

MIĘDZYNARODOWY STANDARD SPRAWOZDAWCZOŚCI FINANSOWEJ 3

Połączenia jednostek gospodarczych

CEL

- 1 Celem niniejszego MSSF jest określenie sprawozdawczości finansowej jednostki, gdy dokonuje *połączenia jednostek gospodarczych*. Stanowi on w szczególności, że wszystkie połączenia jednostek gospodarczych należy rozliczać metodą nabycia. Oznacza to, że jednostka przejmująca ujmuje możliwe do zidentyfikowania aktywa, zobowiązania i *zobowiązania warunkowe* jednostki przejmowanej według ich wartości godziwej na dzień przejęcia, a także *wartość firmy*, którą później testuje pod kątem utraty wartości zamiast amortyzować.

ZAKRES

- 2 Z zastrzeżeniem paragrafu 3 niniejszego standardu, jednostki stosują niniejszy MSSF przy rozliczaniu połączeń jednostek gospodarczych.
- 3 Niniejszy MSSF nie ma zastosowania do:
- połączeń jednostek gospodarczych, w ramach których połączeniu podlegają odrębne jednostki lub *przedsięwzięcia* w celu utworzenia *wspólnego przedsięwzięcia*;
 - połączeń jednostek gospodarczych dotyczących jednostek lub *przedsięwzięć* znajdujących się pod *wspólną kontrolą*;
 - połączeń jednostek gospodarczych dotyczących dwóch lub więcej *jednostek wzajemnych*;
 - połączeń jednostek gospodarczych, w ramach których połączeniu podlegają odrębne jednostki lub *przedsięwzięcia* w celu utworzenia *jednostki sprawozdawczej* wyłącznie na podstawie umowy, bez nabywania udziału we własności (np. połączenia, w ramach których odrębne jednostki podlegają połączeniu wyłącznie na podstawie umowy w celu utworzenia notowanej spółki podwójnej).

Identyfikacja połączenia jednostek gospodarczych

- 4 Połączenie jednostek gospodarczych to połączenie odrębnych jednostek lub *przedsięwzięć* w jedną jednostkę sprawozdawczą. Wynikiem prawie wszystkich połączeń jednostek gospodarczych jest objęcie *kontroli* przez jedną jednostkę – jednostkę przejmującą, nad jednym lub większą ilością *przedsięwzięć* – jednostką przejmowaną. Jeżeli jednostka obejmuje kontrolę nad jedną lub więcej jednostkami, które nie są *przedsięwzięciami*, połączenie tych jednostek nie stanowi połączenia jednostek gospodarczych. Gdy jednostka przejmuje grupę aktywów lub aktywów netto, które nie stanowią *przedsięwzięcia*, przypisuje koszt tej grupy na poszczególne możliwe do zidentyfikowania aktywa i zobowiązania wchodzące w jej skład na podstawie ich względnych wartości godziwych w momencie przejęcia.
- 5 Połączenie jednostek gospodarczych może posiadać różną konstrukcję – z przyczyn prawnych, podatkowych lub innych. Może polegać na nabyciu przez jednostkę kapitału własnego innej jednostki, nabyciu wszystkich aktywów netto innej jednostki, wzięciu na siebie zobowiązań innej jednostki lub nabyciu niektórych aktywów netto innej jednostki, które łącznie składają się na jeden lub większą ilość *przedsięwzięć*. Można je przeprowadzić w drodze emisji instrumentów kapitałowych, przekazania środków pieniężnych, ekwiwalentów środków pieniężnych lub innych aktywów, albo połączenia tych metod. Stronami transakcji mogą być właściciele łączących się jednostek albo jednostka i właściciele innej jednostki. Połączenie jednostek gospodarczych może się wiązać z utworzeniem nowej jednostki kontrolującej łączące się jednostki lub przekazane aktywa netto albo restrukturyzacją jednej lub więcej łączących się jednostek.
- 6 Połączenie jednostek gospodarczych może doprowadzić do powstania relacji jednostka dominująca–jednostka zależna, w której jednostka przejmująca jest *jednostką dominującą*, a jednostka przejmowana – *jednostką zależną* jednostki przejmującej. W takich okolicznościach jednostka przejmująca stosuje niniejszy MSSF w swoim skonsolidowanym sprawozdaniu finansowym. Swoją część w jednostce przejmowanej wykazuje we wszelkich jednostkowych sprawozdaniach finansowych, jakie publikuje, jako inwestycję w jednostce zależnej (zob. MSR 27 *Skonsolidowane i jednostkowe sprawozdania finansowe*).
- 7 Połączenie jednostek gospodarczych może polegać na nabyciu aktywów netto, w tym ewentualnej wartości firmy innej jednostki, zamiast kapitału własnego takiej jednostki. Takie połączenie nie doprowadza do powstania relacji jednostka dominująca – jednostka zależna.
- 8 W zakres definicji „połączenia jednostek gospodarczych”, a co za tym idzie – niniejszego MSSF, wchodzi połączenia jednostek gospodarczych, w ramach których jedna jednostka obejmuje kontrolę nad inną jednostką, lecz data objęcia kontroli (tzn. data przejęcia) nie pokrywa się z datą lub datami przejęcia udziału we własności (tzn. *datą* lub *datami wymiany*). Taka sytuacja powstać może na przykład wówczas, gdy jednostka, w której dokonano inwestycji, zawiera porozumienia co do odkupu akcji z niektórymi spośród swoich inwestorów, w wyniku czego następuje zmiana w zakresie kontroli nad jednostką, w której dokonano inwestycji.
- 9 Niniejszy MSSF nie określa zasad rozliczania przez wspólników wspólnych *przedsięwzięć* udziałów we wspólnych *przedsięwzięciach* (zob. MSR 31 *Udziały we wspólnych przedsięwzięciach*).

Połączenia jednostek gospodarczych dotyczące jednostek znajdujących się pod wspólną kontrolą

- 10 Połączenie jednostek gospodarczych dotyczące jednostek lub przedsięwzięć znajdujących się pod wspólną kontrolą to połączenie jednostek gospodarczych, 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 gospodarczych, a kontrola ta nie jest tymczasowa.
- 11 Grupę osób uznaje się za sprawującą kontrolę nad jednostką, gdy, w wyniku uzgodnień umownych, są łącznie zdolni do kierowania polityką finansową i operacyjną tej jednostki w celu osiągnięcia korzyści z jej działalności. Oznacza to, że połączenie jednostek gospodarczych 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.
- 12 Jednostkę może kontrolować osoba lub grupa osób działająca razem na podstawie uzgodnień umownych i osoba ta lub grupa osób może nie podlegać wymogom MSSF w zakresie sprawozdawczości finansowej. W związku z tym, aby połączenie jednostek gospodarczych można było uznać za dotyczące jednostek znajdujących się pod wspólną kontrolą, łączące się jednostki nie muszą wchodzić w skład jednego skonsolidowanego sprawozdania finansowego.
- 13 Poziom udziałów mniejszości w poszczególnych łączących się jednostkach, przed i po połączeniu jednostek gospodarczych, nie ma znaczenia z punktu widzenia ustalania, czy połączenie dotyczy jednostek znajdujących się pod wspólną kontrolą. Podobnie to, że jedna z łączących się jednostek to jednostka zależna wyłączona ze skonsolidowanego sprawozdania finansowego grupy kapitałowej stosownie do MSR 27, nie ma znaczenia z punktu widzenia ustalania, czy połączenie dotyczy jednostek znajdujących się pod wspólną kontrolą.

METODA ROZLICZANIA

- 14 Wszystkie połączenia jednostek gospodarczych rozlicza się metodą nabycia.
- 15 Metoda nabycia postrzega połączenie jednostek gospodarczych z perspektywy tej z łączących się jednostek, którą identyfikuje się jako jednostkę przejmującą. Jednostka przejmująca nabywa aktywa netto oraz ujmuje przejęte aktywa i wzięte na siebie zobowiązania i zobowiązania warunkowe, w tym te z nich, które nie były wcześniej ujęte przez jednostkę przejmowaną. Na wycenę aktywów i zobowiązań jednostki przejmującej transakcja ta nie wpływa. W jej wyniku nie ujmuje się również żadnych dodatkowych aktywów czy zobowiązań jednostki przejmującej, ponieważ nie stanowią one przedmiotu transakcji.

STOSOWANIE METODY NABYCIA

- 16 Zastosowanie metody nabycia polega na wykonaniu następujących czynności:
 - a) identyfikacja jednostki przejmującej;
 - b) wycena kosztu połączenia jednostek gospodarczych; oraz
 - c) przypisanie na dzień przejścia kosztu połączenia jednostek gospodarczych przejmowanym aktywom oraz brany na siebie zobowiązaniom i zobowiązaniom warunkowym.

Identyfikacja jednostki przejmującej

- 17 Jednostkę przejmującą identyfikuje się w odniesieniu do wszystkich połączeń jednostek gospodarczych. Jednostka przejmująca to ta spośród łączących się jednostek, która obejmuje kontrolę nad pozostałymi łączącymi się jednostkami lub przedsięwzięciami.
- 18 Ponieważ metoda nabycia postrzega połączenie jednostek gospodarczych z perspektywy jednostki przejmującej, zakłada tym samym, że jedną z łączących się jednostek można zidentyfikować jako jednostkę przejmującą.
- 19 Kontrola to zdolność kierowania polityką finansową i operacyjną jednostki lub przedsięwzięciem w celu osiągnięcia korzyści z jej działalności. Zakłada się, że jedna z łączących się jednostek obejmuje kontrolę nad inną łączącą się jednostką, gdy przejmuje większość ogólnej liczby głosów w organach stanowiących tej jednostki, chyba że można wykazać, że taka własność nie stanowi kontroli. Nawet jeżeli jedna z łączących się jednostek nie przejmuje większości ogólnej liczby głosów w organach stanowiących innej łączącej się jednostki, mogła objąć kontrolę nad tą jednostką, jeżeli w wyniku połączenia:
 - a) dysponuje większością głosów w organach stanowiących tej jednostki na podstawie umowy z innymi inwestorami; lub

- b) posiada zdolność kierowania polityką finansową i operacyjną jednostki gospodarczej na mocy statutu lub umowy; lub
 - c) ma zdolność do powoływania lub odwoływania większości członków zarządu lub równoważnego organu zarządzającego tej jednostki; lub
 - d) dysponuje większością głosów na posiedzeniach zarządu lub równoważnego organu zarządzającego tej jednostki.
- 20 Jakkolwiek czasami identyfikacja jednostki przejmującej może sprawiać trudności, zwykle występują przesłanki jej istnienia. Na przykład:
- a) jeżeli wartość godziwa jednej z łączących się jednostek jest znacząco wyższa od wartości godziwej drugiej łączącej się jednostki, jest prawdopodobne, że jednostka o wyższej wartości godziwej to jednostka przejmująca;
 - b) jeżeli połączenie jednostek gospodarczych przeprowadza się w drodze wymiany zwykłych instrumentów kapitałowych z prawem głosu na środki pieniężne lub inne aktywa, jest prawdopodobne, że jednostka wydająca środki pieniężne lub inne aktywa to jednostka przejmująca; oraz
 - c) jeżeli połączenie jednostek gospodarczych sprawia, że kierownictwo jednej z łączących się jednostek ma możliwość zdominowania doboru zespołu kierowniczego połączonej jednostki, jest prawdopodobne, że jednostka, której kierownictwo ma taką możliwość, to jednostka przejmująca.
- 21 W przypadku połączenia jednostek gospodarczych, które przeprowadza się w drodze wymiany udziałów kapitałowych, jednostka, która emituje udziały kapitałowe, jest zwykle jednostką przejmującą. Przy ustalaniu, która spośród łączących się jednostek ma zdolność do kierowania polityką finansową i operacyjną drugiej jednostki (lub jednostek) w celu osiągnięcia korzyści z jej (ich) działalności, należy jednak uwzględnić wszystkie mające znaczenie fakty i okoliczności. W przypadku niektórych połączeń jednostek gospodarczych, określanych zwykle mianem „przejęć odwrotnych”, jednostką przejmującą jest jednostka, której udziały kapitałowe zostały nabyte, zaś jednostka, która je wyemitowała (wydała), to jednostka przejmowana. Może się tak zdarzyć na przykład wówczas, gdy jednostka nienotowana na giełdzie zapewnia sobie „przejęcie” przez mniejszą od siebie jednostkę notowaną na giełdzie, w celu wejścia na giełdę. Jakkolwiek z prawnego punktu widzenia notowaną na giełdzie jednostkę emitującą uznaje się za jednostkę dominującą, a jednostkę nienotowaną na giełdzie – za jednostkę zależną, to jednostka z prawnego punktu widzenia zależna jest jednostką przejmującą, jeżeli ma zdolność kierowania polityką finansową i operacyjną jednostki z prawnego punktu widzenia dominującej, w celu osiągnięcia korzyści z jej działalności. Zwykle jednostką przejmującą jest jednostka większa. Fakty i okoliczności związane z danym połączeniem mogą jednak czasami wskazywać na to, że to mniejsza jednostka przejęła jednostkę większą. Wytyczne dotyczące rozliczania przejęć odwrotnych znaleźć można w paragrafach B1–B15 załącznika B.
- 22 W razie gdy tworzy się nową jednostkę w celu wyemitowania instrumentów kapitałowych służących do przeprowadzenia połączenia jednostek gospodarczych, jedną z łączących się jednostek, które istniały przed połączeniem, identyfikuje się jako jednostkę przejmującą na podstawie dostępnych przesłanek.
- 23 Podobnie, w razie gdy połączenie jednostek gospodarczych dotyczy więcej niż dwóch łączących się jednostek, jedną z łączących się jednostek, które istniały przed połączeniem, identyfikuje się jako jednostkę przejmującą na podstawie dostępnych przesłanek. Ustalenie w takich przypadkach, która z jednostek stanowi jednostkę przejmującą, obejmuje między innymi rozważenie, która z łączących się jednostek zainicjowała połączenie oraz czy aktywa lub przychody którejś z łączących się jednostek znacząco przewyższają aktywa lub przychody pozostałych jednostek.

Koszt połączenia jednostek gospodarczych

- 24 Jednostka przejmująca wycenia koszt połączenia jednostek gospodarczych w kwocie równej sumie:
- a) wartości godziwej, na dzień wymiany, aktywów wydanych, zobowiązań zaciągniętych lub wziętych na siebie oraz instrumentów kapitałowych wyemitowanych przez jednostkę przejmującą w zamian za kontrolę nad jednostką przejmowaną; powiększonej o
 - b) wszelkie koszty, które można bezpośrednio przypisać połączeniu jednostek gospodarczych.
- 25 Data przejęcia to dzień, w którym jednostka przejmująca faktycznie obejmuje kontrolę nad jednostką przejmowaną. Jeżeli następuje to w drodze pojedynczej transakcji wymiany, data wymiany pokrywa się z datą przejęcia. Połączenie jednostek gospodarczych może jednak obejmować więcej niż jedną transakcję wymiany, na przykład wówczas, gdy przeprowadza się je etapami w drodze kolejnych zakupów akcji/udziałów. W takiej sytuacji:
- a) kosztem połączenia jest łączny koszt poszczególnych transakcji; oraz
 - b) datą wymiany jest data każdej transakcji wymiany (tzn. dzień, w którym każdą pojedynczą inwestycję ujmuje się w sprawozdaniu finansowym jednostki przejmującej), natomiast datą przejęcia jest data objęcia przez jednostkę przejmującą kontroli nad jednostką przejmowaną.

- 26 Aktywa wydane i zobowiązania zaciągnięte lub wzięte na siebie przez jednostkę przejmującą w zamian za kontrolę nad jednostką przejmowaną wycenia się zgodnie z paragrafem 24, według ich wartości godziwej na dzień wymiany. Oznacza to, że w razie odroczenia uregulowania całości lub części kosztu połączenia jednostek gospodarczych wartość godziwą części odroczonej ustala się w drodze dyskontowania kwot zobowiązań do poziomu ich wartości bieżącej na dzień wymiany, przy uwzględnieniu prawdopodobnej premii lub dyskonta przy regulowaniu.
- 27 Opublikowana na dzień wymiany cena notowanego instrumentu kapitałowego stanowi najlepszy wyznacznik wartości godziwej instrumentu i jej właśnie się używa, z wyjątkiem rzadkich sytuacji, gdy postępuje się inaczej. Inne dowody i metody wyceny rozważa się tylko w tych rzadkich sytuacjach, gdy jednostka przejmująca może wykazać, że opublikowana na dzień wymiany cena stanowi niewiarygodny wyznacznik wartości godziwej, a inne dowody i metody wyceny dostarczają bardziej wiarygodnej miary wartości godziwej instrumentu kapitałowego. Opublikowana na dzień wymiany cena stanowi niewiarygodny wyznacznik wartości godziwej tylko wówczas, gdy wywarła na nią wpływ płynność rynku. Jeżeli opublikowana na dzień wymiany cena stanowi niewiarygodny wyznacznik wartości godziwej lub jeżeli nie istnieje opublikowana cena instrumentów kapitałowych wyemitowanych przez jednostkę przejmującą, wartość godziwą tych instrumentów można na przykład oszacować w oparciu o ich udział procentowy w wartości godziwej jednostki przejmującej albo w oparciu o ich udział procentowy w wartości godziwej jednostki przejmowanej, w zależności od tego, który z tych sposobów jest bardziej oczywisty. Wartość godziwa na dzień wymiany aktywów pieniężnych wydanych zamiast instrumentów kapitałowych właścicielom jednostki przejmowanej może również stanowić wyznacznik łącznej wartości godziwej przekazanej przez jednostkę przejmującą w zamian za kontrolę nad jednostką przejmowaną. W każdym wypadku rozważa się wszystkie aspekty połączenia, w tym znaczące czynniki wpływające na negocjacje. Dodatkowe wytyczne co do sposobu ustalania wartości godziwej instrumentów kapitałowych znaleźć można w MSR 39 *Instrumenty finansowe: ujmowanie i wycena*.
- 28 W skład kosztu połączenia jednostek gospodarczych wchodzi zobowiązania zaciągnięte lub wzięte na siebie przez jednostkę przejmującą w zamian za kontrolę nad jednostką przejmowaną. Przyszłe straty lub inne koszty, których poniesienia oczekuje się w wyniku połączenia, nie stanowią zobowiązań zaciągniętych lub wziętych na siebie przez jednostkę przejmującą w zamian za kontrolę nad jednostką przejmowaną, więc nie wchodzi w skład kosztu połączenia.
- 29 W skład kosztu połączenia jednostek gospodarczych wchodzi wszelkie koszty, które można bezpośrednio przypisać temu połączeniu, takie jak wynagrodzenia zapłacone księgowym, doradcom prawnym, rzeczoznawcom oraz innym konsultantom, służące przeprowadzeniu połączenia. Koszty ogólnego zarządu, w tym koszty utrzymywania działu odpowiedzialnego za przejęcia, oraz inne koszty, których nie można bezpośrednio przypisać konkretnemu, rozliczanemu połączeniu, nie wchodzi w skład kosztu połączenia, lecz obciążają rachunek zysków i strat z chwilą poniesienia.
- 30 Koszty organizacji i emisji zobowiązań finansowych stanowią integralną część transakcji emisji tych zobowiązań – nawet wówczas, gdy zobowiązania te emituje się w celu przeprowadzenia połączenia jednostek gospodarczych – a nie koszty, które można bezpośrednio przypisać połączeniu. W związku z tym jednostki nie uwzględniają takich kosztów w koszcie połączenia jednostek gospodarczych. Zgodnie z MSR 39 koszty takie uwzględnia się w początkowej wycenie zobowiązania.
- 31 Podobnie koszty emisji instrumentów kapitałowych stanowią integralną część transakcji emisji kapitałowej – nawet wówczas, gdy te instrumenty kapitałowe emituje się w celu przeprowadzenia połączenia jednostek gospodarczych – a nie koszty, które można bezpośrednio przypisać połączeniu. W związku z tym jednostki nie uwzględniają takich kosztów w koszcie połączenia jednostek gospodarczych. Zgodnie z MSR 32 *Instrumenty finansowe: prezentacja* koszty takie pomniejszają wpływ z emisji kapitałowej.

Korekty kosztu połączenia jednostek gospodarczych uwarunkowane przyszłymi zdarzeniami

- 32 W razie gdy porozumienie dotyczące połączenia jednostek gospodarczych przewiduje korektę kosztu połączenia uwarunkowaną przyszłymi zdarzeniami, jednostka przejmująca uwzględnia kwotę korekty w koszcie połączenia na dzień przejścia, jeżeli korekta jest *prawdopodobna* i można ją wiarygodnie wycenić.
- 33 Porozumienie dotyczące połączenia jednostek gospodarczych może zezwalać na korekty kosztu połączenia uwarunkowane jednym lub większą liczbą przyszłych zdarzeń. Korekta może być na przykład uwarunkowana utrzymywaniem się lub osiągnięciem w przyszłych okresach określonego poziomu zysków, ewentualnie utrzymywaniem się ceny rynkowej wyemitowanych instrumentów. Zwykle możliwe jest szacowanie kwot wszelkich tego rodzaju korekt podczas początkowego rozliczania połączenia bez ograniczania wiarygodności informacji, nawet jeśli występuje przez to pewna doza niepewności. W razie gdy przewidywane przyszłe zdarzenia nie wystąpiły lub należy poprawić oszacowania, odpowiednio koryguje się koszt połączenia jednostek gospodarczych.
- 34 Gdy porozumienie dotyczące połączenia jednostek gospodarczych przewiduje taką korektę, nie uwzględnia się jej w koszcie połączenia podczas początkowego rozliczania połączenia, jeżeli korekta ta nie jest *prawdopodobna* albo nie można jej wiarygodnie wycenić. Jeżeli w terminie późniejszym korekta taka staje się *prawdopodobna* i można ją wiarygodnie wycenić, dodatkową zapłatę traktuje się jako korektę kosztu połączenia.

- 35 W pewnych sytuacjach jednostka przejmująca może być obowiązana do dokonania w terminie późniejszym na rzecz sprzedającego płatności stanowiącej rekompensatę za zmniejszenie wartości aktywów wydanych, instrumentów kapitałowych wyemitowanych oraz zobowiązań zaciągniętych lub wziętych na siebie przez jednostkę przejmującą w zamian za kontrolę nad jednostką przejmowaną. Dzieje się tak na przykład wówczas, gdy jednostka przejmująca gwarantuje cenę rynkową instrumentów kapitałowych lub dłużnych wyemitowanych w ramach kosztu połączenia jednostek gospodarczych i jest obowiązana wyemitować dodatkowe instrumenty kapitałowe lub dłużne w celu przywrócenia pierwotnie ustalonego kosztu. W takich sytuacjach nie rozpoznaje się wzrostu kosztu połączenia jednostek gospodarczych. W przypadku instrumentów kapitałowych wartość godziwą dodatkowej płatności kompensuje równie jej co do wartości pomniejszenie wartości przypisanej początkowo wyemitowanym instrumentom. W przypadku instrumentów dłużnych dodatkową płatność uznaje się za pomniejszenie premii lub powiększenie dyskonta z tytułu początkowej emisji.

Przypisywanie kosztu połączenia jednostek gospodarczych przejmowanym aktywom oraz branyom na siebie zobowiązaniom i zobowiązaniom warunkowym

- 36 Na dzień przejścia jednostka przejmująca przypisuje koszt połączenia jednostek gospodarczych, ujmując możliwe do zidentyfikowania aktywa, zobowiązania i zobowiązania warunkowe jednostki przejmowanej, które spełniają kryteria ujęcia określone w paragrafie 37, według ich wartości godziwej na ten dzień, z wyjątkiem aktywów trwałych (lub grup aktywów przeznaczonych do zbycia) sklasyfikowanych jako „przeznaczone do sprzedaży” zgodnie z MSSF 5 *Aktywa trwałe przeznaczone do sprzedaży oraz działalność zaniechana*, które ujmuje się według wartości godziwej pomniejszonej o koszty doprowadzenia do sprzedaży. Ewentualną różnicę pomiędzy kosztem połączenia jednostek gospodarczych a udziałem jednostki przejmującej w wartości godziwej netto możliwych do zidentyfikowania aktywów, zobowiązań i zobowiązań warunkowych w ten sposób ujętych, rozlicza się zgodnie z paragrafami 51–57.
- 37 Jednostka przejmująca ujmuje osobno możliwe do zidentyfikowania aktywa, zobowiązania i zobowiązania warunkowe na dzień przejścia tylko wówczas, gdy spełniają one na ten dzień następujące kryteria:
- w przypadku składnika aktywów niebędącego *wartością niematerialną* jest prawdopodobne, że nastąpi z jego tytułu wpływ do jednostki przejmującej wszelkich przyszłych korzyści ekonomicznych, oraz można wiarygodnie wycenić wartość godziwą tego składnika aktywów;
 - w przypadku zobowiązania niebędącego zobowiązaniem warunkowym jest prawdopodobne, że wymagany będzie wpływ zasobów ucieleśniających korzyści ekonomiczne w celu wywiązania się z obowiązku, oraz można wiarygodnie wycenić wartość godziwą tego zobowiązania;
 - w przypadku wartości niematerialnej lub zobowiązania warunkowego można wiarygodnie wycenić ich wartość godziwą.
- 38 Rachunek zysków i strat jednostki przejmującej uwzględnia zyski i straty jednostki przejmowanej po dacie przejścia poprzez uwzględnienie przychodów i kosztów jednostki przejmowanej w oparciu o koszt połączenia jednostek gospodarczych dla jednostki przejmującej. Przykładowo, uwzględniona po dacie przejścia w rachunku zysków i strat jednostki przejmującej amortyzacja podlegających amortyzacji aktywów jednostki przejmowanej wynika z wartości godziwej tych aktywów na dzień przejścia, tzn. ich kosztu dla jednostki przejmującej.
- 39 Metodę nabycia stosuje się od dnia przejścia, tzn. dnia, w którym jednostka przejmująca faktycznie obejmuje kontrolę nad jednostką przejmowaną. Ponieważ kontrola to zdolność kierowania polityką finansową i operacyjną jednostki lub przedsięwzięcia w celu osiągnięcia korzyści z jej działalności, objęcie kontroli nie wymaga wcześniejszego zakończenia lub sfinalizowania transakcji z prawnego punktu widzenia. Przy dokonywaniu oceny, czy jednostka przejmująca objęła kontrolę, należy uwzględnić wszystkie mające znaczenie fakty i okoliczności dotyczące połączenia jednostek gospodarczych.
- 40 Ponieważ jednostka przejmująca ujmuje możliwe do zidentyfikowania aktywa, zobowiązania i zobowiązania warunkowe jednostki przejmowanej, które spełniają kryteria ujęcia określone w paragrafie 37, według ich wartości godziwej na dzień przejścia, ewentualne udziały mniejszości w jednostce przejmowanej wykazuje się według przypadającej na mniejszość części wartości godziwej netto tych pozycji. W paragrafach B16 i B17 załącznika B znaleźć można wytyczne co do sposobu ustalania wartości godziwej możliwych do zidentyfikowania aktywów, zobowiązań i zobowiązań warunkowych jednostki przejmowanej na potrzeby przypisywania kosztu połączenia jednostek gospodarczych.

Możliwe do zidentyfikowania aktywa i zobowiązania jednostki przejmowanej

- 41 Zgodnie z paragrafem 36, w ramach przypisywania kosztu połączenia, jednostka przejmująca osobno ujmuje tylko te możliwe do zidentyfikowania aktywa, zobowiązania i zobowiązania warunkowe jednostki przejmowanej, które istniały na dzień przejścia i spełniają kryteria ujęcia określone w paragrafie 37. Oznacza to, że:
- jednostka przejmująca ujmuje zobowiązanie z tytułu zaniechania lub ograniczenia działalności jednostki przejmowanej w ramach przypisywania kosztu połączenia tylko wówczas, gdy jednostka przejmowana posiada, na dzień przejścia, istniejące zobowiązanie restrukturyzacyjne, ujęte zgodnie z MSR 37 *Rezerwy, zobowiązania warunkowe i aktywa warunkowe*; oraz

- b) przy przypisywaniu kosztu połączenia jednostka przejmująca nie ujmuje zobowiązań z tytułu przyszłych strat lub innych kosztów, których poniesienia oczekuje się w wyniku połączenia.
- 42 Płatność, której jednostka jest na podstawie umowy obowiązana dokonać, na przykład na rzecz swoich pracowników lub dostawców, w razie gdy zostanie przejęta w ramach połączenia jednostek gospodarczych, stanowi bieżący obowiązek tej jednostki, który uznaje się za zobowiązanie warunkowe do czasu uprawdopodobnienia się połączenia jednostek gospodarczych. Tego rodzaju obowiązek umowny jednostka ujmuje jako zobowiązanie zgodnie z MSR 37 wtedy, gdy połączenie jednostek gospodarczych staje się prawdopodobne, a kwotę zobowiązania można wiarygodnie wycenić. W związku z tym, gdy przeprowadza się połączenie jednostek gospodarczych, jednostka przejmująca ujmuje tego rodzaju zobowiązanie jednostki przejmowanej w ramach przypisywania kosztu połączenia.
- 43 Plan restrukturyzacyjny jednostki przejmowanej, którego realizacja zależy od przejścia jednostki przejmowanej w ramach połączenia jednostek gospodarczych, nie stanowi jednak bezpośrednio przed połączeniem jednostek gospodarczych bieżącego obowiązku jednostki przejmowanej. Nie jest również zobowiązaniem warunkowym jednostki przejmowanej bezpośrednio przed połączeniem, ponieważ nie stanowi możliwego obowiązku powstałego w wyniku przeszłego zdarzenia, którego istnienie potwierdzi dopiero wystąpienie lub niewystąpienie jednego lub większej liczby niepewnych przyszłych zdarzeń, które nie w pełni znajdują się pod kontrolą jednostki przejmowanej. W związku z tym jednostka przejmująca nie ujmuje zobowiązania z tytułu tego rodzaju planów restrukturyzacyjnych w ramach przypisywania kosztu połączenia.
- 44 Możliwe do zidentyfikowania aktywa i zobowiązania ujmowane zgodnie z paragrafem 36 obejmują wszystkie aktywa i zobowiązania jednostki przejmowanej, które nabywa lub bierze na siebie jednostka przejmująca, w tym wszystkie aktywa finansowe i zobowiązania finansowe jednostki przejmowanej. Mogą one również obejmować aktywa i zobowiązania, które nie były wcześniej ujęte w sprawozdaniu finansowym jednostki przejmowanej, na przykład dlatego, że nie kwalifikowały się do ujęcia przed przejściem. Przykładowo, korzyść podatkowa powstała z tytułu strat podatkowych jednostki przejmowanej, która nie była ujęta przez jednostkę przejmowaną przed połączeniem jednostek gospodarczych, kwalifikuje się do ujęcia jako możliwy do zidentyfikowania składnik aktywów zgodnie z paragrafem 36, jeżeli jest prawdopodobne, że jednostka przejmująca osiągnie w przyszłości dochód do opodatkowania pozwalający na realizację nieujętej korzyści podatkowej.

Wartości niematerialne jednostki przejmowanej

- 45 Zgodnie z paragrafem 37 jednostka przejmująca ujmuje osobno wartość niematerialną jednostki przejmowanej na dzień przejścia tylko wówczas, gdy spełnia ona definicję wartości niematerialnej określoną w MSR 38 *Wartości niematerialne*, a jej wartość godziwą można wiarygodnie wycenić. Oznacza to, że jednostka przejmująca ujmuje trwające prace badawcze i rozwojowe jednostki przejmowanej jako składnik wartości niematerialnych oddzielnie od wartości firmy, jeśli prace odpowiadają definicji składnika wartości niematerialnych i można wiarygodnie ustalić ich wartość godziwą. MSR 38 zawiera wytyczne służące ustaleniu, czy można wiarygodnie wycenić wartość godziwą danej wartości niematerialnej przejętej w ramach połączenia jednostek gospodarczych.
- 46 Niepieniężny składnik aktywów nieposiadający postaci fizycznej musi być możliwy do zidentyfikowania, aby spełniał definicję wartości niematerialnej. Zgodnie z MSR 38, składnik aktywów spełnia kryterium możliwości zidentyfikowania zawarte w definicji wartości niematerialnej tylko wówczas, gdy:
- 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, składnikiem aktywów lub zobowiązaniem; lub
 - wynika z tytułów umownych lub innych tytułów prawnych, bez względu na to, czy są one zbywalne lub możliwe do wyodrębnienia z jednostki gospodarczej lub z innych tytułów lub zobowiązań.

Zobowiązania warunkowe jednostki przejmowanej

- 47 Paragraf 37 stanowi, że jednostka przejmująca ujmuje osobno zobowiązanie warunkowe jednostki przejmowanej w ramach przypisywania kosztu połączenia jednostek gospodarczych tylko wówczas, gdy można wiarygodnie wycenić jego wartość godziwą. Jeżeli jego wartości godziwej nie można wiarygodnie wycenić:
- wpływa to na kwotę ujmowaną jako wartość firmy lub rozliczaną zgodnie z paragrafem 56; oraz
 - jednostka przejmująca powinna ujawnić informacje o takim zobowiązaniu warunkowym, których ujawnienia wymaga MSR 37.

W paragrafie B16 l) załącznika B znaleźć można wytyczne co do sposobu ustalania wartości godziwej zobowiązania warunkowego.

- 48 Po początkowym ujęciu jednostka przejmująca wycenia zobowiązania warunkowe ujęte osobno zgodnie z paragrafem 36 według wyższej z dwóch kwot:
- kwoty, jaka zostałaby ujęta zgodnie z MSR 37; oraz

- b) początkowo ujętej kwoty, pomniejszonej tam, gdzie ma to zastosowanie, o skumulowaną amortyzację ujętą zgodnie z MSR 18 *Przychody*.
- 49 Wymóg paragrafu 48 nie ma zastosowania do kontraktów rozliczanych zgodnie z MSR 39. Zobowiązania do udzielenia pożyczki wyłączone z zakresu MSR 39, które nie stanowią zobowiązań do udzielenia pożyczki o oprocentowaniu niższym od rynkowego, rozlicza się jednak jako zobowiązania warunkowe jednostki przejmowanej, jeżeli, na dzień przejścia, nie jest prawdopodobne, że wymagany będzie wypływ zasobów ucieleśniających korzyści ekonomiczne w celu wywiązania się z obowiązku lub jeżeli wielkości obowiązku nie można z wystarczającą wiarygodnością wycenić. Tego rodzaju zobowiązanie do udzielenia pożyczki ujmuje się osobno zgodnie z paragrafem 37 w ramach przypisywania kosztu połączenia tylko wówczas, gdy jego wartość godziwą można wiarygodnie wycenić.
- 50 Zobowiązania warunkowe ujmowane osobno w ramach przypisywania kosztu połączenia wyłącza się z zakresu MSR 37. Jednostka przejmująca powinna jednak ujawnić na temat tych zobowiązań warunkowych informacje, których ujawnienia w odniesieniu do każdej kategorii rezerw wymaga MSR 37.

Wartość firmy

- 51 Na dzień przejścia, jednostka przejmująca:
- a) ujmuje wartość firmy przejętą w ramach połączenia jednostek gospodarczych jako składnik aktywów; oraz
- b) początkowo wycenia wartość firmy według jej ceny nabycia, stanowiącej nadwyżkę kosztu połączenia jednostek gospodarczych nad udziałem jednostki przejmującej w wartości godziwej netto możliwych do zidentyfikowania aktywów, zobowiązań i zobowiązań warunkowych ujętych zgodnie z paragrafem 36.
- 52 Wartość firmy nabytej w transakcji połączenia jednostek gospodarczych odpowiada zapłacone przez stronę przejmującą w zamian za oczekiwane przyszłe korzyści ekonomiczne z aktywów, które nie mogą być pojedynczo zidentyfikowane oraz odrębnie ujęte.
- 53 W zakresie, w jakim możliwe do zidentyfikowania aktywa, zobowiązania i zobowiązania warunkowe nie spełniają określonych w paragrafie 37 kryteriów osobnego ujęcia na dzień przejścia, wpływają one na kwotę ujmowaną jako wartość firmy (lub rozliczaną zgodnie z paragrafem 56). Wynika to z wyceny wartości firmy jako tej części kosztu połączenia jednostek gospodarczych, która pozostała po ujęciu możliwych do zidentyfikowania aktywów, zobowiązań i zobowiązań warunkowych.
- 54 Po początkowym ujęciu jednostka przejmująca wycenia wartość firmy przejętą w ramach połączenia jednostek gospodarczych według ceny nabycia pomniejszonej o łączne dotychczasowe odpisy aktualizujące z tytułu utraty wartości.
- 55 Wartości firmy przejętej w ramach połączenia jednostek gospodarczych nie amortyzuje się. Zamiast tego jednostka przejmująca testuje ją corocznie pod kątem utraty wartości lub części, jeżeli pewne zdarzenia lub zmiany okoliczności wskazują na to, że mogła nastąpić utrata wartości, zgodnie z MSR 36 *Utrata wartości aktywów*.

Nadwyżka udziału jednostki przejmującej w wartości godziwej netto możliwych do zidentyfikowania aktywów, zobowiązań i zobowiązań warunkowych jednostki przejmowanej nad kosztem

- 56 Jeżeli udział jednostki przejmującej w wartości godziwej netto możliwych do zidentyfikowania aktywów, zobowiązań i zobowiązań warunkowych ujętych zgodnie z paragrafem 36 przewyższa koszt połączenia jednostek gospodarczych, jednostka przejmująca:
- a) dokonuje ponownej oceny identyfikacji i wyceny możliwych do zidentyfikowania aktywów, zobowiązań i zobowiązań warunkowych jednostki przejmowanej oraz wyceny kosztu połączenia; oraz
- b) ujmuje od razu w zysku lub stracie ewentualną nadwyżkę pozostałą po dokonaniu ponownej oceny.
- 57 Zyski ujęte zgodnie z paragrafem 56 mogą obejmować jedną lub więcej z poniższych pozycji:
- a) błędy popełnione przy wycenie wartości godziwej kosztu połączenia lub możliwych do zidentyfikowania aktywów, zobowiązań i zobowiązań warunkowych jednostki przejmowanej. Możliwe przyszłe koszty odnoszące się do jednostki przejmowanej, które nie zostały prawidłowo odzwierciedlone w wartości godziwej możliwych do zidentyfikowania aktywów, zobowiązań i zobowiązań warunkowych jednostki przejmowanej, mogą powodować powstanie tego rodzaju błędów;
- b) wymóg któregośkolwiek ze standardów rachunkowości nakazującego wycenę możliwych do zidentyfikowania przejętych aktywów netto w kwocie niebędącej ich wartością godziwą, lecz potraktowanej tak, jak gdyby to była wartość godziwa na potrzeby przypisania kosztu połączenia. Przykładowo, zamieszczone w załączniku B wytyczne co do sposobu ustalania wartości godziwej możliwych do zidentyfikowania aktywów i zobowiązań jednostki przejmowanej wymagają, aby kwota przypisywana aktywom i zobowiązaniom podatkowym nie była dyskontowana;

- c) zakup po okazyjnej cenie.

Kilkuetapowe połączenie jednostek gospodarczych

- 58 Połączenie jednostek gospodarczych może obejmować więcej niż jedną transakcję wymiany, na przykład wówczas, gdy przeprowadza się je etapami w drodze kolejnych zakupów akcji lub udziałów. W takim przypadku jednostka przejmująca rozpatruje każdą transakcję wymiany osobno, wykorzystując informacje na temat kosztu transakcji i wartości godziwej na dzień każdej transakcji wymiany w celu ustalenia kwoty ewentualnej wartości firmy związanej z taką transakcją. Oznacza to stopniowe porównywanie kosztu poszczególnych inwestycji z udziałem jednostki przejmującej w wartości godziwej możliwych do zidentyfikowania aktywów, zobowiązań i zobowiązań warunkowych jednostki przejmowanej na każdym kolejnym etapie.
- 59 Gdy połączenie jednostek gospodarczych obejmuje więcej niż jedną transakcję wymiany, wartość godziwa możliwych do zidentyfikowania aktywów, zobowiązań i zobowiązań warunkowych jednostki przejmowanej może być różna na dzień każdej kolejnej transakcji wymiany. Ponieważ:
- a) możliwe do zidentyfikowania aktywa, zobowiązania i zobowiązania warunkowe podlegają teoretycznemu przeszacowaniu do poziomu wartości godziwej na dzień każdej kolejnej transakcji wymiany w celu ustalenia kwoty ewentualnej wartości firmy związanej z każdą taką transakcją; oraz
- b) możliwe do zidentyfikowania aktywa, zobowiązania i zobowiązania warunkowe jednostki przejmowanej muszą zostać następnie ujęte przez jednostkę przejmującą według wartości godziwej na dzień przejęcia.

Ewentualna korekta wartości godziwej dotycząca dotychczas posiadanych przez jednostkę przejmującą udziałów stanowi aktualizację wyceny i rozlicza się ją jako taką. Ponieważ jednak aktualizacja taka pojawia się podczas początkowego ujmowania przez jednostkę przejmującą aktywów, zobowiązań i zobowiązań warunkowych jednostki przejmowanej, nie oznacza to, że jednostka przejmująca podjęła decyzję o zastosowaniu zasady rachunkowości polegającej na aktualizacji wyceny takich pozycji po ich początkowym ujęciu, zgodnie np. z MSR 16 *Rzeczowe aktywa trwałe*.

- 60 Przed zakwalifikowaniem jako połączenia jednostek gospodarczych transakcja może zostać zakwalifikowana jako inwestycja w jednostce stowarzyszonej i być rozliczana zgodnie z MSR 28 *Inwestycje w jednostkach stowarzyszonych* metodą praw własności. W takim przypadku wartość godziwa możliwych do zidentyfikowania aktywów netto jednostki, w której dokonano inwestycji, została już wcześniej ustalona przy stosowaniu metody praw własności do rozliczenia inwestycji.

Początkowe rozliczenie ustalone prowizorycznie

- 61 Początkowe rozliczenie połączenia jednostek gospodarczych obejmuje identyfikację i ustalenie wartości godziwej, jaką należy przypisać możliwym do zidentyfikowania aktywom, zobowiązaniom i zobowiązaniom warunkowym jednostki przejmowanej oraz kosztowi połączenia.
- 62 Jeżeli początkowe rozliczenie połączenia jednostek gospodarczych przeprowadzić można tylko prowizorycznie do końca okresu, w którym zostało przeprowadzone połączenie, gdyż albo wartość godziwą, jaką należy przypisać możliwym do zidentyfikowania aktywom, zobowiązaniom i zobowiązaniom warunkowym jednostki przejmowanej, albo koszt połączenia ustalić można tylko szacunkowo, jednostka przejmująca rozlicza takie połączenie, stosując uzyskane wartości szacunkowe. Jednostka przejmująca ujmuje korekty wartości szacunkowych wynikające z zakończenia początkowego rozliczenia:
- a) w ciągu 12 miesięcy od dnia przejęcia; oraz
- b) począwszy od dnia przejęcia. W związku z tym:
- (i) wartość bilansową możliwego do zidentyfikowania składnika aktywów, zobowiązania lub zobowiązania warunkowego, ujętego lub skorygowanego w wyniku zakończenia początkowego rozliczenia, wylicza się w taki sposób, jak gdyby jego wartość godziwa na dzień przejęcia ujęta została, począwszy od tego dnia;
- (ii) wartość firmy lub wszelkie zyski ujęte zgodnie z paragrafem 56 koryguje się, począwszy od dnia przejęcia, o kwotę równą korekcie wartości godziwej na dzień przejęcia ujmowanego lub korygowanego składnika aktywów, zobowiązania lub zobowiązania warunkowego;
- (iii) informacje porównawcze prezentowane za okresy sprzed zakończenia początkowego rozliczenia połączenia prezentuje się w taki sposób, jak gdyby początkowe rozliczenie było już zakończone, począwszy od dnia przejęcia. Dotyczy to wszelkiej dodatkowej amortyzacji lub innych skutków wynikowych ujmowanych w wyniku zakończenia początkowego rozliczenia.

Korekty po początkowym ujęciu

- 63 Z zastrzeżeniem postanowień paragrafów 33, 34 i 65, korekty początkowego rozliczenia połączenia jednostek gospodarczych po zakończeniu początkowego rozliczenia ujmują się tylko w celu skorygowania błędów zgodnie z MSR 8 *Zasady rachunkowości, zmiany wartości szacunkowych i błędy*. Korekta początkowego rozliczenia połączenia jednostek gospodarczych po zakończeniu początkowego rozliczenia nie ujmują się w związku ze zmianami oszacowań. Zgodnie z MSR 8 wpływ zmiany oszacowań ujmują się w bieżącym i kolejnych okresach.
- 64 MSR 8 wymaga od jednostki retrospektywnego rozliczania korekty błędów oraz prezentowania sprawozdań finansowych w taki sposób, jak gdyby tego błędów nigdy nie było, poprzez przekształcanie informacji porównawczych za okres(-y) poprzedzający(-e), w których ten błąd wystąpił. Oznacza to, że wartość bilansową możliwego do zidentyfikowania składnika aktywów, zobowiązania lub zobowiązania warunkowego, ujętego lub skorygowanego w wyniku skorygowania błędów, wylicza się w taki sposób, jak gdyby jego wartość godziwa lub skorygowana wartość godziwa na dzień przejścia ujęta została, począwszy od tego dnia. Wartość firmy lub wszelkie zyski ujęte w jednym z okresów poprzedzających zgodnie z paragrafem 56 koryguje się retrospektywnie o kwotę równą wartości godziwej na dzień przejścia (lub korekcie wartości godziwej na dzień przejścia) ujmowanego (lub korygowanego) możliwego do zidentyfikowania składnika aktywów, zobowiązania lub zobowiązania warunkowego.

Ujmowanie aktywów z tytułu odroczonego podatku dochodowego po ujęciu początkowym

- 65 Jeżeli potencjalne korzyści związane ze stratami podatkowymi jednostki przejmowanej, przenoszonymi na następne okresy, lub innymi aktywami z tytułu odroczonego podatku dochodowego nie spełniały określonych w paragrafie 37 kryteriów osobnego ujęcia podczas początkowego rozliczenia połączenia jednostek gospodarczych, lecz zostały później zrealizowane, jednostka przejmująca powinna ująć te korzyści jako przychód zgodnie z MSR 12 *Podatek dochodowy*. Ponadto jednostka przejmująca:
- zmniejsza wartość bilansową wartości firmy do wartości, która zostałyby zaksięgowane, jeśli na dzień przejścia składnik aktywów zostałby zakwalifikowany jako możliwy do zidentyfikowania składnik aktywów; oraz
 - ujmuje to pomniejszenie wartości bilansowej wartości firmy jako koszt.

Czynności te nie powinny jednak spowodować powstania nadwyżki opisanej w paragrafie 56 ani powiększyć kwoty wcześniej ujętych ewentualnych zysków zgodnie z paragrafem 56.

UJAWNIANIE INFORMACJI

- 66 Jednostka przejmująca ujawnia informacje umożliwiające użytkownikom sprawozdania finansowego jednostki ocenę charakteru i skutków finansowych połączeń jednostek gospodarczych przeprowadzonych:
- w trakcie okresu;
 - pomiędzy dniem bilansowym a dniem zatwierdzenia sprawozdania finansowego do publikacji.
- 67 Aby spełnić wymóg określony w paragrafie 66 a), jednostka przejmująca ujawnia następujące informacje o każdym połączeniu jednostek gospodarczych przeprowadzonym w trakcie okresu:
- nazwy i opisy łączących się jednostek lub przedsięwzięć;
 - datę przejścia;
 - procent przejętych instrumentów kapitałowych z prawem głosu;
 - koszt połączenia oraz opis składników tego kosztu, w tym wszelkich kosztów, które można bezpośrednio przypisać temu połączeniu. W razie gdy w ramach kosztu emituje się lub można wyemitować instrumenty kapitałowe, ujawnia się także następujące informacje:
 - liczbę wyemitowanych lub możliwych do wyemitowania instrumentów kapitałowych; oraz
 - wartość godziwą tych instrumentów i podstawę jej ustalenia. W razie gdy nie istnieje opublikowana cena tych instrumentów na dzień wymiany, ujawnia się znaczące założenia wykorzystane do ustalenia wartości godziwej. W razie gdy opublikowana cena istnieje na dzień wymiany, lecz nie wykorzystano jej jako podstawy do ustalenia kosztu połączenia, ujawnia się to, a także: powody, dla których nie wykorzystano opublikowanej ceny, metodę i znaczące założenia wykorzystane do przypisania wartości instrumentom kapitałowym oraz łączną kwotę różnicy pomiędzy wartością przypisaną a opublikowaną ceną instrumentów kapitałowych;
 - opis wszelkiej działalności, jaką jednostka zdecydowała się zbyć w wyniku połączenia;

- f) kwoty ujęte na dzień przejścia z tytułu każdej kategorii aktywów, zobowiązań i zobowiązań warunkowych jednostki przejmowanej oraz – chyba że jej ujawnienie byłoby niemożliwe ze względów praktycznych – wartość bilansową każdej z tych kategorii, ustaloną zgodnie z MSSF bezpośrednio przed połączeniem. Gdyby ujawnienie tej kwoty było niemożliwe ze względów praktycznych, ujawnia się to, wraz z wyjaśnieniem, dlaczego jest to niemożliwe;
- g) kwotę ewentualnej nadwyżki ujętej w rachunku zysków i strat zgodnie z paragrafem 56 oraz pozycję rachunku zysków i strat, w której taką nadwyżkę ujęto;
- h) opis czynników, które przyczyniły się do powstania kosztu powodującego ujęcie wartości firmy – opis każdej wartości niematerialnej, która nie została ujęta odrębnie od wartości firmy oraz wyjaśnienie, dlaczego nie można było wiarygodnie wycenić wartości godziwej tej wartości niematerialnej – lub opis charakteru ewentualnej nadwyżki ujętej w rachunku zysków i strat zgodnie z paragrafem 56;
- i) kwotę zysku lub straty jednostki przejmowanej od daty przejścia, uwzględnioną w wyniku finansowym jednostki przejmującej za dany okres, chyba że jej ujawnienie byłoby niemożliwe ze względów praktycznych. Gdyby ujawnienie tej kwoty było niemożliwe ze względów praktycznych, ujawnia się to, wraz z wyjaśnieniem, dlaczego jest to niemożliwe.
- 68 Informacje, których ujawnienia wymaga paragraf 67, ujawnia się w kwocie zagregowanej w odniesieniu do tych połączeń jednostek gospodarczych przeprowadzonych w trakcie okresu, które nie są z osobna istotne.
- 69 Jeżeli początkowe rozliczenie połączenia jednostek gospodarczych, przeprowadzonego w trakcie okresu, przeprowadzono tylko prowizorycznie zgodnie z opisem w paragrafie 62, również się to ujawnia, wraz z wyjaśnieniem, dlaczego tak postąpiono.
- 70 Aby spełnić wymóg określony w paragrafie 66 a), jednostka przejmująca ujawnia następujące informacje, chyba że ich ujawnienie byłoby niemożliwe ze względów praktycznych:
- a) przychody połączonej jednostki za dany okres, wyliczone w taki sposób, jak gdyby datą przejścia w przypadku wszystkich połączeń jednostek gospodarczych przeprowadzonych w trakcie okresu był początek okresu;
- b) wynik finansowy połączonej jednostki za dany okres, wyliczony w taki sposób, jak gdyby datą przejścia w przypadku wszystkich połączeń jednostek gospodarczych przeprowadzonych w trakcie okresu był początek okresu.
- Gdyby ujawnienie tych informacji było niemożliwe ze względów praktycznych, ujawnia się to, wraz z wyjaśnieniem, dlaczego jest to niemożliwe.
- 71 Aby spełnić wymóg określony w paragrafie 66 b), jednostka przejmująca ujawnia informacje, których ujawnienia wymaga paragraf 67 w odniesieniu do każdego połączenia jednostek gospodarczych przeprowadzonego pomiędzy dniem bilansowym a dniem zatwierdzenia sprawozdania finansowego do publikacji, chyba że ujawnienie tych informacji byłoby niemożliwe ze względów praktycznych. Gdyby ujawnienie którejkolwiek spośród tych informacji było niemożliwe ze względów praktycznych, ujawnia się to, wraz z wyjaśnieniem, dlaczego jest to niemożliwe.
- 72 Jednostka przejmująca ujawnia informacje umożliwiające użytkownikom sprawozdania finansowego ocenę skutków finansowych zysków, strat, korekt błędów oraz innych korekt ujętych w bieżącym okresie, które dotyczą połączeń jednostek gospodarczych przeprowadzonych w okresie bieżącym lub w okresach poprzedzających.
- 73 Aby spełnić wymóg określony w paragrafie 72, jednostka przejmująca ujawnia następujące informacje:
- a) kwotę i objaśnienie wszelkich zysków lub strat ujętych w okresie bieżącym, które:
- (i) dotyczą możliwych do zidentyfikowania aktywów przejętych lub zobowiązań, bądź zobowiązań warunkowych wziętych na siebie w ramach połączenia jednostek gospodarczych przeprowadzonego w okresie bieżącym lub okresach poprzedzających; oraz
- (ii) mają taką wielkość, charakter lub częstość występowania, że ich ujawnienie przyczyni się do lepszego zrozumienia wyników finansowych połączonej jednostki;
- b) jeżeli początkowe rozliczenie połączenia jednostek gospodarczych przeprowadzonego w trakcie bezpośrednio poprzedzającego okresu przeprowadzono tylko prowizorycznie na koniec tego okresu, kwoty i objaśnienia dotyczące korekt wartości prowizorycznych ujętych w trakcie okresu bieżącego;
- c) informacje o korektach błędów, których ujawnienia wymaga MSR 8 w odniesieniu do którychkolwiek spośród możliwych do zidentyfikowania aktywów, zobowiązań lub zobowiązań warunkowych jednostki przejmowanej lub zmian wartości przypisanych tym pozycjom, które jednostka przejmująca ujmuje w trakcie bieżącego okresu zgodnie z paragrafami 63 i 64.
- 74 Jednostka ujawnia informacje umożliwiające użytkownikom sprawozdania finansowego jednostki ocenę zmian wartości bilansowej wartości firmy w trakcie okresu.

- 75 Aby spełnić wymóg określony w paragrafie 74, jednostka ujawnia uzgodnienie wartości bilansowej wartości firmy na początek i koniec okresu, przedstawiając osobno:
- wartość brutto i łączne odpisy aktualizujące z tytułu utraty wartości na początek okresu;
 - dotatkową wartość firmy ujętą w trakcie okresu, 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;
 - korekty wynikające z późniejszego ujęcia w trakcie okresu aktywów z tytułu odroczonego podatku dochodowego zgodnie z paragrafem 65;
 - 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 trakcie okresu zgodnie z MSR 36;
 - różnice kursowe netto powstałe w trakcie okresu zgodnie z MSR 21 *Skutki zmian kursów wymiany walut obcych*;
 - wszelkie inne zmiany wartości bilansowej w trakcie okresu; oraz
 - wartość brutto i łączne odpisy aktualizujące z tytułu utraty wartości na koniec okresu.
- 76 Jednostka ujawnia informacje o wartości odzyskiwalnej i utracie wartości w odniesieniu do wartości firmy zgodnie z MSR 36 w uzupełnieniu informacji, których ujawnienia wymaga paragraf 75 e).
- 77 Jeżeli w jakiegokolwiek sytuacji informacje, których ujawnienia wymaga niniejszy MSSF, nie pozwalają na osiągnięcie celów określonych w paragrafach 66, 72 i 74, jednostka ujawnia dodatkowe informacje niezbędne do osiągnięcia tych celów.

PRZEPISY PRZEJŚCIOWE I DATA WEJŚCIA W ŻYCIE

- 78 Z zastrzeżeniem postanowień paragrafu 85, niniejszy MSSF ma zastosowanie do rozliczania połączeń jednostek gospodarczych o dacie porozumienia 31 marca 2004 r. lub późniejszej. Niniejszy MSSF ma również zastosowanie do rozliczania:
- wartości firmy powstałej w związku z połączeniem jednostek gospodarczych o dacie porozumienia 31 marca 2004 r. i późniejszej; oraz
 - ewentualnej nadwyżki udziału jednostki przejmującej w wartości godziwej netto możliwych do zidentyfikowania aktywów, zobowiązań i zobowiązań warunkowych jednostki przejmowanej nad kosztem połączenia jednostek gospodarczych o dacie porozumienia 31 marca 2004 r. i późniejszej.

Wcześniej ujęta wartość firmy

- 79 Jednostka stosuje niniejszy MSSF prospektywnie, począwszy od pierwszego dnia pierwszego okresu rocznego rozpoczynającego się dnia 31 marca 2004 r. i później, w odniesieniu do wartości firmy przejętej w ramach połączenia jednostek gospodarczych o dacie porozumienia sprzed 31 marca 2004 r., a także w odniesieniu do wartości firmy powstałej z tytułu udziału we współkontrolowanym podmiocie, uzyskanego przed dniem 31 marca 2004 r. i rozliczanego metodą konsolidacji proporcjonalnej. Oznacza to, że jednostka:
- zaprzestaje amortyzować taką wartość firmy począwszy od pierwszego dnia pierwszego okresu rocznego rozpoczynającego się dnia 31 marca 2004 r. i później;
 - wyksięgowuje wartość bilansową umorzenia wartości firmy, pomniejszając o tę samą kwotę wartość firmy z pierwszym dniem pierwszego okresu rocznego rozpoczynającego się dnia 31 marca 2004 r. i później; oraz
 - testuje wartość firmy pod kątem utraty wartości zgodnie z MSR 36 (zmienionym w 2004 r.), począwszy od pierwszego dnia pierwszego okresu rocznego rozpoczynającego się dnia 31 marca 2004 r. i później.
- 80 Jeżeli jednostka ujęła wcześniej wartość firmy jako pomniejszenie kapitału własnego, nie ujmuje jej w rachunku zysków i strat, gdy zbywa całość lub część przedsięwzięcia, którego ta wartość firmy dotyczy, lub gdy następuje utrata wartości ośrodka pracującego środki pieniężne, którego ta wartość firmy dotyczy.

Wcześniej ujęta ujemna wartość firmy

- 81 Wartość bilansową ujemnej wartości firmy na początek pierwszego okresu rocznego rozpoczynającego się dnia 31 marca 2004 r. lub później, która powstała:

- a) z tytułu połączenia jednostek gospodarczych o dacie porozumienia sprzed 31 marca 2004 r.; lub
- b) z tytułu udziału we współkontrolowanym podmiocie, uzyskanego przed dniem 31 marca 2004 r. i rozliczanego metodą konsolidacji proporcjonalnej;

wyłącza się z ksiąg rachunkowych z pierwszym dniem tego okresu, korygując równocześnie saldo początkowe zysków zatrzymanych.

Wcześniej ujęte wartości niematerialne

- 82 Wartość bilansową pozycji sklasyfikowanej jako wartość niematerialna, która:

- a) została przejęta w ramach połączenia jednostek gospodarczych z datą porozumienia sprzed 31 marca 2004 r.; lub
- b) powstała z tytułu udziału we wspólnie kontrolowanej jednostce, uzyskanego przed dniem 31 marca 2004 r. i rozliczanego metodą konsolidacji proporcjonalnej;

przeklasyfikowuje się jako wartość firmy z pierwszym dniem pierwszego okresu rocznego rozpoczynającego się dnia 31 marca 2004 r. i później, jeżeli ta wartość niematerialna nie spełnia na ten dzień kryterium możliwości zidentyfikowania określonego w MSR 38 (zaktualizowanym w 2004 r.).

Inwestycje rozliczane metodą praw własności

- 83 W odniesieniu do inwestycji rozliczonych metodą praw własności, nabytych dnia 31 marca 2004 r. i później, jednostka stosuje niniejszy MSSF przy rozliczaniu:

- a) ewentualnie przejętej wartości firmy uwzględnionej w wartości bilansowej tej inwestycji. Oznacza to, że amortyzacji tej teoretycznej wartości firmy nie uwzględnia się przy ustalaniu udziału inwestora w wyniku finansowym jednostki, w której dokonano inwestycji;
- b) ewentualnej nadwyżki (uwzględnionej w wartości księgowej inwestycji) udziału jednostki w wartości godziwej netto możliwych do zidentyfikowania aktywów, zobowiązań i zobowiązań warunkowych jednostki, w której dokonano inwestycji, nad kosztem inwestycji. Oznacza to, że jednostka uwzględnia tę nadwyżkę jako przychody przy ustalaniu udziału jednostki w wyniku finansowym jednostki, w której dokonano inwestycji, w okresie, w którym nastąpiło nabycie inwestycji.

- 84 W odniesieniu do inwestycji rozliczonych metodą praw własności, nabytych przed dniem 31 marca 2004 r.:

- a) jednostka stosuje niniejszy MSSF prospektywnie, począwszy od pierwszego dnia pierwszego okresu rocznego rozpoczynającego się dnia 31 marca 2004 r. i później, w odniesieniu do ewentualnej wartości firmy uwzględnionej w wartości bilansowej takich inwestycji. Oznacza to, że począwszy od tego dnia, jednostka przestaje uwzględniać amortyzację tej wartości firmy przy ustalaniu swojego udziału w wyniku finansowym jednostki, w której dokonano inwestycji;
- b) jednostka wyłącza z ksiąg rachunkowych ewentualną ujemną wartość firmy uwzględnioną w wartości bilansowej takich inwestycji, z pierwszym dniem pierwszego okresu rocznego rozpoczynającego się dnia 31 marca 2004 r. i później, korygując równocześnie saldo początkowe zysków zatrzymanych.

Zastosowanie retrospektywne w ograniczonym zakresie

- 85 Jednostce zezwala się na stosowanie wymogów niniejszego MSSF w odniesieniu do wartości firmy istniejącej na dowolny dzień sprzed dat wejścia w życie postanowień niniejszego standardu określonych w paragrafach 78–84, nabytej po tych datach, a także w odniesieniu do połączeń jednostek gospodarczych, które przeprowadzono począwszy od tych dat, pod warunkiem że:

- a) wyceny i inne informacje potrzebne do zastosowania MSSF w odniesieniu do połączeń jednostek gospodarczych z przeszłości uzyskane zostały podczas początkowego rozliczania tych połączeń; oraz
- b) jednostka stosuje prospektywnie, począwszy od tej samej daty, także MSR 36 (zaktualizowany w 2004 r.) i MSR 38 (zaktualizowany w 2004 r.), zaś wyceny i inne informacje niezbędne do stosowania tych standardów, począwszy od tej daty, zostały uzyskane przez jednostkę w przeszłości, więc nie ma potrzeby ustalania wartości szacunkowych, które powinny być ustalone na wcześniejszą datę.

WYCOFANIE INNYCH DOKUMENTÓW

- 86 Niniejszy MSSF zastępuje MSR 22 *Połączenia jednostek gospodarczych* (wydany w 1998 r.).

- 87 Niniejszy MSSF zastępuje następujące interpretacje:
- SKI-9 Połączenia jednostek gospodarczych podział na przejęcia i łączenia udziałów;
 - SKI-22 Połączenia jednostek gospodarczych – późniejsze korekty wykazanej początkowo wartości godziwej i wartości firmy; oraz
 - SKI-28 Połączenia jednostek gospodarczych „data wymiany” oraz wartość godziwa instrumentów kapitałowych.

Załącznik A

Definicje terminów

Niniejszy załącznik stanowi integralną część MSSF.

Data przejęcia	Dzień, w którym jednostka przejmująca faktycznie przejmuje kontrolę nad jednostką przejmowaną.
Data porozumienia	Dzień, w którym łączące się strony osiągnęły zasadnicze porozumienie, oraz – w przypadku jednostek notowanych na giełdzie – publicznie je ogłosiły. W przypadku wrogiego przejęcia za najwcześniejszą datę osiągnięcia istotnego porozumienia pomiędzy łączącymi się stronami uznaje się datę, kiedy wystarczająca liczba udziałowców jednostki przejmowanej przyjmie ofertę jednostki przejmującej, umożliwiając jednostce przejmującej uzyskanie kontroli nad jednostką przejmowaną.
Przedsięwzięcie	Zintegrowany zbiór działań prowadzonych i aktywów zarządzanych w celu osiągnięcia: <ol style="list-style-type: none"> a) zysku przez inwestorów; lub b) niższych kosztów lub innych korzyści ekonomicznych, bezpośrednio i proporcjonalnie, przez posiadaczy polis lub uczestników. <p>Przedsięwzięcie obejmuje zwykle pozycje wejściowe, procesy, którym te pozycje wejściowe podlegają, oraz pozycje wyjściowe, które są lub będą wykorzystywane do generowania przychodów. Jeżeli w przekazywanym zbiorze działań i aktywów występuje wartość firmy, zakłada się, że przekazywany zbiór stanowi przedsięwzięcie.</p>
Połączenie jednostek gospodarczych	Połączenie odrębnych jednostek lub przedsięwzięć w jedną jednostkę sprawozdawczą .
Połączenie jednostek gospodarczych dotyczące jednostek lub biznesów znajdujących się pod wspólną kontrolą	Połączenie jednostek gospodarczych , 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, a kontrola ta nie jest tymczasowa.
Zobowiązanie warunkowe	Zobowiązanie warunkowe posiada znaczenie nadane mu przez MSR 37 Rezerwy, zobowiązania warunkowe i aktywa warunkowe, tzn. <ol style="list-style-type: none"> a) możliwym obowiązkiem, który powstaje na skutek zdarzeń przeszłych, których istnienie zostanie potwierdzone dopiero w momencie wystąpienia lub niewystąpienia jednego lub większej ilości niepewnych przyszłych zdarzeń, które nie w pełni podlegają kontroli jednostki gospodarczej; lub b) obecnym obowiązkiem, który powstaje na skutek zdarzeń przeszłych, ale nie jest ujmowany w sprawozdaniu, ponieważ: <ol style="list-style-type: none"> (i) nie jest prawdopodobne, aby konieczne było wydatkowanie środków zawierających w sobie korzyści ekonomiczne w celu wypełnienia obowiązku; lub (ii) kwoty obowiązku (zobowiązania) nie można wycenić wystarczająco wiarygodnie.
Kontrola	Zdolność kierowania polityką finansową i operacyjną jednostki lub przedsięwzięcia w celu osiągnięcia korzyści z ich działalności.
Data wymiany	Jeżeli połączenie jednostek gospodarczych następuje w drodze pojedynczej transakcji wymiany, datę wymiany stanowi data przejęcia . Jeżeli połączenie jednostek gospodarczych obejmuje więcej niż jedną transakcję wymiany, na przykład wówczas, gdy przeprowadza się je etapami w drodze kolejnych zakupów akcji, datę wymiany stanowi data ujęcia każdej kolejnej inwestycji w sprawozdaniu finansowym jednostki przejmującej.
Wartość godziwa	Kwota, za jaką na warunkach rynkowych składnik aktywów mógłby zostać wymieniony, a zobowiązanie zaspokojone, pomiędzy zainteresowanymi i dobrze poinformowanymi stronami transakcji.

Wartość firmy	Przyszłe korzyści ekonomiczne z tytułu aktywów, których nie można pojedynczo zidentyfikować ani osobno ująć.
Wartość niematerialna	Wartość niematerialna posiada znaczenie nadane jej przez MSR 38 <i>Wartości niematerialne</i> , tzn. jest to możliwy do zidentyfikowania niepieniężny składnik aktywów, nieposiadający postaci fizycznej.
Wspólne przedsięwzięcie	Wspólne przedsięwzięcie posiada znaczenie nadane mu przez MSR 31 <i>Udziały we wspólnych przedsięwzięciach</i> , tzn. jest to ustalenie umowne, na mocy którego dwie lub więcej stron podejmuje działalność gospodarczą podlegającą wspólnej kontroli.
Udziały mniejszości	Ta część wyniku finansowego i aktywów netto jednostki zależnej , która przypada na udziały kapitałowe nienależące, bezpośrednio lub za pośrednictwem jednostek zależnych , do jednostki dominującej .
Jednostka wzajemna	Jednostka niebędąca własnością inwestorów, np. towarzystwo ubezpieczeń wzajemnych lub spółdzielcza jednostka wzajemna, w ramach której posiadacze polis lub uczestnicy osiągają, bezpośrednio i proporcjonalnie, niższe koszty lub inne korzyści ekonomiczne.
Jednostka dominująca	Jednostka posiadająca jedną lub więcej jednostek zależnych .
Prawdopodobny	Bardziej prawdopodobny niż nie.
Jednostka sprawozdawcza	Jednostka, w odniesieniu do której istnieją użytkownicy, którzy polegają na jej sprawozdaniach finansowych ogólnego przeznaczenia jako użytecznym źródle informacji przy podejmowaniu decyzji o alokacji zasobów. Jednostka sprawozdawcza może być pojedynczą jednostką albo grupą składającą się z jednostki dominującej oraz jej wszystkich jednostek zależnych .
Jednostka zależna	Jednostka, w tym także jednostka nieposiadająca osobowości prawnej, taka jak spółka cywilna, która jest kontrolowana przez inną jednostkę (zwaną jednostką dominującą).

Załącznik B

Suplement dotyczący stosowania

Niniejszy załącznik stanowi integralną część MSSF.

Przejęcia odwrotne

- B1 Jak stwierdzono w paragrafie 21, w przypadku niektórych połączeń jednostek gospodarczych, określanych zwykle mianem „przejęć odwrotnych”, jednostką przejmującą jest jednostka, której udziały kapitałowe zostały przejęte, zaś jednostka, która je wyemitowała, jest jednostką przejmowaną. Może się tak zdarzyć na przykład wówczas, gdy jednostka nienotowana na giełdzie zapewnia sobie „przejęcie” przez mniejszą od siebie jednostkę notowaną na giełdzie, w celu wejścia na giełdę. Jakkolwiek z prawnego punktu widzenia notowaną na giełdzie jednostkę emitującą uznaje się za jednostkę dominującą, a jednostkę nienotowaną na giełdzie – za jednostkę zależną, to jednostka z prawnego punktu widzenia zależna jest jednostką przejmującą, jeżeli ma zdolność kierowania polityką finansową i operacyjną jednostki z prawnego punktu widzenia dominującej, w celu osiągnięcia korzyści z jej działalności.
- B2 Przy rozliczaniu przejęć odwrotnych jednostka korzysta z wytycznych przedstawionych w paragrafach B3–B15.
- B3 Sposób rozliczania przejęcia odwrotnego determinuje przypisywanie kosztu połączenia jednostek gospodarczych na dzień przejęcia i nie ma zastosowania do transakcji przeprowadzanych po połączeniu.

Koszt połączenia jednostek gospodarczych

- B4 Gdy w ramach kosztu połączenia jednostek gospodarczych emituje się instrumenty kapitałowe, paragraf 24 wymaga, aby koszt połączenia obejmował wartość godziwą tych instrumentów kapitałowych na dzień wymiany. Paragraf 27 stwierdza, że w razie braku wiarygodnej, opublikowanej ceny, wartość godziwą tych instrumentów kapitałowych można oszacować w oparciu o wartość godziwą jednostki przejmującej albo wartość godziwą jednostki przejmowanej, w zależności od tego, który z tych sposobów jest bardziej oczywisty.
- B5 W przypadku przejścia odwrotnego uznaje się, że koszt połączenia jednostek gospodarczych poniosła jednostka z prawnego punktu widzenia zależna (tzn. jednostka przejmująca z księgowego punktu widzenia), w formie instrumentów kapitałowych wyemitowanych na rzecz właścicieli jednostki z prawnego punktu widzenia dominującej (tzn. jednostki przejmowanej z księgowego punktu widzenia). Jeżeli do ustalenia kosztu połączenia wykorzystuje się opublikowaną cenę instrumentów kapitałowych jednostki z prawnego punktu widzenia zależnej, wylicza się liczbę instrumentów kapitałowych, jakie musiałyby wyemitować jednostka z prawnego punktu widzenia zależna, aby właściciele jednostki z prawnego punktu widzenia dominującej uzyskali taki sam udział procentowy we własności połączonej jednostki, jaki posiadają w niej w wyniku przejścia odwrotnego. Wartość godziwą instrumentów kapitałowych, których liczbę wylicza się w powyższy sposób, wykorzystuje się jako koszt połączenia.
- B6 Jeżeli wartość godziwa instrumentów kapitałowych jednostki z prawnego punktu widzenia zależnej nie jest oczywista, jako podstawę ustalenia kosztu połączenia wykorzystuje się łączną wartość godziwą wszystkich wyemitowanych instrumentów kapitałowych jednostki z prawnego punktu widzenia dominującej, sprzed połączenia jednostek gospodarczych.

Sporządzanie i prezentacja skonsolidowanych sprawozdań finansowych

- B7 Skonsolidowane sprawozdanie finansowe sporządzone po przejściu odwrotnym publikuje się pod nazwą jednostki z prawnego punktu widzenia dominującej, lecz opisuje się je w dodatkowych informacjach i objaśnieniach jako kontynuację sprawozdania finansowego jednostki z prawnego punktu widzenia zależnej (tzn. jednostki przejmującej z księgowego punktu widzenia). Ponieważ takie skonsolidowane sprawozdanie finansowe stanowi kontynuację sprawozdania finansowego jednostki z prawnego punktu widzenia zależnej:
- aktywa i zobowiązania jednostki z prawnego punktu widzenia zależnej ujmuje się i wycenia w takim skonsolidowanym sprawozdaniu finansowym według ich wartości bilansowej sprzed połączenia;
 - zyski zatrzymane oraz pozostałe pozycje kapitału własnego ujęte w takim sprawozdaniu finansowym stanowią zyski zatrzymane oraz pozostałe pozycje kapitałowe jednostki z prawnego punktu widzenia zależnej bezpośrednio sprzed połączenia jednostek gospodarczych;
 - kwotę ujętą w tym skonsolidowanym sprawozdaniu finansowym z tytułu wyemitowanych instrumentów kapitałowych ustala się, powiększając wyemitowany kapitał jednostki z prawnego punktu widzenia zależnej bezpośrednio sprzed połączenia jednostek gospodarczych o koszt połączenia ustalony zgodnie z opisem w paragrafach B4–B6. Struktura kapitału prezentowana w skonsolidowanym sprawozdaniu finansowym (tzn. liczba i rodzaj wyemitowanych instrumentów kapitałowych) odzwierciedla jednak strukturę kapitału jednostki z prawnego punktu widzenia dominującej, w tym instrumenty kapitałowe wyemitowane przez jednostkę z prawnego punktu widzenia dominującą, w celu przeprowadzenia połączenia;
 - informacje porównawcze prezentowane w takim skonsolidowanym sprawozdaniu finansowym dotyczą jednostki z prawnego punktu widzenia zależnej.
- B8 Rozliczanie przejść odwrotnych stosuje się wyłącznie w skonsolidowanych sprawozdaniach finansowych. Oznacza to, że w ewentualnym jednostkowym sprawozdaniu finansowym jednostki z prawnego punktu widzenia dominującej inwestycje w jednostce z prawnego punktu widzenia zależnej rozlicza się zgodnie z wymogami MSR 27, dotyczącymi rozliczania inwestycji w jednostkowych sprawozdaniach finansowych inwestora.
- B9 Skonsolidowane sprawozdanie finansowe sporządzone po przejściu odwrotnym odzwierciedla wartość godziwą aktywów, zobowiązań i zobowiązań warunkowych jednostki z prawnego punktu widzenia dominującej (tzn. jednostki przejmowanej z księgowego punktu widzenia). Oznacza to, że koszt połączenia jednostek gospodarczych przypisuje się w drodze wyceny możliwych do zidentyfikowania aktywów, zobowiązań i zobowiązań warunkowych jednostki z prawnego punktu widzenia dominującej, które spełniają kryteria ujęcia określone w paragrafie 37, według ich wartości godziwej na dzień przejścia. Ewentualną nadwyżkę kosztu połączenia nad udziałem jednostki przejmującej w wartości godziwej netto tych pozycji rozlicza się zgodnie z paragrafami 51–55. Ewentualną nadwyżkę udziału jednostki przejmującej w wartości godziwej netto tych pozycji nad kosztem połączenia rozlicza się zgodnie z paragrafem 56.

Udziały mniejszościowe

- B10 W przypadku niektórych przejść odwrotnych niektórzy właściciele jednostki z prawnego punktu widzenia zależnej nie wymieniają swoich instrumentów kapitałowych na instrumenty kapitałowe jednostki z prawnego punktu widzenia dominującej. Jakkolwiek jednostka, w której ci właściciele posiadają instrumenty kapitałowe (jednostka z prawnego punktu widzenia zależna), przejęła inną jednostkę (jednostkę z prawnego punktu widzenia dominującą), więc traktuje się ich jako udziały mniejszości w skonsolidowanym sprawozdaniu finansowym sporządzonym po

przejęciu odwrotnym. Dzieje się tak dlatego, ponieważ właściciele jednostki z prawnego punktu widzenia zależnej, którzy nie wymieniają swoich instrumentów kapitałowych na instrumenty kapitałowe jednostki z prawnego punktu widzenia dominującej, posiadają udział wyłącznie w wyniku finansowym i aktywach netto jednostki z prawnego punktu widzenia zależnej, a nie w wyniku finansowym i aktywach netto połączonej jednostki. W przeciwieństwie do nich, wszyscy właściciele jednostki z prawnego punktu widzenia dominującej, niezależnie od tego, że jednostkę z prawnego punktu widzenia dominującą uznaje się za jednostkę przejmowaną, posiadają udział w wyniku finansowym i aktywach netto połączonej jednostki.

- B11 Ponieważ aktywa i zobowiązania jednostki z prawnego punktu widzenia zależnej ujmuje się i wycenia w skonsolidowanym sprawozdaniu finansowym według ich wartości bilansowej sprzed połączenia, udziały mniejszości odzwierciedlają proporcjonalny udział właścicieli mniejszościowych w wartości bilansowej aktywów netto jednostki z prawnego punktu widzenia zależnej sprzed połączenia.

Zysk na jedną akcję

- B12 Jak stwierdzono w paragrafie B7 c), struktura kapitału prezentowana w skonsolidowanym sprawozdaniu finansowym sporządzonym po przejęciu odwrotnym odzwierciedla strukturę kapitału jednostki z prawnego punktu widzenia dominującej, w tym instrumenty kapitałowe wyemitowane przez jednostkę z prawnego punktu widzenia dominującą w celu przeprowadzenia połączenia.
- B13 Na potrzeby wyliczenia średniej ważonej liczby akcji zwykłych (mianownika) w trakcie okresu, w którym dokonano przejęcia odwrotnego:
- za liczbę akcji zwykłych pomiędzy początkiem okresu a datą przejęcia uznaje się liczbę akcji zwykłych wyemitowanych przez jednostkę z prawnego punktu widzenia dominującą na rzecz właścicieli jednostki z prawnego punktu widzenia zależnej; oraz
 - liczbę akcji zwykłych pomiędzy datą przejęcia a końcem tego okresu stanowi faktyczna liczba akcji zwykłych jednostki z prawnego punktu widzenia dominującej w tym okresie.
- B14 Podstawowy wskaźnik zysku na jedną akcję, ujawniany za każdy okres porównawczy sprzed daty przejęcia, który prezentuje się w skonsolidowanym sprawozdaniu finansowym po przejęciu odwrotnym, wylicza się jako iloraz wyniku finansowego jednostki z prawnego punktu widzenia zależnej przypadającego na właścicieli akcji zwykłych w każdym z tych okresów oraz liczby akcji zwykłych wyemitowanych przez jednostkę z prawnego punktu widzenia dominującą na rzecz właścicieli jednostki z prawnego punktu widzenia zależnej w ramach przejęcia odwrotnego.
- B15 Wyliczenia nakreślone w paragrafach B13 i B14 zakładają, że w okresach porównawczych i w okresie od początku okresu, w którym dokonano przejęcia odwrotnego, do daty przejęcia nie nastąpiły żadne zmiany liczby akcji zwykłych wyemitowanych przez jednostkę z prawnego punktu widzenia zależną. Wyliczenie zysku na jedną akcję odpowiednio się koryguje w celu uwzględnienia wpływu zmiany liczby akcji zwykłych wyemitowanych przez jednostkę z prawnego punktu widzenia zależną w tych okresach.

Przypisywanie kosztu połączenia jednostek gospodarczych

- B16 Niniejszy MSSF wymaga od jednostki przejmującej ujęcia możliwych do zidentyfikowania aktywów, zobowiązań i zobowiązań warunkowych jednostki przejmowanej, które spełniają kryteria ujęcia, według ich wartości godziwej na dzień przejęcia. Na potrzeby przypisywania kosztu połączenia jednostek gospodarczych, jednostka przejmująca uznaje niższe wartości za wartość godziwą:
- w odniesieniu do instrumentów finansowych znajdujących się w obrocie na aktywnym rynku, jednostka przejmująca stosuje bieżące ceny rynkowe;
 - w odniesieniu do instrumentów finansowych nieznajdujących się w obrocie na aktywnym rynku, jednostka przejmująca stosuje wartości szacunkowe, uwzględniające takie czynniki, jak wskaźniki cena-zysk, stopy dywidendy oraz przewidywane stopy wzrostu porównywalnych instrumentów jednostek o zbliżonej charakterystyce;
 - w odniesieniu do należności, korzystnych umów i innych możliwych do zidentyfikowania aktywów, jednostka przejmująca stosuje wartość bieżącą należnych kwot, ustaloną przy zastosowaniu odpowiednich bieżących stóp procentowych, pomniejszoną w razie potrzeby o odpisy z tytułu nieściągalności oraz koszty windykacji. Nie ma jednak obowiązku dyskontowania w przypadku krótkoterminowych należności, korzystnych umów lub innych możliwych do zidentyfikowania aktywów, gdy różnica pomiędzy kwotami nominalnymi a zdyskontowanymi nie jest istotna;
 - w odniesieniu do zapasów:
 - wyrobów gotowych i towarów, jednostka przejmująca stosuje ceny sprzedaży pomniejszone o sumę 1) kosztów zbycia; oraz 2) uzasadnionej marży zysku z tytułu działań sprzedażowych jednostki przejmującej, w oparciu o zysk na zbliżonych wyrobach gotowych i towarach;

- (ii) produktów w toku, jednostka przejmująca stosuje ceny sprzedaży wyrobów gotowych pomniejszone o sumę 1) pozostałych do poniesienia kosztów wytworzenia; 2) kosztów zbycia; oraz 3) zasadnej marży zysku z tytułu działań produkcyjnych i sprzedażowych, w oparciu o zysk na zbliżonych wyrobach gotowych; oraz
 - (iii) surowców, jednostka stosuje bieżące koszty odtworzenia;
 - e) w odniesieniu do gruntów i budynków, jednostka przejmująca wykorzystuje ceny rynkowe;
 - f) w odniesieniu do maszyn i urządzeń, jednostka przejmująca wykorzystuje ceny rynkowe, ustalone zwykle w drodze wyceny. W razie braku rynkowych wyznaczników wartości godziwej z uwagi na specjalistyczny charakter danej maszyny lub urządzenia oraz rzadkie występowanie transakcji sprzedaży ich dotyczących, z wyjątkiem sprzedaży jako części kontynuowanej działalności, jednostka przejmująca może być zmuszona do oszacowania wartości godziwej przy wykorzystaniu podejścia dochodowego lub podejścia opartego na amortyzowanym koszcie odtworzenia;
 - g) w odniesieniu do wartości niematerialnych, jednostka przejmująca ustala wartość godziwą:
 - (i) poprzez odwołanie się do aktywnego rynku, zdefiniowanego w MSR 38; albo
 - (ii) w razie braku aktywnego rynku, wykorzystując podstawę, która odzwierciedla kwoty, jakie jednostka przejmująca musiałaby zapłacić za dane wartości niematerialne w ramach zawartej w warunkach rynkowych transakcji pomiędzy dobrze poinformowanymi, zainteresowanymi stronami, w oparciu o najlepsze dostępne informacje (dalsze wytyczne co do sposobu ustalania wartości godziwej wartości niematerialnych przejmowanych w ramach połączeń jednostek gospodarczych znaleźć można w MSR 38);
 - h) w odniesieniu do aktywów lub zobowiązań netto z tytułu świadczeń pracowniczych w ramach programów określonych świadczeń, jednostka przejmująca wykorzystuje wartość bieżącą zobowiązania z tytułu określonych świadczeń, pomniejszoną o wartość godziwą wszelkich aktywów programu. Składnik aktywów ujmuje się jednak tylko wówczas, jeżeli jest prawdopodobne, że będzie dostępny jednostce przejmującej w postaci zwrotów z programu lub zmniejszenia przyszłych składek;
 - i) w odniesieniu do aktywów i zobowiązań podatkowych, jednostka przejmująca wykorzystuje kwotę korzyści podatkowych powstałych z tytułu strat podatkowych lub podatku przypadającego do zapłacenia od wyniku finansowego zgodnie z MSR 12, ocenianych z punktu widzenia połączonej jednostki. Podatkowy składnik aktywów lub zobowiązanie podatkowe ustala się po uwzględnieniu skutków podatkowych przeszacowania możliwych do zidentyfikowania aktywów, zobowiązań i zobowiązań warunkowych do poziomu wartości godziwej oraz nie dyskontuje się go;
 - j) w odniesieniu do zobowiązań z tytułu dostaw i usług, zobowiązań wekslowych, zobowiązań długoterminowych, innych zobowiązań, rozliczeń międzyokresowych biernych oraz innych roszczeń przypadających do uregulowania, jednostka przejmująca wykorzystuje wartość bieżącą kwot przypadających do zapłaty w celu uregulowania zobowiązań, ustaloną przy zastosowaniu odpowiednich bieżących stóp procentowych. Nie ma jednak obowiązku dyskontowania w przypadku zobowiązań krótkoterminowych, gdy różnica pomiędzy kwotami nominalnymi a zdyskontowanymi nie jest istotna;
 - k) w odniesieniu do umów rodzących obciążenia oraz innych możliwych do zidentyfikowania zobowiązań jednostki przejmowanej, jednostka przejmująca wykorzystuje wartość bieżącą kwot przypadających do zapłaty w celu wywiązania się ze zobowiązań, ustaloną przy zastosowaniu odpowiednich bieżących stóp procentowych;
 - l) w odniesieniu do zobowiązań warunkowych jednostki przejmowanej, jednostka przejmująca wykorzystuje kwoty, jakimi osoba trzecia obciążyłaby ją z tytułu wzięcia ich na siebie. Kwota taka odzwierciedla wszelkie przewidywania co do możliwych przepływów środków pieniężnych, a nie pojedynczą, najbardziej prawdopodobną lub przewidywaną maksymalną lub minimalną kwotę przepływów środków pieniężnych.
- B17 Niektóre spośród przedstawionych wyżej wytycznych wymagają szacowania wartości godziwej przy wykorzystaniu technik opartych na wartości bieżącej. Nawet jeżeli wytyczne dotyczące danej pozycji nie wspominają o wykorzystywaniu technik opartych na wartości bieżącej, techniki takie można wykorzystywać przy szacowaniu wartości godziwej tej pozycji.