczenie dla EOG)**

KOMISJA WSPÓLNOT EUROPEJSKICH,

uwzględniając Traktat ustanawiający Wspólnotę Europejską,

uwzględniając rozporządzenie (WE) nr 1606/2002 Parlamentu Europejskiego i Rady z dnia 19 lipca 2002 r. w sprawie stosowania międzynarodowych standardów rachunkowości ⁽¹⁾, w szczególności jego art. 3 ust. 1,

a także mając na uwadze, co następuje:

(1) Na mocy rozporządzenia Komisji (WE) nr 1126/2008 ⁽²⁾ przyjęto określone międzynarodowe standardy rachunkowości oraz ich interpretacje istniejące w dniu 15 października 2008 r.

(2) W dniu 10 stycznia 2008 r. Rada Międzynarodowych Standardów Rachunkowości (RMSR) opublikowała Międzynarodowy Standard Sprawozdawczości Finansowej (MSSF) 3 (zaktualizowany) *Połączenia jednostek*, zwany dalej „zaktualizowanym MSSF 3”. Zaktualizowany MSSF 3 określa zasady i wymogi dotyczące sposobu, w jaki w ramach połączenia jednostek jednostka przejmująca ujmuje i wycenia w swoich sprawozdaniach finansowych poszczególne elementy (takie jak możliwe do zidentyfikowania nabyte aktywa, przejęte zobowiązania, udziały niekontrolujące oraz wartość firmy) związane z księgowym traktowaniem transakcji nabycia. Określa on również, które informacje dotyczące tego rodzaju transakcji muszą zostać ujawnione.

(3) Konsultacje z Grupą Ekspertów Technicznych (TEG) z Europejskiej Grupy Doradczej ds. Sprawozdawczości Finansowej (EFRAG) potwierdziły, że zaktualizowany MSSF 3 spełnia techniczne kryteria przyjęcia określone w art. 3 ust. 2 rozporządzenia (WE) nr 1606/2002. Zgodnie z decyzją Komisji 2006/505/WE z dnia 14 lipca 2006 r. powołującą Grupę Kontrolującą Opinie Dotyczące Standardów Rachunkowości z zadaniem doradztwa Komisji w kwestii obiektywizmu i neutralności opinii Europejskiej Grupy Doradczej ds. Sprawozdawczości Finansowej (EFRAG) ⁽³⁾, Grupa Kontrolująca Opinie Dotyczące Standardów Rachunkowości przeanalizowała opinię EFRAG w sprawie przyjęcia zmian i poinformowała Komisję, że opinia ta ma wyważony charakter i jest obiektywna.

(4) Przyjęcie zaktualizowanego MSSF 3 pociąga za sobą dokonanie zmian w MSSF 1, MSSF 2, MSSF 7, Międzynarodowym Standardzie Rachunkowości (MSR) 12, MSR 16, MSR 28, MSR 32, MSR 33, MSR 34, MSR 36, MSR 37, MSR 38, MSR 39 oraz Interpretacji 9 Komitetu ds. Interpretacji Międzynarodowej Sprawozdawczości Finansowej (IFRIC) w celu zapewnienia spójności międzynarodowych standardów rachunkowości.

(5) Należy zatem odpowiednio zmienić rozporządzenie (WE) nr 1126/2008.

(6) Środki przewidziane w niniejszym rozporządzeniu są zgodne z opinią Komitetu Regulacyjnego ds. Rachunkowości,

PRZYJMUJE NINIEJSZE ROZPORZĄDZENIE:

Artykuł 1

W załączniku do rozporządzenia (WE) nr 1126/2008 wprowadza się następujące zmiany:

1) Międzynarodowy Standard Sprawozdawczości Finansowej (MSSF) 3 *Połączenia jednostek* zostaje zastąpiony przez zaktualizowany MSSF 3 zgodnie z załącznikiem do niniejszego rozporządzenia;

2) MSSF 1, MSSF 2, MSSF 7, Międzynarodowy Standard Rachunkowości (MSR) 12, MSR 16, MSR 28, MSR 32, MSR 33, MSR 34, MSR 36, MSR 37, MSR 38, MSR 39 oraz Interpretacja 9 Komitetu ds. Interpretacji Międzynarodowej Sprawozdawczości Finansowej (IFRIC) zostają zmienione zgodnie ze zmianami w MSSF 3 określonymi w załączniku do niniejszego rozporządzenia.

Artykuł 2

Wszystkie przedsiębiorstwa stosują zaktualizowany MSSF 3 zgodnie z załącznikiem do niniejszego rozporządzenia najpóźniej wraz z rozpoczęciem swojego pierwszego roku obrotowego rozpoczynającego się po dniu 30 czerwca 2009 r.

⁽¹⁾ Dz.U. L 243 z 11.9.2002, s. 1.

⁽²⁾ Dz.U. L 320 z 29.11.2008, s. 1.

⁽³⁾ Dz.U. L 199 z 21.7.2006, s. 33.

Artykuł 3

Niniejsze rozporządzenie wchodzi w życie trzeciego dnia po jego opublikowaniu w *Dzienniku Urzędowym Unii Europejskiej*.

Niniejsze rozporządzenie wiąże w całości i jest bezpośrednio stosowane we wszystkich państwach członkowskich.

Sporządzono w Brukseli, dnia 3 czerwca 2009 r.

W imieniu Komisji
Charlie McCREEVY
Członek Komisji

ZAŁĄCZNIK

MIĘDZYNARODOWE STANDARDY RACHUNKOWOŚCI

MSSF 3	Połączenia jednostek
--------	----------------------

MIĘDZYNARODOWY STANDARD SPRAWOZDAWCZOŚCI FINANSOWEJ 3

Połączenia jednostek

CEL

1. Celem niniejszego MSSF jest zwiększenie przydatności, wiarygodności oraz porównywalności informacji, które jednostka sprawozdawcza zamieszcza w swoich sprawozdaniach finansowych o *połączeniu jednostek* oraz jego skutkach. W tym celu MSSF określa zasady i wymogi dotyczące sposobu, w jaki *jednostka przejmująca*:
 - a) ujmuje i wycenia w swoich sprawozdaniach finansowych *możliwe do zidentyfikowania* nabyte aktywa, przejęte zobowiązania oraz wszelkie *niekontrolujące udziały w jednostce przejmowanej*,
 - b) ujmuje i wycenia *wartość firmy* przejętą w ramach połączenia jednostek lub zysk z tytułu okazynego nabycia oraz
 - c) ustala, które informacje ujawnić, aby umożliwić użytkownikom sprawozdania finansowego ocenę charakteru i skutków finansowych połączenia jednostek.

ZAKRES

2. Niniejszy MSSF dotyczy transakcji lub innych zdarzeń, które spełniają definicję połączenia jednostek. Niniejszy MSSF nie ma zastosowania do:
 - a) tworzenia wspólnych przedsięwzięć.
 - b) nabywania składnika aktywów lub grupy aktywów niestanowiących *przedsięwzięcia*. W takich przypadkach jednostka przejmująca identyfikuje i ujmuje poszczególne *możliwe do zidentyfikowania* nabyte aktywa (w tym aktywa spełniające definicję oraz kryteria ujmowania *wartości niematerialnych* zawarte w MSR 38 *Wartości niematerialne*) oraz przejęte zobowiązania. Koszt grupy jest przypisywany do poszczególnych *możliwych do zidentyfikowania* aktywów i zobowiązań w proporcji do ich *wartości godziwych* na dzień nabycia. Transakcja lub zdarzenie tego rodzaju nie prowadzi do powstania wartości firmy.
 - c) połączenia jednostek lub przedsięwzięć znajdujących się pod wspólną kontrolą (paragrafy B1-B4 zawierają odnośne wytyczne dotyczące zastosowania).

IDENTYFIKACJA POŁĄCZENIA JEDNOSTEK

3. **Jednostka ustala, czy transakcja lub inne zdarzenie jest połączeniem jednostek** posługując się w tym celu **definicją zawartą w niniejszym MSSF, która wymaga, aby nabyte aktywa i przejęte zobowiązania stanowiły przedsięwzięcie. Jeśli nabyte aktywa nie stanowią przedsięwzięcia, jednostka sprawozdawca rozlicza transakcję lub inne zdarzenie jak nabycie aktywów. Paragrafy B5-B12 zawierają wytyczne dotyczące sposobu identyfikowania połączenia jednostek oraz definicji przedsięwzięcia.**

METODA PRZEJĘCIA

4. **Jednostka rozlicza każde połączenie jednostek stosując metodę przejęcia.**
5. Zastosowanie metody przejęcia wymaga:
 - a) zidentyfikowania jednostki przejmującej,
 - b) ustalenia *dnia przejęcia*,
 - c) ujęcia i wyceny *możliwych do zidentyfikowania* nabytych aktywów, przejętych zobowiązań oraz wszelkich *niekontrolujących udziałów* w jednostce przejmowanej oraz
 - d) ujęcia i wyceny wartości firmy lub zysku z okazynego nabycia.

Identyfikacja jednostki przejmującej

6. **W przypadku każdego połączenia jednostek jedna z łączących się jednostek jest identyfikowana jako jednostka przejmująca.**
7. Wytyczne zawarte w MSR 27 *Skonsolidowane i jednostkowe sprawozdania finansowe* stosuje się do identyfikacji jednostki przejmującej – tj. jednostki, która uzyskuje kontrolę nad jednostką przejmowaną. Jeżeli połączenie jednostek miało miejsce, ale wytyczne zawarte w MSR 27 nie wskazują jasno, która z łączących się jednostek jest jednostką przejmującą, ustalając to należy rozważyć czynniki zawarte w paragrafach B14–B18.

Ustalenie dnia przejęcia

8. **Jednostka przejmująca ustala dzień przejęcia, którym jest dzień objęcia kontroli nad jednostką przejmowaną.**

9. Dniem objęcia przez jednostkę przejmującą kontroli nad jednostką przejmowaną jest zazwyczaj dzień, w którym jednostka przejmująca w rozumieniu prawa dokonuje zapłaty, przejmuje aktywa i przejmuje zobowiązania należące do jednostki przejmowanej - jest to generalnie ostateczny termin. Jednakże jednostka przejmująca może objąć kontrolę w dniu, który poprzedza lub następuje po terminie ostatecznym. Na przykład dzień przejścia poprzedza termin ostateczny, jeśli pisemna umowa określa, że jednostka przejmująca obejmuje kontrolę nad jednostką przejmowaną w dniu poprzedzającym termin ostateczny. Jednostka przejmująca przy określaniu dnia przejścia rozważa wszystkie odnośne fakty i okoliczności.

Ujmowanie i wycena możliwych do zidentyfikowania nabytych aktywów, przejętych zobowiązań oraz wszelkich niekontrolujących udziałów w jednostce przejmowanej

Zasada ujmowania

10. **W dniu przejścia jednostka przejmująca ujmuje, osobno od wartości firmy, możliwe do zidentyfikowania nabyte aktywa, przejęte zobowiązania oraz wszelkie niekontrolujące udziały w jednostce przejmowanej. Ujęcie możliwych do zidentyfikowania nabytych aktywów i przejętych zobowiązań zależy od warunków przedstawionych w paragrafach 11 i 12.**

Warunki ujmowania

11. Aby możliwe do zidentyfikowania nabyte aktywa i przejęte zobowiązania mogły zakwalifikować się do ujęcia przy zastosowaniu metody przejścia, muszą na dzień przejścia spełniać definicję aktywów i zobowiązań zawartą w *Założeniach koncepcyjnych sporządzania i prezentacji sprawozdań finansowych*. Na przykład koszty, których jednostka przejmująca się spodziewa, ale nie jest zobowiązana do ich poniesienia w przyszłości w celu realizacji planu zaprzestania prowadzenia działalności jednostki przejmowanej, zakończeniu stosunku pracy lub przeniesienia pracowników jednostki przejmowanej, nie stanowią zobowiązań na dzień przejścia. Dlatego jednostka przejmująca nie ujmuje tych kosztów przy zastosowaniu metody przejścia. Jednostka przejmująca ujmuje natomiast te koszty w sporządzonym po połączeniu sprawozdaniu finansowym zgodnie z innymi MSSF.
12. Ponadto, aby możliwe do zidentyfikowania nabyte aktywa i przejęte zobowiązania mogły zostać zakwalifikowane do ujęcia przy zastosowaniu metody przejścia, muszą stanowić część aktywów i zobowiązań, które jednostka przejmująca i przejmowana (lub jej poprzedni właściciele) wymienili w transakcji połączenia jednostek, a nie wynikać z odrębnej transakcji. Jednostka przejmująca stosuje wytyczne zawarte w paragrafach 51-53, aby ustalić, które z nabytych aktywów i przejętych zobowiązań stanowią część wymiany za jednostkę przejętą a które, o ile istnieją, wynikają z odrębnych transakcji rozliczanych zgodnie z ich rodzajem i mającymi zastosowanie MSSF.
13. Zastosowana przez jednostkę przejmującą zasada oraz warunki ujmowania mogą doprowadzić do ujęcia niektórych aktywów i zobowiązań, których jednostka przejmująca nie ujmowała uprzednio jako aktywów i zobowiązań w swoim sprawozdaniu finansowym. Na przykład jednostka przejmująca ujmuje nabyte, możliwe do zidentyfikowania wartości niematerialne, takie jak marka, patent lub powiązania z klientami, których jednostka przejęta nie ujmowała jako aktywów w swoim sprawozdaniu finansowym, ponieważ wytworzyła je we własnym zakresie i zaliczyła odnośne wydatki do kosztu okresu.
14. Paragrafy B28-B40 zawierają wytyczne dotyczące ujmowania leasingu operacyjnego i wartości niematerialnych. Paragrafy 22-28 określają rodzaje możliwych do zidentyfikowania aktywów i zobowiązań obejmujących pozycje, co do których MSSF ustala ograniczone wyjątki w zakresie zasady i warunków ujmowania.

Klasyfikacja lub wyznaczenie możliwych do zidentyfikowania nabytych aktywów oraz przejętych zobowiązań w ramach połączenia jednostek

15. **W dniu przejścia jednostka przejmująca klasyfikuje lub wyznacza możliwe do zidentyfikowania nabyte aktywa i przejęte zobowiązania w sposób umożliwiający zastosowanie w terminie późniejszym innych MSSF. Jednostka przejmująca dokonuje takiej klasyfikacji lub wyznaczenia na podstawie postanowień umowy, warunków, zasad swojej działalności lub polityki rachunkowości oraz innych odnośnych warunków istniejących na dzień przejścia.**
16. W niektórych sytuacjach MSSF określają inne księgowo podejścia w zależności od tego, w jaki sposób jednostka klasyfikuje lub wyznacza dany składnik aktywów lub zobowiązanie. Przykłady klasyfikacji lub wyznaczenia dokonywanego przez jednostkę przejmującą na podstawie odnośnych warunków istniejących na dzień przejścia obejmują, ale nie ograniczają się do:
- a) klasyfikacji poszczególnych aktywów i zobowiązań jako aktywów i zobowiązań finansowych wycenianych w wartości godziwej przez wynik finansowy lub jako aktywów finansowych dostępnych do sprzedaży lub utrzymywanych do terminu wymagalności, zgodnie z MSR 39 *Instrumenty finansowe: ujmowanie i wycena*,
 - b) wyznaczenia instrumentu pochodnego jako instrumentu zabezpieczającego zgodnie z MSR 39 oraz
 - c) oceny, czy wbudowany instrument pochodny powinien zostać oddzielony od umowy zasadniczej zgodnie z MSR 39 (co jest przedmiotem „klasyfikacji” w rozumieniu niniejszego MSSF).

17. Niniejszy MSSF ustala dwa wyjątki od reguły zawartej w paragrafie 15, które dotyczą:
- klasyfikacji leasingu jako leasingu operacyjnego lub leasing finansowego zgodnie z MSR 17 *Leasing* oraz
 - klasyfikacji umowy jako umowy ubezpieczeniowej zgodnie z MSSF 4 *Umowy ubezpieczeniowe*.

Jednostka przejmująca klasyfikuje te umowy na podstawie warunków wynikających z umowy oraz innych czynników występujących w momencie rozpoczęcia umowy (lub, jeśli warunki umowy zostały zmodyfikowane w sposób, który zmienia jej klasyfikację na dzień tej modyfikacji, którym może być dzień przejęcia).

Zasada wyceny

18. **Jednostka przejmująca wycenia możliwe do zidentyfikowania nabyte aktywa i przejęte zobowiązania według ich wartości godziwych na dzień przejęcia.**
19. W przypadku każdego połączenia jednostek, jednostka przejmująca wycenia wszelkie niekontrolujące udziały w jednostce przejmowanej w wartości godziwej lub w wartości proporcjonalnego udziału niekontrolujących udziałów w możliwych do zidentyfikowanych aktywach netto jednostki przejmowanej.
20. Paragrafy B41–B45 zawierają wytyczne dotyczące wyceny wartości godziwej poszczególnych możliwych do zidentyfikowania aktywów i niekontrolujących udziałów w jednostce przejmowanej. Paragrafy 24–31 określają rodzaj możliwych do zidentyfikowania aktywów i zobowiązań obejmujących pozycje, dla których MSSF ustala ograniczone wyjątki w zakresie zasady wyceny.

Wyjątki od stosowania zasad ujmowania i wyceny

21. Niniejszy MSSF zawiera ograniczone wyjątki od swoich zasad ujmowania i wyceny. Paragrafy 22-31 określają zarówno specyficzne pozycje, dla których określono wyjątki oraz charakter tych wyjątków. Jednostka przejmująca rozlicza te pozycje stosując wymogi paragrafów 22-31, co prowadzi do tego, że niektóre pozycje:
- ujmuje się z zastosowaniem warunków ujęcia w dodatku do tych, które są przedstawione w paragrafach 11 i 12 lub ujmuje się stosując się do wymogów innych MSSF, co prowadzi do innych rezultatów niż w przypadku zastosowania zasady i warunków ujmowania.
 - wycenia się w kwocie innej niż ich wartości godziwe na dzień przejęcia.

Wyjątki od stosowania zasady ujmowania

Zobowiązania warunkowe

22. MSR 37 *Rezerwy, zobowiązania warunkowe i aktywa warunkowe* definiuje zobowiązanie warunkowe jako:
- możliwy obowiązek powstały w wyniku przeszłych zdarzeń, którego istnienie potwierdzi dopiero wystąpienie lub niewystąpienie jednego lub większej liczby niepewnych przyszłych zdarzeń, które nie są w pełni kontrolowane przez jednostkę lub
 - obecny obowiązek powstały w wyniku przeszłych zdarzeń, którego się nie ujmuje, gdyż:
 - nie jest prawdopodobne, aby wypełnienie obowiązku spowodowało konieczność wypływu środków zawierających w sobie korzyści ekonomiczne lub
 - kwoty obowiązku nie można wycenić z wystarczającą wiarygodnością.

23. Wymogi zawarte w MSR 37 nie mają zastosowania do ustalenia, które zobowiązania warunkowe należy ująć na dzień przejęcia. Zamiast tego jednostka przejmująca ujmuje na dzień przejęcia zobowiązanie warunkowe przejęte w ramach połączenia jednostek, jeśli stanowi ono bieżący obowiązek wynikający z przeszłych zdarzeń i jego wartość godziwą można wiarygodnie wycenić. Dlatego, w przeciwieństwie do wymogów MSR 37, jednostka przejmująca ujmuje zobowiązanie warunkowe przejęte w ramach połączenia jednostek, nawet, jeśli nie jest prawdopodobne, że w celu uregulowania zobowiązania niezbędny będzie wypływ zasobów zawierających w sobie korzyści ekonomiczne. Paragraf 56 zawiera wytyczne dotyczące późniejszego rozliczania zobowiązań warunkowych.

Wyjątki dotyczące zarówno zasad ujmowania, jak i wyceny

Podatek dochodowy

24. Jednostka przejmująca ujmuje i wycenia aktywa i rezerwy z tytułu odroczonego podatku dochodowego z tytułu nabytych aktywów i zobowiązań przejętych w wyniku połączenia jednostek, zgodnie z MSR 12 *Podatek dochodowy*.

25. Jednostka przejmująca rozlicza zgodnie z MSR 12 potencjalne skutki podatkowe różnic przejściowych oraz przeniesienia straty podatkowej jednostki przejmowanej na następne okresy, które istnieją na dzień przejęcia lub wynikają z przejęcia.

Świadczenia pracownicze

26. Jednostka przejmująca ujmuje i wycenia zobowiązanie (lub składnik aktywów, jeśli istnieje) dotyczące świadczeń pracowniczych jednostki przejmowanej zgodnie z MSR 19 *Świadczenia pracownicze*.

Aktywa z tytułu odszkodowania

27. Sprzedający w ramach transakcji połączenia jednostek może na mocy umowy ustalić odszkodowanie na rzecz jednostki przejmującej w związku z nieznanym wynikiem zdarzenia warunkowego lub niepewnością związaną z całością lub częścią określonego składnika aktywów lub zobowiązania. Na przykład sprzedający może przyznać jednostce przejmującej odszkodowanie za straty poniesione w związku z przekroczeniem określonej kwoty zobowiązania wynikającego z wyszczególnionego zdarzenia warunkowego, innymi słowy, sprzedający gwarantuje, że zobowiązanie jednostki przejmującej nie przewyższy określonej kwoty. W rezultacie, jednostka przejmująca otrzymuje składnik aktywów z tytułu odszkodowania. Jednostka przejmująca ujmuje składnik aktywów z tytułu odszkodowania w tym samym czasie, w którym ujmuje pozycję objętą odszkodowaniem oraz wycenia ten składnik aktywów według zasad mających zastosowanie do tej pozycji, z uwzględnieniem potrzeby dokonania odpisów aktualizujących wycenę w związku z nieściągalnymi kwotami. Dlatego jeśli odszkodowanie odnosi się do składnika aktywów lub zobowiązania, które jest ujmowane na dzień przejęcia i wyceniane według wartości godziwej na dzień przejęcia, jednostka przejmująca ujmuje na dzień przejęcia składnik aktywów z tytułu odszkodowania i wycenia go według wartości godziwej na dzień przejęcia. W przypadku składnika aktywów z tytułu odszkodowania wycenianego według wartości godziwej, skutki niepewności związanej z przyszłymi przepływami pieniężnymi w związku z oceną ściągalności uwzględnione są w wartości godziwej i nie ma potrzeby ustalania odpisu aktualizującego z tego tytułu. (Paragraf B41 zawiera odnośne wytyczne dotyczące stosowania).

28. W niektórych przypadkach odszkodowanie może odnosić się do składnika aktywów lub zobowiązania, którego dotyczy wyjątek od stosowania zasady ujmowania i wyceny. Na przykład odszkodowanie może dotyczyć zobowiązania warunkowego, które nie jest ujmowane na dzień przejęcia, ponieważ jego wartości godziwej nie można wiarygodnie ustalić na ten dzień. Alternatywnie, odszkodowanie może odnosić się do składnika aktywów lub zobowiązania, wynikającego na przykład ze świadczenia pracowniczego, które jest wyceniane na innej zasadzie niż wartość godziwa na dzień przejęcia. W takiej sytuacji, składnik aktywów z tytułu odszkodowania ujmuje się i wycenia przy zastosowaniu założeń zgodnych z przyjętymi do wyceny pozycji, której dotyczy odszkodowanie, w oparciu o ocenę kierownictwa, co do ściągalności składnika aktywów z tytułu odszkodowania oraz wszelkich innych wynikających z umowy ograniczeń dotyczących kwoty objętej odszkodowaniem. Paragraf 57 zawiera wytyczne dotyczące późniejszego rozliczania składnika aktywów z tytułu odszkodowania.

Wyjątki od stosowania zasady wyceny

Prawa ponownie nabyte

29. Jednostka przejmująca wycenia wartość ponownie nabytego prawa jako składnik wartości niematerialnych biorąc za podstawę okres pozostały do zakończenia odnośnej umowy, niezależnie od tego, czy uczestnicy rynku uwzględniliby potencjalne odnowienie warunków umowy przy wycenie wartości godziwej tego prawa. Paragrafy B35 i B36 zawierają odnośne wytyczne dotyczące stosowania.

Nagrody w postaci płatności w formie akcji

30. Jednostka przejmująca wycenia i ujmuje zobowiązanie lub instrument kapitałowy związany z zastąpieniem nagród w postaci płatności w formie akcji jednostki przejmowanej nagrodami w postaci płatności w formie akcji jednostki przejmującej zgodnie z metodą przedstawioną w MSSF 2 *Płatności w formie akcji*. (Niniejszy MSSF odnosi się do wyniku tej metody jako do opartej na danych rynkowych wyceny nagrody).

Aktywa przeznaczone do sprzedaży

31. Jednostka przejmująca wycenia nabyte aktywa trwałe (lub grupę do zbycia), które są zaklasyfikowane jako przeznaczone do sprzedaży na dzień przejęcia zgodnie z MSSF 5 *Aktywa trwałe przeznaczone do sprzedaży oraz działalność zaniechana*, w wartości godziwej pomniejszonej o koszty sprzedaży zgodnie z paragrafami 15-18 tego MSSF.

Ujmowanie i wycena wartości firmy oraz zysku z okazjnego nabycia

32. **Jednostka przejmująca ujmuje wartość firmy na dzień przejęcia i wycenia w kwocie nadwyżki wartości a) nad wartością b):**

a) sumy:

(i) przekazanej zapłaty wycenianej zgodnie z niniejszym MSSF, który generalnie wymaga wyceny według wartości godziwej na dzień przejęcia (zob. paragraf 37),

(ii) kwoty wszelkich niekontrolujących udziałów w jednostce przejmowanej wycenionych zgodnie z niniejszym MSSF oraz

(iii) w przypadku połączenia jednostek realizowanego etapami (zob. paragrafy 41 i 42), wartości godziwej na dzień przejęcia udziału w kapitale jednostki przejmowanej, należącego poprzednio do jednostki przejmującej.

b) kwota netto ustalonej na dzień przejęcia wartości możliwych do zidentyfikowania nabytych aktywów i przejętych zobowiązań wycenionych zgodnie z niniejszym MSSF.

33. W przypadku połączenia jednostek, w którym jednostka przejmująca i jednostka przejmowana (lub jej poprzedni właściciele) wymieniają jedynie udziały kapitałowe, wartość godziwą na dzień przejęcia udziałów kapitałowych jednostki przejmowanej może być bardziej wiarygodnie wyceniona aniżeli wartość godziwa na dzień przejęcia udziałów kapitałowych jednostki przejmującej. Jeśli tak, jednostka przejmująca ustala kwotę wartości firmy poprzez zastosowanie wartości udziałów kapitałowych z dnia przejęcia jednostki przejmowanej zamiast wartości godziwej na dzień przejęcia przekazanych udziałów kapitałowych. Aby ustalić wartość firmy w połączeniu jednostek, w ramach którego nie przekazuje się zapłaty, jednostka przejmująca stosuje wartość godziwą na dzień przejęcia posiadanych udziałów w jednostce przejmowanej ustaloną przy pomocy techniki wyceny, zamiast wartości godziwej na dzień przejęcia przekazanej zapłaty (zob. paragraf 32 a)). Paragrafy B46 – B49 zawierają odnośne wytyczne dotyczące stosowania.

Okazyjne nabycia

34. Niekiedy jednostka dokonuje okazynego nabycia, które jest połączeniem jednostek, w ramach którego kwota określona w paragrafie 32(b) przewyższa sumę kwot określonych w paragrafie 32(a). Jeśli ta nadwyżka pozostaje po zastosowaniu wymogów paragrafu 36, jednostka przejmująca ujmuje powstały zysk w rachunku zysków i strat na dzień przejęcia. Zysk przypisuje się do jednostki przejmującej.
35. Okazyjne nabycie może mieć miejsce na przykład przy połączeniu jednostek, które jest wymuszoną sprzedażą a sprzedający działa pod przymusem. Jednakże wyjątki od zasady ujmowania lub wyceny określonych pozycji omówione w paragrafach 22-31 mogą także prowadzić do ujęcia zysku (lub zmiany kwoty ujętego zysku) z tytułu okazynego nabycia.
36. Przed ujęciem zysku na okazynym nabyciu jednostka przejmująca ponownie ocenia, czy poprawnie zidentyfikowała wszystkie nabyte aktywa i wszystkie przejęte zobowiązania i ujmuje wszelkie dodatkowe aktywa i zobowiązania, które zidentyfikowała w wyniku tego przeglądu. Jednostka przejmująca dokonuje przeglądu procedur stosowanych do określenia kwot, których ujęcie na dzień przejęcia jest wymagane przez niniejszy MSRF dla wszystkich następujących pozycji:
- a) możliwe do zidentyfikowania nabyte aktywa i przejęte zobowiązania,
 - b) niekontrolujące udziały w jednostce przejmowanej, o ile występują,
 - c) w przypadku połączenia jednostek realizowanego etapami, należący uprzednio do jednostki przejmującej udział kapitałowy w jednostce przejmowanej oraz
 - d) przekazana zapłata.

Celem przeglądu jest zapewnienie, że wycena odpowiednio odzwierciedla wszystkie informacje dostępne na dzień przejęcia.

Przekazana zapłata

37. Zapłatę przekazaną w ramach połączenia jednostek wycenia się w wartości godziwej obliczanej jako ustaloną na dzień przejęcia sumę wartości godziwych aktywów przeniesionych przez jednostkę przejmującą, zobowiązań zaciągniętych przez jednostkę przejmującą wobec poprzednich właścicieli jednostki przejmowanej oraz udziałów kapitałowych wyemitowanych przez jednostkę przejmującą. (Jednakże jakkolwiek część nagród mających postać płatności w formie akcji jednostki przejmującej wymienionych na nagrody należące do pracowników jednostki przejmowanej, które uwzględniono w zapłacie przekazanej przy połączeniu jednostek, wycenia się zgodnie z paragrafem 30 a nie w wartości godziwej). Przykłady potencjalnych form zapłaty obejmują środki pieniężne, inne aktywa, przedsięwzięcie lub jednostkę zależną od jednostki przejmującej, warunkową zapłatę, zwykłe lub uprzywilejowane instrumenty kapitałowe, opcje, warranty oraz udziały członkowskie w *jednostkach wzajemnych*.
38. Zapłata przekazana może obejmować aktywa lub zobowiązania jednostki przejmującej o wartościach bilansowych różnych od ich wartości godziwych na dzień przejęcia (na przykład aktywa niepieniężne lub przedsięwzięcie jednostki przejmującej). Jeśli tak, jednostka przejmująca przeszacowuje przekazane aktywa lub zobowiązania do wartości godziwych na dzień przejęcia i ujmuje powstały zysk lub stratę w rachunku zysków i strat. Niekiedy jednak przekazane aktywa i zobowiązania pozostają w łączącej się jednostce po tym, gdy nastąpiło połączenie jednostek (na przykład dlatego, że aktywa i zobowiązania zostały przekazane do jednostki przejmowanej a nie do jej wcześniejszych właścicieli), dlatego jednostka przejmująca utrzymuje nad nimi kontrolę. W tej sytuacji jednostka przejmująca wycenia te aktywa lub zobowiązania w ich wartościach bilansowych bezpośrednio sprzed dnia przejęcia i nie ujmuje zysku ani straty z tytułu aktywów i zobowiązań, nad którymi sprawuje kontrolę zarówno przed, jak i po połączeniu jednostek.

Zapłata warunkowa

39. Zapłata, którą jednostka przejmująca przekazuje w zamian za jednostkę przejmowaną obejmuje wszelkie aktywa oraz zobowiązania wynikające z ustaleń dotyczących warunkowej zapłaty (zob. paragraf 37). Jednostka przejmująca ujmuje zapłatę warunkową według wartości godziwej na dzień przejścia jako część zapłaty przekazanej w zamian za jednostkę przejmowaną.
40. Jednostka przejmująca klasyfikuje obowiązek warunkowej zapłaty jako zobowiązanie lub jako kapitał własny w oparciu o definicję instrumentu kapitałowego i zobowiązania finansowego w paragrafie 11 MSR 32 *Instrumenty finansowe: prezentacja* lub innego mającego zastosowanie MSSF. Jednostka przejmująca klasyfikuje jako składnik aktywów prawo do zwrotu wcześniej przekazanej zapłaty, jeśli spełnione zostały określone warunki. Paragraf 58 zawiera wytyczne dotyczące późniejszego rozliczania zapłaty warunkowej.

Dodatkowe wytyczne do stosowania metody przejścia w szczególnych rodzajach połączeń jednostek

Połączenie jednostek realizowane etapami

41. Jednostka przejmująca niekiedy przejmuje kontrolę nad jednostką przejmowaną, w której posiadała udziały kapitałowe, tuż przed dniem przejścia. Na przykład w dniu 31 grudnia 20X1 jednostka A posiadała 35 % niekontrolujących udziałów kapitałowych w jednostce B. W tym dniu jednostka A zakupiła dodatkowe 40 % udziałów w jednostce B, które zapewniły jej kontrolę nad jednostką B. Niniejszy MSSF określa taką transakcję jako połączenie jednostek realizowane etapami, niekiedy określane jako stopniowe przejście.
42. W połączeniu jednostek realizowanym etapami jednostka przejmująca ponownie wycenia uprzednio należące do niej udziały kapitałowe w jednostce przejmowanej do wartości godziwej na dzień przejścia i ujmuje powstały zysk lub stratę, o ile powstała, w rachunku zysków i strat. We wcześniejszych okresach sprawozdawczych jednostka przejmująca mogła ująć zmiany wartości godziwej posiadanych udziałów kapitałowych w jednostce przejmowanej w innych całkowitych dochodach (na przykład dlatego, że inwestycja została zaklasyfikowana jako dostępna do sprzedaży). Jeżeli tak, kwotę, która została ujęta w innych całkowitych dochodach ujmuje się w oparciu o tę samą zasadę, która byłaby wymagana, gdyby jednostka przejmująca zbyła bezpośrednio wcześniej posiadane udziały kapitałowe.

Połączenie jednostek zrealizowane bez przekazania zapłaty

43. Jednostka przejmująca obejmuje czasami kontrolę nad jednostką przejmowaną nie przekazując zapłaty. Tego rodzaju połączenia jednostek rozlicza się z zastosowaniem metody przejścia. Takie okoliczności obejmują:
- a) Jednostka przejmowana odkupuje wystarczającą ilość swoich własnych udziałów, aby dotychczasowy inwestor (jednostka przejmująca) mógł objąć kontrolę.
 - b) Wygasa mniejszościowe prawo weta wcześniej uniemożliwiające jednostce przejmującej kontrolowanie jednostki przejmowanej, w której jednostka przejmująca posiada większość praw głosu.
 - c) Jednostka przejmująca oraz jednostka przejmowana zgadzają się na połączenie ich działalności jedynie na podstawie umowy. Jednostka przejmująca nie przekazuje zapłaty w zamian za przejście kontroli nad jednostką przejmowaną oraz nie posiada udziałów kapitałowych w jednostce przejmowanej, ani na dzień przejścia ani wcześniej. Przykładem połączenia jednostek zrealizowanego jedynie na mocy umowy jest skojarzenie dwóch przedsiębiorstw w drodze układu scalającego lub utworzenie podwójnie notowanej spółki.
44. W połączeniu jednostek przeprowadzonym jedynie na podstawie umowy, jednostka przejmująca przypisuje właścicielom jednostki przejmowanej kwotę aktywów netto jednostki przejmowanej ujętą zgodnie z niniejszym MSSF. Innymi słowy, udziały kapitałowe w jednostce przejmowanej należące do stron innych aniżeli jednostka przejmująca, są udziałami niekontrolującymi w sprawozdaniu finansowym jednostki przejmującej sporządzonym po połączeniu, nawet, jeżeli wskutek tego wszystkie udziały kapitałowe w jednostce przejmowanej są przyporządkowane do udziałów niekontrolujących.

Okres wyceny

45. Jeżeli początkowe rozliczenie księgowe połączenia jednostek nie jest zakończone przed końcem okresu sprawozdawczego, w którym połączenie miało miejsce, jednostka przejmująca prezentuje w swoim sprawozdaniu finansowym przybliżone kwoty dotyczące pozycji, których rozliczenie jest niezakończony. W okresie wyceny jednostka przejmująca koryguje retrospektywnie prowizoryczne kwoty ujęte na dzień przejścia, aby odzwierciedlić nowe informacje uzyskane o faktach i okolicznościach, które istniały na dzień przejścia oraz, jeśli byłyby znane, wpłynęłyby na wycenę kwot ujętych na ten dzień. W okresie wyceny jednostka przejmująca ujmuje także dodatkowe aktywa i zobowiązania, jeśli uzyskano nowe informacje o faktach i okolicznościach, które istniały na dzień przejścia oraz, jeśli byłyby znane, wpłynęłyby na ujęcie tych aktywów i zobowiązań na ten dzień. Okres wyceny kończy się, gdy tylko jednostka przejmująca otrzymuje informacje, których poszukiwała na temat faktów i okoliczności, które istniały na dzień przejścia lub przekonuje się, że nie można uzyskać więcej informacji. Jednakże okres wyceny nie powinien przekraczać jednego roku od dnia przejścia.

46. Okres wyceny jest okresem następującym po dniu przejścia, w którym jednostka przejmująca może skorygować przybliżone kwoty ujęte w związku z połączeniem jednostek. Okres wyceny daje jednostce przejmującej rozsądny okres czasu na uzyskanie informacji niezbędnych dla zidentyfikowania i wyceny poniższych pozycji na dzień przejścia zgodnie z wymogami niniejszego MSSF:
- możliwych do zidentyfikowania nabytych aktywów, przejętych zobowiązań oraz wszelkich niekontrolujących udziałów w jednostce przejmowanej,
 - zapłaty przekazanej w zamian za jednostkę przejętą (lub inną kwotę zastosowaną do wyceny wartości firmy),
 - w przypadku połączenia jednostek realizowanego etapami, należący uprzednio do jednostki przejmującej udział kapitałowy w jednostce przejmowanej oraz
 - powstałą wartość firmy lub zysk na okazijnym nabyciu.
47. Jednostka przejmująca analizuje wszystkie odnośne czynniki przy ustalaniu, czy informacje uzyskane po dniu przejścia powinny skutkować korektą ujętych prowizorycznych kwot lub czy informacje te mają związek ze zdarzeniami, które nastąpiły po dniu przejścia. Odnośne czynniki obejmują ustalenie dnia, w którym uzyskano dodatkowe informacje oraz tego, czy jednostka przejmująca może zidentyfikować przyczynę zmiany prowizorycznych kwot. Informacje uzyskane wkrótce po dniu przejścia z większym stopniem prawdopodobieństwa odzwierciedlają okoliczności, które istniały na dzień przejścia aniżeli informacje uzyskane kilka miesięcy później. Na przykład, o ile nie miało miejsca zdarzenia, które zmieniło wartość godziwą składnika aktywów, to jego sprzedaż stronie trzeciej tuż po dniu przejścia za kwotę znacząco różną od jego prowizorycznej wartości godziwej na ten dzień, prawdopodobnie wskazuje błąd w ustaleniu prowizorycznej kwoty.
48. Jednostka przejmująca ujmuje zwiększenie (zmniejszenie) prowizorycznej kwoty ujętej dla możliwego do zidentyfikowania składnika aktywów (zobowiązania), poprzez zmniejszenie (zwiększenie) wartości firmy. Jednakże nowe informacje uzyskane w ciągu okresu wyceny mogą czasami prowadzić do korekty prowizorycznych kwot więcej niż jednego składnika aktywów lub zobowiązań. Na przykład jednostka przejmująca mogła przyjąć zobowiązanie do zapłacenia odszkodowań w związku z wypadkiem, który miał miejsce w jednostce przejmowanej, z których całość lub część pokrywa polisa ubezpieczeniowa jednostki przejmowanej. Jeżeli jednostka przejmująca w ciągu okresu wyceny uzyskała nowe informacje na temat wartości godziwej tego zobowiązania na dzień przejścia, korekta wartości firmy wynikająca ze zmiany ujętej prowizorycznej kwoty tego zobowiązania zostałaaby skompensowana (w całości lub w części) przez korespondującą korektę wartości firmy wynikającą ze zmiany ujętej prowizorycznej kwoty roszczenia należnego od ubezpieczyciela.
49. W ciągu okresu wyceny jednostka przejmująca ujmuje korekty prowizorycznych kwot w taki sposób, jak gdyby księgowe rozliczenie połączenia jednostek było już zakończone w dniu przejścia. Zatem jednostka przejmująca dokonuje w miarę potrzeb weryfikacji informacji porównawczych za poprzednie okresy zaprezentowane w sprawozdaniach finansowych, w tym dokonuje zmian umorzenia, amortyzacji oraz innych zmian wpływających na dochody ujęte w związku z zakończeniem początkowego rozliczenia księgowego.
50. Po zakończeniu okresu wyceny, jednostka przejmująca dokonuje przeglądu księgowego rozliczenia połączenia jednostek wyłącznie w celu skorygowania błędów zgodnie z MSR 8 *Zasady (polityka) rachunkowości, zmiany wartości szacunkowych i korygowanie błędów*.

Ustalenie, co stanowi część transakcji połączenia jednostek

51. **Jednostkę przejmującą oraz jednostkę przejmowaną może łączyć wcześniejsze powiązanie lub inny układ poprzedzający rozpoczęcie negocjacji w sprawie połączenia, lub też w trakcie negocjacji mogły zawrzeć porozumienie odrębne od połączenia jednostek. W każdej z sytuacji jednostka przejmująca identyfikuje wszelkie kwoty, które nie są częścią tego, co jednostka przejmująca oraz jednostka przejmowana (lub jej poprzedni właściciele) wymienili w ramach połączenia jednostek, tj. kwoty niebędące częścią kwoty przekazanej w zamian za jednostkę przejmowaną. Jednostka przejmująca jako element zastosowania metody przejścia ujmuje jedynie zapłatę przekazaną za jednostkę przejmowaną oraz nabyte aktywa i przejęte zobowiązania w zamian za jednostkę przejmowaną. Odrębne transakcje rozlicza się zgodnie z mającym zastosowanie MSSF.**
52. Transakcja zawarta przez jednostkę przejmującą lub w jej imieniu lub którą zawarto głównie na korzyść jednostki przejmującej lub jednostki połączonej, a nie głównie na korzyść jednostki przejmowanej (lub jej poprzednich właścicieli) przed połączeniem jednostek, z dużym stopniem prawdopodobieństwem stanowi odrębną transakcję. Poniżej znajdują się przykłady odrębnych transakcji, których nie uwzględnia się stosując metodę przejścia:
- transakcja, która w efekcie rozlicza wcześniejsze powiązanie między jednostką przejmującą i jednostką przejmowaną,
 - transakcja wynagrodzenia pracowników lub poprzednich właścicieli jednostki przejmowanej z tytułu ich przyszłych usług oraz
 - transakcja dotycząca zwrotu kosztów powiązanych z przejściem przez jednostkę przejmującą, które zapłaciła jednostka przejmowana lub jej poprzedni właściciele.

Paragrafy B50 – B62 zawierają odnośne wytyczne dotyczące stosowania.

Koszty powiązane z przejęciem

53. Koszty powiązane z przejęciem są to koszty, które jednostka przejmująca ponosi, aby doprowadzić do połączenia jednostek. Koszty te obejmują wynagrodzenie za znalezienie, opłaty z tytułu usług doradczych, prawnych, rachunkowości, wyceny oraz opłaty za inne usługi profesjonalne lub doradcze, koszty ogólnej administracji, w tym koszty utrzymania wewnętrznego departamentu ds. przejęć oraz koszty rejestracji i emisji dłużnych i kapitałowych papierów wartościowych. Jednostka przejmująca rozlicza związane z przejęciem koszty jako koszt okresu, w którym koszty te są ponoszone w zamian za otrzymane usługi, z jednym wyjątkiem. Koszty emisji dłużnych i kapitałowych papierów wartościowych ujmuje się zgodnie z MSR 32 i MSR 39.

PÓŹNIEJSZA WYCENA I ROZLICZENIE KSIĘGOWE

54. **Generalnie jednostka przejmująca wycenia i rozlicza nabyte aktywa, przejęte lub powstałe zobowiązania oraz instrumenty kapitałowe wyemitowane w ramach połączenia jednostek zgodnie z innymi MSSF, mającymi zastosowanie do takich pozycji w zależności od ich charakteru. Jednakże niniejszy MSSF przedstawia wytyczne w sprawie tego, jak w późniejszych okresach wyceniać i rozliczać następujące nabyte aktywa, przejęte lub powstałe zobowiązania oraz instrumenty kapitałowe wyemitowane w ramach połączenia jednostek.**

- a) **prawa ponownie nabyte,**
- b) **zobowiązania warunkowe ujęte na dzień przejęcia,**
- c) **aktywa z tytułu odszkodowania oraz**
- d) **zapłata warunkowa.**

Paragraf B63 zawiera odnośne wytyczne dotyczące stosowania.**Prawa ponownie nabyte**

55. Ponownie nabyte prawo ujęte jako składnik wartości niematerialnych amortyzuje się przez pozostały do końca okres wynikający z umowy, w której przyznano prawo. Jednostka przejmująca, która później sprzedaje prawo ponownie nabyte stronie trzeciej, uwzględnia wartość bilansową składnika wartości niematerialnych przy ustalaniu zysku lub straty na sprzedaży.

Zobowiązania warunkowe

56. Po początkowym ujęciu oraz do czasu uregulowania, darowania lub wygaśnięcia zobowiązania, jednostka przejmująca wycenia zobowiązanie warunkowe ujęte w ramach połączenia jednostek w wartości wyższej spośród:

- a) kwoty, jaka zostałaby ujęta zgodnie z MSR 37 oraz
- b) początkowo ujętej kwoty, pomniejszonej, tam gdzie ma to zastosowanie, o łączną amortyzację ujętą zgodnie z MSR 18 *Przychody*.

Wymóg ten nie dotyczy umów rozliczanych zgodnie z MSR 39.

Aktywa z tytułu odszkodowania

57. Na koniec każdego kolejnego okresu sprawozdawczego, jednostka przejmująca wycenia składnik aktywów z tytułu odszkodowania, który był ujęty na dzień przejęcia, w oparciu o tę samą zasadę, co zobowiązanie lub składnik aktywów, których dotyczy odszkodowanie, uwzględniając wszelkie wynikające z umowy ograniczenia tej kwoty odszkodowania oraz, w przypadku składnika aktywów z tytułu odszkodowania, który nie jest w późniejszych okresach wyceniany w wartości godziwej, uwzględniając ocenę kierownictwa dotyczącą ściągalności tego składnika aktywów. Jednostka przejmująca usuwa z bilansu składnik aktywów z tytułu odszkodowania tylko wtedy, gdy zrealizuje ten składnik aktywów, sprzedaje go lub gdy w inny sposób utraci do niego prawo.

Zapłata warunkowa

58. Niektóre zmiany wartości godziwej zapłaty warunkowej, które jednostka przejmująca ujmuje po dniu przejęcia, mogą być skutkiem dodatkowych informacji uzyskanych przez nią po tym dniu na temat faktów i okoliczności, które istniały na dzień przejęcia. Zmiany takie są korektami z okresu wyceny zgodnie z paragrafami 45–49. Jednakże zmiany wynikające z następujących po dniu przejęcia zdarzeń takich, jak osiągnięcie określonego pułapu przychodów, uzyskanie określonej ceny sprzedaży akcji lub przełom w projekcie badawczo rozwojowym, nie są korektami z okresu wyceny. Jednostka przejmująca rozlicza zmiany wartości godziwej warunkowej zapłaty, które nie są korektami z okresu wyceny w następujący sposób:

- a) Warunkowej zapłaty sklasyfikowanej jako kapitał własny nie wycenia się ponownie, a jej późniejsze uregulowanie rozlicza się w ramach kapitału własnego.

- b) Warunkowa zapłata sklasyfikowana jako składnik aktywów lub zobowiązanie, które:
- (i) jest instrumentem finansowym objętym zakresem MSR 39 wycenia się w wartości godziwej, a jakkolwiek powstała strata lub zysk ujmuje się w pozycji zysków i strat lub w innych całkowitych dochodach zgodnie z tym MSSF,
 - (ii) nie jest objęte zakresem MSR 39, rozlicza się zgodnie z MSR 37 lub innymi odpowiednimi MSSF.

UJAWNIANIE INFORMACJI

59. **Jednostka przejmująca ujawnia informacje umożliwiające użytkownikom jej sprawozdania finansowego ocenę charakteru i skutków finansowych połączenia jednostek przeprowadzonego:**
- a) w czasie bieżącego okresu sprawozdawczego lub
 - b) po zakończeniu okresu sprawozdawczego, ale przed dniem zatwierdzenia sprawozdania finansowego do publikacji.
60. Aby spełnić wymóg określony w paragrafie 59, jednostka przejmująca ujawnia informacje określone w paragrafach B64—B66.
61. **Jednostka przejmująca ujawnia informacje umożliwiające użytkownikom jej sprawozdania finansowego ocenę skutków finansowych korekt ujętych w bieżącym okresie, które dotyczą połączeń jednostek przeprowadzonych w okresie lub poprzednich okresach sprawozdawczych.**
62. Aby spełnić wymóg określony w paragrafie 61, jednostka przejmująca ujawnia informacje określone w paragrafie B67.
63. Jeżeli specyficzne ujawnienia informacji wymagane przez niniejszy i inne MSSF nie pozwalają na osiągnięcie celów określonych w paragrafach 59 i 61 jednostka przejmująca ujawnia wszelkie dodatkowe informacje niezbędne do osiągnięcia tych celów.

DATA WEJŚCIA W ŻYCIE I OKRES PRZEJŚCIOWY

Data wejścia w życie

64. Niniejszy MSSF stosuje się prospektywnie do połączeń jednostek, w przypadku których dzień przejścia następuje w dniu lub po dniu rozpoczęcia pierwszego rocznego okresu sprawozdawczego rozpoczynającego się 1 lipca 2009 r. i później. Wcześniejsze zastosowanie jest dozwolone. Jednakże niniejszy MSSF ma zastosowanie tylko od początku rocznego okresu sprawozdawczego rozpoczynającego się 30 czerwca 2007 r. i później. Jeśli jednostka zastosuje niniejszy MSSF przed 1 lipca 2009 r., fakt ten ujawnia oraz stosuje jednocześnie MSR 27 (zmieniony przez Radę Międzynarodowych Standardów Rachunkowości w 2008 r.).

Okres przejściowy

65. Aktywa i zobowiązania, które powstały w wyniku połączeń jednostek, których daty przejścia poprzedzały zastosowanie niniejszego MSSF, nie są objęte korektami wynikającymi z niniejszego MSSF.
66. Jednostka, taka jak jednostka wzajemna, która nie stosowała jeszcze MSSF 3 oraz uczestniczyła w jednym lub więcej połączeniach jednostek rozliczanych za pomocą metody nabycia, stosuje przepisy przejściowe zawarte w paragrafie B68 i B69.

Podatek dochodowy

67. W odniesieniu do połączeń jednostek, w przypadku których dzień przejścia miał miejsce zanim niniejszy MSSF ma zastosowanie, jednostka przejmująca stosuje prospektywnie wymogi zawarte w paragrafie 68 MSR 12, zmienionego przez niniejszy MSSF. To oznacza, że jednostka przejmująca nie koryguje sposobu rozliczania wcześniejszych połączeń jednostek w zakresie poprzednio ujętych zmian w ujętych aktywach z tytułu odroczonego podatku dochodowego. Jednakże od dnia, w którym niniejszy MSSF ma zastosowanie, jednostka przejmująca ujmuje, jako korektę pozycji zysków lub strat (lub, jeśli wymaga tego MSR 12, poza pozycją zysków lub strat) zmiany w ujętych aktywach z tytułu odroczonego podatku dochodowego.

WYCOFANIE MSSF 3 (2004)

68. Niniejszy MSSF zastępuje MSSF 3 *Połączenia jednostek gospodarczych* (wydany w 2004 r.).
-

Załącznik A

Definicje pojęć

Niniejszy załącznik stanowi integralną część MSSF.

Jednostka przejmowana	Przedsięwzięcie lub przedsięwzięcia, nad którymi jednostka przejmująca obejmuje kontrolę w wyniku połączenia jednostek .
Jednostka przejmująca	Jednostka, która obejmuje kontrolę nad jednostką przejmowaną .
Dzień przejęcia	Dzień, w którym jednostka przejmująca obejmuje kontrolę nad jednostką przejmowaną .
Przedsięwzięcie	Zintegrowany zespół działań i aktywów, którym można operować i zarządzać w celu uzyskania zwrotu w formie dywidend, obniżenia kosztów lub uzyskania innych korzyści bezpośrednio dla inwestorów lub innych właścicieli, członków lub uczestników.
Połączenie jednostek	Transakcja lub inne zdarzenie, w którym jednostka przejmująca obejmuje kontrolę nad jednym lub większą liczbą przedsięwzięć . Transakcje określane niekiedy jako „prawdziwe fuzje” lub „fuzje równych” stanowią także połączenie jednostek w rozumieniu niniejszego MSSF.
Zapłata warunkowa	Zazwyczaj jest to obowiązek jednostki przejmującej do przekazania dodatkowych aktywów lub udziałów kapitałowych poprzednim właścicielom jednostki przejmowanej w ramach wymiany za objęcie kontroli nad jednostką przejmowaną , pod warunkiem wystąpienia określonych przyszłych zdarzeń lub spełnienia warunków. Jednakże zapłata warunkowa może także dawać jednostce przejmującej prawo do zwrotu wcześniej przekazanej zapłaty, jeśli spełnione zostaną określone warunki.
Kontrola	Zdolność kierowania polityką finansową i operacyjną jednostki w celu osiągnięcia korzyści z jej działalności.
Udziały kapitałowe	Dla celów niniejszego MSSF, termin <i>udziały kapitałowe</i> stosuje się w szerokim znaczeniu, tak, aby objąć udziały własnościowe inwestora w należących do niego jednostkach oraz udziały właściciela, członka lub uczestnika jednostek wzajemnych .
Wartość godziwa	Jest kwotą, za jaką składnik aktywów mógłby zostać wymieniony, a zobowiązanie wykonane, pomiędzy poinformowanymi, zainteresowanymi i niepowiązanimi stronami transakcji.
Wartość firmy	Składnik aktywów reprezentujący przyszłe korzyści ekonomiczne powstające z aktywów nabytych w ramach połączenia jednostek , których nie można pojedynczo zidentyfikować ani osobno ująć.
Możliwy do zidentyfikowania	Składnik aktywów jest <i>możliwy do zidentyfikowania</i> , jeżeli: a) jest możliwy do wyodrębnienia, tzn. można go wyodrębnić lub oddzielić od jednostki i sprzedać, przenieść, udzielić na niego licencji, wynająć lub wymienić, osobno albo razem z umową, innym możliwym do zidentyfikowania składnikiem aktywów lub zobowiązaniem niezależnie od tego, czy jednostka zamierza tak uczynić lub b) powstaje na skutek praw wynikających umowy lub z innych tytułów prawnych, niezależnie od tego, czy prawa te można przenieść lub oddzielić od jednostki lub od innych praw i obowiązków.
Wartość niematerialna	Możliwy do zidentyfikowania niepieniężny składnik aktywów nieposiadający postaci fizycznej.
Jednostka wzajemna	Jednostka niebędąca własnością inwestora, która przynosi dywidendy, zapewnia obniżenie kosztów lub powstanie innych korzyści ekonomicznych bezpośrednio jej właścicielom , członkom lub uczestnikom. Na przykład towarzystwo ubezpieczeń wzajemnych, towarzystwo kredytowe lub spółdzielnia są przykładami jednostek wzajemnych.
Udziały niekontrolujące	Kapitały w jednostce zależnej, których nie można bezpośrednio lub pośrednio przyporządkować do jednostki dominującej.
Właściciele	Dla celów niniejszego MSSF, termin <i>właściciele</i> stosuje się w szerokim znaczeniu, tak, aby objąć posiadaczy udziałów kapitałowych w jednostkach należących do inwestora oraz właścicieli, członków lub uczestników jednostek wzajemnych .

Załącznik B

Objaśnienie stosowania

Niniejszy załącznik stanowi integralną część MSSF.

POŁĄCZENIA JEDNOSTEK ZNAJDUJĄCYCH SIĘ POD WSPÓLNĄ KONTROLĄ (ZASTOSOWANIE PARAGRAFU 2C)

- B1. Niniejszego MSSF nie stosuje się do połączenia jednostek lub przedsięwzięć znajdujących się pod wspólną kontrolą. Połączenie jednostek dotyczące jednostek lub przedsięwzięć znajdujących się pod wspólną kontrolą to połączenie jednostek, w ramach którego wszystkie łączące się jednostki lub przedsięwzięcia znajdują się ostatecznie pod kontrolą tej samej strony lub stron zarówno przed, jak i po połączeniu jednostek, a kontrola ta nie jest tymczasowa.
- B2. Grupę osób uznaje się za sprawującą kontrolę nad jednostką, gdy, w wyniku uzgodnień umownych, są łącznie zdolne do kierowania polityką finansową i operacyjną tej jednostki w celu osiągnięcia korzyści z jej działalności. Oznacza to, że połączenie jednostek nie wchodzi w zakres niniejszego MSSF, gdy ta sama grupa osób, w wyniku uzgodnień umownych, posiada ostateczną, łączną zdolność do kierowania polityką finansową i operacyjną każdej z łączących się jednostek w celu osiągnięcia korzyści z ich działalności, a ta ostateczna, łączna zdolność nie jest tymczasowa.
- B3. Jednostkę może kontrolować osoba lub grupa osób działających razem na podstawie uzgodnień umownych i osoba ta lub grupa osób nie może podlegać wymogom MSSF w zakresie sprawozdawczości finansowej. W związku z tym, aby połączenie jednostek można było uznać za obejmujące jednostki znajdujące się pod wspólną kontrolą, łączące się jednostki nie muszą być objęte tym samym skonsolidowanym sprawozdaniem finansowym.
- B4. Poziom udziałów niekontrolujących w poszczególnych łączących się jednostkach przed i po połączeniu jednostek nie ma znaczenia przy ustalaniu, czy połączenie obejmuje jednostki znajdujące się pod wspólną kontrolą. Podobnie to, że jedna z łączących się jednostek to jednostka zależna wyłączona ze skonsolidowanego sprawozdania finansowego, nie ma znaczenia przy ustalaniu, czy połączenie obejmuje jednostki znajdujące się pod wspólną kontrolą.

IDENTYFIKACJA POŁĄCZENIA JEDNOSTEK (ZASTOSOWANIE PARAGRAFU 3)

- B5. Niniejszy MSSF definiuje połączenia jednostek jako transakcję lub inne zdarzenie, w którym jednostka przejmująca obejmuje kontrolę nad jednym lub większą liczbą przedsięwzięć. Jednostka przejmująca może objąć kontrolę nad jednostką przejmowaną na wiele różnych sposobów, na przykład:
- a) przekazując środki pieniężne, ekwiwalenty środków pieniężnych lub inne aktywa (w tym aktywa netto wchodzące w skład przedsięwzięcia),
 - b) zaciągając zobowiązania,
 - c) emitując udziały kapitałowe,
 - d) przekazując więcej niż jeden rodzaj zapłaty lub
 - e) bez przekazania zapłaty, w tym tylko na mocy samej umowy (zob. paragraf 43).
- B6. Połączenie jednostek może mieć różną strukturę ze względu na aspekty prawne, podatkowe i inne, które obejmują, ale nie ograniczają się do poniżej przedstawionych:
- a) jedno lub więcej przedsięwzięć staje się jednostką zależną jednostki przejmującej lub aktywa netto jednego lub większej liczby przedsięwzięć zostają prawnie włączone do jednostki przejmującej,
 - b) jedna z łączących się jednostek przekazuje swoje aktywa netto lub jej właściciele przekazują swoje udziały kapitałowe innej łączącej się jednostce lub jej właścicielom,
 - c) wszystkie z łączących się jednostek przekazują swoje aktywa netto lub właściciele tych jednostek przekazują swoje udziały kapitałowe nowo powstałej jednostce (czasami określanej jako transakcja rolowana (roll-up) lub łączona (put together)) lub
 - d) grupa poprzednich właścicieli jednej z łączących się jednostek obejmuje kontrolę nad jednostką powstałą w wyniku połączenia.

DEFINICJA PRZEDSIĘWZIĘCIA (ZASTOSOWANIE PARAGRAFU 3)

- B7. Przedsięwzięcie obejmuje wkłady oraz procesy stosowane do tych wkładów, mające zdolność do wytworzenia produktów. Mimo, że przedsięwzięcia zwykle dają produkty, to nie są one niezbędne, aby zintegrowany zespół uznać za przedsięwzięcie. Trzy elementy przedsięwzięcia definiowane są w następujący sposób:

- a) **Wkład:** Wszelkie zasoby ekonomiczne, które po zastosowaniu wobec nich jednego lub większej liczby procesów tworzą lub mają zdolność tworzenia produktów. Przykładami wkładów są aktywa trwałe (w tym wartości niematerialne lub prawa do użytkowania aktywów trwałych), własność intelektualna, prawo do uzyskania dostępu do niezbędnych materiałów lub praw i pracowników.
- b) **Proces:** Każdy system, standard, protokół, konwencja lub zasada, która po zastosowaniu jej do wkładu lub wkładów sprawia, że powstają produkty. Przykładami są procesy zarządzania strategicznego, procesy operacyjne i procesy zarządzania zasobami. Procesy te są zwykle udokumentowane, ale zorganizowana siła robocza posiadająca niezbędne umiejętności i doświadczenie w stosowaniu zasad i konwencji może przeprowadzić niezbędne procesy, które w efekcie zastosowania ich do wkładów mają zdolność tworzenia produktów. (Księgowość, rozliczenia, płace i inne systemy administracyjne nie są generalnie procesami stosowanymi w celu wytworzenia produktów).
- c) **Produkty:** Rezultat wkładów i zastosowanych względem nich procesów, które zapewniają lub mają zdolność zapewnienia zwrotów w formie dywidend, obniżenia kosztów lub uzyskania innych korzyści bezpośrednio dla inwestorów lub innych właścicieli, członków lub uczestników.
- B8. Aby zintegrowany zespół działań i aktywów można było prowadzić i zarządzać nim zgodnie ze zdefiniowanymi celami, powinien on posiadać dwa zasadnicze elementy - wkłady i stosowane do nich procesy, które łącznie są lub będą zastosowane do wytworzenia produktów. Jednakże przedsięwzięcie nie musi zawierać wszystkich wkładów oraz procesów, które sprzedający stosował prowadząc przedsięwzięcie, jeżeli uczestnicy rynku są zdolni do nabycia przedsięwzięcia i kontynuowania wytwarzania produktów, na przykład poprzez zintegrowanie przedsięwzięcia z własnymi wkładami i procesami.
- B9. Charakter elementów przedsięwzięcia może być różny ze względu na branżę i strukturę operacji (działań), w tym poziom rozwoju jednostki. Rozwinięte przedsięwzięcia mają często wiele różnych wkładów, procesów i produktów, podczas gdy początkujące przedsięwzięcia mają niewiele wkładów i procesów, i czasem tylko jeden produkt. Prawie wszystkie przedsięwzięcia mają także zobowiązania, ale przedsięwzięcie nie musi mieć zobowiązań.
- B10. Zintegrowany zespół działań i aktywów na etapie rozwoju może nie mieć produktów. W takim przypadku jednostka przejmująca powinna rozważyć inne czynniki, aby ustalić, czy zespół ten można uznać za przedsięwzięcie. Czynniki te obejmują, ale nie ograniczają się do stwierdzenia, czy zespół:
- rozpoczął zaplanowane główne działania,
 - posiada pracowników, własność intelektualną oraz inne wkłady i procesy, które mogłyby być zastosowane do tych wkładów,
 - realizuje plan tworzenia produktów oraz
 - będzie w stanie uzyskać dostęp do klientów, którzy zakupią produkty.

Nie wszystkie powyższe elementy muszą występować w przypadku określonego zintegrowanego zespołu działań i aktywów na wstępnym etapie, aby móc uznać go za przedsięwzięcie.

- B11. Ustalając, czy określony zespół aktywów i działań jest przedsięwzięciem, należy oprzeć się na stwierdzeniu, czy zintegrowany zespół może być prowadzony i zarządzany jako przedsięwzięcie przez uczestnika rynku. Zatem dokonując oceny, czy dany zespół jest przedsięwzięciem nieistotne jest to, czy sprzedający zarządzał zespołem jak przedsięwzięciem, ani czy nabywca zamierza zarządzać nim jak przedsięwzięciem.
- B12. W sytuacji, gdy brak dowodów przeciwnych, określony zespół działań i aktywów, w którym występuje wartość firmy, uznaje się za przedsięwzięcie. Jednakże przedsięwzięcie nie musi posiadać wartości firmy.

IDENTYFIKACJA JEDNOSTKI PRZEJMUJĄCEJ (ZASTOSOWANIE PARAGRAFU 6 I 7)

- B13. Wytyczne zawarte w MSR 27 *Skonsolidowane i jednostkowe sprawozdania finansowe* stosuje się do identyfikacji jednostki przejmującej – tj. jednostki, która uzyskuje kontrolę nad jednostką przejmowaną. Jeżeli połączenie jednostek miało miejsce, ale wytyczne zawarte w MSR 27 nie wskazują jasno, która z łączących się jednostek jest jednostką przejmującą, ustalając to należy rozważyć czynniki zawarte w paragrafach B14–B18.
- B14. W przypadku połączenia jednostek, które dokonało się głównie na drodze przekazania środków pieniężnych lub innych aktywów lub poprzez zaciągnięcie zobowiązań, jednostką przejmującą jest zwykle jednostka, która przekazuje środki pieniężne lub inne aktywa lub zaciąga zobowiązania.

- B15. Jeżeli połączenie jednostek, które przeprowadzono przede wszystkim na drodze wymiany udziałów kapitałowych, jednostka przejmująca jest zwykle jednostką, która emituje swoje udziały kapitałowe. Jednakże w niektórych połączeniach jednostek określanych powszechnie jako „przejęcia odwrotne” jednostka emitująca jest jednostką przejmowaną. Paragrafy B19—B27 zawierają wytyczne dotyczące księgowego rozliczenia przejęć odwrotnych. W połączeniach jednostek dokonujących się poprzez wymianę udziałów kapitałowych, przy identyfikowaniu jednostki przejmującej należy uwzględnić inne ważne fakty i okoliczności, w tym:
- a) *względne prawa głosu w połączonej jednostce powstałej na skutek połączenia jednostek* – jednostka przejmująca jest zwykle jednostką łączącą się, której właściciele jako grupa zachowują lub otrzymują największą część praw głosu w połączonej jednostce. Ustalając, która grupa właścicieli zachowuje lub otrzymuje największą część praw głosu, jednostka rozważa istnienie nietypowych lub specyficznych ustaleń dotyczących głosowania, jak też opcje, waranty lub zamienne papiery wartościowe.
 - b) *Istnienie dużego udziału głosów mniejszości w połączonej jednostce, jeśli żaden z właścicieli ani zorganizowana grupa właścicieli nie posiada znaczących udziałów w głosach* – jednostka przejmująca jest zazwyczaj jednostką łączącą się, której właściciel lub zorganizowana grupa właścicieli posiada największą część udziału w głosach mniejszości w połączonej jednostce.
 - c) *skład organu zarządzającego w połączonej jednostce* – jednostka przejmująca jest zazwyczaj jednostką łączącą się, której właściciele mają zdolność do wyboru lub wyznaczenia lub odwołania większości członków organu zarządzającego połączonej jednostki.
 - d) *skład kierownictwa wyższego szczebla w połączonej jednostce* – jednostka przejmująca jest zwykle jednostką łączącą się, której (poprzednie) kierownictwo dominuje nad kierownictwem połączonej jednostki.
 - e) *Warunki wymiany udziałów kapitałowych* – jednostka przejmująca jest zwykle jednostką łączącą się, która wypłaca premię ponad wartość godziwą udziałów kapitałowych przed połączeniem innej łączącej się jednostki lub jednostek.
- B16. Jednostka przejmująca jest zazwyczaj jednostką łączącą się, której relatywna wielkość (mierzona na przykład w aktywach, przychodach lub zyskach) jest znacząco większa od innej łączącej się jednostki lub jednostek.
- B17. W połączeniu jednostek obejmującym więcej niż dwie jednostki, ustalenie jednostki przejmującej obejmuje między innymi rozważenie, która z łączących się jednostek zainicjowała połączenie a także względną wielkość łączących się jednostek.
- B18. Nowa jednostka utworzona, aby dokonać połączenia jednostek niekoniecznie jest jednostką przejmującą. Jeżeli tworzy się nową jednostkę w celu wyemitowania udziałów kapitałowych, aby dokonać połączenia jednostek, jedną z łączących się jednostek, które istniały przed połączeniem, identyfikuje się jako jednostkę przejmującą stosując w tym celu wytyczne zawarte w paragrafach B13–B17. Przeciwnie, nowa jednostka, która przekazuje środki pieniężne lub inne aktywa lub zaciąga zobowiązania jako formę zapłaty może być jednostką przejmującą.

PRZEJĘCIA ODWROTNE

- B19. Przejęcie odwrotne ma miejsce wówczas, gdy jednostka, która emituje papiery wartościowe (jednostka przejmująca z prawnego punktu widzenia) jest identyfikowana jako jednostka przejmowana dla celów rachunkowości na podstawie wytycznych w paragrafach B13–B18. Jednostka, której udziały kapitałowe są nabywane (jednostka przejmowana z prawnego punktu widzenia) musi być jednostką przejmującą dla celów rachunkowości, aby transakcja była uznana za przejęcie odwrotne. Na przykład przejęcie odwrotne ma czasami miejsce wtedy, gdy jednostka niepubliczna chce się stać jednostką publiczną, ale nie chce rejestrować swoich udziałów kapitałowych. Aby to osiągnąć, jednostka niepubliczna sprawia, że jednostka publiczna nabywa jej udziały kapitałowe w zamian za udziały kapitałowe jednostki publicznej. W tym przypadku jednostka publiczna jest **jednostką przejmującą z prawnego punktu widzenia**, ponieważ wyemitowała swoje udziały kapitałowe, a jednostka niepubliczna jest **jednostką przejmowaną z prawnego punktu widzenia**, ponieważ jej udziały kapitałowe zostały nabyte. Tym niemniej zastosowanie wytycznych z paragrafów B13–B18 prowadzi do zidentyfikowania:
- a) jednostki publicznej jako **jednostki przejmowanej** z punktu widzenia rachunkowości (jednostka przejmowana dla celów rachunkowości), oraz
 - b) jednostki niepublicznej jako **jednostki przejmującej** z punktu widzenia rachunkowości (jednostka przejmująca dla celów z rachunkowości).

Jednostka przejmowana dla celów rachunkowości musi spełnić wymogi definicji przedsięwzięcia, aby transakcja mogła być rozliczona jako przejęcie odwrotne, oraz wszystkie zasady ujmowania i wyceny zawarte w niniejszym MSSF, w tym dotyczące wymogów ujmowania wartości firmy, mają zastosowanie.

Wycena przekazanej zapłaty

- B20. W przejęciu odwrotnym jednostka przejmująca dla celów rachunkowości zwykle nie przekazuje żadnej zapłaty za jednostkę przejmowaną. Natomiast jednostka przejmowana dla celów rachunkowości zwykle emituje swoje udziały kapitałowe dla właścicieli jednostki przejmującej dla celów rachunkowości. Dlatego wartość godziwa na dzień przejścia zapłaty przekazanej przez jednostkę przejmującą dla celów rachunkowości za jej udziały w jednostce przejmowanej dla celów rachunkowości opiera się na liczbie udziałów kapitałowych, które jednostka z prawnego punktu widzenia zależna musiałaby wyemitować, aby właścicielom jednostki z prawnego punktu widzenia dominującej przekazać ten sam procent udziałów kapitałowych w połączonej jednostce, która powstaje w wyniku przejścia odwrotnego. Wartość godziwa liczby udziałów kapitałowych ustalona w powyższy sposób, może być wykorzystana jako wartość godziwa zapłaty przekazanej w zamian za jednostkę przejętą.

Sporządzanie i prezentacja skonsolidowanych sprawozdań finansowych

- B21. Skonsolidowane sprawozdanie finansowe sporządzone po przejęciu odwrotnym publikuje się pod nazwą jednostki z prawnego punktu widzenia dominującej (jednostki przejmowanej dla celów rachunkowości), lecz opisuje się je w informacji dodatkowej i objaśnieniach jako kontynuację sprawozdania finansowego jednostki z prawnego punktu widzenia zależnej (tzn. jednostki przejmującej dla celów rachunkowości) i wprowadza jedną korektę, która polega na retrospektywnym skorygowaniu kapitału prawnego jednostki przejmującej dla celów rachunkowości, aby odzwierciedlić kapitał prawny jednostki przejmowanej dla celów rachunkowości. Ta korekta jest wymagana w celu odzwierciedlenia kapitału jednostki z prawnego punktu widzenia dominującej (jednostki przejmowanej dla celów rachunkowości). Informacje porównawcze prezentowane w takim skonsolidowanym sprawozdaniu finansowym są także retrospektywnie korygowane w celu odzwierciedlenia kapitału prawnego jednostki z prawnego punktu widzenia dominującej (jednostki przejmowanej dla celów rachunkowości).
- B22. Ponieważ skonsolidowane sprawozdanie finansowe stanowi kontynuację sprawozdania finansowego jednostki z prawnego punktu widzenia zależnej, z wyjątkiem struktury jej kapitału, skonsolidowane sprawozdanie finansowe odzwierciedla:
- aktywa i zobowiązania jednostki z prawnego punktu widzenia zależnej (jednostki przejmującej dla celów rachunkowości) ujęte i wycenione według ich wartości bilansowej sprzed połączenia,
 - aktywa i zobowiązania jednostki z prawnego punktu widzenia dominującej (jednostki przejmowanej dla celów rachunkowości) ujęte i wycenione zgodnie z niniejszym MSSF.
 - zyski zatrzymane i inne pozycje kapitału własnego jednostki z prawnego punktu widzenia zależnej (jednostki przejmującej dla celów rachunkowości) **sprzed** połączenia jednostek.
 - kwotę ujętą jako wyemitowane udziały kapitałowe w skonsolidowanym sprawozdaniu finansowym, ustaloną przez dodanie udziałów kapitałowych jednostki z prawnego punktu widzenia zależnej (jednostki przejmującej dla celów rachunkowości) istniejących bezpośrednio przed połączeniem jednostek do wartości godziwej jednostki z prawnego punktu widzenia dominującej (jednostki przejmowanej dla celów rachunkowości) ustalonej zgodnie z niniejszym MSSF. Jednakże struktura kapitału (tzn. liczba i rodzaj wyemitowanych udziałów kapitałowych) odzwierciedla strukturę kapitału jednostki z prawnego punktu widzenia dominującej (jednostki przejmowanej dla celów rachunkowości) w tym udziały kapitałowe wyemitowane przez jednostkę z prawnego punktu widzenia dominującą w celu przeprowadzenia połączenia. Dlatego strukturę kapitału jednostki z prawnego punktu widzenia zależnej (jednostki przejmującej dla celów rachunkowości) przekształca się stosując wskaźnik wymiany ustalony w umowie przejścia w celu odzwierciedlenia liczby udziałów jednostki z prawnego punktu widzenia dominującej (jednostki przejmowanej dla celów rachunkowości) wyemitowanych w ramach przejścia odwrotnego.
 - proporcjonalny udział niekontrolujących udziałów jednostki z prawnego punktu widzenia zależnej (jednostki przejmującej dla celów rachunkowości) w wartości bilansowej sprzed połączenia zysków zatrzymanych oraz w innych udziałach kapitałowych, zgodnie z tym jak zostało to omówione w paragrafach B23 i B24.

Udziały niekontrolujące

- B23. W przejęciu odwrotnym niektórzy właściciele jednostki z prawnego punktu widzenia zależnej (jednostki z rachunkowego punktu widzenia przejmującej) mogą nie wymienić swoich udziałów kapitałowych na udziały kapitałowe jednostki z prawnego punktu widzenia dominującej (jednostki z rachunkowego punktu widzenia przejmowanej). Właściciele ci są traktowani jako posiadacze udziałów niekontrolujących w skonsolidowanym sprawozdaniu finansowym sporządzonym po przejęciu odwrotnym. Dzieje się tak dlatego, że właściciele jednostki z prawnego punktu widzenia przejmowanej, którzy nie wymieniają swoich udziałów kapitałowych na udziały kapitałowe jednostki z prawnego punktu widzenia przejmującej, posiadają udziały wyłącznie w wyniku finansowym i aktywach netto jednostki z prawnego punktu widzenia przejmowanej, a nie w wyniku finansowym i aktywach netto jednostki połączonej. Przeciwnie, nawet, jeśli jednostkę z prawnego punktu widzenia przejmującą uznaje się za jednostkę przejmowaną z rachunkowego punktu widzenia, właściciele jednostki z prawnego punktu widzenia przejmowanej mają udziały w wyniku finansowym i aktywach netto jednostki połączonej.
- B24. Aktywa i zobowiązania jednostki z prawnego punktu widzenia przejmowanej ujmują się i wycenia w takim skonsolidowanym sprawozdaniu finansowym według ich wartości bilansowej sprzed połączenia (zob. paragraf B22a). Dlatego w przejęciu odwrotnym udziały niekontrolujące udziałowców odzwierciedlają ich proporcjonalny udział w wartości bilansowej aktywów netto sprzed połączenia należących do jednostki z prawnego punktu widzenia przejmowanej, nawet, jeśli udziały niekontrolujące w innych przejściach wyceniano w wartościach godziwych na dzień przejścia.

Zysk na jedną akcję

- B25. Jak stwierdzono w paragrafie B22(d), struktura kapitału prezentowana w skonsolidowanym sprawozdaniu finansowym sporządzonym po przejściu odwrotnym odzwierciedla strukturę kapitału jednostki z prawnego punktu widzenia przejmującej (jednostki z rachunkowego punktu widzenia przejmowanej), w tym udziały kapitałowe wyemitowane przez jednostkę z prawnego punktu widzenia przejmującą, w celu przeprowadzenia połączenia.
- B26. Na potrzeby wyliczenia średniej ważonej liczby akcji zwykłych (mianownika wzoru zysku na akcję) istniejących w trakcie okresu, w którym dokonano przejścia odwrotnego:
- za liczbę akcji zwykłych występujących pomiędzy początkiem okresu a datą przejścia uznaje się liczbę akcji zwykłych obliczonych na podstawie średniej ważonej liczby akcji zwykłych jednostki z prawnego punktu widzenia przejmowanej (jednostki z rachunkowego punktu widzenia przejmującej) występujących w ciągu okresu i pomnożonych przez wskaźnik wymiany określony w umowie połączenia oraz
 - liczbę akcji zwykłych występujących pomiędzy dniem przejścia, a końcem tego okresu stanowi faktyczna liczba akcji zwykłych jednostki z prawnego punktu widzenia przejmującej (jednostki z rachunkowego punktu widzenia przejmowanej) występujących w tym okresie.
- B27. Podstawowy zysk na akcję za każdy okres porównawczy przed dniem przejścia zaprezentowany w skonsolidowanym sprawozdaniu finansowym sporządzonym po przejściu odwrotnym oblicza się poprzez podzielenie:
- zysku lub straty jednostki z prawnego punktu widzenia przejmowanej dającej się przyporządkować zwykłym udziałowcom w każdym z tych okresów przez
 - historyczną średnią ważoną liczbę akcji zwykłych jednostki z prawnego punktu widzenia przejmowanej pomnożoną przez wskaźnik wymiany określony w umowie przejścia.

UJMOWANIE OKREŚLONYCH NABYTYCH AKTYWÓW ORAZ PRZEJĘTYCH ZOBOWIĄZAŃ (ZASTOSOWANIE PARAGRAFÓW 10-13)**Leasing operacyjny**

- B28. Jednostka przejmująca nie ujmuje żadnych aktywów ani zobowiązań dotyczących leasingu operacyjnego, w którym jednostka przejmowana jest leasingobiorcą z wyjątkiem zastosowania wymogów paragrafów B29 i B30.
- B29. Jednostka przejmująca ustala, czy warunki każdego leasingu operacyjnego, w którym jednostka przejmowana jest leasingobiorcą są korzystne czy też niekorzystne. Jednostka przejmująca ujmuje składnik wartości niematerialnych, jeżeli warunki leasingu operacyjnego są korzystne w porównaniu do warunków rynkowych, lub ujmuje zobowiązanie, jeżeli warunki leasingu są niekorzystne w porównaniu do warunków rynkowych. Paragraf B42 zawiera wytyczne dotyczące wyceny wartości godziwych na dzień przejścia aktywów objętych leasingiem operacyjnym, w którym jednostka przejmowana jest leasingodawcą.
- B30. Możliwa do zidentyfikowania wartość niematerialna może być powiązana z leasingiem operacyjnym, którą potwierdzać może gotowość uczestników rynku do zapłaty ceny z tytułu leasingu, nawet, jeśli ustalono ją według warunków rynkowych. Na przykład leasing bramek kontrolnych na lotnisku lub przestrzeni sprzedaży detalicznej w najlepszym obszarze handlowym może zapewnić wejście na rynek lub inne przyszłe korzyści ekonomiczne, które kwalifikują się do ujęcia jako możliwe do zidentyfikowania wartości niematerialne, na przykład, jako powiązania z klientami. W tej sytuacji jednostka przejmująca ujmuje powiązaną możliwą do zidentyfikowania wartość (wartości) niematerialną zgodnie z paragrafem B31.

Wartości niematerialne

- B31. Jednostka przejmująca ujmuje odrębnie od wartości firmy możliwe do zidentyfikowania wartości niematerialne nabywane w ramach połączenia jednostek. Składnik wartości niematerialnych jest możliwy do zidentyfikowania, jeżeli spełnia kryterium wyodrębnienia lub kryterium wynikania z umowy lub z przepisów prawa
- B32. Składnik wartości niematerialnych, który spełnia kryterium wynikania z umowy lub z przepisów prawa jest możliwy do zidentyfikowania, nawet, jeśli nie można go przenieść ani oddzielić od jednostki przejmowanej lub od innych praw i obowiązków. Na przykład:
- jednostka przejmująca leasinguje infrastrukturę produkcyjną w ramach leasingu operacyjnego zawartego na warunkach, które są korzystne w porównaniu do warunków rynkowych. Warunki leasingu wyraźnie zakazują przeniesienia leasingu (na drodze sprzedaży czy też subleasingu). Kwota, o którą warunki leasingu są korzystniejsze od warunków bieżących transakcji rynkowych dotyczących takich samych lub podobnych rzeczy, stanowi składnik wartości niematerialnych, który spełnia kryterium wynikania z umowy lub z przepisów prawa dotyczące odrębnego ujęcia od wartości firmy, nawet, jeśli jednostka przejmująca nie może sprzedać lub w inny sposób przekazać umowy leasingu.
 - jednostka przejmowana posiada elektrownię jądrową i nią zarządza. Licencja na zarządzanie elektrownią nuklearną stanowi składnik wartości niematerialnych spełniający kryterium wynikania z umowy lub z przepisów prawa, które dotyczy ujęcia go odrębnie od wartości firmy, nawet, jeśli jednostka przejmująca nie może go sprzedać ani przenieść odrębnie od nabytej elektrowni jądrowej. Jednostka przejmująca może ująć wartość godziwą licencji na zarządzanie oraz wartość godziwą elektrowni jako jeden składnik aktywów na potrzeby sprawozdawczości finansowej, jeśli okresy użytkowania tych aktywów są podobne.

- c) jednostka przejmowana posiada patent technologiczny. Na ten patent jednostka udzieliła licencję innym stronom na wyłączny użytek poza rynkiem krajowym, otrzymując w zamian określony procent udziału w przyszłych zagranicznych przychodach. Zarówno patent technologiczny jak i odnośna umowa licencyjna spełniają kryterium wynikania z umowy lub z przepisów prawa dotyczące ujmowania odrębnie od wartości firmy, nawet, jeśli sprzedaż lub wymiana patentu oraz odnośnej umowy licencyjnej w oderwaniu od siebie byłaby praktycznie niemożliwa.
- B33. Kryterium możliwości wyodrębnienia oznacza, że nabytą wartość niematerialną można wyodrębnić lub oddzielić od jednostki przejętej oraz sprzedać, przenieść, udzielić licencji, wynająć lub wymienić, indywidualnie lub łącznie z odnośnym kontraktem, możliwym do zidentyfikowania składnikiem aktywów lub zobowiązaniem. Wartość niematerialna, którą jednostka przejmująca mogłaby sprzedać, udzielić licencji lub wymienić na coś, co posiada wartość, spełnia kryterium możliwości wyodrębnienia, nawet, jeśli jednostka przejmująca nie zamierza jej sprzedać, udzielić licencji ani wymienić. Nabyta wartość niematerialna spełnia kryterium możliwości wyodrębnienia, jeśli istnieje dowód obrotu tego rodzaju aktywami lub aktywami podobnego rodzaju, nawet, jeśli transakcje nie są częste i niezależnie od tego, czy jednostka przejmująca w nich uczestniczy. Na przykład listy klientów lub subskrybentów są często licencjonowane, a zatem spełniają kryterium możliwości wyodrębnienia. Nawet, jeśli jednostka przejmująca uważa, że jej lista klientów posiada charakterystykę odmienną od innych list klientów, fakt, że listy klientów są często licencjonowane oznacza zasadniczo, że nabyta lista klientów spełnia kryterium możliwości wyodrębnienia. Jednakże lista klientów nabyta w ramach połączenia jednostek nie spełnia kryterium możliwości wyodrębnienia, jeśli zasady poufności lub inne ustalenia zabraniają jednostce jej sprzedaży, leasingu lub innej formy wymiany informacji o jej klientach.
- B34. Wartość niematerialna, której nie można oddzielić od jednostki przejmowanej ani od jednostki połączonej spełnia kryterium możliwości wyodrębnienia, jeśli można ją wyodrębnić łącznie z odnośnym kontraktem, możliwym do zidentyfikowania składnikiem aktywów lub zobowiązaniem. Na przykład:
- a) uczestnicy rynku wymieniają zobowiązania depozytowe i wartości niematerialne w postaci powiązania ze składającym depozyt w transakcji wymiany możliwej do zaobserwowania. Dlatego jednostka przejmująca powinna ująć wartość niematerialną w postaci powiązania ze składającym depozyt odrębnie od wartości firmy.
- b) jednostka przejmowana posiada zarejestrowany znak towarowy oraz udokumentowaną, ale nieopatentowaną wiedzę techniczną w zakresie wytwarzania produktów oznakowanych znakiem towarowym. W celu przekazania własności znaku towarowego właściciel jest zobowiązany przekazać także wszystko, co niezbędne do tego, aby nowy właściciel mógł wytwarzać produkt lub świadczyć usługę nieodróżnialną od produktów wytwarzanych lub usług świadczonych przez poprzedniego właściciela. Z racji tego, że nieopatentowana wiedza techniczna musi być oddzielona od jednostki przejmowanej lub jednostki połączonej i sprzedana, jeśli odnośny znak towarowy został sprzedany, spełnia kryterium możliwości wyodrębnienia.

Prawa ponownie nabyte

- B35. W ramach połączenia jednostek, jednostka przejmująca może ponownie nabyć prawo, które wcześniej przyznała jednostce przejmowanej, dotyczące użytkowania należących do jednostki przejmującej jednego lub większej liczby ujętych i nieujętych aktywów. Przykłady takich praw obejmują prawo do użytkowania należącego do jednostki przejmującej znaku handlowego w ramach umowy franczyzy lub prawo do stosowania jej technologii w ramach umowy licencyjnej. Ponownie nabyte prawo stanowi możliwą do zidentyfikowania wartość niematerialną, którą jednostka przejmująca ujmuje odrębnie od wartości firmy. Paragraf 29 zawiera wytyczne dotyczące wyceny ponownie nabytego prawa, a paragraf 55 zawiera wytyczne dotyczące późniejszego rozliczania ponownie nabytego prawa.
- B36. Jeżeli warunki kontraktu prowadzące do powstania ponownie nabytego prawa są korzystne lub niekorzystne w porównaniu do bieżących transakcji rynkowych dotyczących takich samych lub podobnych pozycji, jednostka przejmująca ujmuje zysk lub stratę z rozliczenia. Paragraf B52 zawiera wytyczne dotyczące wyceny tego zysku lub straty z rozliczenia.

Siła robocza oraz inne pozycje niemożliwe do zidentyfikowania

- B37. Jednostka przejmująca uwzględnia w wartości firmy wartość nabytej wartości niematerialnej, która nie jest możliwa do zidentyfikowania na dzień przejęcia. Na przykład jednostka przejmująca może przypisać wartość do istniejącej siły roboczej, która oznacza obecnych pracowników i pozwala jednostce przejmującej na kontynuację działalności przejętego przedsięwzięcia od dnia przejęcia. Siła robocza nie przedstawia kapitału intelektualnego wykwalifikowanej siły roboczej – (często wyspecjalizowanej) wiedzy i doświadczenia, którą pracownicy jednostki przejętej wnoszą do wykonywanej pracy. Ponieważ siła robocza nie jest możliwym do zidentyfikowania składnikiem aktywów, który można ująć osobno od wartości firmy, jakkolwiek wartość przypisana do niej jest uwzględniana w wartości firmy.
- B38. Jednostka przejmująca uwzględnia także w wartości firmy jakąkolwiek wartość przypisaną do pozycji, których nie kwalifikuje się jako aktywów na dzień przejęcia. Na przykład jednostka przejmująca może przypisać wartość do potencjalnych kontraktów, które jednostka przejmowana negocjuje z potencjalnymi nowymi klientami na dzień przejęcia. Ponieważ te potencjalne kontrakty nie są aktywami na dzień przejęcia, jednostka przejmująca nie ujmuje ich odrębnie od wartości firmy. Jednostka przejmująca nie powinna w późniejszym terminie przekwalifikowywać wartości tych kontraktów z wartości firmy w związku ze zdarzeniami, które nastąpiły po dniu przejęcia. Jednakże jednostka przejmująca powinna ocenić fakty i okoliczności towarzyszące zdarzeniom następującym wkrótce po przejęciu, aby ustalić, czy składnik wartości niematerialnych możliwy do odrębnego ujęcia istniał na dzień przejęcia.

- B39. Po początkowym ujęciu jednostka przejmująca rozlicza wartości niematerialne nabyte w ramach połączenia jednostek zgodnie z postanowieniami MSR 38 *Wartości niematerialne*. Jednakże zgodnie z paragrafem 3 MSR 38 rozliczanie niektórych nabytych wartości niematerialnych po początkowym ujęciu wymaga zastosowania innych MSSF.
- B40. Kryteria dotyczące możliwości identyfikacji pozwalają ustalić, czy wartość niematerialna jest ujmowana odrębnie od wartości firmy. Jednakże kryteria te nie przedstawiają ani wytycznych wyceny wartości godziwej wartości niematerialnej ani nie ograniczają założeń stosowanych przy szacowaniu wartości godziwej wartości niematerialnej. Na przykład jednostka przejmująca bierze pod uwagę założenia, które uczestnicy rynku rozważyliby przy wycenie wartości godziwej, takie jak oczekiwania dotyczące wznowienia kontraktów w przyszłości. Nie jest konieczne, aby wznowienia kontraktów spełniały kryteria dotyczące możliwości identyfikacji. (Należy jednak zwrócić uwagę na paragraf 29, który ustala wyjątek od zasady wyceny wartości godziwej dla ponownie nabytych praw ujętych w ramach połączenia jednostek). Paragrafy 36 i 37 MSR 38 zawierają wytyczne dotyczące ustalenia, czy wartości niematerialne należy połączyć w jedną grupę z innymi aktywami niematerialnymi lub rzeczowymi (materialnymi).

WYCENA WARTOŚCI GODZIWEJ POSZCZEGÓLNYCH MOŻLIWYCH DO ZIDENTYFIKOWANIA AKTYWÓW I UDZIAŁÓW NIEKONTROLUJĄCYCH W JEDNOSTCE PRZEJMOWANEJ (ZASTOSOWANIE PARAGRAFÓW 18 I 19)

Aktywa o niepewnych przepływach pieniężnych (odpisy aktualizujące z tytułu wyceny)

- B41. Jednostka przejmująca nie ujmuje odrębnie na dzień przejścia odpisów aktualizujących z tytułu wyceny aktywów nabytych w ramach połączenia jednostek wycenianych w wartościach godziwych na dzień przejścia, gdyż skutki niepewności dotyczącej przyszłych przepływów pieniężnych są uwzględnione w wycenie ich wartości godziwych. Na przykład, ponieważ niniejszy MSSF wymaga od jednostki przejmującej wyceny nabytych należności, w tym pożyczek, w ich wartości godziwej na dzień przejścia, jednostka przejmująca nie ujmuje odrębnie odpisów aktualizujących z tytułu wyceny wynikających z umowy przepływów pieniężnych, które są uznane za nieściągalne na ten dzień.

Aktywa objęte leasingiem operacyjnym, w którym jednostka przejmowana jest leasingodawcą

- B42. Wyceniając wartość godziwą na dzień przejścia składnika aktywów takiego jak budynek lub patent, który jest przedmiotem leasingu operacyjnego, w którym jednostka przejmowana jest leasingodawcą, jednostka przejmująca bierze pod uwagę warunki leasingu. Innymi słowy, jednostka przejmująca nie ujmuje odrębnie składnika aktywów ani zobowiązania, jeżeli warunki leasingu są korzystne lub niekorzystne w porównaniu z warunkami rynkowymi, czego wymaga paragraf B29 w odniesieniu do leasingu, w którym jednostka przejmowana jest leasingobiorcą.

Aktywa, których jednostka przejmująca nie zamierza używać lub używać w sposób odmienny od sposobu użytkowania przez uczestników rynku

- B43. Z powodu konkurencji lub z innych przyczyn jednostka przejmująca może nie chcieć używać nabytego składnika aktywów, na przykład wartości niematerialnej związanej z pracami badawczymi i rozwojowymi, albo zamierza używać go w sposób odmienny od sposobu, w jaki byłby użytkowany przez uczestników rynku. Tym niemniej jednostka przejmująca wycenia ten składnik aktywów w wartości godziwej ustalonej zgodnie ze sposobem jego użytkowania przez innych uczestników rynku.

Niekontrolujący udział w jednostce przejmowanej

- B44. Niniejszy MSSF zezwala na wycenę niekontrolującego udziału w jednostce przejmowanej w wartości godziwej na dzień przejścia. Niekiedy jednostka przejmująca ma możliwość wyceny udziału niekontrolującego według wartości godziwej na dzień przejścia na podstawie pochodzących z aktywnego rynku cen udziałów kapitałowych niebędących w posiadaniu jednostki przejmującej. Jednakże w innych sytuacjach pochodzące z aktywnego rynku ceny udziałów kapitałowych nie będą dostępne. W takich sytuacjach jednostka przejmująca wycenia wartość godziwą udziału niekontrolującego przy zastosowaniu innych technik wyceny.
- B45. Wartości godziwe udziałów jednostki przejmującej w jednostce przejmowanej oraz niekontrolującego udziału ustalone w przeliczeniu na jedną akcję mogą się różnić. Główna różnica może wynikać z uwzględnienia premii za kontrolę w wartości godziwej udziału jednostki przejmującej w jednostce przejmowanej lub, przeciwnie, może wynikać z uwzględnienia w wartości godziwej udziału niekontrolującego dyskonta z tytułu braku kontroli (określanego także jako dyskonto mniejszości).

WYCENA WARTOŚCI FIRMY ORAZ ZYSKU Z TYTUŁU OKAZYJNEGO NABYCIA

Wycena udziału jednostki przejmującej w jednostce przejmowanej według wartości godziwej na dzień przejścia przy zastosowaniu technik wyceny (zastosowanie paragrafu 33)

- B46. W połączeniu jednostek przeprowadzonym bez przekazywania zapłaty, jednostka przejmująca musi wartością godziwą na dzień przejścia udziałów w jednostce przejmowanej zastąpić wartość godziwą przekazanej zapłaty, aby ustalić wartość firmy lub zysk z tytułu okazijnego nabycia (zob. paragrafy 32 -34). Jednostka przejmująca powinna wycenić wartość godziwą na dzień przejścia swego udziału w jednostce przejmowanej przy zastosowaniu jednej lub kilku technik wyceny, które są odpowiednie do okoliczności, i w przypadku których dostępne są wystarczające dane. Jeżeli zastosowano więcej niż jedną technikę wyceny, jednostka przejmująca powinna ocenić wyniki tych technik biorąc pod uwagę ich przydatność i wiarygodność oraz zastosowane dane wejściowe i zakres dostępnych danych.

Specyficzne rozważania dotyczące zastosowania metody przejścia do połączeń jednostek wzajemnych (zastosowanie paragrafu 33)

- B47. Kiedy łączą się dwie jednostki wzajemne, wartość godziwą kapitału własnego lub udziałów członkowskich w jednostce przejmowanej (lub wartość godziwą jednostki przejmowanej) można z większą wiarygodnością wycenić niż wartość godziwą udziałów członkowskich przekazanych przez jednostkę przejmującą. W takiej sytuacji paragraf 33 wymaga, aby jednostka przejmująca ustaliła kwotę wartości firmy poprzez zastosowanie wartości godziwej na dzień przejścia udziałów kapitałowych jednostki przejmowanej zamiast wartości godziwej na dzień przejścia udziałów kapitałowych jednostki przejmującej przekazanych jako zapłata. Ponadto w połączeniu jednostek wzajemnych jednostka przejmująca ujmuje w swoim sprawozdaniu z sytuacji finansowej aktywa netto jednostki przejmowanej jako bezpośrednie zwiększenie kapitału lub kapitału własnego a nie jako zwiększenie zysków zatrzymanych, co jest spójne ze sposobem, w jaki inne rodzaje jednostek stosują metodę przejścia.
- B48. Chociaż są one podobne z wielu względów do innych przedsięwzięć, jednostki wzajemne mają specyficzne cechy, które wynikają przede wszystkim z tego, że ich członkowie są zarówno klientami jak i właścicielami. Członkowie jednostek wzajemnych zasadniczo oczekują uzyskiwania korzyści z tytułu członkostwa, często w formie zmniejszonych opłat naliczanych za towary i usługi oraz patronackich dywidend. Poziom patronackich dywidend przypisanych do każdego członka często opiera się na kwotach transakcji, które członkowie zrealizowali z jednostką wzajemną w ciągu roku.
- B49. Wycena wartości godziwej jednostki wzajemnej powinna uwzględniać założenia, które uczestnicy rynku przyjąłby odnośnie do przyszłych korzyści członkowskich, jak również wszelkie inne odnośne założenia uczestników rynku dotyczące jednostki wzajemnej. Na przykład do ustalenia wartości godziwej jednostki wzajemnej może być stosowany model szacunkowych przepływów pieniężnych. Przepływy pieniężne zastosowane w modelu jako dane wejściowe powinny opierać się na oczekiwanych przepływach pieniężnych jednostki wzajemnej, które prawdopodobnie odzwierciedlają zmniejszenia o korzyści dla członków, takie jak obniżone opłaty za towary i usługi.

USTALENIE, CO STANOWI CZĘŚĆ TRANSAKCI POŁĄCZENIA JEDNOSTEK (ZASTOSOWANIE PARAGRAFÓW 51 I 52)

- B50. Jednostka przejmująca powinna uwzględnić następujące czynniki, które ani się wzajemnie nie wykluczają ani indywidualnie nie rozstrzygają, czy transakcja jest częścią wymiany na jednostkę przejmowaną czy jest transakcją odrębną od połączenia jednostek.
- a) **Przyczyny zawarcia transakcji** – poznanie przyczyn, dla których strony łączące się (jednostka przejmująca i jednostka przejmowana oraz ich właściciele, dyrektorzy i kierownicy - oraz ich przedstawiciele) zawarły określoną transakcję lub umowę, może doprowadzić do zrozumienia, czy jest ona częścią przekazanej zapłaty oraz nabytych aktywów i przejętych zobowiązań. Jeżeli na przykład transakcja jest zorganizowana głównie na korzyść jednostki przejmującej lub jednostki połączonej nie zaś na korzyść jednostki przejmowanej lub jej właścicieli sprzed połączenia, ta część zapłaconej ceny transakcyjnej (oraz wszelkie odnośne aktywa i zobowiązania) z mniejszym stopniem prawdopodobieństwa stanowi część wymiany w zamian za jednostkę przejmowaną. Dlatego jednostka przejmująca rozlicza tę część odrębnie od połączenia jednostek.
- b) **kto zainicjował transakcję** – poznanie tego, kto zainicjował transakcję może także doprowadzić do zrozumienia, czy jest ona częścią wymiany w zamian za jednostkę przejmowaną. Na przykład transakcja lub inne zdarzenie zainicjowane przez jednostkę przejmującą może mieć na celu zapewnienie przyszłych korzyści jednostce przejmującej lub jednostce połączonej przy niewielkich lub minimalnych korzyściach dla jednostki przejmowanej lub jej wcześniejszych właścicieli sprzed połączenia. Z drugiej strony transakcja lub umowa zainicjowana przez jednostkę przejmowaną lub jej poprzednich właścicieli z mniejszym stopniem prawdopodobieństwa będzie zawarta na korzyść jednostki przejmującej lub jednostki połączonej i z większym prawdopodobieństwem może stanowić część transakcji połączenia jednostek.

- c) **Czas przeprowadzenia transakcji** – czas przeprowadzenia transakcji może także doprowadzić do zrozumienia, czy jest ona częścią wymiany w zamian za jednostkę przejmowaną. Na przykład transakcja między jednostką przejmującą i jednostką przejmowaną, która jest dokonywana w trakcie negocjacji warunków połączenia jednostek, mogła być zawarta w związku z rozważaną możliwością połączenia jednostek, aby dzięki tej transakcji jednostce przejmującej lub jednostce połączonej zapewnić przyszłe korzyści ekonomiczne. Jeśli sytuacja taka ma miejsce, jednostka przejmowana lub jej poprzedni właściciele sprzed połączenia mogą nie otrzymać żadnych lub niewielkie korzyści z transakcji z wyjątkiem korzyści, które otrzymają z połączonej jednostki.

Skuteczne rozliczenie wcześniejszej relacji istniejącej między jednostką przejmującą i jednostką przejmowaną w związku z połączeniem jednostek (zastosowanie paragrafu 52a)

- B51. Między jednostką przejmującą i jednostką przejmowaną może istnieć powiązanie, które występowało zanim zaczęły one rozważać możliwość połączenia jednostek, określane tu jako „wcześniejsze powiązanie”. Wcześniejsze istniejące powiązanie między jednostką przejmującą i jednostką przejmowaną może mieć charakter wynikający z umowy (np. sprzedawca i klient lub licencjodawca i licencjobiorca) lub niewynikający z umowy (np. powód i pozwany).
- B52. Jeżeli połączenie jednostek w efekcie rozlicza wcześniejsze istniejące powiązanie, jednostka przejmująca ujmuje zysk lub stratę wycenianą w następujący sposób:
- w przypadku wcześniejszych powiązań niemających charakteru umowy (takich jak sprawa sądowa), według wartości godziwej,
 - w przypadku wcześniejszych powiązań mających charakter umowy, kwotę mniejszą spośród (i) oraz (ii).
 - kwotę z racji, której kontrakt jest korzystny lub niekorzystny z perspektywy jednostki przejmującej w porównaniu z warunkami bieżących transakcji rynkowych dotyczących tych samych lub podobnych pozycji. (Niekorzystny kontrakt jest kontraktem niekorzystnym w rozumieniu bieżących warunków rynkowych. Niekoniecznie jest to umową rodzącą obciążenia, w której nieuniknione koszty wypełnienia obowiązku wynikającego z umowy przeważają nad korzyściami, które - według przewidywań - mają być uzyskane na jej mocy).
 - kwota wszelkich zawartych w umowie warunków rozliczenia dostępna dla tej strony umowy, dla której umowa jest niekorzystna.

Jeśli (ii) jest mniejsze od (i) różnicę uwzględni się przy rozliczeniu połączenia jednostek.

Kwota ujętego zysku lub straty może po części zależeć od tego, czy jednostka przejmująca ujęła wcześniej odnośny składnik aktywów lub zobowiązanie, i dlatego wykazywany zysk lub strata może różnić się od kwoty obliczonej przy zastosowaniu powyższych wymogów.

- B53. Wcześniejsze istniejące powiązanie może być kontraktem, który jednostka przejmująca ujmuje jako nabyte ponownie prawo. Jeżeli kontrakt obejmuje warunki, które są korzystne bądź niekorzystne w porównaniu z cenami bieżących rynkowych transakcji dotyczących takich samych lub podobnych pozycji, jednostka przejmująca ujmuje odrębnie od połączenia jednostek, zysk lub stratę z tytułu ostatecznego rozliczenia kontraktu, wycenione zgodnie z paragrafem B52.

Porozumienia dotyczące płatności warunkowych na rzecz pracowników lub udziałowców sprzedających swoje udziały (zastosowanie paragrafu 52 b))

- B54. Stwierdzenie tego, czy porozumienia dotyczące płatności warunkowych na rzecz pracowników lub udziałowców sprzedających swoje udziały mają charakter zapłaty warunkowej w ramach połączenia jednostek czy też są odrębnymi transakcjami, zależy od charakteru porozumień. Poznanie przyczyn, ze względu na które umowa przejścia obejmuje zapisy dotyczące płatności warunkowych, strony, która zainicjowała porozumienie i czasu zawarcia porozumienia może być pomocne w ocenie charakteru tego porozumienia.
- B55. Jeśli nie jest jasne, czy porozumienie dotyczące płatności na rzecz pracowników lub udziałowców sprzedających swoje udziały stanowi część wymiany na jednostkę przejmowaną lub czy jest transakcją odrębną od połączenia jednostek, jednostka przejmująca rozważa następujące wskazówki:
- Kontynuacja zatrudnienia* – warunki kontynuacji zatrudnienia udziałowców sprzedających swoje udziały, którzy stają się kluczowymi pracownikami może stanowić wskaźnik istoty porozumienia w sprawie warunkowej zapłaty. Odnośne warunki dotyczące kontynuacji zatrudnienia mogą być zawarte w umowie o pracę, umowie przejścia lub w innym dokumencie. Porozumienie dotyczące warunkowej zapłaty, w którym płatności są automatycznie wstrzymane wraz z zakończeniem zatrudnienia, stanowi wynagrodzenie za usługi świadczone po połączeniu. Porozumienia, w ramach których płatności warunkowe nie są uzależnione od zakończenia zatrudnienia mogą wskazywać, że płatności warunkowe są raczej dodatkową zapłatą a nie wynagrodzeniem.
 - Trwanie kontynuowanego zatrudnienia* – jeśli okres wymaganego zatrudnienia jest zbieżny lub dłuższy od okresu warunkowych płatności, fakt ten może wskazywać, że płatności warunkowe są w istocie wynagrodzeniem.
 - Poziom wynagrodzenia* – sytuacje, w których wynagrodzenie pracownika inne niż płatności warunkowe jest na rozsądnym poziomie w porównaniu z wynagrodzeniem innych kluczowych pracowników w połączonej jednostce może wskazywać, że płatności warunkowe są raczej dodatkową zapłatą a nie wynagrodzeniem.

- d) *Dodatkowe płatności dla pracowników* – jeżeli udziałowcy sprzedający swoje udziały, którzy nie stają się pracownikami, otrzymują niższe płatności warunkowe w przeliczeniu na jeden udział niż udziałowcy sprzedający swoje udziały, którzy stają się pracownikami połączonej jednostki, fakt ten może wskazywać, że dodatkowe płatności warunkowe na rzecz udziałowców sprzedających swoje udziały, którzy stają się pracownikami, mają charakter wynagrodzenia.
- e) *Liczba posiadanych udziałów* – odnośna liczba udziałów należących do sprzedających je udziałowców, którzy stają się kluczowymi pracownikami, może stanowić wskaźnik istoty porozumienia dotyczącego zapłaty warunkowej. Na przykład, jeśli sprzedający swoje udziały udziałowcy, którzy posiadali zasadniczo wszystkie udziały w jednostce przejmowanej, pozostają kluczowymi pracownikami, fakt ten może wskazywać, że porozumienie jest w istocie porozumieniem dotyczącym podziału zysków mającym zapewnić wynagrodzenie z tytułu usług świadczonych po połączeniu. Alternatywnie, jeśli sprzedający swoje udziały udziałowcy pozostają kluczowymi pracownikami i posiadali tylko niewielką liczbę udziałów w jednostce przejmowanej i wszyscy sprzedający udziały udziałowcy otrzymują tę samą kwotę warunkowej zapłaty w przeliczeniu na posiadane udziały, fakt ten może wskazywać, że płatności warunkowe stanowią dodatkową zapłatę. Należy także rozważyć udziały własnościowe należące przed przejściem do stron, takich jak członkowie rodziny, które są powiązane ze sprzedającymi swoje udziały udziałowcami pozostającymi kluczowymi pracownikami.
- f) *Powiązanie z wyceną* – jeżeli początkowa zapłata przekazana na dzień przejścia opiera się na dolnej granicy przedziału ustalonego przy wycenie jednostki przejmowanej i formuła warunkowa związana jest ze sposobem wyceny, fakt ten może sugerować, że płatności warunkowe stanowią dodatkową zapłatę. Alternatywnie, jeżeli formuła płatności warunkowej jest spójna z wcześniejszymi ustaleniami dotyczącym podziału zysków, fakt ten może sugerować, że istota porozumienia polega na zapewnieniu wynagrodzenia.
- g) *Formuła określania zapłaty* – formuła stosowana do ustalenia płatności warunkowych może być pomocna przy ustalaniu istoty porozumienia. Na przykład, jeżeli płatność warunkowa określana jest na podstawie wielokrotności przychodów, fakt ten może sugerować, że obowiązek jest zapłatą warunkową w połączeniu jednostek i że formuła ma na celu określić lub zweryfikować wartość godziwą jednostki przejmowanej. Przeciwnie, zapłata warunkowa, która jest określonym procentem przychodów może sugerować, że obowiązek wobec pracowników ma charakter ustalenia dotyczącego podziału zysków w celu wynagrodzenia pracowników za świadczone usługi.
- h) *Inne porozumienia i kwestie* – warunki innych porozumień z udziałowcami sprzedającymi swoje udziały (takie jak porozumienia dotyczące niepodejmowania działań konkurencyjnych, umowy niewykonane, umowy konsultingowe oraz umowy leasingowania nieruchomości) oraz podatkowe rozliczenie płatności warunkowych może wskazywać, że płatności warunkowe można przypisać czemuś innemu aniżeli zapłacie za jednostkę przejmowaną. Na przykład w związku z przejściem, jednostka przejmująca może zawrzeć umowę leasingu nieruchomości z istotnym udziałowcem sprzedającym swoje udziały. Jeżeli płatności leasingowe określone w umowie leasingu są znacząco poniżej rynku, niektóre lub wszystkie z płatności warunkowych na rzecz leasingodawcy (udziałowca sprzedającego swoje udziały) wymagane na mocy osobnego porozumienia dotyczącego płatności warunkowych mogą być, w istocie, płatnościami z tytułu użytkowania leasingowanej nieruchomości, które jednostka przejmująca powinna ująć odrębnie w swoim sprawozdaniu finansowym sporządzonym po połączeniu. Przeciwnie, jeżeli umowa leasingu określa płatności leasingowe, które są spójne z warunkami rynkowymi dotyczącymi leasingowanej nieruchomości, porozumienie dotyczące płatności warunkowych na rzecz udziałowca sprzedającego swoje udziały może być zapłatą warunkową w ramach połączenia jednostek.

Nagrody jednostki przejmującej w postaci płatności w formie udziałów (akcji) w zamian za nagrody przyznane pracownikom jednostki przejmowanej (zastosowanie paragrafu 52 b))

- B56. Jednostka przejmująca może wymienić swoje nagrody w postaci płatności w formie udziałów (akcji) (nagrody zastępcze) w zamian za nagrody przyznane pracownikom jednostki przejmowanej. Wymianę opcji na udziały (akcje) lub inne płatności w formie udziałów (akcji) w związku z połączeniem jednostek rozlicza się jako modyfikację nagród w postaci płatności w formie udziałów (akcji) zgodnie z MSSF 2 *Płatności w formie akcji*. Jeżeli jednostka przejmująca jest zobowiązana do zastąpienia nagród jednostki przejmowanej, wówczas całość lub część nagród zastępczych jednostki przejmowanej wycenionych w oparciu o rynek uwzględni przy wycenie zapłaty przekazanej przy połączeniu jednostek. Jednostka przejmująca jest zobowiązana zastąpić nagrody jednostki przejmowanej, jeśli jednostka przejmowana lub jej pracownicy mają możliwość wyegzekwowania tej zamiany. Na przykład zastosowania tego wymogu ma miejsce, gdy jednostka przejmująca jest zobligowana do zastąpienia nagród jednostki przejmowanej, jeżeli zamiana jest wymagana przez:
- a) warunki umowy przejścia,
 - b) warunki dotyczące nagród jednostki przejmowanej lub
 - c) mające zastosowanie prawa i przepisy.

W niektórych sytuacjach nagrody jednostki przejmowanej mogą wygasnąć na skutek połączenia jednostek. Jeżeli jednostka przejmująca zastępuje te nagrody, nawet, jeśli nie jest do tego zobowiązana, wszystkie zastępcze nagrody wycenione w oparciu o rynek ujmuje jako koszt wynagrodzenia w sprawozdaniu finansowym sporządzonym po połączeniu. Oznacza to, że żadne wyceny w oparciu o rynek nagród nie mogą być włączone w wycenę zapłaty przekazanej w ramach połączenia jednostek.

- B57. Aby ustalić część nagrody zastępczej, która jest częścią zapłaty przekazanej za jednostkę przejmowaną oraz część tej nagrody, która stanowi wynagrodzenie za usługi świadczone po połączeniu, jednostka przejmująca wycenia zgodnie z MSSF 2 zarówno nagrody zastępcze przyznane przez jednostkę przejmującą jak też nagrody jednostki przejmowanej na dzień przejścia. Część nagrody zastępczej, której wycena opiera się na danych rynkowych i która jest częścią zapłaty przekazanej w zamian za jednostkę przejmowaną, jest równa części nagrody jednostki przejmowanej, którą można przypisać do usług świadczonych przed połączeniem.
- B58. Część nagrody zastępczej, którą można przypisać do usług sprzed połączenia stanowi rynkowa wycena nagrody jednostki przejmowanej pomnożona przez wskaźnik części zakończonego okresu nabywania uprawnień do okresu dłuższego spośród całego okresu nabywania uprawnień lub pierwotnie wyznaczonego okresu nabywania uprawnień do nagrody jednostki przejmowanej. Okres nabywania uprawnień jest okresem, w czasie którego wszystkie określone warunki nabywania uprawnień muszą być spełnione. Warunki nabywania uprawnień zdefiniowano w MSSF 2.
- B59. Część nagrody zastępczej, do której nie nabyto uprawnień, i którą można przyporządkować do świadczenia usług po połączeniu i dlatego ujmowanej jako koszt wynagrodzenia w sprawozdaniu finansowym sporządzonym po połączeniu, równa się całkowitej rynkowej wycenie nagrody zastępczej pomniejszonej o kwotę, którą można przypisać do usług świadczonych przed połączeniem. Dlatego jednostka przejmująca przypisuje nadwyżkę rynkowej wyceny nagrody zastępczej nad rynkową wyceną nagrody jednostki przejmowanej do usług po połączeniu i ujmuje tę nadwyżkę jako koszt wynagrodzenia w sprawozdaniu finansowym sporządzonym po połączeniu. Jednostka przejmująca przypisuje część nagrody zastępczej do usług świadczonych po połączeniu, jeżeli wymaga świadczenia usług po połączeniu, niezależnie od tego, czy pracownicy wykonali wszystkie z usług wymaganych w zamian za nagrody jednostki przejmowanej, do których nabyto uprawnienia przed dniem przejścia.
- B60. Część nagrody zastępczej, do której nie nabyto uprawnień, i którą można przyporządkować do usług sprzed połączenia jak również część, którą można przyporządkować do usług po połączeniu, powinna odzwierciedlać najlepszy dostępny szacunek liczby nagród zastępczych, w związku z którymi oczekiwane jest nabywanie uprawnień. Na przykład, jeśli rynkowa wycena części nagrody zastępczej, którą można przypisać do usług sprzed połączenia wynosi 100 j.p. a jednostka przejmująca oczekuje, że uprawnienia zostaną nabyte tylko do 95 % nagrody, kwota uwzględniona w zapłacie przekazanej w ramach połączenia jednostek wynosi 95 j.p. Zmiany w szacowanej liczbie nagród zastępczych, co do których oczekuje się, że uprawnienia do nich zostaną nabyte, są odzwierciedlane w koszcie wynagrodzenia za okresy, w których zmiany lub utrata uprawnień następują - a nie jako korekty zapłaty przekazanej w ramach połączenia jednostek. Analogicznie skutki innych zdarzeń, takich jak modyfikacje lub ostateczne decyzje w sprawie nagród uwarunkowane osiągnięciem określonych wyników działalności, które następują po dniu przejścia, rozlicza się zgodnie z MSSF 2 przy ustalaniu kosztów wynagrodzenia za okres, w którym zdarzenie ma miejsce.
- B61. Te same wymogi dotyczące ustalania części nagrody zastępczej, którą można przypisać do usług sprzed i po połączeniu stosuje się niezależnie od tego, czy nagroda zastępcza jest klasyfikowana jako zobowiązanie czy jako instrument kapitałowy zgodnie z postanowieniami MSSF 2. Wszystkie zmiany w rynkowej wycenie nagród klasyfikowanych jako zobowiązania po dacie przejścia oraz odnośne skutki podatkowe ujmuje się w sporządzonym po połączeniu sprawozdaniu finansowym jednostki przejmującej w okresach, w których zmiany te miały miejsce.
- B62. Podatek dochodowy z tytułu nagród zastępczych mających postać płatności w formie udziałów (akcji) ujmuje się zgodnie z MSR 12 *Podatek dochodowy*.
- POZOSTAŁE MSSF ZAWIERAJĄCE WYTYCZNE W SPRAWIE PÓŹNIEJSZEJ WYCENY I ROZLICZANIA KSIĘGOWEGO (ZASTOSOWANIE PARAGRAFU 54)
- B63. Przykłady innych MSSF zawierających wytyczne dotyczące późniejszej wyceny i ujęcia nabytych aktywów i przyjętych lub zaciągniętych zobowiązań w ramach połączenia jednostek obejmują:
- a) MSR 38 określa rachunkowość w zakresie możliwych do identyfikacji wartości niematerialnych nabytych w ramach połączenia jednostek. Jednostka przejmująca wycenia wartość firmy w kwocie ustalonej na dzień przejścia pomniejszonej o łączne dotychczasowe odpisy aktualizujące z tytułu utraty wartości. MSR 36 *Utrata wartości aktywów* określa rachunkowość w zakresie odpisów aktualizujących z tytułu utraty wartości.
 - b) MSSF 4 *Umowy ubezpieczeniowe* zawiera wytyczne dotyczące rachunkowości w późniejszych okresach w zakresie umów ubezpieczeniowych nabytych w ramach połączenia jednostek.
 - c) MSR 12 określa rachunkowość w późniejszych okresach w zakresie aktywów z tytułu odroczonego podatku dochodowego (w tym nieujętych aktywów) oraz zobowiązań z tytułu odroczonego podatku dochodowego nabytych w ramach połączenia jednostek.
 - d) MSSF 2 dostarcza wytyczne na temat późniejszych wycen i rachunkowości w zakresie części nagród zastępczych w postaci płatności w formie udziałów (akcji) wyemitowanych przez jednostkę przejmującą, które można przypisać do przyszłych usług pracowników.
 - e) MSR 27 (zmieniony przez Radę Międzynarodowych Standardów Rachunkowości w 2008 r.) dostarcza wytycznych na temat rachunkowości w zakresie zmian w udziale własnościowym jednostki dominującej w jednostce zależnej po objęciu kontroli.

UJAWNIANIE INFORMACJI (ZASTOSOWANIE PARAGRAFU 59 I 61)

B64. Aby spełnić wymóg określony w paragrafie 59, jednostka przejmująca ujawnia następujące informacje o każdym połączeniu jednostek przeprowadzonym w trakcie okresu sprawozdawczego:

- a) nazwę i opis jednostki przejmowanej,
- b) datę przejęcia,
- c) procent przejętych udziałów kapitałowych z prawem głosu,
- d) główne przyczyny połączenia jednostek oraz opis tego, w jaki sposób jednostka przejmująca objęła kontrolę nad jednostką przejmowaną,
- e) jakościowy opis czynników, które doprowadziły do ujęcia wartości firmy, takich jak oczekiwana synergia łączących się działalności jednostki przejmowanej i jednostki przejmującej, wartości niematerialne niekwalifikujące się do osobnego ujęcia oraz inne czynniki,
- f) wartość godziwą na dzień przejęcia całkowitej przekazanej zapłaty oraz wartość godziwą na dzień przejęcia każdej głównej kategorii zapłaty takiej, jak:
 - i) środki pieniężne,
 - ii) inne materialne (rzeczowe) i niematerialne aktywa, w tym przedsięwzięcie lub jednostka zależna jednostki przejmującej,
 - iii) zaciągnięte zobowiązania, na przykład zobowiązanie dotyczące zapłaty warunkowej oraz
 - iv) udziały kapitałowe jednostki przejmującej, w tym liczba instrumentów lub udziałów wyemitowanych lub możliwych do wyemitowania oraz metodę ustalania wartości godziwej tych instrumentów lub udziałów.
- g) w przypadku umów dotyczących zapłaty warunkowej i aktywów z tytułu odszkodowania:
 - i) kwotę ujętą na dzień przejęcia,
 - ii) opis umowy oraz podstawę ustalenia kwoty płatności oraz
 - iii) szacunek przedziału wyników (niezdyskontowanych), lub jeśli przedział nie może być oszacowany, stwierdzenie tego faktu wraz z podaniem powodu, dla którego było to niemożliwe. Jeżeli kwota maksymalnej płatności jest nieograniczona, jednostka przejmująca ujawnia ten fakt.
- h) w przypadku nabytych należności:
 - i) wartość godziwą należności,
 - ii) wartość brutto kwot należności wynikających z zawartych umów oraz
 - iii) najlepszy szacunek na dzień przejęcia określonych w umowach przepływów pieniężnych, których wpływu nie można oczekiwać.

Należy ujawnić informacje na temat głównych klas należności, takich jak pożyczki, bezpośrednie leasingi finansowe i wszelkie inne klasy należności.
- i) kwoty ujętych na dzień przejęcia głównych klas nabytych aktywów i przejętych zobowiązań.
- j) w przypadku każdego zobowiązania warunkowego, które ujęto zgodnie z paragrafem 23, informacje wymagane w paragrafie 85 MSR 37 *Rezerwy, zobowiązania warunkowe i aktywa warunkowe*. Jeżeli zobowiązanie warunkowe nie może być ujęte, gdyż jego wartości godziwej nie można wiarygodnie wycenić, jednostka przejmująca ujawnia:
 - i) informacje wymagane przez paragraf 86 MSR 37 oraz
 - ii) powód, dla którego zobowiązania nie można wycenić.
- k) kwotę wartości firmy, co do której oczekuje się, że dla celów podatkowych będzie stanowić koszt uzyskania przychodu,
- l) w przypadku transakcji, które są ujmowane odrębnie od nabycia aktywów i przejęcia zobowiązań w ramach połączenia jednostek, zgodnie z paragrafem 51:
 - i) opis każdej transakcji,
 - ii) w jaki sposób jednostka przejmująca rozliczyła każdą transakcję,
 - iii) kwoty ujęte dla każdej transakcji i pozycję w sprawozdaniu finansowym, w której każda kwota jest ujęta oraz
 - iv) jeżeli transakcja stanowi ostateczne rozliczenie wcześniej istniejącego powiązania, metodę przyjętą do ustalenia kwoty rozliczenia.

- m) ujawnienie odrębnie ujętych transakcji wymaganych przez punkt l) obejmuje kwotę kosztów związanych z przejęciem oraz odrębnie kwotę tych kosztów ujętych jako koszt okresu oraz pozycję lub pozycje w sprawozdaniu z całkowitych dochodów, w których te koszty są ujęte. Ujawnieniu podlegają także koszty emisji nieujęte jako koszty okresu oraz sposób ich ujęcia.
- n) w przypadku okazijnego nabycia (zob. paragrafy 34–36):
- i) kwotę zysku ujętego zgodnie z paragrafem 34 oraz pozycję w sprawozdaniu z całkowitych dochodów, w której taki zysk ujęto oraz
 - ii) podanie przyczyn, które doprowadziły do powstania zysku z transakcji,
- o) w przypadku każdego połączenia jednostek, w którym jednostka przejmująca posiada mniej niż 100 procent udziałów kapitałowych w jednostce przejmowanej na dzień przejęcia:
- i) kwotę niekontrolującego udziału w jednostce przejmowanej ujmowanego na dzień przejęcia oraz podstawę wyceny tej kwoty oraz
 - ii) w przypadku każdego udziału niekontrolującego w jednostce przejmowanej wycenianego w wartości godziwej, techniki wyceny oraz główne dane wejściowe w modelu wykorzystane do wyceny tej wartości.
- p) w połączeniu jednostek zrealizowanym etapami:
- i) wartość godziwa na dzień przejęcia udziału kapitałowego w jednostce przejmowanej należącego do jednostki przejmującej tuż przed dniem przejęcia oraz
 - ii) kwotę zysku lub straty ujętych na skutek przeszacowania do wartości godziwej udziału kapitałowego w jednostce przejmowanej należącego do jednostki przejmującej przed połączeniem jednostek (zob. paragraf 42) oraz pozycję w sprawozdaniu z całkowitych dochodów, w której zysk lub strata są ujmowane.
- q) następujące informacje:
- i) kwoty przychodu oraz zysku lub straty jednostki przejmowanej od dnia przejęcia, uwzględnione w skonsolidowanym sprawozdaniu z całkowitych dochodów za okres sprawozdawczy oraz
 - ii) przychody oraz zysk lub stratę połączonej jednostki za bieżący okres sprawozdawczy, wyliczone w taki sposób, jak gdyby datą przejęcia w przypadku wszystkich połączeń jednostek przeprowadzonych w trakcie roku był początek rocznego okresu sprawozdawczego.

Gdyby ujawnienie którejkolwiek informacji spośród wymaganych przez niniejszy podpunkt było niewykonalne w praktyce, jednostka przejmująca ujawnia ten fakt oraz wyjaśnia, dlaczego jest to niewykonalne. Niniejszy MSSF stosuje termin „niewykonalny w praktyce” w rozumieniu MSR 8 *Zasady (polityka) rachunkowości, zmiany wartości szacunkowych i korygowanie błędów*.

- B65. W przypadku przeprowadzonych w trakcie okresu sprawozdawczego połączeń jednostek, które są indywidualnie nieistotne, które jednakże są istotne łącznie, jednostka przejmująca ujawnia łączne informacje wymagane przez paragraf B64(e)–(q).
- B66. Jeżeli dzień przejęcia przy połączeniu jednostek następuje po zakończeniu okresu sprawozdawczego, ale przed zatwierdzeniem sprawozdania finansowego do publikacji, jednostka przejmująca ujawnia informacje wymagane przez paragraf B64, chyba że początkowe rozliczenie połączenia jednostek jest niekompletne w momencie zatwierdzenia sprawozdania finansowego do publikacji. W takiej sytuacji jednostka przejmująca opisuje, jakie ujawnienia informacji nie mogą być dokonane oraz przyczyny tego stanu rzeczy.
- B67. Aby spełnić wymóg określony w paragrafie 61, jednostka przejmująca ujawnia następujące informacje o każdym istotnym połączeniu jednostek lub łączne informacje o indywidualnie nieistotnych połączeniach jednostek, które łącznie są istotne:
- a) jeżeli początkowe ujęcie połączenia jednostek jest niekompletne (zob. paragraf 45) dla określonych aktywów, zobowiązań, niekontrolujących udziałów lub składników zapłaty i wykazane w sprawozdaniu finansowym kwoty z tytułu połączenia jednostek zostały w związku z tym ujęte tylko tymczasowo:
 - i) przyczyny, ze względu na które początkowe rozliczenie połączenia jednostek jest niekompletne,
 - ii) aktywa, zobowiązania, udziały kapitałowe oraz składniki zapłaty, dla których początkowe ujęcie jest niekompletne oraz
 - iii) charakter i kwota korekt w okresie wyceny ujętych w okresie sprawozdawczym zgodnie z paragrafem 49.

- b) dla każdego okresu sprawozdawczego po dniu przejścia do czasu, kiedy jednostka uzyska, sprzeda lub w inny sposób utraci prawo do aktywów z tytułu zapłaty warunkowej lub dopóki nie ureguluje zobowiązania z tytułu zapłaty warunkowej lub zobowiązanie zostanie darowane lub wygaśnie:
- wszelkie zmiany w ujętych kwotach, w tym różnice wynikające z rozliczenia,
 - wszelkie zmiany w przedziale wyników (niezdyskontowanych) oraz przyczyny tych zmian oraz
 - techniki wyceny i główne dane wejściowe do modelu wykorzystane do wyceny zapłaty warunkowej.
- c) w przypadku zobowiązań warunkowych ujmowanych w związku z połączeniem jednostek, jednostka przejmująca ujawnia informacje wymagane przez paragrafy 84 i 85 MSR 37 dla każdej klasy rezerw,
- d) uzgodnienie wartości bilansowej wartości firmy na początek i na koniec okresu sprawozdawczego, wykazując osobno:
- wartość brutto i łączne odpisy aktualizujące z tytułu utraty wartości na początek okresu sprawozdawczego,
 - dotatkową wartość firmy ujętą w trakcie okresu sprawozdawczego, z wyjątkiem wartości firmy zawartej w grupie aktywów przeznaczonych do zbycia, która, na dzień przejścia, spełnia kryteria klasyfikacyjne „przeznaczonej do sprzedaży” określone w MSSF 5 *Aktywa trwale przeznaczone do sprzedaży i działalność zaniechana*,
 - korekty wynikające z późniejszego ujęcia w trakcie okresu sprawozdawczego aktywów z tytułu odroczonego podatku dochodowego, zgodnie z paragrafem 67,
 - wartość firmy zawartą w grupie aktywów przeznaczonych do zbycia sklasyfikowanej jako „przeznaczona do sprzedaży” zgodnie z MSSF 5 oraz wartość firmy usuniętą z bilansu w trakcie okresu, która nie była wcześniej zawarta w grupie aktywów przeznaczonych do zbycia sklasyfikowanej jako „przeznaczona do sprzedaży”,
 - odpisy aktualizujące z tytułu utraty wartości ujęte w ciągu okresu sprawozdawczego zgodnie z MSR 36. (MSR 36 wymaga ujawnienia informacji o wartości odzyskiwalnej i utracie wartości w odniesieniu do wartości firmy w uzupełnieniu do niniejszego wymogu),
 - różnice kursowe netto powstałe w trakcie okresu sprawozdawczego zgodnie z MSR 21 *Skutki zmian kursów wymiany walut obcych*,
 - wszelkie inne zmiany wartości bilansowej w trakcie okresu sprawozdawczego,
 - wartość brutto i łączne odpisy aktualizujące z tytułu utraty wartości na koniec okresu sprawozdawczego.
- e) kwotę i objaśnienie wszelkich zysków lub strat ujętych w bieżącym okresie sprawozdawczym, które jednocześnie:
- dotyczą możliwych do zidentyfikowania nabytych aktywów lub zobowiązań przejętych w ramach połączenia jednostek przeprowadzonego w bieżącym lub w poprzednim okresie sprawozdawczym oraz
 - mają taką wielkość, charakter lub częstotliwość występowania, że ich ujawnienie przyczynia się do lepszego zrozumienia sprawozdań finansowych połączonej jednostki.

PRZEPISY PRZEJŚCIOWE DOTYCZĄCE POŁĄCZEŃ JEDNOSTEK OBEJMUJĄCYCH TYLKO JEDNOSTKI WZAJEMNE LUB WYNIKAJĄCE JEDYNIENIE Z UMOWY (ZASTOSOWANIE PARAGRAFU 66)

- B68. Paragraf 64 ustala, że niniejszy MSSF stosuje się prospektywnie do połączeń jednostek, w przypadku których dzień przejścia następuje w dniu lub po dniu rozpoczęcia pierwszego rocznego okresu sprawozdawczego rozpoczynającego się 1 lipca 2009 r. i później. Wcześniejsze zastosowanie jest dozwolone. Jednakże jednostka stosuje niniejszy MSSF tylko od początku rocznego okresu sprawozdawczego rozpoczynającego się 30 czerwca 2007 r. i później. Jeśli jednostka zastosuje niniejszy MSSF przed jego datą wejścia w życie, to ujawnia ten fakt oraz stosuje jednocześnie MSR 27 (zmieniony przez Radę Międzynarodowych Standardów Rachunkowości w 2008 r.).
- B69. Wymóg dotyczący stosowania niniejszego MSSF prospektywnie wywołuje następujące skutki dla połączenia jednostek obejmującego tylko jednostki wzajemne lub wynikającego jedynie z umowy, jeżeli dzień przejścia w przypadku tego połączenia przypada przed zastosowaniem niniejszego MSSF:
- Klasyfikacja* – jednostka kontynuuje klasyfikację wcześniejszego połączenia jednostek zgodnie z wcześniejszymi zasadami rachunkowości stosowanymi dla takich połączeń.
 - Poprzednio ujęta wartość firmy* – na początek pierwszego rocznego okresu, w którym niniejszy MSSF ma zastosowanie, wartością bilansową wartości firmy wynikającej z wcześniejszego połączenia jednostek jest jej wartość bilansowa na ten dzień (dzień przejścia), ustalona zgodnie z wcześniejszymi zasadami rachunkowości jednostki. Ustalając tę kwotę, jednostka eliminuje wartość bilansową dotychczasowego umorzenia wartości firmy oraz korespondujące zmniejszenie wartości firmy. Nie dokonuje się żadnych innych korekt wartości bilansowej wartości firmy.

- c) *Wartość firmy wcześniej ujęta jako zmniejszenie kapitału własnego* – wcześniejsze zasady rachunkowości jednostki mogły doprowadzić do powstania wartości firmy wynikającej z wcześniejszego połączenia jednostek ujętego jako zmniejszenie kapitału własnego. W tej sytuacji jednostka nie ujmuje wartości firmy jako składnika aktywów na początek pierwszego okresu rocznego, w którym zastosowano niniejszy MSSF. Ponadto jednostka nie ujmuje w zyskach i stratach żadnej części tej wartości firmy, kiedy zbywa część lub całość przedsięwzięcia, którego ta wartość firmy dotyczy, lub gdy następuje utrata wartości ośrodka wypracowującego środki pieniężne, którego dotyczy ta wartość firmy.
- d) *Późniejsze rozliczanie wartości firmy* – od początku pierwszego rocznego okresu, w którym zastosowano niniejszy MSSF, jednostka zaprzestaje amortyzowania wartości firmy wynikającej z wcześniejszego połączenia jednostek oraz przeprowadza testy na utratę wartości wartości firmy zgodnie z MSR 36.
- e) *Wcześniej ujęta ujemna wartość firmy* – jednostka, która rozliczała wcześniejsze połączenie jednostek stosując metodę nabycia mogła ująć rozliczaną w czasie nadwyżkę jej udziału w wartości godziwej netto możliwych do zidentyfikowania aktywów i zobowiązań jednostki przejmowanej ponad koszt tego udziału (określaną czasem jako ujemna wartość firmy). W tej sytuacji, jednostka wyłącza z ksiąg rachunkowych tę rozliczaną w czasie nadwyżkę na początek pierwszego rocznego okresu, w którym niniejszy MSSF jest zastosowany, i w korespondencji koryguje bilans otwarcia zysków zatrzymanych na ten dzień.
-

Załącznik C

Zmiany w innych MSSF

Zmiany w niniejszym załączniku stosuje się w odniesieniu do rocznych okresów sprawozdawczych rozpoczynających się 1 lipca 2009 r. i później. Jeżeli jednostka zastosuje niniejszy MSSF we wcześniejszym okresie, niniejsze zmiany również będą miały zastosowanie do tego wcześniejszego okresu.

MSSF 1 ZASTOSOWANIE MIĘDZYNARODOWYCH STANDARDÓW SPRAWOZDAWCZOŚCI FINANSOWEJ PO RAZ PIERWSZY

C1. MSSF 1 zmieniono w sposób przedstawiony poniżej:

Paragraf 14 zmieniono w następujący sposób:

„14. Niektóre poniższe zwolnienia dotyczą wartości godziwej. Ustalając wartości godziwe zgodnie z niniejszym MSSF jednostka stosuje definicję wartości godziwej zawartą w Załączniku A oraz bardziej szczegółowe wytyczne zawarte w innych MSSF dotyczące ustalenia wartości godziwych omawianych aktywów i zobowiązań. Te wartości godziwe powinny odzwierciedlać warunki, jakie istniały w dniu, w którym zostały ustalone.”

Dodano paragraf 47I w następującym brzmieniu:

„47I MSSF 3 (zaktualizowany przez Radę Międzynarodowych Standardów Rachunkowości w 2008 r.) zmienia paragrafy 14, B1, B2f) i B2 g). Jednostka stosuje te zmiany w odniesieniu do rocznych okresów rozpoczynających się 1 lipca 2009 r. i później. Jeżeli jednostka zastosuje MSSF 3 (zaktualizowany w 2008 r.) w odniesieniu do wcześniejszego okresu, zmiany te będą również miały zastosowanie do tego wcześniejszego okresu.”

W Załączniku B paragraf B1, B2f) i B2 g) zmieniono w następujący sposób:

„B1. Jednostka stosująca MSSF po raz pierwszy może nie stosować postanowień MSSF 3 *Połączenie jednostek* retrospektywnie w odniesieniu do przeprowadzonych w przeszłości połączeń jednostek (połączenia jednostek, które miały miejsce przed dniem przejścia na MSSF). Jeśli jednak jednostka stosująca MSSF po raz pierwszy przekształci jakiegokolwiek połączenie jednostek w taki sposób, aby było zgodne z postanowieniami MSSF 3, przekształca także wszystkie późniejsze połączenia jednostek i stosuje MSR 27 (zmieniony przez Radę Międzynarodowych Standardów Rachunkowości w 2008 r.) od tej samej daty. Jeżeli na przykład jednostka stosująca MSSF po raz pierwszy decyduje się na przekształcenie połączenia jednostek, które miało miejsce w dniu 30 czerwca 20X6 r., przekształca wszystkie połączenia jednostek, które nastąpiły między 30 czerwca 20X6 r. a dniem przejścia na MSSF oraz stosuje także postanowienia MSR 27 (zmienionego w 2008 r.) począwszy od 30 czerwca 20X6 r.

B2(f) Jeżeli nabyte składnik aktywów lub przejęte zobowiązanie w wyniku przeszłego połączenia jednostek nie były ujęte zgodnie z wcześniej stosowanymi ogólnie przyjętymi zasadami rachunkowości, ich zakładany koszt nie ma wartości zero w otwierającym sprawozdaniu z sytuacji finansowej według MSSF. Jednostka przejmująca ujmuje natomiast i wycenia je w skonsolidowanym sprawozdaniu z sytuacji finansowej według zasad, których dotrzymanie byłoby wymagane przez MSSF przy sporządzaniu sprawozdania z sytuacji finansowej jednostki przejętej. Dla ilustracji, jeżeli jednostka przejmująca, zgodnie z wcześniej stosowanymi ogólnie przyjętymi zasadami rachunkowości, nie kapitalizowała leasingu finansowego przejętego w wyniku mającego miejsce w przeszłości połączenia jednostek, to ujmuje ten leasing w swoim skonsolidowanym sprawozdaniu finansowym, gdyż MSR 17 *Leasing* wymaga od jednostki przejętej ujmowania leasingu w sprawozdaniu z sytuacji finansowej. Analogicznie, jeżeli jednostka przejmująca nie ujęła zgodnie z wcześniej stosowanymi ogólnie przyjętymi zasadami rachunkowości zobowiązania warunkowego, które nadal istnieje na dzień przejścia na MSSF, jednostka przejmująca ujmuje to zobowiązanie warunkowe na ten dzień, chyba że MSR 37 zakazuje ujęcia tego zobowiązania warunkowego w sprawozdaniu finansowym jednostki przejętej. Przeciwnie...

B2(g) Wartość bilansowa wartości firmy w otwierającym sprawozdaniu z sytuacji finansowej według MSSF odpowiada jej wartości bilansowej ustalonej zgodnie z wcześniej stosowanymi ogólnie przyjętymi zasadami rachunkowości na dzień przejścia na MSSF, po przeprowadzeniu dwóch poniższych korekt.

i) ...

ii) [usunięty]

iii) Niezależnie...”

MSSF 2 PŁATNOŚCI W FORMIE AKCJI

C2. MSSF 2 zmieniono w sposób przedstawiony poniżej:

Paragraf 5 zmieniono w następujący sposób:

„5. Jak zaznaczono w paragrafie 2, niniejszy MSSFD: Podobnie anulowanie, zamiana lub inna modyfikacja umowy dotyczącej płatności w formie akcji występujące w związku z połączeniem jednostek lub inną restrukturyzacją kapitałową rozlicza się zgodnie z niniejszym MSSF. MSSF 3 zawiera wytyczne dotyczące ustalenia, czy instrumenty kapitałowe wyemitowane w ramach połączenia jednostek są częścią zapłaty przekazanej w zamian za objęcie kontroli nad jednostką przejętą (a zatem są objęte zakresem MSSF 3), czy też stanowią zwrot z tytułu świadczonych usług ujmowanych w okresie po połączeniu (i dlatego są objęte zakresem niniejszego MSSF).”

Dodano paragraf 61 w następującym brzmieniu:

„61. MSSF 3 (zaktualizowany przez Radę Międzynarodowych Standardów Rachunkowości w 2008 r.) zmienił paragraf 5. Jednostka stosuje tę zmianę w odniesieniu do rocznych okresów rozpoczynających się 1 lipca 2009 r. i później. Jeżeli jednostka zastosuje MSSF 3 (zaktualizowany w 2008 r.) w odniesieniu do wcześniejszego okresu, zmiana ta będzie również miała zastosowanie do tego wcześniejszego okresu.”

MSSF 7 INSTRUMENTY FINANSOWE: UJAWNIANIE INFORMACJI

C3. MSSF 7 zmieniono w sposób przedstawiony poniżej:

Paragraf 3c) został usunięty.

Dodano paragraf 44B w następującym brzmieniu:

„44B. MSSF 3 (zaktualizowany przez Radę Międzynarodowych Standardów Rachunkowości w 2008 r.) usunął paragraf 3c). Jednostka stosuje tę zmianę w odniesieniu do rocznych okresów rozpoczynających się 1 lipca 2009 r. i później. Jeżeli jednostka zastosuje MSSF 3 (zaktualizowany w 2008 r.) w odniesieniu do wcześniejszego okresu, zmiana ta będzie również miała zastosowanie do tego wcześniejszego okresu.”

MSR 12 PODATEK DOCHODOWY

C4. MSR 12 zmieniono w sposób przedstawiony poniżej:

Trzeci paragraf „**Cel**” zmieniono w następujący sposób:

„**Cel**

Niniejszy standard... Analogicznie, ujęcie aktywów z tytułu odroczonego podatku dochodowego i rezerw z tytułu odroczonego podatku dochodowego w przypadku połączenia jednostek wpływa na wysokość wartości firmy powstającej w wyniku połączenia jednostek lub ujętej kwoty zysku z tytułu okazyjnego nabycia.”

Paragrafy 18, 19, 21-22 i 26 zmieniono w następujący sposób:

„18. Przejściowe różnice powstają również, gdy:

a) Możliwe do zidentyfikowania nabyte aktywa lub zobowiązania przejęte w wyniku połączenia jednostek ujmuje się w ich wartościach godziwych zgodnie z MSSF 3 *Połączenie jednostek*, ale nie dokonano równoważnej korekty dla celów podatkowych (zob. paragraf 19),

b) ...

Połączenie jednostek

19. Z ograniczonymi wyjątkami możliwe do zidentyfikowania nabyte aktywa i przejęte zobowiązania w połączeniach jednostek ujmuje się w ich wartościach godziwych na dzień przejęcia. Różnice przejściowe ...

Wartość firmy

21. Wartość firmy powstającą przy połączeniu jednostek wycenia się w wartości nadwyżki a) nad b):

a) sumy:

i) przekazanej zapłaty wycenianej zgodnie z MSSF 3, który generalnie wymaga wyceny według wartości godziwych na dzień przejęcia,

ii) kwoty niekontrolującego udziału w jednostce przejmowanej ujmowanego zgodnie z MSSF 3 oraz

iii) w przypadku połączenia jednostek realizowanego etapami, wartości godziwej na dzień przejęcia należącego poprzednio do jednostki przejmującej udziału kapitałowego w jednostce przejmowanej.

b) kwoty netto na dzień przejęcia możliwych do zidentyfikowania nabytych aktywów i przejętych zobowiązań wycenianych zgodnie z MSSF 3.

Wiele władz podatkowych...

- 21A. Późniejsze zmniejszenia rezerwy z tytułu odroczonego podatku dochodowego, która nie jest ujęta, ponieważ wynika z początkowego ujęcia wartości firmy, są również traktowane jako wynikające z początkowego ujęcia wartości firmy i z tego względu nie są ujmowane zgodnie z paragrafem 15a). Na przykład, jeśli z tytułu połączenia jednostek jednostka ujmuje wartość firmy w wartości 100 j.p., której wartość podatkowa wynosi zero, paragraf 15a) zabrania jednostce ujmowania wynikającej stąd rezerwy z tytułu odroczonego podatku dochodowego. Jeśli jednostka w późniejszym czasie ujmuje dla tej wartości firmy odpis aktualizujący z tytułu utraty wartości w kwocie 20 j.p., to kwota dodatniej różnicy przejściowej odnoszącej się do wartości firmy zostanie zmniejszona ze 100 j.p. do 80 j.p. W konsekwencji tego nastąpi zmniejszenie nieujętej rezerwy z tytułu odroczonego podatku dochodowego. Zmniejszenie wartości nieujętej rezerwy z tytułu odroczonego podatku dochodowego traktowane jest jako odnoszące się do początkowego ujęcia wartości firmy i z tego względu, zgodnie z paragrafem 15a), jego ujęcie jest zabronione.
- 21B. Rezerwy z tytułu odroczonego podatku dochodowego dla dodatniej różnicy przejściowej odnoszącej się do wartości firmy są jednakże ujmowane w zakresie, w jakim nie wynikają z początkowego ujęcia wartości firmy. Na przykład, jeżeli w ramach połączenia jednostek jednostka ujmuje wartość firmy w wartości 100 j.p. i kwota ta jest dla celów podatkowych zmniejszana 20 % rocznie począwszy od roku, w którym nastąpiło przejście, to wartość podatkowa wartości firmy na moment jej początkowego ujęcia wynosi 100 j.p., a na koniec roku, w którym nastąpiło przejście wynosi 80 j.p. Jeśli wartość bilansowa wartości firmy na koniec roku, w którym nastąpiło przejście pozostaje niezmienniona - wynosi 100 j.p., to na koniec tego roku powstaje dodatnia różnica przejściowa w kwocie 20 j.p. Ponieważ
- Początkowe ujęcie składnika aktywów lub zobowiązania*
22. Różnica przejściowa może powstać w momencie początkowego ujęcia składnika aktywów lub zobowiązań, gdy na przykład część lub całość ceny nabycia składnika aktywów nie będzie stanowiła kosztu uzyskania przychodu. Metoda rachunkowości stosowana do takich różnic przejściowych zależy od charakteru transakcji, która doprowadziła do początkowego ujęcia składnika aktywów lub zobowiązania:
- w przypadku połączenia jednostek jednostka tworzy rezerwę z tytułu odroczonego podatku dochodowego lub wykazuje składnik aktywów z tytułu odroczonego podatku dochodowego, co wpływa na wysokość wartości firmy lub na kwotę zysku ujmowanego z tytułu okazynego nabycia (zob. paragraf 19),
 - ...
26. Poniżej podane zostały przykłady ujemnych różnic przejściowych, które powodują powstanie aktywów z tytułu odroczonego podatku dochodowego:
- ...
 - z ograniczonymi wyjątkami na dzień przejścia jednostka ujmuje w wartościach godziwych możliwe do zidentyfikowania nabyte aktywa i przejęte zobowiązania w ramach połączenia jednostek. Jeżeli przyjęte zobowiązanie ujmuje się na dzień przejścia, ale odnośne koszty nie są odejmowane przy ustalaniu dochodu do opodatkowania aż do kolejnego okresu, to powstaje ujemna różnica przejściowa uzasadniająca ujęcie składnika aktywów z tytułu odroczonego podatku dochodowego. Składnik aktywów z tytułu odroczonego podatku dochodowego powstaje również wtedy, gdy wartość godziwa możliwego do zidentyfikowania składnika aktywów jest niższa niż jego wartość podatkowa. W obu przypadkach, wynikający z powyższego składnik aktywów z tytułu odroczonego podatku dochodowego wpływa na wartość firmy (zob. paragraf 66) oraz
 - ..."

Po paragrafie 31 dodano nowy nagłówek oraz paragraf 32 A w następującym brzmieniu:

„32. [Usunięty].

Wartość firmy

- 32A. Jeśli wartość bilansowa wartości firmy powstałej w ramach połączenia jednostek jest niższa od jej wartości podatkowej, to różnica uzasadnia ujęcie składnika aktywów z tytułu odroczonego podatku dochodowego. Składnik aktywów z tytułu odroczonego podatku dochodowego wynikający z początkowego ujęcia wartości firmy ujmuje się przy rozliczeniu połączenia jednostek do wysokości, do której jest prawdopodobne, iż osiągnięty zostanie dochód do opodatkowania, który pozwoli na potrącenie ujemnych różnic przejściowych.”

Paragrafy 66-68 zmieniono w następujący sposób:

„Podatek odroczonego wynikający z połączenia jednostek

66. Jak wyjaśniono w paragrafach 19 i 26 c), różnice przejściowe mogą wynikać z połączenia jednostek. Zgodnie z MSSF 3 jednostka ujmuje wszystkie aktywa z tytułu odroczonego podatku dochodowego (w zakresie, w jakim spełniają one kryteria ujmowania określone w paragrafie 24) lub tworzy rezerwy z tytułu odroczonego podatku dochodowego, jako możliwy do zidentyfikowania na datę przejścia składnik aktywów i zobowiązań. W rezultacie takie aktywa z tytułu odroczonego podatku dochodowego i rezerwy z tytułu odroczonego podatku dochodowego wpływają na wartość firmy lub na zysk z tytułu okazynego nabycia, który jest ujmowany przez jednostkę. Jednak zgodnie z paragrafem 15a) jednostka nie tworzy rezerwy z tytułu odroczonego podatku dochodowego wynikającego z początkowego ujęcia wartości firmy.

67. W wyniku połączenia jednostek, prawdopodobieństwo zrealizowania składnika aktywów z tytułu odroczonego podatku dochodowego przed przejściem mogło się zmienić. Jednostka przejmująca może uznać za prawdopodobne, że zrealizuje swój składnik aktywów z tytułu odroczonego podatku dochodowego, który nie był ujęty przed połączeniem jednostek. Na przykład jednostka przejmująca może być w stanie wykorzystać korzyść wynikającą z nierozliczonych strat podatkowych, pokrywając je z przyszłych dochodów do opodatkowania jednostki przejętej. Alternatywnie, w wyniku połączenia jednostek może już nie być prawdopodobne, że przyszły dochód do opodatkowania umożliwi zrealizowanie aktywów z tytułu odroczonego podatku dochodowego. W takim przypadku jednostka przejmująca ujmuje zmianę w składniku aktywów z tytułu odroczonego podatku dochodowego w okresie, w którym miało miejsce połączenie jednostek, ale nie ujmuje go w rozliczeniu połączenia jednostek. Dlatego jednostka przejmująca nie uwzględnia go przy wycenie wartości firmy lub zysku z okazynego nabycia, który ujmuje w ramach połączenia jednostek.
68. Potencjalne korzyści wynikające z przeniesienia na kolejny okres straty podatkowej jednostki przejętej lub z innych aktywów z tytułu odroczonego podatku dochodowego mogą nie spełniać kryteriów odrębnego ujmowania w momencie początkowego rozliczenia połączenia jednostek, ale mogą być zrealizowane w okresie późniejszym.

Jednostka ujmuje nabyte korzyści z tytułu odroczonego podatku dochodowego, które zrealizuje po połączeniu jednostek w następujący sposób:

- a) Nabyte korzyści z tytułu odroczonego podatku dochodowego ujęte w okresie wyceny, które wynikają z nowych informacji o faktach i okolicznościach występujących na dzień przejścia, stosuje się do zmniejszenia wartości bilansowej jakiegokolwiek wartości firmy związanej z tym przejściem. Jeśli wartość bilansowa tej wartości firmy wynosi zero, to pozostałe korzyści z tytułu odroczonego podatku dochodowego ujmuje się w rachunku zysków i strat.
- b) Wszelkie pozostałe nabyte zrealizowane korzyści z tytułu odroczonego podatku dochodowego ujmuje się w rachunku zysków i strat (lub poza rachunkiem zysków i strat, jeśli wymaga tego niniejszy standard)."

Przykład następujący po paragrafie 68 został usunięty.

Paragraf 81 zmieniono w następujący sposób:

„81. Następujące elementy również ujawnia się oddzielnie:

- a) ...
- h) w odniesieniu do działalności zaniechanej, obciążanie podatkowe związane z:
- i) zyskiem lub stratą na zaniechaniu działalności oraz
 - ii) zyskiem lub stratą ze zwykłych działań w ramach działalności zaniechanej za dany okres, razem z kwotami odpowiadającymi każdemu z prezentowanych okresów ubiegłych.
- i) kwotę skutków podatkowych dywidendy dla udziałowców jednostki, która została zaproponowana lub zadeklarowana przed zatwierdzeniem sprawozdania finansowego do publikacji, ale nie została ujęta w sprawozdaniu finansowym jako zobowiązanie.
- j) jeśli połączenie jednostek, w którym jednostka jest jednostką przejmującą wywołuje zmianę w kwocie ujętego przed dniem połączenia składnika aktywów z tytułu odroczonego podatku dochodowego (zob. paragraf 67), kwotę tej zmiany oraz
- k) jeśli korzyści z tytułu odroczonego podatku dochodowego nabyte w ramach połączenia jednostek nie są ujmowane na dzień przejścia, lecz po tym dniu (zob. paragraf 68), opis zdarzenia lub zmiany okoliczności, które spowodowały ujęcie korzyści z tytułu odroczonego podatku."

Dodano paragrafy 93- 95 o następującym brzmieniu:

- „93. Paragraf 68 stosuje się prospektywnie od dnia wejścia życie MSSF 3 (zaktualizowanego przez Radę Międzynarodowych Standardów Rachunkowości w 2008 r.) w odniesieniu do ujmowania aktywów z tytułu odroczonego podatku dochodowego nabytych w ramach połączenia jednostek.
94. Dlatego jednostki nie korygują rozliczenia ujęcia wcześniejszych połączeń jednostek, jeśli korzyści podatkowe nie spełniają kryteriów odrębnego ujmowania na dzień przejścia i są ujmowane po dniu przejścia, chyba że korzyści te są ujmowane w okresie wyceny i wynikają z nowych informacji o faktach i okolicznościach, które istniały na dzień przejścia. Inne ujęte korzyści podatkowe ujmuje się w rachunku zysków i strat (lub poza rachunkiem zysków i strat, jeśli wymaga tego niniejszy standard).
95. MSSF 3 (zaktualizowany przez Radę Międzynarodowych Standardów Rachunkowości w 2008 r.) zmienił paragrafy 21 i 67 oraz dodał paragrafy 32 A oraz 81j) i k). Jednostka stosuje te zmiany w odniesieniu do rocznych okresów rozpoczynających się 1 lipca 2009 r. i później. Jeżeli jednostka zastosuje MSSF 3 (zaktualizowany w 2008 r.) w odniesieniu do wcześniejszego okresu, zmiany te będą również miały zastosowanie do tego wcześniejszego okresu."

MSR 16 RZECZOWE AKTYWA TRWAŁE

C5. W MSR 16 paragraf 44 zmieniono w następujący sposób:

„44. Jednostka przypisuje początkowo ujętą wartość pozycji rzeczowych aktywów trwałych do jej istotnych części składowych i amortyzuje osobno każdą taką część. Na przykład zasadne może być osobne amortyzowanie szkieletu samolotu i jego silnika bez względu na to, czy stanowią one własność lub czy są przedmiotem użytkowania w ramach leasingu finansowego. Analogicznie, jeżeli jednostka nabywa pozycję rzeczowych aktywów trwałych objętą leasingiem operacyjnym, w którym występuje jako leasingodawca, odpowiednie może być osobne amortyzowanie kwot odzwierciedlonych w koszcie tej pozycji, które można przypisać korzystnym lub niekorzystnym warunkom leasingu w porównaniu z warunkami rynkowymi.”

Dodano paragraf 81C w następującym brzmieniu:

„81C. **MSSF 3 *Połączenia jednostek* (zaktualizowany przez Radę Międzynarodowych Standardów Rachunkowości w 2008 r.) zmienił paragraf 44. Jednostka stosuje tę zmianę w odniesieniu do rocznych okresów rozpoczynających się 1 lipca 2009 r. i później. Jeżeli jednostka zastosuje MSSF 3 (zaktualizowany w 2008 r.) w odniesieniu do wcześniejszego okresu, zmiana ta będzie również miała zastosowanie do tego wcześniejszego okresu.”**

MSR 28 INWESTYCJE W JEDNOSTKACH STOWARZYSZONYCH

C6. W MSR 28 paragraf 23 zmieniono w następujący sposób:

„23. Inwestycje w jednostce stowarzyszonej jest ujmowana zgodnie z metodą praw własności od dnia, w którym dana jednostka staje się jednostką stowarzyszoną. Przy nabyciu inwestycji wszelkie różnice pomiędzy ceną nabycia a udziałem inwestora w wartości godziwej netto możliwych do zidentyfikowania aktywów i zobowiązań jednostki stowarzyszonej rozlicza się w następujący sposób:

- a) wartość firmy dotyczącą jednostki stowarzyszonej włącza się do wartości bilansowej inwestycji. Nie zezwala się na amortyzację tej wartości firmy.
- b) wszelkie nadwyżki udziału inwestora w wartości godziwej netto możliwych do zidentyfikowania aktywów i zobowiązań jednostki stowarzyszonej ponad cenę nabycia jednostki włącza się do przychodu podczas ustalania udziału inwestora w zysku lub stracie jednostki stowarzyszonej za okres, w którym nastąpiło nabycie tej inwestycji.

Właściwy ...”

MSR 32 INSTRUMENTY FINANSOWE: PREZENTACJA

C7. MSR 32 zmieniono w sposób przedstawiony poniżej:

Paragraf 4 c) został usunięty.

Dodano paragraf 97B w następującym brzmieniu:

„97B. **MSSF 3 (zaktualizowany przez Radę Międzynarodowych Standardów Rachunkowości w 2008 r.) usunął paragraf 4c). Jednostka stosuje tę zmianę w odniesieniu do rocznych okresów rozpoczynających się 1 lipca 2009 r. i później. Jeżeli jednostka zastosuje MSSF 3 (zaktualizowany w 2008 r.) w odniesieniu do wcześniejszego okresu, zmiana ta będzie również miała zastosowanie do tego wcześniejszego okresu.”**

MSR 33 ZYSK PRZYPADAJĄCY NA JEDNĄ AKCJĘ

C8. W MSR 33 paragraf 22 zmieniono w następujący sposób:

„22. Akcje zwykle wyemitowane jako część zapłaty przekazanej w ramach połączenia jednostek uwzględnia się przy ustalaniu średniej ważonej liczby akcji od dnia przejęcia. Dzieje się tak, dlatego, że jednostka przejmująca od tego dnia włącza do sprawozdania z całkowitych dochodów zyski i straty jednostki przejmowanej.”

MSR 34 ŚRÓDROCZNA SPRAWOZDAWCZOŚĆ FINANSOWA

C9. MSR 34 zmieniono w sposób przedstawiony poniżej:

Paragraf 16 i) zmieniono w następujący sposób:

- i) skutek zmian w strukturze jednostki w ciągu okresu śródrocznego, w tym połączenie jednostek, objęcie lub utrata kontroli nad jednostkami zależnymi i inwestycjami długoterminowymi, restrukturyzacja i zaniechanie działalności. W przypadku połączeń jednostek, jednostka ujawnia informacje, których wymaga **MSSF 3 *Połączenia jednostek* oraz”**

Dodano paragraf 48 w następującym brzmieniu:

„48. MSSF 3 (zaktualizowany przez Radę Międzynarodowych Standardów Rachunkowości w 2008 r.) zmienił paragraf 16 i). Jednostka stosuje tę zmianę w odniesieniu do rocznych okresów rozpoczynających się 1 lipca 2009 r. i później. Jeżeli jednostka zastosuje MSSF 3 (zaktualizowany w 2008 r.) w odniesieniu do wcześniejszego okresu, zmiana ta będzie również miała zastosowanie do tego wcześniejszego okresu.”

MSR 36 UTRATA WARTOŚCI AKTYWÓW

C10. MSR 36 zmieniono w sposób przedstawiony poniżej:

W paragrafie 6 usunięto definicję daty umowy.

Paragraf 65 zmieniono w następujący sposób:

„65. Paragrafy 66-108 i Załącznik C przedstawiają wymogi dotyczące identyfikowania ośrodka wypracowującego środki pieniężne, do którego należy składnik aktywów oraz ustalania wartości bilansowej oraz ujmowania utraty wartości ośrodka wypracowującego środki pieniężne i wartości firmy.”

Paragrafy 81 i 85 zmieniono w następujący sposób:

„81. Wartość firmy ujęta w ramach połączenia jednostek jest składnikiem aktywów przedstawiającym przyszłe korzyści ekonomiczne powstające z innych aktywów nabytych w ramach połączenia jednostek, których nie można pojedynczo zidentyfikować ani osobno ująć. Wartość firmy nie generuje przepływów pieniężnych niezależnie od innych aktywów lub grupy aktywów i często przyczynia się do powstania przepływów pieniężnych z wielu ośrodków wypracowujących środki pieniężne. Wartość firmy niekiedy nie może być przypisana na niearbitralnych zasadach do pojedynczych ośrodków wypracowujących środki pieniężne, ale jedynie do grup ośrodków wypracowujących środki pieniężne. W konsekwencji najniższy poziom w jednostce, na którym monitorowana jest wartość firmy na potrzeby wewnętrznego zarządzania czasami obejmuje pewną liczbę ośrodków wypracowujących środki pieniężne, do których odnosi się wartość firmy, ale do których nie może być przypisana. Odniesienia w paragrafach 83-99 i w Załączniku C do ośrodka wypracowującego środki pieniężne, do którego przypisana jest wartość firmy rozumie się także jako odniesienia do grupy ośrodków wypracowujących środki pieniężne, do których wartość firmy jest przypisana.

85. Zgodnie z MSSF 3 Połączenia jednostek, jeśli początkowe rozliczenie połączenia jednostek może być dokonane tylko w sposób tymczasowy do końca okresu, w którym połączenie miało miejsce, jednostka przejmująca:

a) rozlicza połączenie stosując wartości przybliżone oraz

b) ujmuje wszystkie korekty tych przybliżonych wartości jako dopełnienie początkowego rozliczenia w okresie wyceny, który nie może przekraczać dwunastu miesięcy od dnia przejęcia.

W takich okolicznościach niemożliwe może być także zakończenie początkowego przypisania wartości firmy ujętej w ramach połączenia przed końcem rocznego okresu, w którym połączenie miało miejsce. W takim przypadku jednostka ujawnia informacje wymagane przez paragraf 133.”

Po paragrafie 90 nagłówek i paragrafy 91-95 zostały usunięte.

Paragraf 138 został usunięty.

Paragraf 139 zmieniono w następujący sposób:

„139. Jednostka stosuje niniejszy standard:

a) ...”

Dodano paragraf 140B w następującym brzmieniu:

„140B. MSSF 3 (zaktualizowany przez Radę Międzynarodowych Standardów Rachunkowości w 2008 r.) zmienił paragrafy 65, 81, 85 i 139, usunął paragrafy 91-95 i 138 i dodał Załącznik C. Jednostka stosuje te zmiany w odniesieniu do rocznych okresów rozpoczynających się 1 lipca 2009 r. i później. Jeżeli jednostka zastosuje MSSF 3 (zaktualizowany w 2008 r.) w odniesieniu do wcześniejszego okresu, zmiany te będą również miały zastosowanie do tego wcześniejszego okresu.”

Nowy załącznik (Załącznik C) dodano w sposób przedstawiony poniżej. Obejmuje on wymogi usuniętych paragrafów 91-95.

„Załącznik C

Niniejszy załącznik stanowi integralną część standardu.

Test na utratę wartości ośrodków wypracowujących środki pieniężne z wartością firmy i udziałów niekontrolujących

C1. Zgodnie z MSSF 3 (zaktualizowanym przez Radę Międzynarodowych Standardów Rachunkowości w 2008 r.) jednostka przejmująca wycenia i ujmuje wartość firmy na dzień przejęcia jako nadwyżkę wartości a) nad wartością b):

- a) sumy:
- i) przekazanej zapłaty wycenianej zgodnie z MSSF 3, który generalnie wymaga wyceny według wartości godziwych na dzień przejścia,
 - ii) kwoty niekontrolującego udziału w jednostce przejmowanej wycenianej zgodnie z MSSF 3, oraz
 - iii) w przypadku połączenia jednostek realizowanego etapami, wartości godziwej na dzień przejścia należące poprzednio do jednostki przejmującej udziału kapitałowego w jednostce przejmowanej.
- b) kwoty netto z dnia przejścia możliwych do zidentyfikowania nabytych aktywów i przejętych zobowiązań wycenianych zgodnie z MSSF 3.

Przypisanie wartości firmy

C2. Paragraf 80 niniejszego standardu wymaga, aby wartość firmy nabyta w ramach połączenia jednostek była przypisana do każdego z ośrodków wypracowujących środki pieniężne jednostki przejmującej lub do grup ośrodków wypracowujących środki pieniężne, z którymi wiąże się oczekiwanie uzyskania korzyści synergii wynikających z połączenia, niezależnie od tego, czy aktywa lub zobowiązania jednostki przejmowanej są przypisane do tych ośrodków lub grup ośrodków. Jest możliwe, że niektóre z synergii wynikających z połączenia jednostek zostaną przyporządkowane do ośrodka wypracowującego środki pieniężne, w którym niekontrolujące udziały nie mają udziału.

Test na utratę wartości

- C3. Test na utratę wartości polega na porównaniu możliwej do odzyskania wartości ośrodka wypracowującego środki pieniężne z wartością bilansową ośrodka.
- C4. Jeżeli jednostka wycenia udziały niekontrolujące według proporcjonalnego udziału w wartości netto możliwych do zidentyfikowania aktywów jednostki zależnej na dzień przejścia, a nie w wartości godziwej, to wartość firmy, którą można przyporządkować do udziałów niekontrolujących uwzględnia się w wartości odzyskiwalnej powiązanego ośrodka wypracowującego środki pieniężne, ale nie jest ona ujmowana w skonsolidowanym sprawozdaniu finansowym jednostki dominującej. W konsekwencji jednostka powinna podnieść wartość bilansową wartości firmy alokowanej do ośrodka, aby uwzględnić wartość firmy możliwą do przyporządkowania do niekontrolującego udziału. Tę skorygowaną wartość bilansową porównuje się następnie z wartością odzyskiwalną ośrodka, aby ustalić, czy nastąpiła utrata wartości ośrodka wypracowującego środki pieniężne.

Alokowanie odpisu aktualizującego z tytułu utraty wartości

- C5. Paragraf 104 wymaga, aby każdy zidentyfikowany odpis aktualizujący z tytułu utraty wartości został alokowany tak, aby najpierw zmniejszyć wartość bilansową wartości firmy przyporządkowanej do ośrodka, a następnie do innych aktywów w proporcji do wartości bilansowej każdego składnika aktywów w ośrodku.
- C6. Jeżeli jednostka zależna, lub część jednostki zależnej, z niekontrolującym udziałem, sama jest ośrodkiem wypracowującym środki pieniężne, odpis aktualizujący z tytułu utraty wartości alokuje się między jednostkę dominującą i udział niekontrolujący na tej samej podstawie, na której alokuje się zysk lub stratę.
- C7. Jeżeli jednostka zależna, lub część jednostki zależnej, z niekontrolującym udziałem jest częścią większego ośrodka wypracowującego środki pieniężne, odpis aktualizujący z tytułu utraty wartości wartości firmy alokuje się do części ośrodka wypracowującego środki pieniężne, w których istnieją udziały niekontrolujące i do części, w których takich udziałów nie ma. Odpisy aktualizujące z tytułu utraty wartości powinny być alokowane do części ośrodka wypracowującego środki pieniężne:
- a) w stopniu, w jakim odpisy aktualizujące odnoszą się do wartości firmy w ośrodku wypracowującym środki pieniężne, na podstawie wartości bilansowej wartości firmy przypisanych do części ośrodka przed utratą wartości oraz
 - b) w stopniu, w jakim odpis aktualizujący odnosi się do możliwych do zidentyfikowania aktywów ośrodka wypracowującego środki pieniężne, na podstawie wartości bilansowych możliwych do zidentyfikowania aktywów netto należących do części ośrodka przed utratą wartości. Każda tego rodzaju utrata wartości jest przypisywana do aktywów części każdego ośrodka proporcjonalnie do wartości bilansowej każdego składnika aktywów należącego do części ośrodka.
- W ośrodkach, które mają udziały niekontrolujące, odpisy aktualizujące z tytułu utraty wartości alokuje się między jednostkę dominującą i udział niekontrolujący na tej samej podstawie, na której alokuje się zysk lub stratę.
- C8. Jeżeli odpis aktualizujący, który można przypisać do udziału niekontrolującego odnosi się do wartości firmy, która nie jest ujęta w skonsolidowanym sprawozdaniu finansowym jednostki dominującej (zob. paragraf 4 C), utraty wartości nie ujmuje się jako odpisu aktualizującego z tytułu utraty wartości wartości firmy. W takich przypadkach tylko odpis aktualizujący z tytułu utraty wartości odnoszący się do wartości firmy, która jest przyporządkowana do jednostki dominującej ujmuje się jako odpis aktualizujący z tytułu utraty wartości wartości firmy.

C9. Przykład ilustrujący 7 przedstawia test na utratę wartości niebędącego w stu procentach własnością ośrodka wypracowującego środki pieniężne z wartością firmy.”

MSR 37 REZERWY, ZOBOWIĄZANIA WARUNKOWE I AKTYWA WARUNKOWE

C11. W MSR 37 paragraf 5 zmieniono w następujący sposób:

„5. W przypadku gdy inny standard omawia konkretny typ rezerw, zobowiązań warunkowych lub aktywów warunkowych, jednostka stosuje tamten właśnie standard w miejsce niniejszego. Dla przykładu, niektóre rodzaje rezerw są przedmiotem standardów dotyczących:

a) umów o usługę budowlaną (zob. MSR 11 *Umowy o usługi budowlane*),

...”

MSR 38 WARTOŚCI NIEMATERIALNE

C12. MSR 38 zmieniono w sposób przedstawiony poniżej:

W paragrafie 8 usunięto definicję daty umowy.

Paragrafy 11, 12, 25 i 33-35 zmieniono w następujący sposób:

„11. Definicja wartości niematerialnej wymaga, aby była ona składnikiem możliwym do zidentyfikowania, aby móc odróżnić ją od wartości firmy. Wartość firmy ujęta w ramach połączenia jednostek jest składnikiem aktywów przedstawiającym przyszłe korzyści ekonomiczne powstające z innych aktywów nabytych w ramach połączenia jednostek, których nie można pojedynczo zidentyfikować ani osobno ująć. Przyszłe korzyści ekonomiczne mogą wynikać z efektu synergii zachodzącego pomiędzy możliwymi do zidentyfikowania, nabytymi aktywami, lub z aktywów, które pojedynczo nie kwalifikują się do ujęcia w sprawozdaniu finansowym.

12. Składnik aktywów jest możliwy do zidentyfikowania, jeżeli:

a) jest możliwy do wyodrębnienia, tzn. można go wyodrębnić lub oddzielić od jednostki i sprzedać, przenieść, udzielić na niego licencji, wynająć lub wymienić, osobno albo razem z odnośną umową, innym możliwym do zidentyfikowania składnikiem aktywów lub zobowiązaniem niezależnie od tego, czy jednostka zamierza tak uczynić lub

b) powstaje na skutek praw wynikających umowy lub z innych tytułów prawnych, niezależnie od tego, czy prawa te można przenieść lub oddzielić od jednostki lub od innych praw i obowiązków.

25. Zazwyczaj cena, którą płaci jednostka w celu odrębnego nabycia wartości niematerialnej odzwierciedla oczekiwania co do prawdopodobieństwa, że oczekiwane przyszłe korzyści ekonomiczne zawarte w składniku aktywów wpłyną do jednostki. Innymi słowy, jednostka oczekuje, że nastąpi wpływ korzyści ekonomicznych, nawet, jeśli istnieje niepewność, co do czasu i kwoty tego wpływu. Dlatego kryterium prawdopodobieństwa przy ujmowaniu, o którym mowa w paragrafie 21a), jest uznawane za zawsze spełnione w przypadku wartości niematerialnych nabytych odrębnie.

33. Zgodnie z MSSF 3 *Połączenia jednostek*, jeżeli składnik wartości niematerialnych jest nabywany w ramach połączenia jednostek, to cena nabycia odpowiada jego wartości godziwej na dzień przejścia. Wartość godziwa składnika wartości niematerialnych odzwierciedla oczekiwania co do prawdopodobieństwa, że oczekiwane przyszłe korzyści ekonomiczne zawarte w tym składniku wartości niematerialnych wpłyną do jednostki. Innymi słowy, jednostka oczekuje, że nastąpi wpływ korzyści ekonomicznych, nawet, jeśli istnieje niepewność, co do czasu i kwoty tego wpływu. Dlatego kryterium prawdopodobieństwa przy ujmowaniu, o którym mowa w paragrafie 21a) jest uznawane za zawsze spełnione w przypadku wartości niematerialnych nabytych w ramach połączenia jednostek. Jeżeli składnik wartości niematerialnych nabyty w połączeniu jednostek można oddzielić lub powstaje na skutek praw wynikających z umowy lub innych tytułów prawnych, istnieją wystarczające informacje do przeprowadzenia wiarygodnej wyceny wartości godziwej składnika wartości niematerialnych. Dlatego kryterium wiarygodnej wyceny, o którym mowa w paragrafie 21b) jest uznawane za zawsze spełnione w przypadku wartości niematerialnych nabytych w ramach połączenia jednostek.

34. Zgodnie z niniejszym standardem i MSSF 3 (zaktualizowanym przez Radę Międzynarodowych Standardów Rachunkowości w 2008 r.), jednostka przejmująca ujmuje składnik wartości niematerialnych jednostki przejętej na dzień przejścia oddzielnie od wartości firmy, niezależnie od tego, czy składnik wartości niematerialnych był ujmowany przez jednostkę przejętą przed połączeniem jednostek. Oznacza to, że jednostka przejmująca ujmuje jako składnik wartości niematerialnych odrębnie od wartości firmy będący w trakcie realizacji projekt badawczo-rozwojowy jednostki przejmowanej, jeżeli projekt ten spełnia definicję wartości niematerialnej. Będący w trakcie realizacji projekt badawczo-rozwojowy jednostki przejmowanej spełnia definicję wartości niematerialnej wówczas, gdy:

- a) spełnia definicję aktywów oraz
- b) jest możliwy do zidentyfikowania, tj. można go wyodrębnić lub powstaje na skutek praw wynikających z umowy lub innych tytułów prawnych.

Wycena wartości godziwej wartości niematerialnych nabywanych w ramach połączenia jednostek

35. Jeżeli składnik wartości niematerialnych nabyty w ramach połączenia jednostek można oddzielić lub powstaje na skutek praw wynikających z umowy lub innych tytułów prawnych, istnieją wystarczające informacje do przeprowadzenia wiarygodnej wyceny wartości godziwej składnika wartości niematerialnych. Jeżeli szacunki wykorzystane przy ustalaniu wartości godziwej składnika wartości niematerialnych wykazują szereg możliwych wyników o różnym poziomie prawdopodobieństwa, niepewność ta uwidacznia się w wycenie wartości godziwej składnika wartości niematerialnych.”

Paragraf 38 został usunięty.

Paragraf 68 zmieniono w następujący sposób:

„68. Nakłady na składnik wartości niematerialnych ujmuje się jako koszt w momencie poniesienia, chyba że:

- a) stanowi część ceny nabycia składnika wartości niematerialnych, który spełnia kryteria ujmowania (zob. paragrafy 18-67) lub
- b) pozycja jest nabyta w ramach połączenia jednostek i nie może być ujęta jako składnik wartości materialnych. Jeśli ma to miejsce, pozycja ta tworzy część kwoty ujętej jako wartość firmy na dzień przejścia (zob. MSSF 3).”

Paragraf 94 zmieniono w następujący sposób:

„94. Okres użytkowania składnika wartości niematerialnych powstałego na skutek praw wynikających z umowy lub innych tytułów prawnych, nie może być dłuższy niż okres, który jest określony przez tę umowę lub inne tytuły prawne, ale może być krótszy w zależności od okresu czasu, przez który jednostka spodziewa się użytkować składnik wartości niematerialnych. Jeżeli prawa wynikające z umowy lub inne tytuły prawne są przyznane na ograniczony okres czasu, który może zostać przedłużony, okres użytkowania składnika wartości niematerialnych obejmuje przedłużony okres(y) tylko wtedy, gdy występują dowody potwierdzające przedłużenie okresu użytkowania przez jednostkę bez ponoszenia związanych z tym znaczących kosztów. Okres użytkowania ponownie nabytego prawa ujętego jako składnik wartości niematerialnych w ramach połączenia jednostek stanowi pozostały do końca okres wynikający z umowy przyznającej to prawo, który nie obejmuje okresów odnowienia warunków umowy.”

Dodano paragraf 115 A w następującym brzmieniu:

„115A. W przypadku ponownie nabytego prawa w ramach połączenia jednostek, jeśli prawo jest ponownie wyemitowane (sprzedane) stronie trzeciej, odnośną wartość bilansową, jeśli istnieje, wykorzystuje się przy ustaleniu zysku lub straty na sprzedaży.”

Paragraf 129 został usunięty.

Paragraf 130 zmieniono w następujący sposób:

„130. Jednostka stosuje niniejszy standard:

- a) ...”

Dodano paragraf 130C w następującym brzmieniu:

„130C. MSSF 3 (zaktualizowany przez Radę Międzynarodowych Standardów Rachunkowości w 2008 r.) zmienił paragrafy 12, 33-35, 68, 94 i 130, doprowadził do usunięcia paragrafu 38 i 129 oraz dodania paragrafu 115 A. Jednostka stosuje te zmiany prospektywnie w odniesieniu do rocznych okresów rozpoczynających się 1 lipca 2009 r. i później. Dlatego kwoty ujęte w związku z wartościami niematerialnymi i wartością firmy w ramach wcześniejszych połączeń nie są korygowane. Jeżeli jednostka zastosuje MSSF 3 (zaktualizowany w 2008 r.) w odniesieniu do wcześniejszego okresu, zmiany te stosuje się również do tego wcześniejszego okresu.”

MSR 39 INSTRUMENTY FINANSOWE: UJMOWANIE I WYCENA

C13. MSR 39 zmieniono w sposób przedstawiony poniżej:

Paragraf 2f) został usunięty.

Dodano paragraf 103D w następującym brzmieniu:

„103D. MSSF 3 (zaktualizowany przez Radę Międzynarodowych Standardów Rachunkowości w 2008 r.) usunął paragraf 2f). Jednostka stosuje tę zmianę w odniesieniu do rocznych okresów rozpoczynających się 1 lipca 2009 r. i później. Jeżeli jednostka zastosuje MSSF 3 (zaktualizowany w 2008 r.) w odniesieniu do wcześniejszego okresu, zmiana ta będzie miała zastosowanie do tego wcześniejszego okresu.”

KIMSF 9 PONOWNA OCENA WBUDOWANYCH INSTRUMENTÓW POCHODNYCH

C14. Do paragrafu 5 KIMSF 9 dodano następujący przypis:

„5. Niniejsza interpretacja nie dotyczy nabycia kontraktów z wbudowanymi instrumentami pochodnymi w ramach połączenia jednostek ani ich możliwej ponownej oceny na dzień przejęcia (*).

(*) MSSF 3 (zaktualizowany przez Radę Międzynarodowych Standardów Rachunkowości w 2008 r.) odnosi się do nabycia kontraktów z wbudowanymi instrumentami pochodnymi w ramach połączenia jednostek.”
