

I

(Akty, których publikacja jest obowiązkowa)

ROZPORZĄDZENIE KOMISJI (WE) NR 2236/2004

z dnia 29 grudnia 2004 r.

zmieniające rozporządzenie (WE) nr 1725/2003 przyjmujące pewne międzynarodowe standardy rachunkowości zgodnie z rozporządzeniem (WE) nr 1606/2002 Parlamentu Europejskiego i Rady w odniesieniu do międzynarodowych standardów sprawozdawczości finansowej (IFRS) nr 1, 3–5, międzynarodowych standardów rachunkowości (MSR) nr 1, 10, 12, 14, 16–19, 22, 27, 28, 31–41 i interpretacji przez Komitet ds. Interpretacji Standardów (SIC) nr 9, 22, 28–32

(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) Rozporządzeniem Komisji (WE) nr 1715/2003 ⁽²⁾ przyjęto pewne standardy oraz interpretacje międzynarodowe istniejące w dniu 1 września 2002 r.

(2) W dniu 31 marca 2004 r. Rada Międzynarodowych Standardów Rachunkowości (IASB) opublikowała kolejne 3 nowe standardy, Międzynarodowe Standardy Rachunkowości (MSR) nr 3–5 i dwa zmienione standardy, IAS nr 36 i 38, zawierające ważne zmiany. Nowe standardy uzupełniają „stabilną platformę”, czyli zestaw standardów, które firmy wspólnotowe znajdujące się w spisie muszą stosować w swoich skonsolidowanych sprawozdaniach finansowych od dnia 1 stycznia 2005 r. Celem zmiany było dalsze ulepszenie jakości i spójności istniejących międzynarodowych standardów rachunkowości (MSR) oraz większe zbliżenie standardów na całym świecie.

(3) Konsultacje z ekspertami w tej dziedzinie potwierdzają, że nowe IFRS oraz zmienione MSR spełniają techniczne warunki przyjęcia określone w art. 3 rozporządzenia (WE) nr 1606/2002, w szczególności wymóg służenia europejskiemu dobru publicznemu.

(4) Przyjęcie MSR 36 pociąga za sobą zmiany w MSR 16, przyjętym rozporządzeniem (WE) nr 1725/2003 w celu zapewnienia spójności pomiędzy omawianymi standardami rachunkowości.

(5) Przyjęcie IFRS 3, 4 i 5 pociąga za sobą zmiany w pozostałych międzynarodowych standardach rachunkowości i interpretacjach w celu zapewnienia spójności pomiędzy omawianymi standardami rachunkowości. Wynikające zmiany wpływają na Międzynarodowe Standardy Sprawozdawczości Finansowej (IFRS) nr 1, Międzynarodowe Standardy Rachunkowości (MSR) nr 1, 10, 12, 14, 16–19, 27, 28, 31–34, 36–41 i interpretacje wydane przez Komitet ds. Interpretacji Standardów (SIC) nr 32. Ponadto przyjęcie IFRS 3 czyni niepotrzebnym międzynarodowe standardy rachunkowości (MSR) 22 i interpretacje wydane przez Komitet ds. Interpretacji Standardów (SIC) nr 9, 22 i 28; należy je odpowiednio zastąpić. Poza tym przyjęcie IFRS 5 powinno prowadzić do zastąpienia MSR 35.

(6) W związku z powyższym należy odpowiednio zmienić rozporządzenie (WE) nr 1725/2003.

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

PRZYJMUJE NINIEJSZE ROZPORZĄDZENIE:

Artykuł 1

W Załączniku do rozporządzenia (WE) nr 1725/2003 wprowadza się w następujące zmiany:

1. Międzynarodowe Standardy Rachunkowości (MSR) 22 i interpretacje przez Komitet ds. Interpretacji Standardów (SIC) nr 9, 22 i 28 zastępuje się odpowiednio Międzynarodowymi Standardami Sprawozdawczości Finansowej (IFRS) 3 „Grupy kapitałowe”, jak określono w Załączniku do niniejszego rozporządzenia.

⁽¹⁾ Dz.U. L 243 z 11.9.2002, str. 1.

⁽²⁾ Dz.U. L 261 z 13.10.2003, str. 1. Rozporządzenie ostatnio zmienione rozporządzeniem (WE) nr 2086/2004 (Dz.U. L 363 z 9.12.2004, str. 1).

2. IFRS 4 „Kontrakty ubezpieczeniowe” włącza się do Załącznika do niniejszego rozporządzenia.
3. MSR 35 zastępuje się IFSR 5 „Aktywa trwałe przeznaczone na sprzedaż i zaprzestanie działalności”, jak określono w Załączniku do niniejszego rozporządzenia.
4. MSR 36 i 38 zastępuje się MSR 36 i 38, jak określono w Załączniku do niniejszego rozporządzenia;
5. Przyjęcie IFRS 3 pociąga za sobą zmiany w IFRS 1, MRS 12, 14, 16, 19, 27, 28, 31, 32, 33, 34, 37, 39 i w SIC 32 w celu zapewnienia spójności między standardami rachunkowości.
6. Przyjęcie IFRS 4 pociąga za sobą zmiany w IFRS 1 i MRS 18, 19, 32, 37, 39 i 40 w celu zapewnienia międzynarodowych standardów rachunkowości.
7. Przyjęcie IFRS 5 pociąga za sobą zmiany w IFRS 1, IFRS 3 i MRS 1, 10, 16, 17, 27, 28, 31, 36, 37, 38, 40, 41 w celu zapewnienia spójności między międzynarodowymi standardami rachunkowości.

Artykuł 2

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

Niniejsze rozporządzenie stosuje się od dnia 1 stycznia 2005 r.

Niniejsze rozporządzenie wiąże w całości i jest bezpośrednio stosowane we wszystkich Państwach Członkowskich.

Sporządzono w Brukseli, dnia 29 grudnia 2004 r.

W imieniu Komisji
Charcie McCREEVE
Członek Komisji

ZAŁĄCZNIK

MIĘDZYNARODOWE STANDARDY SPRAWOZDAWCZOŚCI FINANSOWEJ

Nr	Tytuł
IFRS 3	Grupy kapitałowe
IFRS 4	Kontrakty ubezpieczeniowe
IFRS 5	Aktywa trwałe przeznaczone na sprzedaż i zaprzestanie działalności
MSR 36	Utrata wartości aktywów
MSR 38	Wartości niematerialne

Połączenia jednostek gospodarczych

SPIS TREŚCI

	Ustp
Cel	1
Zakres	2-13
Identyfikacja połączenia jednostek gospodarczych	4-9
Połączenia jednostek gospodarczych dotyczące jednostek znajdujących się pod wspólną kontrolą	10-13
Metoda rozliczania	14-15
Stosowanie metody nabycia	16-65
Identyfikacja jednostki przejmującej	17-23
Koszt połączenia jednostek gospodarczych	24-35
Korekty kosztu połączenia jednostek gospodarczych uwarunkowane przyszłymi zdarzeniami	32-35
Przypisywanie kosztu połączenia jednostek gospodarczych przejmowanym aktywom oraz brany na siebie zobowiązaniom i zobowiązaniom warunkowym	36-60
Możliwe do zidentyfikowania aktywa i zobowiązania jednostki przejmowanej	41-44
Wartości niematerialne jednostki przejmowanej	45-46
Zobowiązania warunkowe jednostki przejmowanej	47-50
Wartość firmy	51-55
Nadwyżka udziału jednostki przejmującej w wartości godziwej netto możliwych do zidentyfikowania aktywów, zobowiązań i zobowiązań warunkowych jednostki przejmowanej nad kosztem	56-57
Kilkuetapowe połączenie jednostek gospodarczych	58-60
Początkowe rozliczenie ustalone prowizorycznie	61-65
Korekty po początkowym ujęciu	63-64
Ujmowanie aktywów z tytułu odroczonego podatku dochodowego po ujęciu początkowym	65
Ujawnienie informacji	66-77
Przepisy przejściowe oraz data wejścia w życie	78-85
Wcześniej ujęta wartość firmy	79-80
Wcześniej ujęta ujemna wartość firmy	81
Wcześniej ujęte wartości niematerialne	82
Inwestycje rozliczane metodą praw własności	83-84
Zastosowanie retrospektywne w ograniczonym zakresie	85
Wycofanie dotychczasowych standardów i interpretacji	86-87

CEL

IFRS 3

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:
 - (a) połączeń jednostek gospodarczych, w ramach których połączeniu podlegają odrębne jednostki lub przedsięwzięcia w celu utworzenia *wspólnego przedsięwzięcia*.
 - (b) *połączeń jednostek gospodarczych dotyczących jednostek lub przedsięwzięć znajdujących się pod wspólną kontrolą*.
 - (c) połączeń jednostek gospodarczych dotyczących dwóch lub więcej *jednostek wzajemnych*.
 - (d) 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 na dzień 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. Swój udział w jednostce przejmowanej wykazuje we wszelkich jednostkowych sprawozdaniach finansowych, jako inwestycję w jednostce zależnej (zob. MSR 27, „Skonsolidowane i jednostkowe sprawozdania finansowe”).

IFRS 3

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 oraz 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, oraz 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;
- (c) przypisanie na dzień przejścia kosztu połączenia jednostek gospodarczych przejmowanym aktywom oraz brąm 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) ma zdolność kierowania polityką finansową i operacyjną tej jednostki na podstawie 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. Przykładowo:
- (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;
 - (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.

IFRS 3

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 nie notowana 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 uznaje się za jednostkę dominującą, a jednostkę nie notowaną 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 któreś 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, a
 - (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 należy, zgodnie z paragrafem 24, wycenić 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 rozważyć należy 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, rozliczalnemu 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 koszt, 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 - ujawnianie i prezentacja”, koszty takie pomniejszają wpływy 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 przejęcia, 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.

IFRS 3

34. Gdy porozumienie dotyczące połączenia jednostek gospodarczych przewiduje taką korektę, nie uwzględnia się jej w koszcie połączenia podczas początkowego rozliczenia 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 równe 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 brany 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:
- (a) w przypadku składnika aktywów nie będącego *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;
 - (b) w przypadku zobowiązania nie będącego 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;
 - (c) 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 przejęcia, 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 przejęcia, 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 dla potrzeb 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 przejęcia i spełniają kryteria ujęcia określone w paragrafie 37. Oznacza to, że
- (a) 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 przejęcia, istniejące zobowiązanie restrukturyzacyjne, ujęte zgodnie z MSR 37 „Rezerwy, zobowiązania warunkowe i aktywa warunkowe”.
 - (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, którą 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 umowy 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 przejęcia 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 zobowiązań 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 przejęciem. 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 nie ujętej korzyści podatkowej.

IFRS 3

Wartości niematerialne jednostki przejmowanej

45. Zgodnie z paragrafem 37, jednostka przejmująca ujmuje osobno wartość niematerialną jednostki przejmowanej na dzień przejęcia tylko wówczas, gdy spełnia ona definicję wartości niematerialnej określonej w MSR 38 „Wartości niematerialne”, a jej wartość godziwą można wiarygodnie wycenić. Oznacza to, że jednostka przejmująca ujmuje w aktywach odrębnie od wartości firmy znajdujący się w trakcie realizacji projekt badawczo-rozwojowy jednostki przejmowanej, jeżeli projekt ten spełnia definicję wartości niematerialnej, a jego wartość godziwą można wiarygodnie wycenić. 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 nie posiadający 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:
- (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, składnikiem aktywów lub zobowiązaniem,
- lub
- (b) wynika z praw umownych lub innych praw wynikających z przepisów, niezależnie od tego, czy prawa te można przenieść lub oddzielić od jednostki lub od innych praw i obowiązków.

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:
- (a) wpływa to na kwotę ujmowaną jako wartość firmy lub rozliczaną zgodnie z paragrafem 56
- oraz
- (b) 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:**
- (a) **kwoty, jaka zostałyby ujęte 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 „Instrumenty finansowe - ujmowanie i wycena”. 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 przejęcia, nie jest prawdopodobne, że wymagany będzie wpływ zasobów ucieleśniających korzyści ekonomiczne w celu wywiązania się z obowiązku lub jeżeli wielkość 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 przejęcia, 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 przejęta w ramach połączenia jednostek gospodarczych odpowiada płatności dokonanej przez jednostkę przejmującą w oczekiwaniu na przyszłe korzyści ekonomiczne z tytułu aktywów, których nie można pojedynczo zidentyfikować ani osobno ująć.

53. W zakresie, w jakim możliwe do zidentyfikowania aktywa, zobowiązania i zobowiązania warunkowe nie spełniają określonych w paragrafie 37 kryteriów osobnego ujęcia na dzień przejęcia, 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 częściej, 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.**

IFRS 3

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 nie będącej ich wartością godziwą, lecz potraktowanej tak, jak gdyby to była wartość godziwa dla potrzeb 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 połączenie 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. Oznacza to, że:
 - (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 ujmuje się tylko w celu skorygowania błędu zgodnie z MSR 8 „Zasady rachunkowości, zmiany wartości szacunkowych i błędy”. Korekt początkowego rozliczenia połączenia jednostek gospodarczych po zakończeniu początkowego rozliczenia nie ujmuje się w związku ze zmianami oszacowań. Zgodnie z MSR 8, wpływ zmiany oszacowań ujmuje się w bieżącym i kolejnych okresach.
64. MSR 8 wymaga od jednostki retrospektywnego rozliczania korekty błędu oraz prezentowania sprawozdań finansowych w taki sposób, jak gdyby tego błędu 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 błędu wylicza się w taki sposób, jak gdyby jego wartość godziwa lub skorygowana wartość godziwa na dzień przejęcia 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 przejęcia (lub korekcie wartości godziwej na dzień przejęcia) 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 rozliczania połączenia jednostek gospodarczych, lecz zostały później zrealizowane, jednostka przejmująca powinna ująć te korzyści jako przychód zgodnie z MSR 12 „Podatek dochodowy”. Ponadto, jednostka przejmująca:
- (a) pomniejsza wartość bilansową wartości firmy do kwoty, w jakiej zostałyby ujęte, gdyby aktywa z tytułu odroczonego podatku dochodowego ujęto jako możliwy do zidentyfikowania składnik aktywów począwszy od dnia przejęcia,
- oraz
- (b) ujmuje to pomniejszenie wartości bilansowej wartości firmy jako koszt.

IFRS 3

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

UJAWNIENIE INFORMACJI

66. **Jednostka przejmująca powinna ujawnić informacje umożliwiające użytkownikom sprawozdania finansowego jednostki ocenę charakteru i skutków finansowych połączeń jednostek gospodarczych przeprowadzonych:**
- (a) **w trakcie okresu.**
 - (b) **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:
- (a) nazwy i opisy łączących się jednostek lub przedsięwzięć.
 - (b) datę przejęcia.
 - (c) procent przejętych instrumentów kapitałowych z prawem głosu.
 - (d) 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:
 - (i) liczbę wyemitowanych lub możliwych do wyemitowania instrumentów kapitałowychoraz
 - (ii) 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.
 - (e) opis wszelkiej działalności, jaką jednostka zdecydowała się zbyć w wyniku połączenia.
 - (f) kwoty ujęte na dzień przejęcia 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 wartości bilansowej 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 przejęcia, 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 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:
- (a) wartość brutto i łączne odpisy aktualizujące z tytułu utraty wartości na początek okresu;

IFRS 3

- (b) dodatkową 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;
 - (c) korekty wynikające z późniejszego ujęcia w trakcie okresu aktywów z tytułu odroczonego podatku dochodowego zgodnie z paragrafem 65;
 - (d) 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”;
 - (e) odpisy aktualizujące z tytułu utraty wartości ujęte w trakcie okresu zgodnie z MSR 36;
 - (f) różnice kursowe netto powstałe w trakcie okresu zgodnie z MSR 21 „Skutki zmian kursów walut”;
 - (g) wszelkie inne zmiany wartości bilansowej w trakcie okresu

oraz
 - (h) 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 ORAZ 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:
- (a) wartości firmy powstałej w związku z połączeniem jednostek gospodarczych o *dacie porozumienia* 31 marca 2004 r. lub późniejszej

oraz
 - (b) 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. lub późniejszej.

Wcześniej ujęta wartość firmy

79. Jednostka stosuje niniejszy MSSF prospektywnie, począwszy od pierwszego dnia pierwszego okresu rocznego rozpoczynającego się 31 marca 2004 r. lub 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 31 marca 2004 r. i rozliczanego metodą konsolidacji proporcjonalnej. Oznacza to, że jednostka:
- (a) zaprzestaje amortyzować taką wartość firmy począwszy od pierwszego dnia pierwszego okresu rocznego rozpoczynającego się 31 marca 2004 r. lub później;

- (b) wyksięguje wartość bilansową umorzenia wartości firmy, pomniejszając o tę samą kwotę wartość firmy z pierwszym dniem pierwszego okresu rocznego rozpoczynającego się 31 marca 2004 r. lub później

oraz

- (c) testuje wartość firmy pod kątem utraty wartości zgodnie z MSR 36 (zmienionym w 2004 r.), poczynawszy od pierwszego dnia pierwszego okresu rocznego rozpoczynającego się 31 marca 2004 r. lub 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 wypracowującego 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 31 marca 2004 r. lub później, która powstała:

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

wyłącza się z ksiąg rachunkowych z pierwszym dniem tego okresu, korygując równocześnie saldo początkowe niepodzielonego wyniku lat ubiegłych.

Wcześniej ujęte wartości niematerialne

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

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

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

Inwestycje rozliczane metodą praw własności

83. W odniesieniu do inwestycji rozliczonych metodą praw własności, nabytych 31 marca 2004 r. lub 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.

IFRS 3

84. W odniesieniu do inwestycji rozliczonych metodą praw własności, nabytych przed 31 marca 2004 r.:
- (a) jednostka stosuje niniejszy MSSF prospektywnie, począwszy od pierwszego dnia pierwszego okresu rocznego rozpoczynającego się 31 marca 2004 r. lub 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 31 marca 2004 r. lub później, korygując równocześnie saldo początkowe niepodzielonego wyniku lat ubiegłych.

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 (zmieniony w 2004 r.) i MSR 38 (zmieniony 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 ustalane na wcześniejszą datę.

WYCOFANIE DOTYCHCZASOWYCH STANDARDÓW I INTERPRETACJI

86. Niniejszy MSSF zastępuje MSR 22, „*Połączenia jednostek gospodarczych*” (wydany w 1998 r.).
87. Niniejszy MSSF zastępuje następujące interpretacje:
- (a) SKI-9, „*Połączenia jednostek gospodarczych – podział na przejęcia i łączenia udziałów*”;
 - (b) SKI-22, „*Połączenie jednostek gospodarczych – późniejsze korekty wykazanej początkowo wartości godziwej i wartości firmy*”
- oraz
- (c) SKI-28, „*Połączenia jednostek gospodarczych – data wymiany oraz wartość godziwa instrumentów kapitałowych*”.

ZAŁĄCZNIK A

IFRS 3

Definicje pojęć

Niniejszy załącznik stanowi integralną część MSSF.

data przejęcia	Dzień, w którym jednostka przejmująca faktycznie obejmuje 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, najwcześniejszym dniem, w którym łączące się strony osiągnęły zasadnicze porozumienie jest dzień, w którym wystarczająca liczba właścicieli jednostki przejmowanej przyjęła ofertę jednostki przejmującej, aby jednostka przejmująca objęła kontrolę nad jednostką przejmowaną.
przedsięwzięcie	<p>Zintegrowany zbiór działań prowadzonych i aktywów zarządzanych w celu osiągnięcia:</p> <p>(a) zysku przez inwestorów</p> <p>lub</p> <p>(b) niższych kosztów lub innych korzyści ekonomicznych, bezpośrednio i proporcjonalnie, przez posiadaczy polis lub uczestników.</p> <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 przedsięwzięć 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 oraz kontrola ta nie jest tymczasowa.
zobowiązanie warunkowe	<p>„Zobowiązanie warunkowe” posiada znaczenie nadane mu przez MSR 37 „Rezerwy, zobowiązania warunkowe i aktywa warunkowe”, tzn.</p> <p>(a) możliwy obowiązek powstały w wyniku przeszłych zdarzeń, którego istnienie potwierdzi dopiero wystąpienie lub niewystąpienie jednego lub większej liczby niepewnych przyszłych zdarzeń, które nie w pełni znajdują się pod kontrolą jednostki</p> <p>lub</p> <p>(b) obecny obowiązek powstały w wyniku przeszłych zdarzeń, którego się nie ujmuje, gdyż:</p> <p>(i) nie jest prawdopodobne, że wymagany będzie wpływ zasobów ucieleśniających korzyści ekonomiczne w celu wywiązania się z obowiązku</p> <p>lub</p> <p>(ii) wielkości obowiązku nie można wycenić z wystarczającą wiarygodnością.</p>
kontrola	Zdolność kierowania polityką finansową i operacyjną jednostki lub przedsięwzięcia w celu osiągnięcia korzyści z ich działalności.

IFRS 3

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 dany składnik aktywów mógłby zostać wymieniony, a zobowiązanie uregulowane w ramach zawartej na warunkach rynkowych transakcji pomiędzy dobrze poinformowanymi, zainteresowanymi stronami.
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, „Wartości niematerialne”, tzn. jest to możliwy do zidentyfikowania niepieniężny składnik aktywów nie posiadający postaci fizycznej.
wspólne przedsięwzięcie	„Wspólne przedsięwzięcie” posiada znaczenie nadane mu przez MSR 31, „Udziały we wspólnych przedsięwzięciach”, 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 nie należące, bezpośrednio lub za pośrednictwem jednostek zależnych , do jednostki dominującej.
jednostka wzajemna	Jednostka nie będąca 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 nieprawdopodobny.
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 nie posiadająca osobowości prawnej, taka jak spółka cywilna, która jest kontrolowana przez inną jednostkę (zwaną jednostką dominującą).

ZAŁĄCZNIK B

IFRS 3

Informacje uzupełniające o sposobie stosowania standardu

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 nie notowana na giełdzie zapewnia sobie „przejęcie” przez mniejszą od siebie jednostkę notowaną na giełdzie w celu wejścia na giełdę. Jakkolwiek z prawnego punktu widzenia notowana na giełdzie jednostkę emitującą uznaje się za jednostkę dominującą, a jednostkę nie notowaną 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 przejęcia 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 musiałaby 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 przejęcia 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 przejęciu 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:
- (a) aktywa i zobowiązania jednostki z prawnego punktu widzenia zależnej ujmuje się i wycenia w takim skonsolidowanym sprawozdaniu finansowym według ich wartości bilansowej sprzed połączenia.

IFRS 3

- (b) niepodzielony wynik lat ubiegłych oraz pozostałe pozycje kapitału własnego ujęte w takim sprawozdaniu finansowym stanowią niepodzielony wynik lat ubiegłych oraz pozostałe pozycje kapitałowe jednostki z prawnego punktu widzenia zależnej bezpośrednio sprzed połączenia jednostek gospodarczych.
- (c) 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.
- (d) informacje porównawcze prezentowane w takim skonsolidowanym sprawozdaniu finansowym dotyczą jednostki z prawnego punktu widzenia zależnej.

B8 Rozliczanie przejęć odwrotnych stosuje się wyłącznie w skonsolidowanych sprawozdaniach finansowych. Oznacza to, że w ewentualnym jednostkowym sprawozdaniu finansowym jednostki z prawnego punktu widzenia dominującej, inwestycję w jednostce z prawnego punktu widzenia zależnej rozlicza się zgodnie z wymogami MSR 27 „Skonsolidowane i jednostkowe sprawozdania finansowe”, 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 przejęcia. 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 mniejszości

B10 W przypadku niektórych przejęć 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 przejściu 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 przejściu 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 Dla potrzeb wyliczenia średniej ważonej liczby akcji zwykłych (mianownika) w trakcie okresu, w którym dokonano przejęcia odwrotnego:
- (a) 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,
 - a
 - (b) 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. Dla potrzeb przypisywania kosztu połączenia jednostek gospodarczych, jednostka przejmująca uznaje niższe wartości za wartość godziwą:
- (a) w odniesieniu do instrumentów finansowych znajdujących się w obrocie na aktywnym rynku, jednostka przejmująca stosuje bieżące ceny rynkowe.
 - (b) w odniesieniu do instrumentów finansowych nie znajdujących się w obrocie na aktywnym rynku, jednostka przejmująca stosuje wartości szacunkowe, uwzględniające takie czynniki jak wskaźniki cena-zysk, stopy dywidend oraz przewidywane stopy wzrostu porównywalnych instrumentów jednostek o zbliżonej charakterystyce.
 - (c) 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.
 - (d) w odniesieniu do zapasów:
 - (i) 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;
 - (iii) surowców, jednostka stosuje bieżące koszty odtworzenia.

IFRS 3

- (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 „Wartości niematerialne” albo
 - (ii) w razie braku aktywnego rynku, wykorzystując podstawę, która odzwierciedla kwoty, jakie jednostka przejmująca musiałaby zapłacić za dane wartości niematerialne w ramach zawartej na 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 „Podatek dochodowy”, 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 obciążałaby 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 wykorzystaniu technik opartych na wartości bieżącej, techniki takie można wykorzystywać przy szacowaniu wartości godziwej tej pozycji.

ZAŁĄCZNIK C

IFRS 3

Zmiany innych MSSF

Zmiany określone w niniejszym załączniku mają zastosowanie do rozliczania połączeń jednostek gospodarczych o dacie porozumienia 31 marca 2004 r. lub późniejszej, a także do rozliczania wszelkiej wartości firmy i wartości niematerialnych przejmowanych w ramach tych połączeń jednostek gospodarczych. We wszystkich pozostałych aspektach, zmiany te mają zastosowanie do okresów rocznych rozpoczynających się 31 marca 2004 r. lub później.

Jeżeli jednak jednostka podejmie zgodnie z paragrafem 85 decyzję o stosowaniu MSSF 3 począwszy od dowolnej daty sprzed dat wejścia w życie postanowień niniejszego standardu, określonych w paragrafach 78-84, niniejsze zmiany stosować będzie również prospektywnie począwszy od tej samej daty.

C1 W Międzynarodowych Standardach Sprawozdawczości Finansowej, w tym w Międzynarodowych Standardach Rachunkowości i Interpretacjach mających zastosowanie na dzień 31 grudnia 2004 r. powołania na dotychczasową wersję MSR 22, „*Połączenia jednostek gospodarczych*” zastąpiono powołaniami na MSSF 3, „*Połączenia jednostek gospodarczych*”.

C2 Paragraf B1 MSSF 1, „*Zastosowanie Międzynarodowych Standardów Sprawozdawczości Finansowej po raz pierwszy*” otrzymuje następujące brzmienie:

B1 Jednostka stosująca MSSF po raz pierwszy może nie stosować postanowień MSSF 3, „*Połączenia jednostek gospodarczych*” retrospektywnie w odniesieniu do przeprowadzonych w przeszłości połączeń jednostek gospodarczych (połączenia jednostek gospodarczych, które miały miejsce przed dniem przejścia na MSSF). Jednak jeśli jednostka stosująca MSSF po raz pierwszy przekształci jakieś połączenie jednostek gospodarczych w taki sposób, aby było zgodne z postanowieniami MSSF 3, powinna także przekształcić wszystkie późniejsze połączenia jednostek gospodarczych i zastosować MSR 36, „*Utrata wartości aktywów*” (zaktualizowany w 2004 r.) oraz MSR 38, „*Wartości niematerialne*” (zaktualizowany w 2004 r.) począwszy od tej samej daty. Jeżeli na przykład jednostka stosująca MSSF po raz pierwszy decyduje się na przekształcanie połączenia jednostek gospodarczych, które miało miejsce w dniu 30 czerwca 2002 r., powinna przekształcić wszystkie połączenia jednostek gospodarczych, które nastąpiły między 30 czerwca 2002 r. a dniem przejścia na MSSF oraz zastosować MSR 36 (zaktualizowany w 2004 r.) i MSR 38 (zaktualizowany w 2004 r.) od dnia 30 czerwca 2002 r.

C3 [Niniejsze poprawki nie mają zastosowania do tekstu standardu].

C4 MSR 12, „*Podatek dochodowy*” został zmieniony w następujący sposób:

Wprowadzenie

Podpunkt c) paragrafu 1 otrzymuje następujące brzmienie:

(c) cena połączenia jednostek gospodarczych jest przypisana do możliwych do zidentyfikowania, przejętych aktywów i zobowiązań na podstawie ich wartości godziwych, ale nie wprowadzono równoważnych korekt dla celów podatkowych.

Paragrafy 6 i 9 otrzymują następujące brzmienie:

6. Pierwotny MSR 12 nie odnosił się wyraźnie do korekt dokonanych w momencie połączenia jednostek gospodarczych mających na celu wykazanie składników aktywów i pasywów w wartości godziwej. Takie korekty powodują wystąpienie różnic przejściowych i MSR 12 (zaktualizowany) zawiera wymóg, aby jednostka gospodarcza utworzyła wynikającą z powyższego rezerwę z tytułu odroczonego podatku dochodowego lub (pod warunkiem spełnienia kryterium prawdopodobieństwa) ujęła składnik aktywów z tytułu odroczonego podatku dochodowego, korygując odpowiednio wysokość ustalonej wartości firmy lub kwotę nadwyżki udziału jednostki przejmującej w wartości godziwej netto możliwych do zidentyfikowania aktywów, zobowiązań i zobowiązań warunkowych jednostki przejętej ponad cenę przejęcia. Jednak MSR 12 (zaktualizowany) zabrania tworzenia rezerw z tytułu odroczonego podatku dochodowego wynikających z początkowego ujęcia wartości firmy..

IFRS 3

9. Pierwotny MSR 12 nie stwierdzał wyraźnie, czy aktywa z tytułu odroczonego podatku dochodowego i rezerwy z tytułu odroczonego podatku dochodowego mogą być dyskontowane. MSR 12 (zaktualizowany) zabrania dyskontowania aktywów z tytułu odroczonego podatku dochodowego i rezerw z tytułu odroczonego podatku dochodowego. Paragraf 16 i) MSSF 3, „*Połączenia jednostek gospodarczych*”, zabrania dyskontowania aktywów z tytułu odroczonego podatku dochodowego oraz rezerw z tytułu odroczonego podatku dochodowego przejętych w ramach połączenia jednostek gospodarczych.

Standard

Trzeci paragraf celów standardu otrzymuje następujące brzmienie:

Niniejszy standard nakłada na jednostkę gospodarczą obowiązek zaksięgowania skutków podatkowych transakcji w taki sam sposób, w jaki księguje same transakcje lub inne zdarzenia. W związku z tym, jeśli dane transakcje i inne zdarzenia ujęte są w rachunku zysków i strat, powinny być w nim ujęte również odnośne skutki podatkowe. Jeśli dane transakcje i inne zdarzenia ujmowane są bezpośrednio w kapitale własnym, to również odnośne skutki podatkowe powinny być bezpośrednio odniesione na kapitał własny. Analogicznie, ujęcie aktywów z tytułu odroczonego podatku dochodowego i rezerw z tytułu odroczonego podatku dochodowego w przypadku połączenia jednostek gospodarczych wpływa na wysokość wartości firmy i ujemnej wartości firmy powstającej w wyniku połączenia jednostek gospodarczych. Podobnie, ujęcie aktywów i zobowiązań z tytułu odroczonego podatku dochodowego w ramach połączenia jednostek gospodarczych ma wpływ na wielkość wartości firmy wynikającej z tego połączenia lub na kwotę nadwyżki udziału jednostki przejmującej w wartości godziwej netto możliwych do zidentyfikowania aktywów, zobowiązań i zobowiązań warunkowych jednostki przejętej ponad cenę przejęcia.

Paragrafy 15, 18, 19 i 21 otrzymują następujące brzmienie:

15. ***Należy utworzyć rezerwę z tytułu odroczonego podatku dochodowego w odniesieniu do wszystkich dodatnich różnic przejściowych, z wyjątkiem przypadków, gdy rezerwa z tytułu odroczonego podatku dochodowego wynika z:***

(a) ***początkowego ujęcia wartości firmy***

lub

...

18. Przejściowe różnice powstają również, gdy:

(a) cena przejęcia w połączeniu jednostek gospodarczych jest przypisywana do możliwych do zidentyfikowania przejętych aktywów i zobowiązań określonych w ich wartościach godziwych, ale nie dokonano analogicznej korekty dla celów podatkowych (zob. paragraf 19);

(b) przeszacowano aktywa, ale nie dokonano równoważnej korekty dla celów podatkowych (zob. paragraf 20),

(c) na skutek połączenia jednostek gospodarczych powstaje wartość firmy (zob. paragraf 21 i 32).

...

19. Cena przejęcia w połączeniu jednostek gospodarczych jest przypisywana do możliwych do zidentyfikowania aktywów i zobowiązań określonych w ich wartościach godziwych na dzień przejęcia. Różnice przejściowe wystąpią, gdy wartości podatkowe możliwych do zidentyfikowania, przejętych aktywów i zobowiązań nie uległy zmianie na skutek połączenia, lub uległy zmianie w innej wysokości. Na przykład, jeśli wartość bilansowa składnika aktywów wzrosła wobec doprowadzenia jej do poziomu wartości godziwej, ale wartość podatkowa tego składnika aktywów pozostała w wysokości, jaka odpowiada cenie nabycia tego składnika figurującemu u poprzedniego właściciela, powstaje dodatnia różnica przejściowa skutkująca utworzeniem rezerwy z tytułu odroczonego podatku dochodowego. Wynikająca z powyższego rezerwa z tytułu odroczonego podatku dochodowego wpływa na wartość firmy (zob. paragraf 66).

21. Wartość firmy wynikająca z połączenia jednostek gospodarczych jest określana jako nadwyżka ceny przejęcia ponad udział jednostki przejmującej w wartości godziwej netto możliwych do zidentyfikowania aktywów, zobowiązań i zobowiązań warunkowych. Liczne władze podatkowe nie uznają zmniejszania kwot zmniejszających wartość bilansową wartości firmy jako kosztu uzyskania przychodu przy określaniu dochodu do opodatkowania. Co więcej, w myśl tych przepisów, koszt wartości firmy często nie stanowi kosztu uzyskania przychodu, gdy jednostka zależna wyzbywa się związanej z tą wartością firmy zorganizowanej części działalności. Zgodnie z tymi przepisami wartość podatkowa wartości firmy wynosi zero. Wszelkie różnice między wartością bilansową wartości firmy a jej wartością podatkową równą zero, stanowią dodatnią różnicę przejściową. Tym niemniej niniejszy standard nie zezwala na tworzenie wynikającej z powyższego rezerwy z tytułu odroczonego podatku dochodowego, ponieważ wartość firmy jest to wartość końcowa i utworzenie rezerwy z tytułu odroczonego podatku dochodowego zwiększyłoby wartość bilansową wartości firmy.

Zostały dodane paragrafy 21A i 21B:

- 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 15 a). Na przykład, jeśli wartość firmy nabyta w połączeniu jednostek gospodarczych ma wartość początkową (cenę nabycia) 100, ale wartość podatkową zero, paragraf 15 a) 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, to kwota dodatniej różnicy przejściowej odnoszącej się do wartości firmy zostanie zmniejszona ze 100 do 80. 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 15 a), 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 wartość firmy nabyta w połączeniu jednostek gospodarczych ma wartość początkową (cenę nabycia) równą 100 i kwota ta jest dla celów podatkowych zmniejszana 20 % rocznie począwszy od roku, w którym nastąpiło przejęcie, to wartość podatkowa wartości firmy na moment jej początkowego ujęcia wynosi 100, a na koniec roku, w którym nastąpiło przejęcie wynosi 80. Jeśli wartość bilansowa wartości firmy na koniec roku, w którym nastąpiło przejęcie pozostaje niezmienną – wynosi 100, to na koniec tego roku powstaje dodatnia różnica przejściowa w kwocie 20. Ponieważ wskazana dodatnia różnica przejściowa nie odnosi się do początkowego ujęcia wartości firmy, wynikająca z niej rezerwa z tytułu odroczonego podatku dochodowego zostaje ujęta.

Paragrafy 22 a), 24 i 26 c) otrzymują następujące brzmienie:

22. ...

- (a) w przypadku połączenia jednostek gospodarczych jednostka tworzy rezerwę z tytułu odroczonego podatku dochodowego lub wykazuje składnik aktywów z tytułu odroczonego podatku dochodowego, co wpływa na wielkość wartości firmy lub kwotę nadwyżki udziału jednostki przejmującej w wartości godziwej netto możliwych do zidentyfikowania aktywów, zobowiązań i zobowiązań warunkowych ponad cenę przejęcia (zob. paragraf 19),

...

24. ***W odniesieniu do wszystkich ujemnych różnic przejściowych należy ująć składnik aktywów z tytułu odroczonego podatku dochodowego do wysokości, do której jest prawdopodobne, iż osiągnięty zostanie dochód do opodatkowania, który pozwoli na potrącenie ujemnych różnic przejściowych. Wyjątek od tego przypadku pojawia się, gdy składnik aktywów z tytułu odroczonego podatku dochodowego wynika z początkowego ujęcia składnika aktywów bądź zobowiązania powstającego w ramach transakcji, która:***

- (a) ***nie jest połączeniem jednostek gospodarczych***

oraz

- (b) ***nie wpływa w momencie przeprowadzania transakcji na wynik finansowy brutto, ani na dochód do opodatkowania (stratę podatkową).***

...

IFRS 3

26. ...

- (c) Cena przejęcia w połączeniu jednostek gospodarczych jest przypisywana do możliwych do zidentyfikowania aktywów i zobowiązań określonych w ich wartościach godziwych na dzień przejęcia. Jeżeli przejęte zobowiązanie jest ujmowane na dzień przejęcia, ale związane z nim koszty stanowią koszt uzyskania przychodu dopiero w kolejnym okresie, to wystąpi 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

...

Paragraf 32 i poprzedzający go nagłówek zostały usunięte.

Paragrafy 58 b), 66-68 oraz przykład następujący po paragrafie 68 otrzymują następujące brzmienie oraz dodano także paragraf 68C.

58. ...

(b) połączenie jednostek gospodarczych (zob. paragrafy 66 do 68).

66. Jak wyjaśniono w paragrafach 19 i 26 c), różnice przejściowe mogą wynikać z połączenia jednostek gospodarczych. Zgodnie z MSSF 3 „*Połączenia jednostek gospodarczych*” jednostka gospodarcza 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 możliwe do zidentyfikowania na dzień przejęcia składnik aktywów i pasywów. W rezultacie takie aktywa z tytułu odroczonego podatku dochodowego i rezerwy z tytułu odroczonego podatku dochodowego wpływają na wartość firmy lub na nadwyżkę udziału jednostki przejmującej w wartości godziwej netto możliwych do zidentyfikowania aktywów, zobowiązań i zobowiązań warunkowych jednostki przejętej ponad cenę przejęcia. Jednak zgodnie z paragrafem 15 a) jednostka gospodarcza nie tworzy rezerwy z tytułu odroczonego podatku dochodowego wynikającego z początkowego ujęcia wartości firmy.
67. W wyniku przejęcia jednostka przejmująca może uznać za prawdopodobne, że zrealizuje swój składnik aktywów z tytułu odroczonego podatku dochodowego, który nie był ujęty u tej jednostki przed połączeniem jednostek gospodarczych. Na przykład jednostka przejmująca może być w stanie wykorzystać korzyść wynikającą z nierozliczonych strat podatkowych, pokrywając je z przyszłych dochodów do opodatkowania jednostki przejętej. W takich przypadkach, jednostka przejmująca ujmuje składnik aktywów z tytułu odroczonego podatku dochodowego, ale nie włącza go do rozliczenia połączenia jednostek gospodarczych i z tego względu nie uwzględnia go przy określaniu wartości firmy lub kwoty nadwyżki udziału jednostki przejmującej w wartości godziwej netto możliwych do zidentyfikowania aktywów, zobowiązań i zobowiązań warunkowych ponad cenę przejęcia.
68. Jeśli potencjalne korzyści wynikające z przeniesienia na kolejny okres straty podatkowej jednostki przejętej lub z innych aktywów z tytułu odroczonego podatku dochodowego nie spełniają kryteriów określonych w MSSF 3 dla ich oddzielnego ujęcia na moment początkowego rozliczenia połączenia jednostek gospodarczych, ale zostają zrealizowane w późniejszym czasie, jednostka przejmująca powinna ująć wynikający stąd odroczonego przychód podatkowy w zysku lub stracie. Ponadto, jednostka przejmująca powinna:
- (a) zmniejsza wartość bilansową wartości firmy do wartości, która zostałyby zaksięgowane, jeśli na dzień przejęcia składnik aktywów zostałby zakwalifikowany jako możliwy do zidentyfikowania składnik aktywów

oraz

- (b) zachowuje w koszty obniżenie wartości bilansowej wartości firmy.

Tym niemniej, wskazane podejście nie powinno skutkować powstaniem nadwyżki udziału jednostki przejmującej w wartości godziwej netto możliwych do zidentyfikowania aktywów, zobowiązań i zobowiązań warunkowych jednostki przejętej ponad cenę przejęcia, ani nie powinno zwiększać kwoty wcześniej ujętej takiej nadwyżki.

Przykład

Jednostka gospodarcza przejęła jednostkę zależną, która miała ujemne różnice przejściowe w kwocie 300. Stawka podatkowa w momencie przejścia wynosiła 30 %. Wynikający z powyższego składnik aktywów z tytułu odroczonego podatku dochodowego równy 90 nie został przy ustalaniu wartości firmy, równej 500 wynikającej z połączenia jednostek gospodarczych, zakwalifikowany do możliwych do zidentyfikowania składników aktywów. W dwa lata po połączeniu jednostek gospodarczych, jednostka gospodarcza oceniła, iż przyszły dochód do opodatkowania prawdopodobnie wystarczy do zrealizowania korzyści związanych ze wszystkimi ujemnymi różnicami przejściowymi.

Jednostka gospodarcza ujmuje składnik aktywów z tytułu odroczonego podatku dochodowego w kwocie 90 (30 % od 300), a w rachunku zysków i strat - przychód z tytułu odroczonego podatku w kwocie 90. Ponadto obniża on wartość bilansową wartości firmy o 90 oraz ujmuje koszt z tego tytułu w rachunku zysków i strat. W rezultacie wartość firmy jest zmniejszona do wartości 410 będącej kwotą, która zostałaby ujęta, gdyby składnik aktywów z tytułu odroczonego podatku dochodowego w kwocie 90 na dzień przejęcia zostałby zakwalifikowany do możliwych do zidentyfikowania składników aktywów.

Jeśli stawka podatkowa wzrosła do 40 %, jednostka gospodarcza ujmuje składnik aktywów z tytułu odroczonego podatku dochodowego równy 120 (40 % od 300) i w rachunku zysków i strat - przychód z tytułu odroczonego podatku w kwocie 120. Jeśli stawka podatkowa zmalała do 20 % jednostka ujmuje składnik aktywów z tytułu odroczonego podatku dochodowego równy 60 (20 % od 300) i przychód z tytułu odroczonego podatku w kwocie 60. Ponadto w obu przypadkach jednostka gospodarcza zmniejszy wartość bilansową wartości firmy o 90 oraz ujmuje koszt z tego tytułu w rachunku zysków i strat.

68C. Jak wskazano w paragrafie 68A, kwota odliczenia podatkowego (kosztu uzyskania przychodu) (lub oszacowanego przyszłego odliczenia podatkowego ustalanego zgodnie z paragrafem 68B) może się różnić od powiązanego z nią skumulowanego kosztu z tytułu wynagrodzenia. Paragraf 58 niniejszego standardu wymaga, aby bieżący i odroczonego podatek dochodowy był ujmowany jako przychód lub obciążenie wpływające na zysk lub stratę danego okresu, z wyjątkiem podatków wynikających z a) transakcji lub zdarzeń, które są ujmowane bezpośrednio w kapitale w tym samym lub innym okresie lub b) połączenia jednostek gospodarczych. Jeśli kwota odliczenia podatkowego (kosztu uzyskania przychodu) (lub oszacowanego przyszłego odliczenia podatkowego) przewyższa kwotę powiązanego z nią właściwego skumulowanego kosztu z tytułu wynagrodzenia, wskazuje to, iż odliczenie podatkowe (koszt uzyskania przychodu) odnosi się nie tylko do skumulowanego kosztu z tytułu wynagrodzenia, ale również do elementu kapitałowego. W takiej sytuacji, nadwyżka powiązanego bieżącego i odroczonego podatku powinna zostać ujęta bezpośrednio w kapitale własnym.

C5 MSR 14, „Sprawozdawczość dotycząca segmentów działalności” został zmieniony w następujący sposób:

Na stronie tytułowej, drugi paragraf po tytule MSR 14 otrzymuje następujące brzmienie:

Paragrafy 129 i 130 MSR 36, „Utrata wartości aktywów” przedstawiają wymogi dotyczące ujawniania informacji na temat odpisów aktualizujących z tytułu utraty wartości segmentu działalności.

Standard

Paragrafy 19 i 21 otrzymują następujące brzmienie:

19. Do przykładów aktywów segmentu zalicza się aktywa obrotowe wykorzystywane w operacyjnej działalności segmentu, rzeczowe aktywa trwałe, aktywa będące przedmiotem leasingu finansowego (MSR 17, „Leasing”) oraz wartości niematerialne. Jeżeli amortyzacja danego składnika aktywów jest zaliczona do kosztów segmentu, odpowiadający jej składnik aktywów także należy zaliczyć do aktywów segmentu. Do aktywów segmentu nie zalicza się aktywów wykorzystywanych dla ogólnych potrzeb jednostki gospodarczej lub jej centrali. Na aktywa segmentu składają się aktywa operacyjne wykorzystywane wspólnie przez dwa lub więcej segmenty, jeżeli istnieje rozsądna podstawa do dokonania tego rodzaju przypisania. Na aktywa segmentu składa się wartość firmy, którą można bezpośrednio przypisać do tego segmentu w oparciu o racjonalne przesłanki, zaś do kosztów segmentu zalicza się odpisy aktualizujące z tytułu utraty wartości wartości firmy.

21. Na wycenę aktywów i pasywów segmentu składają się korekty wcześniejszych wartości bilansowych dających się wyodrębnić aktywów i pasywów segmentu firmy nabytej w drodze połączenia jednostek gospodarczych, mimo iż korekty te są wprowadzane jedynie dla celów sporządzenia skonsolidowanego sprawozdania finansowego i nie umieszcza się ich w sprawozdaniu finansowym jednostki dominującej, ani też w jednostkowym sprawozdaniu finansowym jednostki zależnej. Analogicznie, jeżeli rzeczowe aktywa trwałe zostały przeszacowane po nabyciu zgodnie z modelem przeszacowania zawartym w MSR 16, wówczas wycena aktywów segmentu odzwierciedla te przeszacowania.

IFRS 3

- C6 Paragraf 64 został usunięty z MSR 16 „Rzeczowe aktywa trwałe” (zaktualizowanego w 2003 r.)
- C7 MSR 19 „Świadczenia pracownicze” został zmieniony w następujący sposób:

Standard

Paragraf 108 otrzymuje następujące brzmienie:

108. W razie połączenia jednostek gospodarczych, jednostka ujmuje aktywa i zobowiązania wynikające ze świadczeń po okresie zatrudnienia w wartości bieżącej zobowiązania, pomniejszonej o wartość godziwą aktywów programu (zob. MSSF 3 „Połączenia jednostek gospodarczych”). Wartość bieżąca zobowiązania zawiera w sobie wszystkie niżej podane pozycje, nawet jeśli jednostka przejmowana jeszcze ich nie ujęła na dzień przejścia:

- (a) zyski i straty aktuarialne, które powstały przed dniem przejścia (niezależnie od tego, czy mieszczą się one w dziesięcioprocentowym „przedziale”),
- (b) koszty przeszłego zatrudnienia, które powstały przed dniem przejścia z powodu zmian świadczeń lub z powodu wprowadzenia programu świadczeń

oraz

...

- C8 Paragraf 30 MSR 27 „Skonsolidowane i jednostkowe sprawozdania finansowe” otrzymuje następujące brzmienie:

30. Przychody i koszty jednostki zależnej wlicza się do skonsolidowanego sprawozdania finansowego począwszy od daty jej przejścia, zgodnie z jej definicją zawartą w MSSF 3. Przychody i koszty...

- C9 MSR 28 „Inwestycje w jednostkach stowarzyszonych” został zmieniony w następujący sposób:

Definicja współkontroli zamieszczona w paragrafie 2 otrzymuje następujące brzmienie:

Współkontrola jest to określony w umowie ustalony podział kontroli nad działalnością gospodarczą, który występuje tylko wówczas, gdy strategiczne decyzje finansowe i operacyjne dotyczące tej działalności wymagają jednorodnej zgody stron współkontrolujących (wspólników).

Z paragrafu 15 usunięto odniesienie do MSR 22 „Połączenia jednostek gospodarczych”. Na skutek tej zmiany oraz zmian wprowadzonych przez MSSF 5 „Aktywa trwałe przeznaczone do sprzedaży oraz działalność zaniechana” paragraf 15 otrzymuje następujące brzmienie:

15. Jeżeli inwestycja w jednostce stowarzyszonej zaklasyfikowana uprzednio jako przeznaczona do sprzedaży nie spełnia już kryteriów takiej klasyfikacji, należy ją rozliczać metodą praw własności od daty jej zaklasyfikowania jako przeznaczonej do sprzedaży. Sprawozdania finansowe za okresy od daty zaklasyfikowania inwestycji jako przeznaczonej do dnia sprzedaży należy odpowiednio skorygować.

Paragraf 23 i 33 otrzymują następujące brzmienie:

23. Inwestycje w jednostkach stowarzyszonych są ujmowane zgodnie z metodą praw własności od dnia, w którym dana jednostka spełnia wymogi definicji jednostki stowarzyszonej. Przy nabyciu inwestycji, wszelkie różnice pomiędzy ceną nabycia a udziałem inwestora w wartości godziwej netto możliwych do zidentyfikowania aktywów, zobowiązań oraz zobowiązań warunkowych jednostki stowarzyszonej należy ujmować zgodnie z postanowieniami MSSF 3 „Połączenia jednostek gospodarczych”. A więc:

- (a) wartość firmy dotyczącą jednostki stowarzyszonej ujmuje się w wartości bilansowej inwestycji. Natomiast amortyzacja tej wartości firmy nie jest dozwolona, a więc nie uwzględnia się jej przy ustalaniu udziału inwestora w zyskach lub stratach jednostki stowarzyszonej.

- (b) ustalając udział inwestora w zysku lub stracie jednostki stowarzyszonej za okres, w którym inwestycja została nabyta, wszelkie nadwyżki udziału inwestora w wartości godziwej netto możliwych do zidentyfikowania aktywów, zobowiązań i zobowiązań warunkowych jednostki stowarzyszonej ponad cenę nabycia inwestycji wyłącza się z wartości bilansowej inwestycji i ujmuje się jako przychody podczas ustalania udziału inwestora w zysku lub stracie jednostki stowarzyszonej za okres, w którym nastąpiło nabycie tej jednostki.

Należy dokonać odpowiednich korekt do udziału inwestora w zyskach lub stratach po nabyciu inwestycji celem uwzględnienia, na przykład, amortyzacji aktywów podlegających umorzeniu, opartej na ich wartości godziwej na dzień nabycia. Podobnie, należy dokonać odpowiednich korekt do udziału inwestora w zyskach lub stratach po nabyciu inwestycji celem uwzględnienia strat z tytułu utraty wartości ujętych przez jednostkę stowarzyszoną, dotyczących, na przykład, wartości firmy lub rzeczowych aktywów trwałych.

33. Z uwagi na fakt, że wartość firmy ujęta w wartości bilansowej inwestycji w jednostce stowarzyszonej nie jest ujmowana oddzielnie, nie bada się jej oddzielnie pod kątem utraty wartości przez zastosowanie wymogów w zakresie badania wartości firmy pod kątem utraty wartości, zawartych w MSR 36 „Utrata wartości aktywów”. Badaniu pod kątem utraty wartości zgodnie z wymogami MSR 36 poddaje się natomiast całą wartość bilansową inwestycji, porównując jej wartość odzyskiwalną (wyższą z dwóch kwot: wartości użytkowej i wartości godziwej pomniejszonej o koszty sprzedaży) z jej wartością bilansową, ilekroć zastosowanie wymogu zawartego w MSR 39 wykaże, że mogła nastąpić utrata wartości inwestycji. Ustalając wartość użytkową inwestycji, jednostka gospodarcza powinna oszacować:

- (a) swój udział w wartości bieżącej oszacowanych przyszłych przepływów pieniężnych, które według przewidywań zostaną wygenerowane przez jednostkę stowarzyszoną, włącznie z przepływami środków pieniężnych z działalności operacyjnej tej jednostki i przychodami pochodzącymi z ostatecznej sprzedaży inwestycji

lub

- (b) wartość bieżącą szacowanych przyszłych przepływów pieniężnych z tytułu dywidend z inwestycji i z tytułu ostatecznej sprzedaży inwestycji.

Przy przyjęciu odpowiednich założeń, obie metody dadzą takie same wyniki.

C10 MSR 31, „Udziały we wspólnych przedsięwzięciach” został zmieniony w następujący sposób:

Definicja współkontroli w paragrafie 3 otrzymuje następujące brzmienie:

Współkontrola jest to określony w umowie ustalony podział kontroli nad działalnością gospodarczą, który występuje tylko wówczas, gdy strategiczne decyzje finansowe i operacyjne dotyczące tej działalności wymagają jednorodnej zgody stron współkontrolujących (wspólników).

Paragraf 11 otrzymuje następujące brzmienie:

11. Ustalenia umowne ustanawiają współkontrolę nad wspólnym przedsięwzięciem. Wymóg ten uniemożliwia pojedynczemu wspólnikowi samodzielne sprawowanie kontroli nad działalnością przedsięwzięcia.

Z paragrafu 43 usunięto powołanie na MSR 22 „Połączenie jednostek gospodarczych”. Na skutek tej zmiany oraz zmian wprowadzonych przez MSSF 5 „Aktywa trwale przeznaczone do sprzedaży oraz działalność zaniechana” paragraf 43 otrzymuje następujące brzmienie:

43. W przypadku, gdy udział w podmiocie współkontrolowanym uprzednio zaklasyfikowany jako przeznaczony do sprzedaży przestaje spełniać kryteria takiej klasyfikacji, ujmuje się go za pomocą konsolidacji proporcjonalnej lub metody praw własności począwszy od daty klasyfikacji jako przeznaczony do sprzedaży. Sprawozdania finansowe za okresy począwszy od klasyfikacji udziału jako przeznaczony do sprzedaży są odpowiednio zmieniane.

IFRS 3

C11 Paragraf 4c) występuje jako 4d) w MSR 32, „Instrumenty finansowe: ujawnianie i prezentacja” (zaktualizowany w 2003 r.). Paragraf 4d) występuje jako 4c) i otrzymuje następujące brzmienie:

- (c) **umów o warunkową korektę ceny przejęcia w przypadku łączenia jednostek (zob. MSSF 3, „Połączenie jednostek gospodarczych”). Powyższe zwolnienie dotyczy wyłącznie jednostki przejmującej.**

W wyniku tej zmiany oraz zmian wprowadzonych przez MSSF 4, „Umowy ubezpieczeniowe” paragraf 4 c)-e) otrzymuje następujące brzmienie:

- (c) **umów o warunkową korektę ceny przejęcia w przypadku łączenia jednostek (zob. MSSF 3 Połączenie jednostek gospodarczych). Powyższe zwolnienie dotyczy wyłącznie jednostki przejmującej.**
- (d) **umów ubezpieczeniowych zdefiniowanych w MSSF 4 Umowy ubezpieczeniowe. Jednakże, niniejszy standard stosuje się do instrumentów pochodnych wbudowanych w umowy ubezpieczeniowe, jeśli MSR 39 wymaga, aby jednostka wykazywała je odrębnie.**
- (e) **instrumentów finansowych objętych MSSF 4, gdyż mają one cechę dyskrecjonalnej partycypacji. Emitent takich instrumentów jest zwolniony ze stosowania w odniesieniu do tej cechy paragrafów 15-32 oraz OS25- OS35 niniejszego standardu, które dotyczą odróżniania zobowiązań finansowych od instrumentów kapitałowych. Jednak instrumenty takie objęte są wszystkimi innymi wymaganiami niniejszego standardu. Ponadto, niniejszy standard stosuje się do instrumentów pochodnych wbudowanych w takie instrumenty (zob. MSR 39).**

Paragraf 4f) dodany przez MSSF 2, „Płatności w formie akcji własnych” pozostaje niezmieniony.

C12 Paragrafy 22 i 64 MSR 33, „Zysk przypadający na jedną akcję” otrzymują następujące brzmienie:

22. Akcje zwykle wyemitowane jako część zapłaty przy połączeniu jednostek są włączane do średniej ważonej liczby akcji w dniu przejęcia, ponieważ przejmujący uwzględnia wyniki działalności jednostki będącej przedmiotem przejęcia w rachunku zysków i strat od dnia przejęcia.
64. **Jeśli... należy ujawnić. Ponadto podstawowy i rozwodniony zysk na akcję wszystkich prezentowanych okresów powinien być skorygowany o skutki błędów oraz korekty wynikające ze zmian zasad (polityki) rachunkowości księgowanych retrospektywnie.**

C13 Paragrafy 16 i) i 18 MSR 34, „Śródroczna sprawozdawczość finansowa” otrzymują następujące brzmienie:

16. ...

- (i) **skutek zmian w strukturze jednostki gospodarczej w ciągu okresu śródrocznego, łącznie z połączeniem jednostek gospodarczych, przejęciem lub sprzedażą jednostek zależnych i inwestycji długoterminowych, restrukturyzacją i zaniechaniem działalności. W związku z połączeniami jednostek gospodarczych jednostka ujawnia informacje, których ujawnienia wymagają paragrafy 66-73 MSSF 3, „Połączenia jednostek gospodarczych”**

oraz

...

18. Inne standardy szczegółowo regulują, jakie informacje powinny zostać ujawnione w sprawozdaniu finansowym. W tym kontekście sprawozdanie finansowe oznacza wszystkie części składowe sprawozdania finansowego, które zazwyczaj wchodzi w skład rocznego raportu finansowego oraz czasami - innych raportów. Z wyjątkiem wymogów paragrafu 16 i), w ymogi dotyczące ujawniania informacji zawarte w innych standardach nie są obowiązujące, jeśli śródroczny raport finansowy jednostki gospodarczej nie zawiera pełnego sprawozdania finansowego, a tylko skrócone sprawozdanie finansowe i wybrane dane objaśniające w informacji dodatkowej.

C14 Paragraf 5 MSR 37 „Rezerwy, zobowiązania warunkowe i aktywa warunkowe” otrzymuje następujące brzmienie:

5. W przypadku, gdy inny standard omawia konkretny typ rezerw, zobowiązań warunkowych lub aktywów warunkowych, jednostka gospodarcza stosuje tamten właśnie standard w miejsce niniejszego. Na przykład MSSF 3 „Połączenia jednostek gospodarczych” dotyczy sposobu podejścia jednostki przejmującej do zobowiązań warunkowych przejętych w ramach połączenia jednostek gospodarczych. Niektóre rodzaje rezerw są także przedmiotem standardów dotyczących:

...

C15 W MSR 39 „Instrumenty finansowe: ujmowanie i wycena (zaktualizowany)” (zaktualizowanym w 2003 r.) paragrafy 2f) i h) zostały usunięte przez MSSF 4 „Umowy ubezpieczeniowe”. Paragraf 2g) występuje jako paragraf 2f) i otrzymuje poniżej zaprezentowane brzmienie. Paragraf 2g) został dodany. Na skutek tych zmian oraz zmian wprowadzonych przez MSSF 4, paragrafy 2d-g) otrzymują następujące brzmienie:

- (d) *instrumentów finansowych wyemitowanych przez jednostkę, które spełniają definicję instrumentu kapitałowego zgodnie z MSR 32 (z uwzględnieniem opcji i warrantów). Jednakże, posiadacz takich instrumentów kapitałowych powinien stosować niniejszy standard w odniesieniu do tych instrumentów, o ile nie podlegają one wyłączeniu na mocy punktu a.)*
- (e) *praw i obowiązków wynikających z umów ubezpieczeniowych zgodnie z definicją z MSSF 4 „Umowy ubezpieczeniowe” lub kontraktów, które znajdują się w zakresie MSSF 4, ponieważ zawierają cechę dyskrecjonalnej partycypacji. Jednakże, niniejszy standard stosuje się do instrumentów pochodnych wbudowanych w taki umowę, chyba że wbudowany instrument pochodny sam znajduje się w zakresie MSSF 4 (zob. paragrafy 10-13 oraz Załącznik A paragrafy OS23- OS33). Ponadto, jeśli umowa ubezpieczeniowa jest kontraktem gwarancji finansowej zawartym lub utrzymywanym w związku z przeniesieniem na inną stronę aktywów finansowych lub zobowiązań finansowych objętych niniejszym standardem, wystawca stosuje niniejszy standard do takich kontraktów (zob. paragraf 3 oraz Załącznik A paragraf OS4A).*
- (f) *umów dotyczących zapłaty warunkowej w przypadku łączenia jednostek (zob. MSSF 3 „Połączenia jednostek gospodarczych”). Powyższe zwolnienie stosuje się jedynie w stosunku do jednostki przejmującej.*
- (g) *umowy pomiędzy nabywającym a sprzedającym w przypadku łączenia jednostek, dotyczącej nabycia lub sprzedaży jednostki przejmowanej w przyszłości.*

Paragrafy 2 i) i 2 j) występują jako 2h) i 2 i). Paragraf 2 i) został wprowadzony przez MSSF 2 „Płatności w formie akcji własnych”.

C16 [Niniejsze poprawki nie mają zastosowania do tekstu standardu].

C17 [Niniejsze poprawki nie mają zastosowania do tekstu standardu].

C18 SKI- 32 „Wartości niematerialne – koszt witryny internetowej” został poprawiony w następujący sposób:

Paragrafy 8-10 otrzymują następujące brzmienie:

8. Opracowana witryna internetowa powinna być ujęta jako składnik aktywów niematerialnych wtedy i tylko wtedy, gdy poza spełnieniem ogólnych wymogów zawartych w paragrafie MSR 38, które dotyczą ujmowania i początkowej wyceny odnośnych aktywów, jednostka spełnia wymogi paragrafu 57 MSR 38. Spełnienie wymogu wykazania, w jaki sposób witryna internetowa wygeneruje prawdopodobne przyszłe korzyści ekonomiczne, zgodnie z paragrafem 57 d) MSR 38, powinno być wykonalne przede wszystkim wówczas, gdy witryna internetowa ma zdolność generowania przychodów, na przykład bezpośrednich przychodów wynikających z możliwości złożenia zamówień na witrynie internetowej. Jeżeli natomiast witryna internetowa została opracowana wyłącznie lub głównie dla celów promocji bądź reklamy produktów lub usług własnych, to jednostka nie będzie w stanie udowodnić, że witryna internetowa spowoduje powstanie prawdopodobnych przyszłych korzyści ekonomicznych, a zatem wszystkie nakłady poniesione na opracowanie takiej witryny powinny być ujęte w kosztach w momencie poniesienia.

IFRS 3

9. Wszelkie wewnętrzne nakłady poniesione na opracowanie i użytkowanie witryny internetowej jednostki powinny być rozliczane zgodnie z MSR 38. Przy ustalaniu odpowiedniego podejścia księgowego należy ocenić charakter wszystkich czynności, na które jednostka ponosi nakłady (np. szkolenie pracowników i utrzymanie witryny internetowej) oraz etap opracowywania witryny jak również etapy realizowane po zakończeniu jej opracowywania (dodatkowe wytyczne zostały zamieszczone w załączniku do niniejszej interpretacji). Na przykład:
- (a) etap planowania jest w swej istocie podobny do etapu prac badawczych opisanych w paragrafach 54-56 MSR 38. Nakłady poniesione na tym etapie powinny być ujmowane w kosztach w momencie ich poniesienia.
 - (b) etap opracowania aplikacji (oprogramowania) i infrastruktury, etap opracowania projektu graficznego i etap opracowania zawartości witryny, w zakresie, w jakim zawartość ta nie jest opracowywana na potrzeby reklamy i promocji własnych produktów i usług jednostki, można uznać za etapy podobne w swej istocie do etapu prac rozwojowych opisanych w paragrafach 57-64 MSR 38. Nakłady poniesione na tych etapach powinny zwiększyć wartość (koszt) witryny internetowej ujętej w wartościach niematerialnych zgodnie z paragrafem 8 niniejszej interpretacji, jeżeli nakłady te można w racjonalny i uzasadniony sposób bezpośrednio przyporządkować lub przypisać do czynności przygotowania witryny internetowej do zamierzonego stosowania. Dla przykładu, nakłady poniesione na nabycie lub stworzenie zawartości witryny (innej niż zawartość mająca na celu reklamę i promocję własnych produktów i usług jednostki) lub nakłady służące umożliwieniu użytkownikom skorzystania z treści zamieszczonych na witrynie internetowej (opłata za nabycie licencji na zamieszczenie danego materiału na witrynie) powinny zwiększyć koszt opracowania witryny, o ile warunek powyższy został spełniony. Jednak zgodnie z paragrafem 71 MSR 38 nakłady poniesione na składnik wartości niematerialnych, które za poprzednie lata obrotowe były ujmowane w sprawozdaniu finansowym w ciężar rachunku zysków i strat, nie powinny być w późniejszym okresie aktywowane w wartościach niematerialnych (np. jeżeli koszt praw autorskich do pewnych treści został w pełni zamortyzowany, a treści te zostały w późniejszym okresie zamieszczone na witrynie internetowej).
 - (c) Nakłady poniesione na etapie opracowywania zawartości, w zakresie w jakim zawartość ta jest opracowana na potrzeby reklamy i promocji własnych produktów i usług jednostki (np. cyfrowe fotografie produktów) należy ująć w kosztach w momencie ich poniesienia zgodnie z paragrafem 69 c) MSR 38. Na przykład przy księgowaniu nakładów poniesionych na profesjonalne usługi polegające na wykonaniu cyfrowych fotografii produktów jednostki i poprawie sposobu wyświetlania tych fotografii, nakłady te należy ująć w kosztach w momencie odbioru tych usług profesjonalnych, a nie w chwili ich zamieszczenia na witrynie internetowej.
 - (d) etap użytkowania rozpoczyna się po zakończeniu opracowywania witryny internetowej. Nakłady ponoszone na tym etapie należy ujmować w kosztach, chyba że spełniają kryteria zwarte w paragrafie 18 MSR 38.
10. Witryna internetowa ujmowana w wartościach niematerialnych zgodnie z paragrafem 8 niniejszej interpretacji powinna po początkowym ujęciu być wyceniana zgodnie z wymogami paragrafów 72-87 MSR 38. Najlepszy szacunkowy okres użytkowania witryny internetowej powinien być krótki.

Paragraf dotyczący **wejścia w życie** otrzymuje następujące brzmienie:

Data wejścia w życie: Niniejsza interpretacja wchodzi w życie 25 marca 2002 r. Skutki przyjęcia niniejszej interpretacji powinny być rozliczane zgodnie z zasadami przejściowymi zawartymi w wersji MSR 38 wydanej w 1998 r. Jeżeli zatem witryna internetowa nie spełnia kryteriów umożliwiających ujęcie jej jako składnika wartości niematerialnych, ale wcześniej była ujęta jako składnik aktywów, to powinna zostać usunięta z bilansu z dniem wejścia w życie niniejszej interpretacji. Jeżeli witryna internetowa już istnieje i nakłady poniesione na jej opracowanie spełniają kryteria umożliwiające ujęcie jej jako składnika wartości niematerialnych, lecz wcześniej nie była ujęta jako składnik aktywów, nie należy ujmować witryny internetowej jako składnika wartości niematerialnych w dniu wejścia w życie niniejszej interpretacji. Jeżeli witryna internetowa już istnieje i nakłady poniesione na jej opracowanie spełniają kryteria umożliwiające ujęcie jej jako składnika wartości niematerialnych, lecz wcześniej była ujęta jako składnik aktywów i początkowo wyceniona w cenie nabycia lub koszcie wytworzenia, należy uznać, że początkowe ujęcie jest poprawne.