

MIĘDZYNARODOWY STANDARD SPRAWOZDAWCZOŚCI FINANSOWEJ 3

Połączenia jednostek

CEL

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

ZAKRES

2. Niniejszy MSSF dotyczy transakcji lub innych zdarzeń, które spełniają definicję połączenia jednostek. Niniejszy MSSF nie ma zastosowania do:
 - a) rozliczania tworzenia wspólnego przedsięwzięcia w sprawozdaniu finansowym tego wspólnego przedsięwzięcia;
 - b) nabywania składnika aktywów lub grupy aktywów niestanowiących *przedsięwzięcia*. W takich przypadkach jednostka przejmująca identyfikuje i ujmuje poszczególne możliwe do zidentyfikowania nabyte aktywa (w tym aktywa spełniające definicję oraz kryteria ujmowania *wartości niematerialnych* zawarte w MSR 38 *Wartości niematerialne*) oraz przejęte zobowiązania. Koszt grupy jest przypisywany do poszczególnych możliwych do zidentyfikowania aktywów i zobowiązań w proporcji do ich *wartości godziwych* na dzień nabycia. Transakcja lub zdarzenie tego rodzaju nie prowadzi do powstania wartości firmy.
 - c) połączenia jednostek lub przedsięwzięć znajdujących się pod wspólną kontrolą (paragrafy B1-B4 zawierają odnośne wytyczne dotyczące zastosowania).
- 2A. Wymogi niniejszego standardu nie mają zastosowania do nabycia przez jednostkę inwestycyjną, określoną w MSSF 10 *Skonsolidowane sprawozdania finansowe*, inwestycji w jednostce zależnej, której wycena musi być dokonana według wartości godziwej przez wynik finansowy.

IDENTYFIKACJA POŁĄCZENIA JEDNOSTEK

3. **Jednostka sprawozdawcza ustala, czy transakcja lub inne zdarzenie jest połączeniem jednostek, posługując się w tym celu definicją zawartą w niniejszym MSSF, która wymaga, aby nabyte aktywa i przejęte zobowiązania stanowiły przedsięwzięcie. Jeśli nabyte aktywa nie stanowią przedsięwzięcia, jednostka sprawozdawcza rozlicza transakcję lub inne zdarzenie jako nabycie aktywów. Paragrafy B5–B12D zawierają wytyczne dotyczące sposobu identyfikowania połączenia jednostek oraz definicji przedsięwzięcia.**

METODA PRZEJĘCIA

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

Identyfikacja jednostki przejmującej

6. **W przypadku każdego połączenia jednostek jedna z łączących się jednostek jest identyfikowana jako jednostka przejmująca.**
7. Wytyczne zawarte w MSSF 10 stosuje się do identyfikacji jednostki przejmującej tj. jednostki, która uzyskuje *kontrolę* nad inną jednostką, czyli nad jednostką przejmowaną. Jeżeli połączenie jednostek gospodarczych miało miejsce, ale wytyczne zawarte w MSSF 10 nie wskazują jasno, która z łączących się jednostek jest jednostką przejmującą, ustalając to należy rozważyć czynniki zawarte w paragrafach B14–B18.

Ustalenie dnia przejęcia

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

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

Zasada ujmowania

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

Warunki ujmowania

11. Aby możliwe do zidentyfikowania nabyte aktywa i przejęte zobowiązania mogły zakwalifikować się do ujęcia przy zastosowaniu metody przejścia, muszą na dzień przejścia spełniać definicję aktywów i zobowiązań zawartą w „Założeniach koncepcyjnych sprawozdawczości finansowej”. Na przykład koszty, których jednostka przejmująca się spodziewa, ale nie jest zobowiązana do ich poniesienia w przyszłości w celu realizacji planu zaprzestania prowadzenia działalności jednostki przejmowanej, zakończeniu stosunku pracy lub przeniesienia pracowników jednostki przejmowanej, nie stanowią zobowiązań na dzień przejścia. Dlatego jednostka przejmująca nie ujmuje tych kosztów przy zastosowaniu metody przejścia. Jednostka przejmująca ujmuje natomiast te koszty w sporządzonym po połączeniu sprawozdaniu finansowym zgodnie z innymi MSSF.
 12. Ponadto, aby możliwe do zidentyfikowania nabyte aktywa i przejęte zobowiązania mogły zostać zakwalifikowane do ujęcia przy zastosowaniu metody przejścia, muszą stanowić część aktywów i zobowiązań, które jednostka przejmująca i przejmowana (lub jej poprzedni *właściciele*) wymienili w transakcji połączenia jednostek, a nie wynikać z odrębnej transakcji. Jednostka przejmująca stosuje wytyczne zawarte w paragrafach 51-53, aby ustalić, które z nabytych aktywów i przejętych zobowiązań stanowią część wymiany za jednostkę przejętą a które, o ile istnieją, wynikają z odrębnych transakcji rozliczanych zgodnie z ich rodzajem i mającymi zastosowanie MSSF.
 13. Zastosowana przez jednostkę przejmującą zasada oraz warunki ujmowania mogą doprowadzić do ujęcia niektórych aktywów i zobowiązań, których jednostka przejmująca nie ujmowała uprzednio jako aktywów i zobowiązań w swoim sprawozdaniu finansowym. Na przykład jednostka przejmująca ujmuje nabyte, możliwe do zidentyfikowania wartości niematerialne, takie jak marka, patent lub powiązania z klientami, których jednostka przejęta nie ujmowała jako aktywów w swoim sprawozdaniu finansowym, ponieważ wytworzyła je we własnym zakresie i zaliczyła odnośne wydatki do kosztu okresu.
 14. Paragrafy B31–B40 stanowią wytyczne w zakresie ujmowania składników aktywów niematerialnych. Paragrafy 21 A–28B określają rodzaje możliwych do zidentyfikowania aktywów i zobowiązań obejmujących pozycje, co do których MSSF ustala ograniczone wyjątki w zakresie zasady i warunków ujmowania.
- Klasyfikacja lub wyznaczenie możliwych do zidentyfikowania nabytych aktywów oraz przejętych zobowiązań w ramach połączenia jednostek
15. **W dniu przejścia jednostka przejmująca klasyfikuje lub wyznacza możliwe do zidentyfikowania nabyte aktywa i przejęte zobowiązania w sposób umożliwiający zastosowanie w terminie późniejszym innych MSSF. Jednostka przejmująca dokonuje takiej klasyfikacji lub wyznaczenia na podstawie postanowień umowy, warunków, zasad swojej działalności lub polityki rachunkowości oraz innych odnośnych warunków istniejących na dzień przejścia.**
 16. W niektórych sytuacjach MSSF określają inne księgowe podejścia w zależności od tego, w jaki sposób jednostka klasyfikuje lub wyznacza dany składnik aktywów lub dane zobowiązanie. Przykłady klasyfikacji lub wyznaczenia dokonywanego przez jednostkę przejmującą na podstawie odnośnych warunków istniejących na dzień przejścia obejmują, ale nie ograniczają się do:

- a) klasyfikacji poszczególnych aktywów finansowych i zobowiązań finansowych jako wyceniane w wartości godziwej przez wynik finansowy lub w zamortyzowanym koszcie lub jako składnik aktywów finansowych wyceniany w wartości godziwej przez inne całkowite dochody zgodnie z MSSF 9 *Instrumenty finansowe*;
- b) wyznaczenia instrumentu pochodnego jako instrument zabezpieczający zgodnie z MSSF 9; oraz
- c) oceny, czy wbudowany instrument pochodny powinien zostać oddzielony od umowy zasadniczej zgodnie z MSSF 9 (co jest przedmiotem „klasyfikacji” w rozumieniu niniejszego MSSF).

17. W niniejszym MSSF ustalono wyjątek od reguły zawartej w paragrafie 15, który dotyczy:

- a) klasyfikacji umowy leasingu, w której jednostka przejmowana jest leasingodawcą, jako leasingu operacyjnego albo leasingu finansowego zgodnie z MSSF 16 *Leasing*;
- b) [skreślony]

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

Zasada wyceny

18. Jednostka przejmująca wycenia możliwe do zidentyfikowania nabyte aktywa i przejęte zobowiązania według ich wartości godziwych na dzień przejęcia.

19. W przypadku każdego połączenia jednostek, jednostka przejmująca wycenia na dzień przejęcia składniki niekontrolujących udziałów w jednostce przejmowanej, które stanowią obecnie udziały własnościowe i w przypadku likwidacji dają ich posiadaczom prawo do proporcjonalnego udziału w aktywach netto jednostki, w:

- (a) wartości godziwej; lub
- (b) wartości proporcjonalnego udziału obecnych instrumentów własnościowych w ujętych kwotach możliwych do zidentyfikowania aktywów netto jednostki przejmowanej.

Wszystkie pozostałe składniki udziałów niekontrolujących są wyceniane w ich wartościach godziwych na dzień przejęcia, o ile MSSF nie nakładają wymogu zastosowania innej podstawy wyceny.

20. W paragrafach 24–31 A określono rodzaje możliwych do zidentyfikowania aktywów i zobowiązań obejmujących pozycje, dla których niniejszy MSSF ustala ograniczone wyjątki w zakresie zasady wyceny.

Wyjątki od stosowania zasad ujmowania i wyceny

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

*Wyjątki od stosowania zasady ujmowania****Zobowiązania i zobowiązania warunkowe objęte zakresem MSR 37 lub KIMSF 21***

- 21A. Paragraf 21B ma zastosowanie do zobowiązań i zobowiązań warunkowych, które byłyby objęte zakresem MSR 37 „Rezerwy, zobowiązania warunkowe i aktywa warunkowe” lub KIMSF 21 „Opłaty”, jeżeli zostały one zaciągnięte oddzielnie, a nie w ramach połączenia jednostek.
- 21B. W „Założeniach koncepcyjnych sprawozdawczości finansowej” zdefiniowano zobowiązanie jako spoczywający na jednostce obecny obowiązek przeniesienia zasobów ekonomicznych w następstwie przeszłych zdarzeń. W odniesieniu do rezerwy lub zobowiązania warunkowego, które byłyby objęte MSR 37, jednostka przejmująca stosuje paragrafy 15–22 MSR 37 w celu ustalenia, czy w dniu przejęcia istnieje obowiązek wynikający z przeszłych zdarzeń. W przypadku opłaty, która byłaby objęta zakresem KIMSF 21, jednostka przejmująca stosuje KIMSF 21 w celu ustalenia, czy zdarzenie obligujące, które powoduje powstanie zobowiązania do uiszczenia opłaty, nastąpiło do dnia przejęcia.
- 21C. Obecny obowiązek ustalony zgodnie z paragrafem 21B może być zgodny z definicją zobowiązania warunkowego określoną w ustępie 22 lit. b). Jeżeli tak, to paragraf 23 ma zastosowanie do tego zobowiązania warunkowego.

*Wyjątki od stosowania zasady ujmowania****Zobowiązania warunkowe i aktywa warunkowe***

22. MSR 37 określa zobowiązanie warunkowe jako:
- a) możliwy obowiązek powstały w wyniku przeszłych zdarzeń, których istnienie potwierdzi dopiero wystąpienie lub niewystąpienie jednego lub większej liczby niepewnych przyszłych zdarzeń, które nie są w pełni kontrolowane przez jednostkę; lub
 - b) obecny obowiązek powstały w wyniku przeszłych zdarzeń, którego się nie ujmuje, gdyż:
 - (i) nie jest prawdopodobne, aby konieczne było wydatkowanie środków zawierających w sobie korzyści ekonomiczne w celu wypełnienia zobowiązania; lub
 - (ii) kwoty zobowiązania nie można wycenić z wystarczającą wiarygodnością.

23. Jednostka przejmująca ujmuje na dzień przejęcia zobowiązanie warunkowe przejęte w ramach połączenia jednostek, jeśli stanowi ono bieżący obowiązek wynikający z przeszłych zdarzeń i jego wartość godziwą można wiarygodnie wycenić. Dlatego, w przeciwieństwie do paragrafów 14 lit. b), 23, 27, 29 i 30 wymogów MSR 37, jednostka przejmująca ujmuje zobowiązanie warunkowe przejęte w ramach połączenia jednostek na dzień przejęcia, nawet, jeśli nie jest prawdopodobne, że w celu uregulowania zobowiązania niezbędny będzie wypływ zasobów zawierających w sobie korzyści ekonomiczne. Paragraf 56 niniejszego MSSF zawiera wytyczne dotyczące późniejszego rozliczania zobowiązań warunkowych.

- 23 A. W MSR 37 zdefiniowano składnik aktywów warunkowych jako „możliwy obowiązek, który powstaje na skutek zdarzeń przeszłych, których istnienie zostanie potwierdzone dopiero w momencie wystąpienia lub niewystąpienia jednego lub większej ilości niepewnych przyszłych zdarzeń, które nie w pełni podlegają kontroli jednostki”. Jednostka przejmująca nie ujmuje składnika aktywów warunkowych na dzień przejęcia.

Wyjątki dotyczące zarówno zasad ujmowania, jak i wyceny

Podatek dochodowy

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

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

Świadczenia pracownicze

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

Aktywa z tytułu odszkodowania

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

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

Leasingi, w ramach których jednostka przejmowana jest leasingobiorcą

- 28A. Jednostka przejmująca ujmuje składniki aktywów z tytułu prawa do użytkowania oraz zobowiązania z tytułu leasingu określone zgodnie z MSSF 16, w których jednostka przejmowana jest leasingobiorcą. Nie wymaga się, aby jednostka przejmująca uznawała składniki aktywów z tytułu prawa do użytkowania i zobowiązania z tytułu leasingu w odniesieniu do:
- a) leasingów, w przypadku których okres leasingu (określony w MSSF 16) upływa po 12 miesiącach od daty przejścia; lub
 - b) leasingów, w odniesieniu do których bazowy składnik aktywów ma niską wartość (określona w paragrafach B3–B8 MSSF 16).
- 28B. Jednostka przejmująca wycenia zobowiązanie z tytułu leasingu po wartości bieżącej pozostałych opłat leasingowych (jak określono w MSSF 16), tak jakby nabyty leasing był nowym leasingiem w dniu przejścia. Jednostka przejmująca wycenia składnik aktywów objęty prawem do użytkowania na taką samą kwotę jak zobowiązanie z tytułu leasingu, dostosowane w celu uwzględnienia korzystnych lub niekorzystnych warunków leasingu w porównaniu z warunkami rynkowymi.

Wyjątki od stosowania zasady wyceny

Prawa ponownie nabyte

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

Transakcje płatności w formie akcji

30. Jednostka przejmująca wycenia zobowiązanie lub instrument kapitałowy, związany z transakcjami płatności w formie akcji jednostki przejmowanej lub z zastąpieniem transakcji płatności w formie akcji jednostki przejmowanej transakcjami płatności w formie akcji jednostki przejmującej, na dzień przejścia zgodnie z metodą przedstawioną w MSSF 2 *Płatności w formie akcji*. (Niniejszy MSSF odnosi się do wyniku tej metody jako do opartej na danych rynkowych wyceny transakcji płatności w formie akcji).

Aktywa przeznaczone do sprzedaży

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

Umowy ubezpieczenia

- 31A. Jednostka przejmująca dokonuje wyceny grupy umów objętych zakresem MSSF 17 *Umowy ubezpieczenia*, które nabyto w ramach połączenia jednostek gospodarczych, oraz wszelkich aktywów w odniesieniu do przepływów pieniężnych z tytułu nabycia ubezpieczenia zgodnie z definicją w MSSF 17 jako zobowiązania lub składnika aktywów zgodnie z paragrafami 39 i B93–B95F MSSF 17 w dniu przejęcia.

Ujmowanie i wycena wartości firmy oraz zysku z okazynego nabycia

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

a) sumy:

- (i) przekazanej zapłaty wycenianej zgodnie z niniejszym MSSF, który generalnie wymaga wyceny według wartości godziwej na dzień przejęcia (zob. paragraf 37),
- (ii) kwoty wszelkich niekontrolujących udziałów w jednostce przejmowanej wycenionych zgodnie z niniejszym MSSF oraz
- (iii) w przypadku połączenia jednostek realizowanego etapami (zob. paragrafy 41 i 42), wartości godziwej na dzień przejęcia *udziału w kapitale* jednostki przejmowanej, należącego poprzednio do jednostki przejmującej.

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

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

Okazyjne nabycia

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

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

Przekazana zapłata

37. Zapłatę przekazaną w ramach połączenia jednostek wycenia się w wartości godziwej obliczanej jako ustaloną na dzień przejścia sumę wartości godziwych aktywów przeniesionych przez jednostkę przejmującą, zobowiązań zaciągniętych przez jednostkę przejmującą wobec poprzednich właścicieli jednostki przejmowanej oraz udziałów kapitałowych wyemitowanych przez jednostkę przejmującą. (Jednakże jakkolwiek część nagród mających postać płatności w formie akcji jednostki przejmującej wymienionych na nagrody należące do pracowników jednostki przejmowanej, które uwzględniono w zapłacie przekazanej przy połączeniu jednostek, wycenia się zgodnie z paragrafem 30 a nie w wartości godziwej). Przykłady potencjalnych form zapłaty obejmują środki pieniężne, inne aktywa, przedsięwzięcie lub jednostkę zależną od jednostki przejmującej, *warunkową zapłatę*, zwykle lub uprzywilejowane instrumenty kapitałowe, opcje, warianty oraz udziały członkowskie w *jednostkach wzajemnych*.

38. Zapłata przekazana może obejmować aktywa lub zobowiązania jednostki przejmującej o wartościach bilansowych różnych od ich wartości godziwych na dzień przejęcia (na przykład aktywa niepieniężne lub przedsięwzięcie jednostki przejmującej). Jeśli tak, jednostka przejmująca przeszacowuje przekazane aktywa lub zobowiązania do wartości godziwych na dzień przejęcia i ujmuje powstały zysk lub stratę w rachunku zysków i strat. Niekiedy jednak przekazane aktywa i zobowiązania pozostają w łączącej się jednostce po tym, gdy nastąpiło połączenie jednostek (na przykład dlatego, że aktywa i zobowiązania zostały przekazane do jednostki przejmowanej a nie do jej wcześniejszych właścicieli), dlatego jednostka przejmująca utrzymuje nad nimi kontrolę. W tej sytuacji jednostka przejmująca wycenia te aktywa lub zobowiązania w ich wartościach bilansowych bezpośrednio sprzed dnia przejęcia i nie ujmuje zysku ani straty z tytułu aktywów i zobowiązań, nad którymi sprawuje kontrolę zarówno przed, jak i po połączeniu jednostek.

Zapłata warunkowa

39. Zapłata, którą jednostka przejmująca przekazuje w zamian za jednostkę przejmowaną obejmuje wszelkie aktywa oraz zobowiązania wynikające z ustaleń dotyczących warunkowej zapłaty (zob. paragraf 37). Jednostka przejmująca ujmuje zapłatę warunkową według wartości godziwej na dzień przejęcia jako część zapłaty przekazanej w zamian za jednostkę przejmowaną.

40. Jednostka przejmująca klasyfikuje obowiązek warunkowej zapłaty, która spełnia definicję instrumentu finansowego, jako zobowiązanie finansowe lub jako kapitał własny w oparciu o definicje instrumentu kapitałowego i zobowiązania finansowego w paragrafie 11 MSR 32 *Instrumenty finansowe: prezentacja*. Jednostka przejmująca klasyfikuje jako składnik aktywów prawo do zwrotu wcześniej przekazanej zapłaty, jeśli spełnione zostały określone warunki. Paragraf 58 zawiera wytyczne dotyczące późniejszego rozliczania zapłaty warunkowej.

Dodatkowe wytyczne do stosowania metody przejęcia w szczególnych rodzajach połączeń jednostek

Połączenie jednostek realizowane etapami

41. Jednostka przejmująca niekiedy przejmuje kontrolę nad jednostką przejmowaną, w której posiadała udziały kapitałowe, tuż przed dniem przejęcia. Na przykład w dniu 31 grudnia 20X1 jednostka A posiadała 35 % niekontrolujących udziałów kapitałowych w jednostce B. W tym dniu jednostka A zakupiła dodatkowe 40 % udziałów w jednostce B, które zapewniły jej kontrolę nad jednostką B. Niniejszy MSSF określa taką transakcję jako połączenie jednostek realizowane etapami, niekiedy określane jako stopniowe przejęcie.

42. W połączeniu jednostek realizowanym etapami jednostka przejmująca ponownie wycenia uprzednio należące do niej udziały kapitałowe w jednostce przejmowanej w wartości godziwej na dzień przejęcia i ujmuje powstałe ewentualnie w ten sposób zysk lub stratę w wyniku finansowym lub innych całkowitych dochodach, stosownie do okoliczności. We wcześniejszych okresach sprawozdawczych jednostka przejmująca mogła ująć zmiany wartości posiadanych udziałów kapitałowych w jednostce przejmowanej w innych całkowitych dochodach. Jeżeli tak było, kwotę, która została ujęta w innych całkowitych dochodach ujmuje się w oparciu o tę samą zasadę, która byłaby wymagana, gdyby jednostka przejmująca zbyła bezpośrednio wcześniej posiadane udziały kapitałowe.

42A. Jeżeli strona wspólnego ustalenia umownego (zgodnie z definicją w MSSF 11 *Wspólne ustalenia umowne*) uzyskuje kontrolę nad jednostką, która jest wspólnym działaniem (zgodnie z definicją w MSSF 11), a tuż przed dniem przejęcia posiadała prawa do aktywów i obowiązki z tytułu zobowiązań powiązane z tym wspólnym działaniem, transakcja jest połączeniem jednostek realizowanym etapami. Jednostka przejmująca stosuje zatem wymogi dotyczące połączenia jednostek realizowanego etapami, w tym dokonując ponownej wyceny uprzednio należących do niej udziałów we wspólnym działaniu w sposób opisany w paragrafie 42. W ten sposób jednostka przejmująca dokonuje ponownej wyceny wszystkich uprzednio należących do niej udziałów we wspólnym działaniu.

Połączenie jednostek zrealizowane bez przekazania zapłaty

43. Jednostka przejmująca obejmuje czasami kontrolę nad jednostką przejmowaną nie przekazując zapłaty. Tego rodzaju połączenia jednostek rozlicza się z zastosowaniem metody przejęcia. Takie okoliczności obejmują:

- a) Jednostka przejmowana odkupuje wystarczającą ilość swoich własnych udziałów, aby dotychczasowy inwestor (jednostka przejmująca) mógł objąć kontrolę.
- b) Wygasa mniejszościowe prawo weta wcześniej uniemożliwiające jednostce przejmującej kontrolowanie jednostki przejmowanej, w której jednostka przejmująca posiada większość praw głosu.
- c) Jednostka przejmująca oraz jednostka przejmowana zgadzają się na połączenie ich działalności jedynie na podstawie umowy. Jednostka przejmująca nie przekazuje zapłaty w zamian za przejęcie kontroli nad jednostką przejmowaną oraz nie posiada udziałów kapitałowych w jednostce przejmowanej, ani na dzień przejęcia ani wcześniej. Przykładem połączenia jednostek zrealizowanego jedynie na mocy umowy jest skojarzenie dwóch przedsiębiorstw w drodze układu scalającego lub utworzenie podwójnie notowanej spółki.

44. W połączeniu jednostek przeprowadzonym jedynie na podstawie umowy, jednostka przejmująca przypisuje właścicielom jednostki przejmowanej kwotę aktywów netto jednostki przejmowanej ujętą zgodnie z niniejszym MSSF. Innymi słowy, udziały kapitałowe w jednostce przejmowanej należące do stron innych aniżeli jednostka przejmująca, są udziałami niekontrolującymi w sprawozdaniu finansowym jednostki przejmującej sporządzonym po połączeniu, nawet, jeżeli wskutek tego wszystkie udziały kapitałowe w jednostce przejmowanej są przyporządkowane do udziałów niekontrolujących.

Okres wyceny

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

46. Okres wyceny jest okresem następującym po dniu przejęcia, w którym jednostka przejmująca może skorygować przybliżone kwoty ujęte w związku z połączeniem jednostek. Okres wyceny daje jednostce przejmującej rozsądny okres czasu na uzyskanie informacji niezbędnych dla zidentyfikowania i wyceny poniższych pozycji na dzień przejęcia zgodnie z wymogami niniejszego MSSF:

- a) możliwych do zidentyfikowania nabytych aktywów, przejętych zobowiązań oraz wszelkich niekontrolujących udziałów w jednostce przejmowanej,
- b) zapłaty przekazanej w zamian za jednostkę przejętą (lub inną kwotę zastosowaną do wyceny wartości firmy),
- c) w przypadku połączenia jednostek realizowanego etapami, należący uprzednio do jednostki przejmującej udział kapitałowy w jednostce przejmowanej oraz
- d) powstałą wartość firmy lub zysk na okazyjnym nabyciu.

47. Jednostka przejmująca analizuje wszystkie odnośne czynniki przy ustalaniu, czy informacje uzyskane po dniu przejęcia powinny skutkować korektą ujętych prowizorycznych kwot lub czy informacje te mają związek ze zdarzeniami, które nastąpiły po dniu przejęcia. Odnośne czynniki obejmują ustalenie dnia, w którym uzyskano dodatkowe informacje oraz tego, czy jednostka przejmująca może zidentyfikować przyczynę zmiany prowizorycznych kwot. Informacje uzyskane wkrótce po dniu przejęcia z większym stopniem prawdopodobieństwa odzwierciedlają okoliczności, które istniały na dzień przejęcia aniżeli informacje uzyskane kilka miesięcy później. Na przykład, o ile nie miało miejsca zdarzenie, które zmieniło wartość godziwą składnika aktywów, to jego sprzedaż stronie trzeciej tuż po dniu przejęcia za kwotę znacząco różną od jego prowizorycznej wartości godziwej wycenionej na ten dzień prawdopodobnie wskazuje na błąd w ustaleniu prowizorycznej kwoty.
48. Jednostka przejmująca ujmuje zwiększenie (zmniejszenie) prowizorycznej kwoty ujętej dla możliwego do zidentyfikowania składnika aktywów (zobowiązania), poprzez zmniejszenie (zwiększenie) wartości firmy. Jednakże nowe informacje uzyskane w ciągu okresu wyceny mogą czasami prowadzić do korekty prowizorycznych kwot więcej niż jednego składnika aktywów lub zobowiązań. Na przykład jednostka przejmująca mogła przyjąć zobowiązanie do zapłacenia odszkodowań w związku z wypadkiem, który miał miejsce w jednostce przejmowanej, z których całość lub część pokrywa polisa ubezpieczeniowa jednostki przejmowanej. Jeżeli jednostka przejmująca w ciągu okresu wyceny uzyskała nowe informacje na temat wartości godziwej tego zobowiązania na dzień przejęcia, korekta wartości firmy wynikająca ze zmiany ujętej prowizorycznej kwoty tego zobowiązania zostałaby skompensowana (w całości lub w części) przez korespondującą korektę wartości firmy wynikającą ze zmiany ujętej prowizorycznej kwoty roszczenia należnego od ubezpieczyciela.
49. W ciągu okresu wyceny jednostka przejmująca ujmuje korekty prowizorycznych kwot w taki sposób, jak gdyby księgowe rozliczenie połączenia jednostek było już zakończone w dniu przejęcia. Zatem jednostka przejmująca dokonuje w miarę potrzeb weryfikacji informacji porównawczych za poprzednie okresy zaprezentowane w sprawozdaniach finansowych, w tym dokonuje zmian umorzenia, amortyzacji oraz innych zmian wpływających na dochody ujęte w związku z zakończeniem początkowego rozliczenia księgowego.
50. Po zakończeniu okresu wyceny, jednostka przejmująca dokonuje przeglądu księgowego rozliczenia połączenia jednostek wyłącznie w celu skorygowania błędów zgodnie z MSR 8 *Zasady (polityka) rachunkowości, zmiany wartości szacunkowych i korygowanie błędów*.

Ustalenie, co stanowi część transakcji połączenia jednostek

51. Jednostkę przejmującą oraz jednostkę przejmowaną może łączyć wcześniejsze powiązanie lub inny układ poprzedzający rozpoczęcie negocjacji w sprawie połączenia, lub też w trakcie negocjacji mogły zawrzeć porozumienie odrębne od połączenia jednostek. W każdej z sytuacji jednostka przejmująca identyfikuje wszelkie kwoty, które nie są częścią tego, co jednostka przejmująca oraz jednostka przejmowana (lub jej poprzedni właściciele) wymienili w ramach połączenia jednostek, tj. kwoty niebędące częścią kwoty przekazanej w zamian za jednostkę przejmowaną. Jednostka przejmująca jako element zastosowania metody przejęcia ujmuje jedynie zapłatę przekazaną za jednostkę przejmowaną oraz nabyte aktywa i przejęte zobowiązania w zamian za jednostkę przejmowaną. Odrębne transakcje rozlicza się zgodnie z mającym zastosowanie MSSF.

52. Transakcja zawarta przez jednostkę przejmującą lub w jej imieniu lub którą zawarto głównie na korzyść jednostki przejmującej lub jednostki połączonej, a nie głównie na korzyść jednostki przejmowanej (lub jej poprzednich *właścicieli*) przed połączeniem jednostek, z dużym stopniem prawdopodobieństwem stanowi odrębną transakcję. Poniżej znajdują się przykłady odrębnych transakcji, których nie uwzględnia się stosując metodę przejścia:
- a) transakcja, która w efekcie rozlicza wcześniejsze powiązanie między jednostką przejmującą i jednostką przejmowaną,
 - b) transakcja wynagrodzenia pracowników lub poprzednich właścicieli jednostki przejmowanej z tytułu ich przyszłych usług oraz
 - c) transakcja dotycząca zwrotu kosztów powiązanych z przejściem przez jednostkę przejmującą, które zapłaciła jednostka przejmowana lub jej poprzedni właściciele.

Paragrafy B50 – B62 zawierają odnośne wytyczne dotyczące stosowania.

Koszty powiązane z przejściem

53. Koszty powiązane z przejściem są to koszty, które jednostka przejmująca ponosi, aby doprowadzić do połączenia jednostek. Koszty te obejmują wynagrodzenie za znalezienie, opłaty z tytułu usług doradczych, prawnych, rachunkowości, wyceny oraz opłaty za inne usługi profesjonalne lub doradcze, koszty ogólnej administracji, w tym koszty utrzymania wewnętrznego departamentu ds. przejść, oraz koszty rejestracji i emisji dłużnych i kapitałowych papierów wartościowych. Jednostka przejmująca ujmuje koszty związane z przejściem jako koszty okresów, w których koszty te są ponoszone w zamian za otrzymane usługi, z jednym wyjątkiem. Koszty emisji dłużnych i kapitałowych papierów wartościowych ujmuje się zgodnie z MSR 32 i MSSF 9.

PÓŹNIEJSZA WYCENA I ROZLICZENIE KSIĘGOWE

54. **Generalnie jednostka przejmująca wycenia i rozlicza nabyte aktywa, przejęte lub powstałe zobowiązania oraz instrumenty kapitałowe wyemitowane w ramach połączenia jednostek zgodnie z innymi MSSF, mającymi zastosowanie do takich pozycji w zależności od ich charakteru. Jednakże niniejszy MSSF przedstawia wytyczne w sprawie tego, jak w późniejszych okresach wyceniać i rozliczać następujące nabyte aktywa, przejęte lub powstałe zobowiązania oraz instrumenty kapitałowe wyemitowane w ramach połączenia jednostek.**
- a) **prawa ponownie nabyte,**
 - b) **zobowiązania warunkowe ujęte na dzień przejścia,**
 - c) **aktywa z tytułu odszkodowania oraz**
 - d) **zapłata warunkowa.**

Paragraf B63 zawiera odnośne wytyczne dotyczące stosowania.

Prawa ponownie nabyte

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

Zobowiązania warunkowe

56. Po początkowym ujęciu oraz do czasu rozliczenia, umorzenia lub wygaśnięcia zobowiązania jednostka przejmująca wycenia zobowiązanie warunkowe ujęte w ramach połączenia jednostek w wyższej z następujących wartości:

- a) kwoty, jaka zostałaby ujęta zgodnie z MSR 37; oraz
- b) początkowo ujętej kwoty, w odpowiednich przypadkach pomniejszonej o skumulowaną kwotę dochodów ujmowanych zgodnie z zasadami MSSF 15 *Przychody z umów z klientami*.

Wymóg ten nie ma zastosowania do umów ujmowanych zgodnie z MSSF 9.

Aktywa z tytułu odszkodowania

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

Zapłata warunkowa

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

- a) Warunkowej zapłaty sklasyfikowanej jako kapitał własny nie wycenia się ponownie, a jej późniejsze uregulowanie rozlicza się w ramach kapitału własnego.
- b) Inna zapłata warunkowa, która:
 - (i) jest objęta zakresem MSSF 9, jest wyceniana w wartości godziwej na każdy dzień sprawozdawczy, a zmiany wartości godziwej ujmuje się w wyniku finansowym zgodnie z MSSF 9;
 - (ii) nie jest objęta zakresem MSSF 9, jest wyceniana w wartości godziwej na każdy dzień sprawozdawczy, a zmiany wartości godziwej ujmuje się w wyniku finansowym.

UJAWNIANIE INFORMACJI

59. **Jednostka przejmująca ujawnia informacje umożliwiające użytkownikom jej sprawozdania finansowego ocenę charakteru i skutków finansowych połączenia jednostek przeprowadzonego:**

a) w czasie bieżącego okresu sprawozdawczego lub

b) po zakończeniu okresu sprawozdawczego, ale przed dniem zatwierdzenia sprawozdania finansowego do publikacji.

60. Aby spełnić wymóg określony w paragrafie 59, jednostka przejmująca ujawnia informacje określone w paragrafach B64—B66.

61. **Jednostka przejmująca ujawnia informacje umożliwiające użytkownikom jej sprawozdania finansowego ocenę skutków finansowych korekt ujętych w bieżącym okresie, które dotyczą połączeń jednostek przeprowadzonych w okresie lub poprzednich okresach sprawozdawczych.**

62. Aby spełnić wymóg określony w paragrafie 61, jednostka przejmująca ujawnia informacje określone w paragrafie B67.

63. Jeżeli specyficzne ujawnienia informacji wymagane przez niniejszy i inne MSSF nie pozwalają na osiągnięcie celów określonych w paragrafach 59 i 61 jednostka przejmująca ujawnia wszelkie dodatkowe informacje niezbędne do osiągnięcia tych celów.

DATA WEJŚCIA W ŻYCIE I OKRES PRZEJŚCIOWY

Data wejścia w życie

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

- 64B. Dokument *Zmiany MSSF* wydany w maju 2010 r. zmienił paragrafy 19, 30 i B56 oraz dodał paragrafy B62A i B62B. Jednostka stosuje te zmiany w odniesieniu do rocznych okresów sprawozdawczych rozpoczynających się w dniu 1 lipca 2010 r. i później. Wcześniejsze zastosowanie jest dozwolone. Jeżeli jednostka zastosuje te zmiany w odniesieniu do wcześniejszego okresu, fakt ten ujawnia. Zmiany te powinny być stosowane prospektywnie począwszy od dnia, w którym jednostka zastosowała niniejszy MSSF po raz pierwszy.

- 64C. Paragrafy 65A–65E zostały dodane przez dokument *Zmiany MSSF* wydany w maju 2010 r. Jednostka stosuje te zmiany w odniesieniu do rocznych okresów sprawozdawczych rozpoczynających się w dniu 1 lipca 2010 r. i później. Wcześniejsze zastosowanie jest dozwolone. Jeżeli jednostka zastosuje te zmiany w odniesieniu do wcześniejszego okresu, fakt ten ujawnia. Zmiany mają zastosowanie do sald zapłat warunkowych wynikających z połączeń jednostek, w przypadku których data przejścia poprzedza datę zastosowania niniejszego MSSF (w wersji wydanej w 2008 r.).

- 64E. MSSF 10, wydany w maju 2011 r., spowodował zmiany w paragrafach 7, B13, B63 e) i w załączniku A. Jednostka powinna stosować te zmiany wtedy, gdy stosuje MSSF 10.
- 64F. Na podstawie MSSF 13 *Ustalanie wartości godziwej*, wydanego w maju 2011 r., zmieniono paragrafy 20, 29, 33, 47, zmieniono definicję wartości godziwej w załączniku A i zmieniono paragrafy B22, B40, B43–B46, B49 i B64. Jednostka stosuje te zmiany, stosując MSSF 13.
- 64G. Na podstawie dokumentu *Jednostki inwestycyjne* (Zmiany MSSF 10, MSSF 12 i MSR 27), opublikowanego w październiku 2012 r., zmieniono paragraf 7 oraz dodano paragraf 2A. Jednostka stosuje te zmiany w odniesieniu do okresów rocznych rozpoczynających się 1 stycznia 2014 r. i później. Wcześniejsze stosowanie dokumentu *Jednostki inwestycyjne* jest dozwolone. Jeżeli jednostka stosuje te zmiany wcześniej, to jednocześnie stosuje również wszystkie zmiany ujęte w dokumencie *Jednostki inwestycyjne*.
- 64I. Na podstawie dokumentu *Annual Improvements to IFRSs 2010–2012 Cycle*, opublikowanego w grudniu 2013 r., zmieniono paragrafy 40 i 58 oraz dodano paragraf 67A i dotyczący go nagłówków. Jednostka stosuje tę zmianę prospektywnie do połączeń jednostek, w przypadku których dzień przejścia przypada 1 lipca 2014 r. lub później. Wcześniejsze zastosowanie jest dozwolone. Jednostka może zastosować zmianę w odniesieniu do wcześniejszego okresu, pod warunkiem że zastosowała również MSSF 9 i MSR 37 (w obu przypadkach w wersji zmienionej na podstawie dokumentu *Annual Improvements to IFRSs 2010–2012 Cycle*). Jeżeli jednostka zastosuje tę zmianę w odniesieniu do wcześniejszego okresu, ujawnia ten fakt.
- 64J. Na podstawie dokumentu *Annual Improvements Cycle 2011–2013* opublikowanego w grudniu 2013 r. zmieniono paragraf 2 a). Jednostka stosuje tę zmianę w odniesieniu do rocznych okresów sprawozdawczych rozpoczynających się 1 lipca 2014 r. i później. Wcześniejsze zastosowanie jest dozwolone. Jeżeli jednostka zastosuje tę zmianę w odniesieniu do wcześniejszego okresu, ujawnia ten fakt.
- 64K. Na podstawie MSSF 15 *Przychody z umów z klientami*, wydanego w maju 2014 r., zmieniono paragraf 56. Jednostka stosuje tę zmianę, stosując MSSF 15.
- 64L. Na podstawie MSSF 9 wydanego w lipcu 2014 r. zmieniono paragrafy 16, 42, 53, 56, 58 i B41 oraz skreślono paragrafy 64 A, 64D i 64H. Jednostka stosuje te zmiany, stosując MSSF 9.
- 64M. Na podstawie MSSF 16, wydanych w styczniu 2016 r., zmieniono paragrafy 14, 17, B32 i B42, usunięto paragrafy B28–B30 oraz powiązano z nimi nagłówki, jak również paragrafy 28 A–28B i powiązany z nimi nagłówek. Jednostka stosuje te zmiany, stosując MSSF 16.

- 64N. Na podstawie MSSF 17 wydanego w maju 2017 r. zmieniono paragrafy 17, 20, 21, 35 i B63, a po paragrafie 31 dodano nagłówkę i paragraf 31 A. Na podstawie *Zmian MSSF 17* wydanych w czerwcu 2020 r. zmieniono paragraf 31 A. Jednostka stosuje zmiany paragrafu 17 w przypadku połączeń jednostek gospodarczych z dniem przejścia przypadającym po dniu pierwszego zastosowania MSSF 17. Jednostka stosuje pozostałe zmiany, stosując MSSF 17.
- 64O. Na podstawie dokumentu *Roczne zmiany MSSF – okres 2015–2017*, opublikowanego w grudniu 2017 r., dodano paragraf 42 A. Jednostka stosuje te zmiany w odniesieniu do połączeń jednostek, w przypadku których dzień przejścia przypada w dniu lub po dniu rozpoczęcia pierwszego rocznego okresu sprawozdawczego rozpoczynającego się 1 stycznia 2019 r. lub później. Dopuszcza się wcześniejsze stosowanie. Jeżeli jednostka zastosuje te zmiany w odniesieniu do wcześniejszego okresu, ujawnia ten fakt.
- 64P. Na podstawie dokumentu *Definicja przedsięwzięcia*, opublikowanego w październiku 2018 r., dodano paragrafy B7 A–B7C, B8 A i B12 A–B12D, zmieniono definicję pojęcia „przedsięwzięcie” w załączniku A, zmieniono paragrafy 3, B7–B9, B11 i B12 oraz skreślono paragraf B10. Jednostka sprawozdawcza stosuje te zmiany w odniesieniu do połączeń jednostek, w przypadku których dzień przejścia następuje w dniu lub po dniu rozpoczęcia pierwszego rocznego okresu sprawozdawczego rozpoczynającego się 1 stycznia 2020 r. lub później, oraz w odniesieniu do przypadków nabycia aktywów następujących w dniu lub po dniu rozpoczęcia tego okresu. Dopuszcza się wcześniejsze stosowanie tych zmian. Jeżeli jednostka sprawozdawcza stosuje te zmiany w odniesieniu do wcześniejszego okresu, ujawnia ten fakt.
- 64Q. Dokumentem „Odniesienia do założeń koncepcyjnych” wydanym w maju 2020 r., zmieniono paragrafy 11, 14, 21, 22 i 23 oraz dodano paragrafy 21 A, 21B, 21C i 23 A. Jednostka stosuje te zmiany w odniesieniu do połączeń jednostek, w przypadku których dzień przejścia przypada w dniu lub po dniu rozpoczęcia pierwszego rocznego okresu sprawozdawczego rozpoczynającego się 1 stycznia 2022 r. lub później. Dopuszcza się wcześniejsze stosowanie, jeżeli jednostka stosuje jednocześnie wszystkie zmiany wprowadzone dokumentem „Zmiany odniesień do Założeń koncepcyjnych w MSSF” wydanym w marcu 2018 r.

Okres przejściowy

65. Aktywa i zobowiązania, które powstały w wyniku połączeń jednostek, których daty przejścia poprzedzały zastosowanie niniejszego MSSF, nie są objęte korektami wynikającymi z niniejszego MSSF.
- 65A. Salda zapłat warunkowych wynikających z połączeń jednostek, w przypadku których data przejścia poprzedzała datę pierwszego zastosowania przez jednostkę niniejszego MSSF (w wersji wydanej w 2008 r.), nie są objęte korektami wynikającymi z pierwszego zastosowania niniejszego MSSF. Paragrafy 65B–65E są stosowane w odniesieniu do tych sald przy sporządzaniu kolejnych sprawozdań finansowych. Paragrafy 65B–65E nie mają zastosowania do ujmowania sald zapłat warunkowych wynikających z połączeń jednostek, w przypadku których data przejścia jest taka sama jak data pierwszego zastosowania przez jednostkę niniejszego MSSF (w wersji wydanej w 2008 r.) lub od niej późniejsza. W paragrafach 65B–65E pojęcie połączenie jednostek odnosi się wyłącznie do połączeń jednostek, w przypadku których data przejścia poprzedza datę zastosowania niniejszego MSSF (w wersji wydanej w 2008 r.).

- 65B. Jeżeli porozumienie dotyczące połączenia jednostek przewiduje korektę kosztu połączenia uwarunkowaną przyszłymi zdarzeniami, jednostka przejmująca uwzględnia kwotę tej korekty w koszcie połączenia na dzień przejęcia, jeżeli korekta jest prawdopodobna i można ją wiarygodnie wycenić.
- 65C. Porozumienie dotyczące połączenia jednostek może przewidywać dokonanie korekt kosztu połączenia uwarunkowanych jednym lub większą liczbą przyszłych zdarzeń. Korekta może być na przykład uwarunkowana utrzymaniem lub osiągnięciem w przyszłych okresach określonego poziomu zysków, bądź utrzymywaniem się ceny rynkowej wyemitowanych instrumentów. Zwykle możliwe jest oszacowanie kwoty każdej tego rodzaju korekty podczas początkowego ujęcia połączenia bez ograniczania wiarygodności informacji, nawet jeśli występuje pewna doza niepewności. Jeżeli przewidywane przyszłe zdarzenia nie wystąpiły lub należy zmienić szacunki, odpowiednio koryguje się koszt połączenia jednostek.
- 65D. Nawet jeżeli porozumienie dotyczące połączenia jednostek przewiduje taką korektę, nie uwzględnia się jej w koszcie połączenia podczas początkowego ujęcia połączenia, jeżeli korekta ta nie jest prawdopodobna albo nie można jej wiarygodnie wycenić. Jeżeli w późniejszym terminie korekta taka staje się prawdopodobna i można ją wiarygodnie wycenić, dodatkową zapłatę traktuje się jako korektę kosztu połączenia.
- 65E. W pewnych sytuacjach jednostka przejmująca może być zobowiązana do dokonania w terminie późniejszym na rzecz sprzedającego płatności stanowiącej rekompensatę za zmniejszenie wartości aktywów wydanych, instrumentów kapitałowych wyemitowanych lub zobowiązań zaciągniętych lub przejętych 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 celu pokrycia kosztu połączenia jednostek i jest zobowiązana wyemitować dodatkowe instrumenty kapitałowe lub dłużne w celu osiągnięcia pierwotnie ustalonego kosztu. W takich sytuacjach nie ujmuje się wzrostu kosztu połączenia jednostek. 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.
66. Jednostka, taka jak jednostka wzajemna, która nie stosowała jeszcze MSSF 3 oraz uczestniczyła w jednym lub więcej połączeniach jednostek rozliczanych za pomocą metody nabycia, stosuje przepisy przejściowe zawarte w paragrafie B68 i B69.

Podatek dochodowy

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

ODNIESIENIA DO MSSF 9

- 67A. Jeżeli jednostka stosuje niniejszy standard, ale nie stosuje jeszcze MSSF 9, wszelkie odniesienia do MSSF 9 należy rozumieć jako odniesienia do MSR 39.

WYCOFANIE MSSF 3 (2004)

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

*Załącznik A***Definicje pojęć**

Niniejszy załącznik stanowi integralną część MSSF.

Jednostka przejmowana	Przedsięwzięcie lub przedsięwzięcia, nad którymi jednostka przejmująca obejmuje kontrolę w wyniku połączenia jednostek .
Jednostka przejmująca	Jednostka, która obejmuje kontrolę nad jednostką przejmowaną .
Dzień przejścia	Dzień, w którym jednostka przejmująca obejmuje kontrolę nad jednostką przejmowaną .
Przedsięwzięcie	Zintegrowany zespół działań i aktywów, który można prowadzić i którym można zarządzać w celu dostarczania towarów lub usług konsumentom, generowania dochodu z inwestycji (np. w formie dywidend lub odsetek) lub generowania innego dochodu ze zwykłych działań.
Połączenie jednostek	Transakcja lub inne zdarzenie, w którym jednostka przejmująca obejmuje kontrolę nad jednym lub większą liczbą przedsięwzięć . Transakcje określane niekiedy jako „prawdziwe fuzje” lub „fuzje równych” stanowią także połączenie jednostek w rozumieniu niniejszego MSSF.
Zapłata warunkowa	Zazwyczaj jest to obowiązek jednostki przejmującej do przekazania dodatkowych aktywów lub udziałów kapitałowych poprzednim właścicielom jednostki przejmowanej w ramach wymiany za objęcie kontroli nad jednostką przejmowaną , pod warunkiem wystąpienia określonych przyszłych zdarzeń lub spełnienia warunków. Jednakże zapłata warunkowa może także dawać jednostce przejmującej prawo do zwrotu wcześniej przekazanej zapłaty, jeśli spełnione zostaną określone warunki.
Udziały kapitałowe	Dla celów niniejszego MSSF, termin <i>udziały kapitałowe</i> stosuje się w szerokim znaczeniu, tak, aby objąć udziały własnościowe inwestora w należących do niego jednostkach oraz udziały właściciela, członka lub uczestnika jednostek wzajemnych .
Wartość godziwa	Jest ceną, którą otrzymano by za sprzedaż składnika aktywów lub zapłacono by za przeniesienie zobowiązania w transakcji przeprowadzonej na zwykłych warunkach między uczestnikami rynku na dzień wyceny. (Zob. MSSF 13.)

Wartość firmy Składnik aktywów reprezentujący przyszłe korzyści ekonomiczne powstające z aktywów nabytych w ramach **połączenia jednostek**, których nie można pojedynczo zidentyfikować ani osobno ująć.

Możliwy do zidentyfikowania Składnik aktywów jest *możliwy do zidentyfikowania*, jeżeli:

- a) jest możliwy do wyodrębnienia, tzn. można go wyodrębnić lub oddzielić od jednostki i sprzedać, przenieść, udzielić na niego licencji, wynająć lub wymienić, osobno albo razem z umową, innym możliwym do zidentyfikowania składnikiem aktywów lub zobowiązaniem niezależnie od tego, czy jednostka zamierza tak uczynić lub
- b) powstaje na skutek praw wynikających umowy lub z innych tytułów prawnych, niezależnie od tego, czy prawa te można przenieść lub oddzielić od jednostki lub od innych praw i obowiązków.

Wartość niematerialna Możliwy do zidentyfikowania niepieniężny składnik aktywów nieposiadający postaci fizycznej.

Jednostka wzajemna Jednostka niebędąca własnością inwestora, która przynosi dywidendy, zapewnia obniżenie kosztów lub powstanie innych korzyści ekonomicznych bezpośrednio jej **właścicielom**, członkom lub uczestnikom. Na przykład towarzystwo ubezpieczeń wzajemnych, towarzystwo kredytowe lub spółdzielnia są przykładami jednostek wzajemnych.

Udziały niekontrolujące Kapitały w jednostce zależnej, których nie można bezpośrednio lub pośrednio przyporządkować do jednostki dominującej.

Właściciele Dla celów niniejszego MSSF, termin *właściciele* stosuje się szerokim znaczeniu, tak, aby objąć posiadaczy **udziałów kapitałowych** w jednostkach należących do inwestora oraz właścicieli, członków lub uczestników **jednostek wzajemnych**.

Załącznik B

Objaśnienie stosowania

Niniejszy załącznik stanowi integralną część MSSF.

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

- B1. Niniejszego MSSF nie stosuje się do połączenia jednostek lub przedsięwzięć znajdujących się pod wspólną kontrolą. Połączenie jednostek dotyczące jednostek lub przedsięwzięć znajdujących się pod wspólną kontrolą to połączenie jednostek, w ramach którego wszystkie łączące się jednostki lub przedsięwzięcia znajdują się ostatecznie pod kontrolą tej samej strony lub stron zarówno przed, jak i po połączeniu jednostek, a kontrola ta nie jest tymczasowa.

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

IDENTYFIKACJA POŁĄCZENIA JEDNOSTEK (ZASTOSOWANIE PARAGRAFU 3)

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

- c) wszystkie z łączących się jednostek przekazują swoje aktywa netto lub właściciele tych jednostek przekazują swoje udziały kapitałowe nowo powstałej jednostce (czasami określanej jako transakcja rolowana (roll-up) lub łączona (put together)) lub
- d) grupa poprzednich właścicieli jednej z łączących się jednostek obejmuje kontrolę nad jednostką powstałą w wyniku połączenia.

DEFINICJA PRZEDSIĘWZIĘCIA (ZASTOSOWANIE PARAGRAFU 3)

B7. Przedsięwzięcie obejmuje wkłady oraz procesy stosowane wobec tych wkładów, mające zdolność przyczynienia się do tworzenia produktów. Trzy elementy przedsięwzięcia definiuje się następująco (zob. paragrafy B8–B12D w celu uzyskania wytycznych dotyczących elementów przedsięwzięcia):

- a) **Wkład:** Wszelkie zasoby ekonomiczne, które po zastosowaniu wobec nich jednego lub większej liczby procesów prowadzą do tworzenia produktów lub mają zdolność przyczynienia się do tworzenia produktów. Przykładami wkładów są aktywa trwałe (w tym wartości niematerialne lub prawa do użytkowania aktywów trwałych), własność intelektualna, prawo do uzyskania dostępu do niezbędnych materiałów lub praw oraz pracownicy.
- b) **Proces:** Każdy system, standard, protokół, konwencja lub zasada, które po zastosowaniu ich do wkładu lub wkładów prowadzą do tworzenia produktów lub mają zdolność przyczynienia się do tworzenia produktów. Przykładami są procesy zarządzania strategicznego, procesy operacyjne i procesy zarządzania zasobami. Procesy te są zwykle udokumentowane, ale zdolności intelektualne zorganizowanej siły roboczej posiadającej niezbędne umiejętności i doświadczenie w stosowaniu zasad i konwencji mogą zapewniać niezbędne procesy, które mogą być zastosowane do wkładów w celu tworzenia produktów. (Księgowość, rozliczenia, płace i inne systemy administracyjne nie są generalnie procesami stosowanymi w celu wytworzenia produktów).
- c) **Produkt:** Rezultat wkładów i zastosowanych wobec nich procesów, które dostarczają towary lub usługi konsumentom, generują dochód z inwestycji (np. w formie dywidend lub odsetek) lub generują inny dochód ze zwykłych działań.

Fakultatywny test na potrzeby stwierdzenia koncentracji wartości godziwej

B7A W paragrafie B7B określono fakultatywny test (test koncentracji) umożliwiający uproszczoną ocenę tego, czy nabyty zespół działań i aktywów nie stanowi przedsięwzięcia. Jednostka może zdecydować o tym, czy zastosuje ten test. Jednostka może dokonać takiego wyboru odrębnie dla każdej transakcji lub innego zdarzenia. Przeprowadzenie testu koncentracji pociąga za sobą następujące konsekwencje:

- a) pozytywny wynik testu koncentracji oznacza, że zespół działań i aktywów nie stanowi przedsięwzięcia i nie jest wymagana żadna dodatkowa ocena;

- b) jeżeli wynik testu jest negatywny lub jeżeli jednostka postanawia nie przeprowadzać testu, jednostka przeprowadza ocenę określoną w paragrafach B8–B12D.

B7B Wynik testu koncentracji jest pozytywny, jeżeli zasadniczo cała wartość godziwa nabytych aktywów brutto jest skoncentrowana w pojedynczym, możliwym do zidentyfikowania składniku aktywów lub w grupie podobnych, możliwych do zidentyfikowania aktywów. Do celów testu koncentracji:

- a) nabyte aktywa brutto nie obejmują środków pieniężnych i ekwiwalentów środków pieniężnych, aktywów z tytułu odroczonego podatku dochodowego oraz wartości firmy wynikającej z rezerwy z tytułu odroczonego podatku dochodowego;
- b) wartość godziwa nabytych aktywów brutto obejmuje wszelką przekazaną zapłatę (powiększoną o wartość godziwą wszelkich niekontrolujących udziałów oraz wartość godziwą wszelkich uprzednio posiadanych udziałów) powyżej wartości godziwej nabytych, możliwych do zidentyfikowania aktywów netto. Wartość godziwą nabytych aktywów brutto można zazwyczaj wyznaczyć jako sumę uzyskaną przez dodanie wartości godziwej przekazanej zapłaty (powiększonej o wartość godziwą wszelkich niekontrolujących udziałów oraz wartość godziwą wszelkich uprzednio posiadanych udziałów) do wartości godziwej przejętych zobowiązań (innych niż rezerwy z tytułu odroczonego podatku dochodowego), a następnie odjęcie wartości pozycji określonych w lit. a). Jeżeli jednak wartość godziwa nabytych aktywów brutto jest większa od tej sumy, niekiedy może być wymagane bardziej dokładne wyliczenie;
- c) pojedynczy, możliwy do zidentyfikowania składnik aktywów obejmuje każdy składnik aktywów lub każdą grupę aktywów, które w ramach połączenia jednostek byłyby ujmowane i wyceniane jako pojedynczy, możliwy do zidentyfikowania składnik aktywów;
- d) jeżeli rzeczowy składnik aktywów jest połączony z innym rzeczowym składnikiem aktywów i nie może zostać fizycznie usunięty z tego innego składnika aktywów i odrębnie od niego wykorzystywany (lub z bazowego składnika aktywów będącego przedmiotem leasingu, zgodnie z definicją w MSSF 16 *Leasing*) bez poniesienia znacznych kosztów lub bez znacznego zmniejszenia wartości użytkowej lub wartości godziwej któregośkolwiek z tych składników aktywów (np. grunt i budynki), te składniki aktywów uznaje się za pojedynczy, możliwy do zidentyfikowania składnik aktywów;
- e) oceniając, czy składniki aktywów są podobne, jednostka bierze pod uwagę charakter każdego pojedynczego, możliwego do zidentyfikowania składnika aktywów oraz ryzyka związane z zarządzaniem aktywami i wytwarzaniem produktów z aktywów (tj. charakterystykę ryzyka);
- f) następujące składniki aktywów nie są uznawane za
- (i) rzeczowy składnik aktywów i składnik wartości niematerialnych;

- (ii) rzeczowe składniki aktywów należące do różnych klas (np. zapasy, urządzenia produkcyjne oraz pojazdy silnikowe), chyba że są one uznawane za pojedynczy, możliwy do zidentyfikowania składnik aktywów zgodnie z kryterium określonym w lit. d);
- (iii) możliwe do zidentyfikowania składniki wartości niematerialnych należące do różnych klas (np. marki, licencje i składniki wartości niematerialnych na etapie prac rozwojowych);
- (iv) składnik aktywów finansowych i składnik aktywów niefinansowych;
- (v) składniki aktywów finansowych należące do różnych klas (np. należności oraz inwestycje w instrumenty kapitałowe); oraz
- (vi) możliwe do zidentyfikowania składniki aktywów, które należą do tej samej klasy aktywów, ale różnią się znacząco pod względem charakterystyki ryzyka.

B7C Wymogi paragrafu B7B nie prowadzą do zmiany wytycznych dotyczących podobnych składników aktywów w MSR 38 *Wartości niematerialne* ani nie prowadzą do zmiany znaczenia pojęcia „klasa” w MSR 16 *Rzeczowe aktywa trwałe*, MSR 38 i MSSF 7 *Instrumenty finansowe: ujawnianie informacji*.

Elementy przedsięwzięcia

- B8. Mimo że przedsięwzięcia zwykle mają produkty, to produkty nie są niezbędne, aby zintegrowany zespół działań i aktywów można było uznać za przedsięwzięcie. Aby zintegrowany zespół działań i aktywów można było prowadzić i zarządzać nim w celu określonym w definicji przedsięwzięcia, musi on posiadać dwa zasadnicze elementy – wkłady i stosowane do nich procesy. Przedsięwzięcie nie musi obejmować wszystkich wkładów lub procesów, które sprzedający stosował, prowadząc to przedsięwzięcie. Aby zostać uznanym za przedsięwzięcie, zintegrowany zespół działań i aktywów musi jednak obejmować co najmniej jeden wkład i jeden znaczący proces, które łącznie znacząco przyczyniają się do zdolności do tworzenia produktu. W paragrafach B12–B12D określono, jak należy ocenić, czy proces jest znaczący.
- B8A Jeżeli nabyty zespół działalności i aktywów ma produkty, kontynuacja przychodów sama w sobie nie oznacza, że dokonano nabycia zarówno wkładu, jak i znaczącego procesu.
- B9. Charakter elementów przedsięwzięcia może być różny ze względu na branżę i strukturę operacji (działań), w tym poziom rozwoju jednostki. Rozwinięte przedsięwzięcia mają często wiele różnych wkładów, procesów i produktów, podczas gdy początkujące przedsięwzięcia mają niewiele wkładów i procesów, i czasem tylko jeden produkt. Prawie wszystkie przedsięwzięcia mają także zobowiązania, ale przedsięwzięcie nie musi mieć zobowiązań. Ponadto nabyty zespół działań i aktywów, który nie stanowi przedsięwzięcia, może mieć zobowiązania.

B10. [skreślony]

- B11. Ustalając, czy określony zespół działań i aktywów jest przedsięwzięciem, należy oprzeć się na stwierdzeniu, czy zintegrowany zespół może być prowadzony i zarządzany jako przedsięwzięcie przez uczestnika rynku. Zatem przy dokonywaniu oceny, czy dany zespół jest przedsięwzięciem, nie ma znaczenia to, czy sprzedający zarządzał tym zespołem jak przedsięwzięciem, ani czy jednostka przejmująca zamierza zarządzać nim jak przedsięwzięciem.

Ocena, czy nabyty proces jest znaczący

- B12. W paragrafach B12 A–B12D wyjaśniono, w jaki sposób ocenić, czy nabyty proces jest znaczący, jeżeli nabyty zespół działań i aktywów nie ma produktów (paragraf B12B) oraz jeżeli taki zespół ma produkty (paragraf B12C).

- B12A Przykładem nabytego zespołu działań i aktywów, który nie ma produktów na dzień przejęcia, jest jednostka na wczesnym etapie rozwoju, która nie zaczęła jeszcze generować przychodów. Jeżeli nabyty zespół działań i aktywów generował przychody na dzień przejęcia, uznaje się, że ma on produkty na ten dzień, nawet jeżeli następnie nie będzie już generował przychodów od klientów zewnętrznych, gdyż zostanie na przykład zintegrowany z jednostką przejmującą.

- B12B Jeżeli zespół działań i aktywów nie ma produktów na dzień przejęcia, nabyty proces (lub grupę procesów) uznaje się za znaczący wyłącznie gdy:

- a) ma on znaczenie krytyczne dla zdolności do rozwijania lub przekształcania nabytego wkładu lub wkładów w produkty; oraz
- b) nabyte wkłady obejmują zarówno zorganizowaną siłę roboczą, która posiada niezbędne umiejętności, wiedzę lub doświadczenie na potrzeby prowadzenia tego procesu (lub grupy procesów), jak i inne wkłady, które zorganizowana siła robocza mogłaby rozwijać lub przekształcać w produkty. Te inne wkłady mogą obejmować:

- (i) własność intelektualną, która może być wykorzystana do opracowania towaru lub usługi;

- (ii) inne zasoby ekonomiczne, które mogłyby być rozwijane w celu wytwarzania produktów; lub

- (iii) prawa do uzyskania dostępu do niezbędnych materiałów lub praw umożliwiających wytwarzanie przyszłych produktów.

Przykłady wkładów wymienionych w lit. b) ppkt (i)–(iii) obejmują technologię, będące w trakcie realizacji projekty badawczo-rozwojowe, nieruchomości i prawa do surowców mineralnych.

- B12C Jeżeli zespół działań i aktywów ma produkty na dzień przejęcia, nabyty proces (lub grupę procesów) uznaje się za znaczący, jeżeli w przypadku zastosowania go do nabytego wkładu lub nabytych wkładów:

a) ma on znaczenie krytyczne dla zdolności do kontynuowania wytwarzania produktów, a nabyte wkłady obejmują zorganizowaną siłę roboczą, która posiada niezbędne umiejętności, wiedzę lub doświadczenie na potrzeby prowadzenia tego procesu (lub grupy procesów); lub

b) w znaczący sposób przyczynia się do zdolności do kontynuowania wytwarzania produktów oraz:

(i) jest uznawany za wyjątkowy lub rzadki; lub

(ii) nie może zostać zastąpiony bez znacznych kosztów, nakładów lub opóźnień w odniesieniu do zdolności do kontynuowania wytwarzania produktów.

B12D Następujące dodatkowe elementy uzupełniają treść paragrafów B12B i B12C:

a) nabyta umowa stanowi wkład i nie stanowi znaczącego procesu. Niemniej nabyta umowa, na przykład umowa o zarządzanie nieruchomością na zasadzie outsourcingu lub o zarządzanie aktywami na zasadzie outsourcingu, może dawać dostęp do zorganizowanej siły roboczej. Jednostka ocenia, czy zorganizowana siła robocza, do której posiada ona dostęp na podstawie takiej umowy, wykonuje znaczący proces, który znajduje się pod kontrolą jednostki i który tym samym nabyła. Czynniki, które należy uwzględnić przy dokonywaniu takiej oceny, obejmują czas trwania umowy i warunki jej przedłużenia;

b) trudności z zastąpieniem nabytej zorganizowanej siły roboczej mogą wskazywać na to, że nabyta zorganizowana siła robocza wykonuje proces, który ma znaczenie krytyczne dla zdolności do wytwarzania produktów;

c) proces (lub grupa procesów) nie ma znaczenia krytycznego, jeżeli – przykładowo – ma on charakter pomocniczy lub drugorzędny w kontekście wszystkich procesów wymaganych do wytworzenia produktów.

IDENTYFIKACJA JEDNOSTKI PRZEJMUJĄCEJ (ZASTOSOWANIE PARAGRAFU 6 I 7)

B13. Wytyczne zawarte w MSSF 10 *Skonsolidowane sprawozdania finansowe* stosuje się do identyfikacji jednostki przejmującej—tj. jednostki, która uzyskuje kontrolę nad jednostką przejmowaną. Jeżeli połączenie jednostek gospodarczych miało miejsce, ale wytyczne zawarte w MSSF 10 nie wskazują jasno, która z łączących się jednostek jest jednostką przejmującą, ustalając to należy rozważyć czynniki zawarte w paragrafach B14–B18.

B14. W przypadku połączenia jednostek, które dokonało się głównie na drodze przekazania środków pieniężnych lub innych aktywów lub poprzez zaciągnięcie zobowiązań, jednostką przejmującą jest zwykle jednostka, która przekazuje środki pieniężne lub inne aktywa lub zaciąga zobowiązania.

B15. Jeżeli połączenie jednostek, które przeprowadzano przede wszystkim na drodze wymiany udziałów kapitałowych, jednostka przejmująca jest zwykle jednostką, która emituje swoje udziały kapitałowe. Jednakże w niektórych połączeniach jednostek określanych powszechnie jako „przejęcia odwrotne” jednostka emitująca jest jednostką przejmowaną. Paragrafy B19—B27 zawierają wytyczne dotyczące księgowego rozliczenia przejęć odwrotnych. W połączeniach jednostek dokonujących się poprzez wymianę udziałów kapitałowych, przy identyfikowaniu jednostki przejmującej należy uwzględnić inne ważne fakty i okoliczności, w tym:

- a) *względne prawa głosu w połączonej jednostce powstałej na skutek połączenia jednostek* – jednostka przejmująca jest zwykle jednostką łączącą się, której właściciele jako grupa zachowują lub otrzymują największą część praw głosu w połączonej jednostce. Ustalać, która grupa właścicieli zachowuje lub otrzymuje największą część praw głosu, jednostka rozważa istnienie nietypowych lub specyficznych ustaleń dotyczących głosowania, jak też opcje, waranty lub zamienne papiery wartościowe.
- b) *Istnienie dużego udziału głosów mniejszości w połączonej jednostce, jeśli żaden z właścicieli ani zorganizowana grupa właścicieli nie posiada znaczących udziałów w głosach* – jednostka przejmująca jest zazwyczaj jednostką łączącą się, której właściciel lub zorganizowana grupa właścicieli posiada największą część udziału w głosach mniejszości w połączonej jednostce.
- c) *skład organu zarządzającego w połączonej jednostce* – jednostka przejmująca jest zazwyczaj jednostką łączącą się, której właściciele mają zdolność do wyboru lub wyznaczenia lub odwołania większości członków organu zarządzającego połączonej jednostki.
- d) *skład kierownictwa wyższego szczebla w połączonej jednostce* – jednostka przejmująca jest zwykle jednostką łączącą się, której (poprzednie) kierownictwo dominuje nad kierownictwem połączonej jednostki.
- e) *Warunki wymiany udziałów kapitałowych* – jednostka przejmująca jest zwykle jednostką łączącą się, która wypłaca premię ponad wartość godziwą udziałów kapitałowych przed połączeniem innej łączącej się jednostki lub jednostek.

B16. Jednostka przejmująca jest zazwyczaj jednostką łączącą się, której relatywna wielkość (mierzona na przykład w aktywach, przychodach lub zyskach) jest znacząco większa od innej łączącej się jednostki lub jednostek.

B17. W połączeniu jednostek obejmującym więcej niż dwie jednostki, ustalenie jednostki przejmującej obejmuje między innymi rozważenie, która z łączących się jednostek zainicjowała połączenie a także względną wielkość łączących się jednostek.

B18. Nowa jednostka utworzona, aby dokonać połączenia jednostek niekoniecznie jest jednostką przejmującą. Jeżeli tworzy się nową jednostkę w celu wyemitowania udziałów kapitałowych, aby dokonać połączenia jednostek, jedną z łączących się jednostek, które istniały przed połączeniem, identyfikuje się jako jednostkę przejmującą stosując w tym celu wytyczne zawarte w paragrafach B13–B17. Przeciwnie, nowa jednostka, która przekazuje środki pieniężne lub inne aktywa lub zaciąga zobowiązania jako formę zapłaty może być jednostką przejmującą.

PRZEJĘCIA ODWROTNE

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

- a) jednostki publicznej jako **jednostki przejmowanej** z punktu widzenia rachunkowości (jednostka przejmowana dla celów rachunkowości), oraz
- b) jednostki niepublicznej jako **jednostki przejmującej** z punktu widzenia rachunkowości (jednostka przejmująca dla celów rachunkowości).

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

Wycena przekazanej zapłaty

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

Sporządzanie i prezentacja skonsolidowanych sprawozdań finansowych

B21. Skonsolidowane sprawozdanie finansowe sporządzone po przejęciu odwrotnym publikuje się pod nazwą jednostki z prawnego punktu widzenia dominującej (jednostki przejmowanej dla celów rachunkowości), lecz opisuje się je w informacji dodatkowej i objaśnieniach jako kontynuację sprawozdania finansowego jednostki z prawnego punktu widzenia zależnej (tzn. jednostki przejmującej dla celów rachunkowości) i wprowadza jedną korektę, która polega na retrospektywnym skorygowaniu kapitału prawnego jednostki przejmującej dla celów rachunkowości, aby odzwierciedlić kapitał prawny jednostki przejmowanej dla celów rachunkowości. Ta korekta jest wymagana w celu odzwierciedlenia kapitału jednostki z prawnego punktu widzenia dominującej (jednostki przejmowanej dla celów rachunkowości). Informacje porównawcze prezentowane w takim skonsolidowanym sprawozdaniu finansowym są także retrospektywnie korygowane w celu odzwierciedlenia kapitału prawnego jednostki z prawnego punktu widzenia dominującej (jednostki przejmowanej dla celów rachunkowości).

B22. Ponieważ skonsolidowane sprawozdanie finansowe stanowi kontynuację sprawozdania finansowego jednostki z prawnego punktu widzenia zależnej, z wyjątkiem struktury jej kapitału, skonsolidowane sprawozdanie finansowe odzwierciedla:

- a) aktywa i zobowiązania jednostki z prawnego punktu widzenia zależnej (jednostki przejmującej dla celów rachunkowości) ujęte i wycenione według ich wartości bilansowej sprzed połączenia,
- b) aktywa i zobowiązania jednostki z prawnego punktu widzenia dominującej (jednostki przejmowanej dla celów rachunkowości) ujęte i wycenione zgodnie z niniejszym MSSF.

c) zyski zatrzymane i inne pozycje kapitału własnego jednostki z prawnego punktu widzenia zależnej (jednostki przejmującej dla celów rachunkowości) **sprzed** połączenia jednostek.

d) kwotę ujętą jako wyemitowane udziały kapitałowe w skonsolidowanym sprawozdaniu finansowym, ustaloną przez dodanie udziałów kapitałowych jednostki z prawnego punktu widzenia zależnej (jednostki przejmującej dla celów rachunkowości) istniejących bezpośrednio przed połączeniem jednostek do wartości godziwej jednostki (jednostki przejmowanej dla celów rachunkowości). Jednakże struktura kapitału (tzn. liczba i rodzaj wyemitowanych udziałów kapitałowych) odzwierciedla strukturę kapitału jednostki z prawnego punktu widzenia dominującej (jednostki przejmowanej dla celów rachunkowości) w tym udziały kapitałowe wyemitowane przez jednostkę z prawnego punktu widzenia dominującą w celu przeprowadzenia połączenia. Dlatego strukturę kapitału jednostki z prawnego punktu widzenia zależnej (jednostki przejmującej dla celów rachunkowości) przekształca się stosując wskaźnik wymiany ustalony w umowie przejęcia w celu odzwierciedlenia liczby udziałów jednostki z prawnego punktu widzenia dominującej (jednostki przejmowanej dla celów rachunkowości) wyemitowanych w ramach przejęcia odwrotnego.

e) proporcjonalny udział niekontrolujących udziałów jednostki z prawnego punktu widzenia zależnej (jednostki przejmującej dla celów rachunkowości) w wartości bilansowej sprzed połączenia zysków zatrzymanych oraz w innych udziałach kapitałowych, zgodnie z tym jak zostało to omówione w paragrafach B23 i B24.

Udziały niekontrolujące

B23. W przejęciu odwrotnym niektórzy właściciele jednostki z prawnego punktu widzenia zależnej (jednostki z rachunkowego punktu widzenia przejmującej) mogą nie wymienić swoich udziałów kapitałowych na udziały kapitałowe jednostki z prawnego punktu widzenia dominującej (jednostki z rachunkowego punktu widzenia przejmowanej). Właściciele ci są traktowani jako posiadacze udziałów niekontrolujących w skonsolidowanym sprawozdaniu finansowym sporządzonym po przejęciu odwrotnym. Dzieje się tak dlatego, że właściciele jednostki z prawnego punktu widzenia przejmowanej, którzy nie wymienią swoich udziałów kapitałowych na udziały kapitałowe jednostki z prawnego punktu widzenia przejmującej, posiadają udziały wyłącznie w wyniku finansowym i aktywach netto jednostki z prawnego punktu widzenia przejmowanej, a nie w wyniku finansowym i aktywach netto jednostki połączonej. Przeciwnie, nawet, jeśli jednostkę z prawnego punktu widzenia przejmującą uznaje się za jednostkę przejmowaną z rachunkowego punktu widzenia, właściciele jednostki z prawnego punktu widzenia przejmowanej mają udziały w wyniku finansowym i aktywach netto jednostki połączonej.

B24. Aktywa i zobowiązania jednostki z prawnego punktu widzenia przejmowanej ujmują się i wycenia w takim skonsolidowanym sprawozdaniu finansowym według ich wartości bilansowej sprzed połączenia (zob. paragraf B22a)). Dlatego w przejęciu odwrotnym udziały niekontrolujące udziałowców odzwierciedlają ich proporcjonalny udział w wartości bilansowej aktywów netto sprzed połączenia należących do jednostki z prawnego punktu widzenia przejmowanej, nawet, jeśli udziały niekontrolujące w innych przejęciach wyceniano w wartościach godziwych na dzień przejęcia.

Zysk na jedną akcję

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

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

-
- B28. [usunięty]
- B29. [usunięty]
- B30. [usunięty]

Wartości niematerialne

- B31. Jednostka przejmująca ujmuje odrębnie od wartości firmy możliwe do zidentyfikowania wartości niematerialne nabywane w ramach połączenia jednostek. Składnik wartości niematerialnych jest możliwy do zidentyfikowania, jeżeli spełnia kryterium wyodrębnienia lub kryterium wynikania z umowy lub z przepisów prawa
- B32. Składnik aktywów niematerialnych, który spełnia kryteria prawne i wynikające z umowy jest możliwy do zidentyfikowania, nawet jeżeli składnika aktywów nie można przenosić ani oddzielić od jednostki przejmowanej lub od innych praw i obowiązków. Na przykład:
- a) [usunięty]

- b) jednostka przejmowana posiada elektrownię jądrową i nią zarządza. Licencja na zarządzanie elektrownią nuklearną stanowi składnik wartości niematerialnych spełniający kryterium wynikania z umowy lub z przepisów prawa, które dotyczy ujęcia go odrębnie od wartości firmy, nawet, jeśli jednostka przejmująca nie może go sprzedać ani przenieść odrębnie od nabytej elektrowni jądrowej. Jednostka przejmująca może ująć wartość godziwą licencji na zarządzanie oraz wartość godziwą elektrowni jako jeden składnik aktywów na potrzeby sprawozdawczości finansowej, jeśli okresy użytkowania tych aktywów są podobne.
- c) jednostka przejmowana posiada patent technologiczny. Na ten patent jednostka udzieliła licencję innym stronom na wyłączny użytek poza rynkiem krajowym, otrzymując w zamian określony procent udziału w przyszłych zagranicznych przychodach. Zarówno patent technologiczny jak i odnośna umowa licencyjna spełniają kryterium wynikania z umowy lub z przepisów prawa dotyczące ujmowania odrębnie od wartości firmy, nawet, jeśli sprzedaż lub wymiana patentu oraz odnośnej umowy licencyjnej w oderwaniu od siebie byłaby praktycznie niemożliwa.

B33. Kryterium możliwości wyodrębnienia oznacza, że nabytą wartość niematerialną można wyodrębnić lub oddzielić od jednostki przejętej oraz sprzedać, przenieść, udzielić licencji, wynająć lub wymienić, indywidualnie lub łącznie z odnośnym kontraktem, możliwym do zidentyfikowania składnikiem aktywów lub zobowiązaniem. Wartość niematerialna, którą jednostka przejmująca mogłaby sprzedać, udzielić licencji lub wymienić na coś, co posiada wartość, spełnia kryterium możliwości wyodrębnienia, nawet, jeśli jednostka przejmująca nie zamierza jej sprzedać, udzielić licencji ani wymienić. Nabyta wartość niematerialna spełnia kryterium możliwości wyodrębnienia, jeśli istnieje dowód obrotu tego rodzaju aktywami lub aktywami podobnego rodzaju, nawet, jeśli transakcje nie są częste i niezależne od tego, czy jednostka przejmująca w nich uczestniczy. Na przykład listy klientów lub subskrybentów są często licencjonowane, a zatem spełniają kryterium możliwości wyodrębnienia. Nawet, jeśli jednostka przejmująca uważa, że jej lista klientów posiada charakterystykę odmienną od innych list klientów, fakt, że listy klientów są często licencjonowane oznacza zasadniczo, że nabyta lista klientów spełnia kryterium możliwości wyodrębnienia. Jednakże lista klientów nabyta w ramach połączenia jednostek nie spełnia kryterium możliwości wyodrębnienia, jeśli zasady poufności lub inne ustalenia zabraniają jednostce jej sprzedaży, leasingu lub innej formy wymiany informacji o jej klientach.

B34. Wartość niematerialna, której nie można oddzielić od jednostki przejmowanej ani od jednostki połączonej spełnia kryterium możliwości wyodrębnienia, jeśli można ją wyodrębnić łącznie z odnośnym kontraktem, możliwym do zidentyfikowania składnikiem aktywów lub zobowiązaniem. Na przykład:

- a) uczestnicy rynku wymieniają zobowiązania depozytowe i wartości niematerialne w postaci powiązania ze składającym depozyt w transakcji wymiany możliwej do zaobserwowania. Dlatego jednostka przejmująca powinna ująć wartość niematerialną w postaci powiązania ze składającym depozyt odrębnie od wartości firmy.
- b) jednostka przejmowana posiada zarejestrowany znak towarowy oraz udokumentowaną, ale nieopatentowaną wiedzę techniczną w zakresie wytwarzania produktów oznakowanych znakiem towarowym. W celu przekazania własności znaku towarowego właściciel jest zobowiązany przekazać także wszystko, co niezbędne do tego, aby nowy właściciel mógł wytwarzać produkt lub świadczyć usługę nieodróżnialną od produktów wytwarzanych lub usług świadczonych przez poprzedniego właściciela. Z racji tego, że nieopatentowana wiedza techniczna musi być oddzielona od jednostki przejmowanej lub jednostki połączonej i sprzedana, jeśli odnośny znak towarowy został sprzedany, spełnia kryterium możliwości wyodrębnienia.

Prawa ponownie nabyte

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

Siła robocza oraz inne pozycje niemożliwe do zidentyfikowania

- B37. Jednostka przejmująca uwzględnia w wartości firmy wartość nabytej wartości niematerialnej, która nie jest możliwa do zidentyfikowania na dzień przejęcia. Na przykład jednostka przejmująca może przypisać wartość do istniejącej siły roboczej, która oznacza obecnych pracowników i pozwala jednostce przejmującej na kontynuację działalności przejętego przedsięwzięcia od dnia przejęcia. Siła robocza nie przedstawia kapitału intelektualnego wykwalifikowanej siły roboczej – (często wyspecjalizowanej) wiedzy i doświadczenia, którą pracownicy jednostki przejętej wnoszą do wykonywanej pracy. Ponieważ siła robocza nie jest możliwym do zidentyfikowania składnikiem aktywów, który można ująć osobno od wartości firmy, jakkolwiek wartość przypisana do niej jest uwzględniana w wartości firmy.
- B38. Jednostka przejmująca uwzględnia także w wartości firmy jakkolwiek wartość przypisaną do pozycji, których nie kwalifikuje się jako aktywów na dzień przejęcia. Na przykład jednostka przejmująca może przypisać wartość do potencjalnych kontraktów, które jednostka przejmowana negocjuje z potencjalnymi nowymi klientami na dzień przejęcia. Ponieważ te potencjalne kontrakty nie są aktywami na dzień przejęcia, jednostka przejmująca nie ujmuje ich odrębnie od wartości firmy. Jednostka przejmująca nie powinna w późniejszym terminie przekwalifikowywać wartości tych kontraktów z wartości firmy w związku ze zdarzeniami, które nastąpiły po dniu przejęcia. Jednakże jednostka przejmująca powinna ocenić fakty i okoliczności towarzyszące zdarzeniom następującym wkrótce po przejęciu, aby ustalić, czy składnik wartości niematerialnych możliwy do odrębnego ujęcia istniał na dzień przejęcia.
- B39. Po początkowym ujęciu jednostka przejmująca rozlicza wartości niematerialne nabyte w ramach połączenia jednostek zgodnie z postanowieniami MSR 38 *Wartości niematerialne*. Jednakże zgodnie z paragrafem 3 MSR 38 rozliczanie niektórych nabytych wartości niematerialnych po początkowym ujęciu wymaga zastosowania innych MSSF.
- B40. Kryteria dotyczące możliwości identyfikacji określają, czy składnik wartości niematerialnych jest ujmowany odrębnie od wartości firmy. Jednakże kryteria te nie przedstawiają ani wytycznych wyceny w wartości godziwej składnika wartości niematerialnych, ani nie ograniczają założeń stosowanych przy wycenie w wartości godziwej składnika wartości niematerialnych. Na przykład jednostka przejmująca wzięłaby pod uwagę założenia, które uczestnicy rynku przyjęliby, ustalając cenę składnika wartości niematerialnych, takie jak oczekiwania dotyczące wznowienia kontraktów w przyszłości, przy wycenie w wartości godziwej. Nie jest konieczne, aby wznowienia kontraktów

spełniały kryteria dotyczące możliwości identyfikacji. (Należy jednak zwrócić uwagę na paragraf 29, który ustala wyjątek od zasady wyceny wartości godziwej dla ponownie nabytych praw ujętych w ramach połączenia jednostek). Paragrafy 36 i 37 MSR 38 zawierają wytyczne dotyczące ustalenia, czy wartości niematerialne należy połączyć w jedną grupę z innymi aktywami niematerialnymi lub rzeczowymi (materialnymi).

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

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

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

Aktywa objęte leasingiem operacyjnym, w którym jednostka przejmowana jest leasingodawcą

- B42. Podczas wyceny obowiązującej w dniu przejęcia wartości godziwej składnika aktywów, takiego jak budynek lub patent objęty leasingiem operacyjnym, w ramach którego jednostka przejmowana jest leasingodawcą, jednostka przejmująca uwzględnia warunki leasingu. Jednostka przejmująca nie ujmuje odrębnego składnika aktywów lub zobowiązania, jeżeli warunki leasingu operacyjnego nie mają charakteru korzystnego ani niekorzystnego, w porównaniu z warunkami rynkowymi.

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

- B43. W celu ochrony pozycji konkurencyjnej lub z innych przyczyn jednostka przejmująca może nie chcieć używać nabytego składnika aktywów niefinansowych albo może nie zamierzać używać go w zgodzie z największym i najlepszym użyciem. Może być tak na przykład w przypadku nabytego składnika wartości niematerialnych związanego z pracami badawczymi i rozwojowymi, który jednostka przejmująca planuje używać defensywnie, uniemożliwiając innym jego używanie. Tym niemniej jednostka przejmująca ustala wartość godziwą składnika aktywów niefinansowych, zakładając jego największe i najlepsze wykorzystanie przez uczestników rynku zgodnie z odpowiednią przesłanką wyceny, zarówno na początku, jak i podczas wyceny w wartości godziwej pomniejszonej o koszty zbycia na potrzeby późniejszego testu na utratę wartości.

Niekontrolujący udział w jednostce przejmowanej

- B44. Niniejszy MSSF zezwala na wycenę niekontrolującego udziału w jednostce przejmowanej w wartości godziwej na dzień przejęcia. Niekiedy jednostka przejmująca ma możliwość wyceny udziału niekontrolującego według wartości godziwej na dzień przejęcia na

podstawie ceny notowanej na aktywnym rynku udziałów kapitałowych (tj. niebędących w posiadaniu jednostki przejmującej). Jednak w innych sytuacjach cena notowana na aktywnym rynku udziałów kapitałowych nie będzie dostępna. W takich sytuacjach jednostka przejmująca ustali wartość godziwą niekontrolującego udziału przy zastosowaniu innych technik wyceny.

- B45. Wartości godziwe udziałów jednostki przejmującej w jednostce przejmowanej oraz niekontrolującego udziału ustalone w przeliczeniu na jedną akcję mogą się różnić. Główna różnica może wynikać z uwzględnienia premii za kontrolę w wartości godziwej udziału jednostki przejmującej w jednostce przejmowanej lub, przeciwnie, może wynikać z uwzględnienia w wartości godziwej udziału niekontrolującego dyskonta z tytułu braku kontroli (określanego także jako dyskonto udziału niekontrolującego), jeżeli uczestnicy rynku uwzględniliby taką premię lub takie dyskonto przy wycenie niekontrolującego udziału.

WYCENA WARTOŚCI FIRMY ORAZ ZYSKU Z TYTUŁU OKAZYJNEGO NABYCIA

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

- B46. W połączeniu jednostek przeprowadzonym bez przekazywania zapłaty jednostka przejmująca musi wartością godziwą na dzień przejęcia udziałów w jednostce przejmowanej zastąpić wartość godziwą przekazanej zapłaty, aby ustalić wartość firmy lub zysk z tytułu okazijnego nabycia (zob. paragrafy 32–34).

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

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

stosowana technika wartości bieżącej. Przepływy pieniężne zastosowane w modelu jako dane wejściowe powinny opierać się na oczekiwanych przepływach pieniężnych jednostki wzajemnej, które prawdopodobnie odzwierciedlają zmniejszenia o korzyści dla członków, takie jak obniżone opłaty za towary i usługi.

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

B50. Jednostka przejmująca powinna uwzględnić następujące czynniki, które ani się wzajemnie nie wykluczają ani indywidualnie nie rozstrzygają, czy transakcja jest częścią wymiany na jednostkę przejmowaną czy jest transakcją odrębną od połączenia jednostek.

a) **Przyczyny zawarcia transakcji** – poznanie przyczyn, dla których strony łączące się (jednostka przejmująca i jednostka przejmowana oraz ich właściciele, dyrektorzy i kierownicy - oraz ich przedstawiciele) zawarły określoną transakcję lub umowę, może doprowadzić do zrozumienia, czy jest ona częścią przekazanej zapłaty oraz nabytych aktywów i przejętych zobowiązań. Jeżeli na przykład transakcja jest zorganizowana głównie na korzyść jednostki przejmującej lub jednostki połączonej nie zaś na korzyść jednostki przejmowanej lub jej właścicieli sprzed połączenia, ta część zapłaconej ceny transakcyjnej (oraz wszelkie odnośne aktywa i zobowiązania) z mniejszym stopniem prawdopodobieństwa stanowi część wymiany w zamian za jednostkę przejmowaną. Dlatego jednostka przejmująca rozlicza tę część odrębnie od połączenia jednostek.

b) **kto zainicjował transakcję** – poznanie tego, kto zainicjował transakcję może także doprowadzić do zrozumienia, czy jest ona częścią wymiany w zamian za jednostkę przejmowaną. Na przykład transakcja lub inne zdarzenie zainicjowane przez jednostkę przejmującą może mieć na celu zapewnienie przyszłych korzyści jednostce przejmującej lub jednostce połączonej przy niewielkich lub minimalnych korzyściach dla jednostki przejmowanej lub jej wcześniejszych właścicieli sprzed połączenia. Z drugiej strony transakcja lub umowa zainicjowana przez jednostkę przejmowaną lub jej poprzednich właścicieli z mniejszym stopniem prawdopodobieństwa będzie zawarta na korzyść jednostki przejmującej lub jednostki połączonej i z większym prawdopodobieństwem może stanowić część transakcji połączenia jednostek.

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

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

B51. Między jednostką przejmującą i jednostką przejmowaną może istnieć powiązanie, które występowało zanim zaczęły one rozważać możliwość połączenia jednostek, określane tu jako „wcześniej istniejące powiązanie”. Wcześniejsze powiązanie między jednostką przejmującą i jednostką przejmowaną może mieć charakter wynikający z umowy (np. sprzedawca i klient lub licencjodawca i licencjobiorca) lub niewynikający z umowy (np. powód i pozwany).

B52. Jeżeli połączenie jednostek w efekcie rozlicza wcześniej istniejące powiązanie, jednostka przejmująca ujmuje zysk lub stratę wycenianą w następujący sposób:

- a) w przypadku wcześniej istniejących powiązań niemających charakteru umowy (takich jak sprawa sądowa), według wartości godziwej,
- b) w przypadku wcześniej istniejących powiązań mających charakter umowy, kwotę mniejszą spośród (i) oraz (ii).
 - i) kwotę z racji, której kontrakt jest korzystny lub niekorzystny z perspektywy jednostki przejmującej w porównaniu z warunkami bieżących transakcji rynkowych dotyczących tych samych lub podobnych pozycji. (Niekorzystny kontrakt jest kontraktem niekorzystnym w rozumieniu bieżących warunków rynkowych. Niekoniecznie jest to umową rodzącą obciążenia, w której nieuniknione koszty wypełnienia obowiązku wynikającego z umowy przeważają nad korzyściami, które - według przewidywań - mają być uzyskane na jej mocy).
 - ii) kwota wszelkich zawartych w umowie warunków rozliczenia dostępna dla tej strony umowy, dla której umowa jest niekorzystna.

Jeżeli (ii) jest mniejsze od (i) różnicę uwzględnia się przy rozliczeniu połączenia jednostek.

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

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

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

B54. Stwierdzenie tego, czy porozumienia dotyczące płatności warunkowych na rzecz pracowników lub udziałowców sprzedających swoje udziały mają charakter zapłaty warunkowej w ramach połączenia jednostek czy też są odrębnymi transakcjami, zależy od charakteru porozumień. Poznanie przyczyn, ze względu na które umowa przejęcia obejmuje zapisy dotyczące płatności warunkowych, strony, która zainicjowała porozumienie i czasu zawarcia porozumienia może być pomocne w ocenie charakteru tego porozumienia.

B55. Jeśli nie jest jasne, czy porozumienie dotyczące płatności na rzecz pracowników lub udziałowców sprzedających swoje udziały stanowi część wymiany na jednostkę przejmowaną lub czy jest transakcją odrębną od połączenia jednostek, jednostka przejmująca rozważa następujące wskazówki:

- a) *Kontynuacja zatrudnienia* – warunki kontynuacji zatrudnienia udziałowców sprzedających swoje udziały, którzy stają się kluczowymi pracownikami może stanowić wskaźnik istoty porozumienia w sprawie warunkowej zapłaty. Odnośne warunki dotyczące kontynuacji zatrudnienia mogą być zawarte w umowie o pracę, umowie przejęcia lub w innym dokumencie. Porozumienie dotyczące warunkowej zapłaty, w którym płatności są automatycznie wstrzymane wraz z zakończeniem zatrudnienia, stanowi wynagrodzenie za usługi świadczone po połączeniu. Porozumienia, w ramach których płatności warunkowe nie są uzależnione od zakończenia zatrudnienia mogą wskazywać, że płatności warunkowe są raczej dodatkową zapłatą a nie wynagrodzeniem.
- b) *Trwanie kontynuowanego zatrudnienia* – jeśli okres wymaganego zatrudnienia jest zbieżny lub dłuższy od okresu warunkowych płatności, fakt ten może wskazywać, że płatności warunkowe są w istocie wynagrodzeniem.

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

(udziałowca sprzedającego swoje udziały) wymagane na mocy osobnego porozumienia dotyczącego płatności warunkowych mogą być, w istocie, płatnościami z tytułu użytkowania leasingowanej nieruchomości, które jednostka przejmująca powinna ująć odrębnie w swoim sprawozdaniu finansowym sporządzonym po połączeniu. Przeciwnie, jeżeli umowa leasingu określa płatności leasingowe, które są spójne z warunkami rynkowymi dotyczącymi leasingowanej nieruchomości, porozumienie dotyczące płatności warunkowych na rzecz udziałowca sprzedającego swoje udziały może być zapłatą warunkową w ramach połączenia jednostek.

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

B56. Jednostka przejmująca może wymienić swoje nagrody w postaci płatności w formie udziałów (akcji)⁽¹⁾ (nagrody zastępcze) w zamian za nagrody przyznane pracownikom jednostki przejmowanej. Wymianę opcji na udziały (akcje) lub inne nagrody w postaci płatności w formie udziałów (akcji) w związku z połączeniem jednostek rozlicza się jako modyfikację nagród w postaci płatności w formie udziałów (akcji) zgodnie z MSSF 2 *Płatności w formie akcji*. Jeżeli jednostka przejmująca zastępuje nagrody jednostki przejmowanej, wówczas całość lub część opartej na danych rynkowych wyceny nagród zastępczych jednostki przejmującej jest uwzględniana przy wycenie zapłaty przekazanej przy połączeniu jednostek. Paragrafy B57–B62 zawierają wytyczne dotyczące przypisywania wyceny opartej na danych rynkowych.

Jednakże w sytuacjach, w których nagrody jednostki przejmowanej wygasłyby na skutek połączenia jednostek, i jeżeli jednostka przejmująca zastępuje te nagrody, mimo iż nie jest do tego zobowiązana, wszystkie zastępcze nagrody wycenione w oparciu o dane rynkowe ujmują się jako koszt wynagrodzenia w sprawozdaniu finansowym sporządzonym po połączeniu zgodnie z MSSF 2. Oznacza to, że żadne oparte na danych rynkowych wyceny tych nagród nie są uwzględniane przy wycenie zapłaty przekazanej przy połączeniu jednostek. Jednostka przejmująca jest zobowiązana zastąpić nagrody jednostki przejmowanej, jeśli jednostka przejmowana lub jej pracownicy mają możliwość wyegzekwowania tej zamiany. Przykładowo, do celów zastosowania niniejszego objaśnienia, jednostka przejmująca jest zobowiązana do zastąpienia nagród jednostki przejmowanej, jeżeli zamiana jest wymagana na mocy:

- (a) warunków umowy przejęcia;
- (b) warunków nagród jednostki przejmowanej; lub
- (c) obowiązujących przepisów ustawowych i wykonawczych.

B57. Aby ustalić część nagrody zastępczej, która jest częścią zapłaty przekazanej za jednostkę przejmowaną oraz część tej nagrody, która stanowi wynagrodzenie za usługi świadczone po połączeniu, jednostka przejmująca wycenia zgodnie z MSSF 2 zarówno nagrody zastępcze przyznane przez jednostkę przejmującą jak też nagrody jednostki przejmowanej na dzień przejęcia. Część nagrody zastępczej, której wycena opiera się na danych rynkowych i która jest częścią zapłaty przekazanej w zamian za jednostkę przejmowaną, jest równa części nagrody jednostki przejmowanej, którą można przypisać do usług świadczonych przed połączeniem.

⁽¹⁾ W paragrafach B56–B62 termin „nagrody w postaci płatności w formie udziałów (akcji)” oznacza zarówno transakcje płatności w formie akcji, do których nabyto uprawnienia, jak i transakcje płatności w formie akcji, do których nie nabyto uprawnień.

- B58. Część nagrody zastępczej, którą można przypisać do usług sprzed połączenia stanowi rynkowa wycena nagrody jednostki przejmowanej pomnożona przez wskaźnik części zakończonego okresu nabywania uprawnień do okresu dłuższego spośród całego okresu nabywania uprawnień lub pierwotnie wyznaczonego okresu nabywania uprawnień do nagrody jednostki przejmowanej. Okres nabywania uprawnień jest okresem, w czasie którego wszystkie określone warunki nabywania uprawnień muszą być spełnione. Warunki nabywania uprawnień zdefiniowano w MSSF 2.
- B59. Część nagrody zastępczej, do której nie nabyto uprawnień, i którą można przyporządkować do świadczenia usług po połączeniu i dlatego ujmowanej jako koszt wynagrodzenia w sprawozdaniu finansowym sporządzonym po połączeniu, równa się całkowitej rynkowej wycenie nagrody zastępczej pomniejszonej o kwotę, którą można przypisać do usług świadczonych przed połączeniem. Dlatego jednostka przejmująca przypisuje nadwyżkę rynkowej wyceny nagrody zastępczej nad rynkową wyceną nagrody jednostki przejmowanej do usług po połączeniu i ujmuje tę nadwyżkę jako koszt wynagrodzenia w sprawozdaniu finansowym sporządzonym po połączeniu. Jednostka przejmująca przypisuje część nagrody zastępczej do usług świadczonych po połączeniu, jeżeli wymaga świadczenia usług po połączeniu, niezależnie od tego, czy pracownicy wykonali wszystkie z usług wymaganych w zamian za nagrody jednostki przejmowanej, do których nabyto uprawnienia przed dniem przejścia.
- B60. Część nagrody zastępczej, do której nie nabyto uprawnień, i którą można przyporządkować do usług sprzed połączenia jak również część, którą można przyporządkować do usług po połączeniu, powinna odzwierciedlać najlepszy dostępny szacunek liczby nagród zastępczych, w związku z którymi oczekiwane jest nabycie uprawnień. Na przykład, jeśli rynkowa wycena części nagrody zastępczej, którą można przypisać do usług sprzed połączenia wynosi 100 j.p. a jednostka przejmująca oczekuje, że uprawnienia zostaną nabyte tylko do 95 % nagrody, kwota uwzględniona w zapłacie przekazanej w ramach połączenia jednostek wynosi 95 j.p. Zmiany w szacowanej liczbie nagród zastępczych, co do których oczekuje się, że uprawnienia do nich zostaną nabyte, są odzwierciedlane w koszcie wynagrodzenia za okresy, w których zmiany lub utrata uprawnień następują - a nie jako korekty zapłaty przekazanej w ramach połączenia jednostek. Analogicznie skutki innych zdarzeń, takich jak modyfikacje lub ostateczne decyzje w sprawie nagród uwarunkowane osiągnięciem określonych wyników działalności, które następują po dniu przejścia, rozlicza się zgodnie z MSSF 2 przy ustalaniu kosztów wynagrodzenia za okres, w którym zdarzenie ma miejsce.
- B61. Te same wymogi dotyczące ustalania części nagrody zastępczej, którą można przypisać do usług sprzed i po połączeniu stosuje się niezależnie od tego, czy nagroda zastępcza jest klasyfikowana jako zobowiązanie czy jako instrument kapitałowy zgodnie z postanowieniami MSSF 2. Wszystkie zmiany w rynkowej wycenie nagród klasyfikowanych jako zobowiązania po dacie przejścia oraz odnośne skutki podatkowe ujmuje się w sporządzonym po połączeniu sprawozdaniu finansowym jednostki przejmującej w okresach, w których zmiany te miały miejsce.
- B62. Podatek dochodowy z tytułu nagród zastępczych mających postać płatności w formie udziałów (akcji) ujmuje się zgodnie z MSR 12 *Podatek dochodowy*.

Dokonywane przez jednostkę przejmującą transakcje płatności w formie akcji rozliczane w instrumentach kapitałowych

- B62A. Jednostka przejmowana może mieć pozostające do rozliczenia transakcje płatności w formie akcji, których jednostka przejmująca nie wymienia na swoje transakcje płatności w formie akcji. W przypadku nabycia do nich uprawnień, te transakcje płatności w formie akcji stanowią część niekontrolującego udziału w jednostce przejmowanej i są wyceniane w oparciu o dane rynkowe. Jeżeli nie dochodzi do nabycia do nich uprawnień, są one wyceniane zgodnie z paragrafami 19 i 30 w oparciu o dane rynkowe, tak jakby data przejścia była datą ich przyznania.

- B62B. Oparta na danych rynkowych wycena transakcji płatności w formie akcji, do których nie nabyto uprawnień, jest przypisywana udziałowi niekontrolującemu na podstawie stosunku części okresu nabywania uprawnień, która upłynęła, do dłuższego z dwóch okresów: całego okresu nabywania uprawnień lub pierwotnego okresu nabywania uprawnień transakcji płatności w formie akcji. Saldo jest przypisywane kosztom zatrudnienia po połączeniu.

POZOSTAŁE MSSF ZAWIERAJĄCE WYTYCZNE W SPRAWIE
PÓŹNIEJSZEJ WYCENY I ROZLICZANIA KSIĘGOWEGO
(ZASTOSOWANIE PARAGRAFU 54)

- B63. Przykłady innych MSSF zawierających wytyczne dotyczące późniejszej wyceny i ujęcia nabytych aktywów i przyjętych lub zaciągniętych zobowiązań w ramach połączenia jednostek gospodarczych obejmują:

a) MSR 38 określa rachunkowość w zakresie możliwych do identyfikacji wartości niematerialnych nabytych w ramach połączenia jednostek. Jednostka przejmująca wycenia wartość firmy w kwocie ustalonej na dzień przejęcia pomniejszonej o łączne dotychczasowe odpisy aktualizujące z tytułu utraty wartości. MSR 36 *Utrata wartości aktywów* określa rachunkowość w zakresie odpisów aktualizujących z tytułu utraty wartości.

b) [skreślony]

c) MSR 12 określa rachunkowość w późniejszych okresach w zakresie aktywów z tytułu odroczonego podatku dochodowego (w tym nieujętych aktywów) oraz zobowiązań z tytułu odroczonego podatku dochodowego nabytych w ramach połączenia jednostek.

d) MSSF 2 dostarcza wytyczne na temat późniejszych wycen i rachunkowości w zakresie części nagród zastępczych w postaci płatności w formie udziałów (akcji) wyemitowanych przez jednostkę przejmującą, które można przypisać do przyszłych usług pracowników.

e) MSSF 10 dostarcza wytyczne na temat ujmowania zmian w udziałach własnościowych jednostki dominującej w jednostce zależnej po uzyskaniu kontroli.

UJAWNIANIE INFORMACJI (ZASTOSOWANIE PARAGRAFU 59
I 61)

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

- a) nazwę i opis jednostki przejmowanej,
- b) datę przejęcia,
- c) procent przejętych udziałów kapitałowych z prawem głosu,
- d) główne przyczyny połączenia jednostek oraz opis tego, w jaki sposób jednostka przejmująca objęła kontrolę nad jednostką przejmowaną,
- e) jakościowy opis czynników, które doprowadziły do ujęcia wartości firmy, takich jak oczekiwana synergia łączących się działalności jednostki przejmowanej i jednostki przejmującej, wartości niematerialne niekwalifikujące się do osobnego ujęcia oraz inne czynniki,

f) wartość godziwą na dzień przejęcia całkowitej przekazanej zapłaty oraz wartość godziwą na dzień przejęcia każdej głównej kategorii zapłaty takiej jak:

- i) środki pieniężne,
- ii) inne materialne (rzeczowe) i niematerialne aktywa, w tym przedsięwzięcie lub jednostka zależna jednostki przejmującej,
- iii) zaciągnięte zobowiązania, na przykład zobowiązanie dotyczące zapłaty warunkowej oraz
- iv) udziały kapitałowe jednostki przejmującej, w tym liczba instrumentów lub udziałów wyemitowanych oraz metodę ustalania wartości godziwej tych instrumentów lub udziałów.

g) w przypadku umów dotyczących zapłaty warunkowej i aktywów z tytułu odszkodowania:

- i) kwotę ujętą na dzień przejęcia,
- ii) opis umowy oraz podstawę ustalenia kwoty płatności oraz
- iii) szacunek przedziału wyników (niezdyskontowanych), lub jeśli przedział nie może być oszacowany, stwierdzenie tego faktu wraz z podaniem powodu, dla którego było to niemożliwe. Jeżeli kwota maksymalnej płatności jest nieograniczona, jednostka przejmująca ujawnia ten fakt.

h) w przypadku nabytych należności:

- i) wartość godziwą należności,
- ii) wartość brutto kwot należności wynikających z zawartych umów oraz
- iii) najlepszy szacunek na dzień przejęcia określonych w umowach przepływów pieniężnych, których wpływu nie można oczekiwać.

Należy ujawnić informacje na temat głównych klas należności, takich jak pożyczki, bezpośrednie leasingi finansowe i wszelkie inne klasy należności.

i) kwoty ujętych na dzień przejęcia głównych klas nabytych aktywów i przejętych zobowiązań.

j) w przypadku każdego zobowiązania warunkowego, które ujęto zgodnie z paragrafem 23, informacje wymagane w paragrafie 85 MSR 37 *Rezerwy, zobowiązania warunkowe i aktywa warunkowe*. Jeżeli zobowiązanie warunkowe nie może być ujęte, gdyż jego wartości godziwej nie można wiarygodnie wycenić, jednostka przejmująca ujawnia:

- i) informacje wymagane przez paragraf 86 MSR 37 oraz
- ii) powód, dla którego zobowiązania nie można wycenić.

k) kwotę wartości firmy, co do której oczekuje się, że dla celów podatkowych będzie stanowić koszt uzyskania przychodu,

l) w przypadku transakcji, które są ujmowane odrębnie od nabycia aktywów i przejęcia zobowiązań w ramach połączenia jednostek, zgodnie z paragrafem 51:

- i) opis każdej transakcji,
- ii) w jaki sposób jednostka przejmująca rozliczyła każdą transakcję,

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

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

- B65. W przypadku przeprowadzonych w trakcie okresu sprawozdawczego połączeń jednostek, które są indywidualnie nieistotne, które jednakże są istotne łącznie, jednostka przejmująca ujawnia łączne informacje wymagane przez paragraf B64(e)–(q).
- B66. Jeżeli dzień przejęcia przy połączeniu jednostek następuje po zakończeniu okresu sprawozdawczego, ale przed zatwierdzeniem sprawozdania finansowego do publikacji, jednostka przejmująca ujawnia informacje wymagane przez paragraf B64, chyba że początkowe rozliczenie połączenia jednostek jest niekompletne w momencie zatwierdzenia sprawozdania finansowego do publikacji. W takiej sytuacji jednostka przejmująca opisuje, jakie ujawnienia informacji nie mogą być dokonane oraz przyczyny tego stanu rzeczy.
- B67. Aby spełnić wymóg określony w paragrafie 61, jednostka przejmująca ujawnia następujące informacje o każdym istotnym połączeniu jednostek lub łączne informacje o indywidualnie nieistotnych połączeniach jednostek, które łącznie są istotne:
- a) jeżeli początkowe ujęcie połączenia jednostek jest niekompletne (zob. paragraf 45) dla określonych aktywów, zobowiązań, niekontrolujących udziałów lub składników zapłaty i wykazane w sprawozdaniu finansowym kwoty z tytułu połączenia jednostek zostały w związku z tym ujęte tylko tymczasowo:
 - i) przyczyny, ze względu na które początkowe rozliczenie połączenia jednostek jest niekompletne,
 - ii) aktywa, zobowiązania, udziały kapitałowe oraz składniki zapłaty, dla których początkowe ujęcie jest niekompletne oraz
 - iii) charakter i kwota korekt w okresie wyceny ujętych w okresie sprawozdawczym zgodnie z paragrafem 49.
 - b) dla każdego okresu sprawozdawczego po dniu przejęcia do czasu, kiedy jednostka uzyska, sprzeda lub w inny sposób utraci prawo do aktywów z tytułu zapłaty warunkowej lub dopóki nie ureguluje zobowiązania z tytułu zapłaty warunkowej lub zobowiązanie zostanie darowane lub wygaśnie:
 - i) wszelkie zmiany w ujętych kwotach, w tym różnice wynikające z rozliczenia,
 - ii) wszelkie zmiany w przedziale wyników (niezdyskontowanych) oraz przyczyny tych zmian oraz
 - iii) techniki wyceny i główne dane wejściowe do modelu wykorzystane do wyceny zapłaty warunkowej.
 - c) w przypadku zobowiązań warunkowych ujmowanych w związku z połączeniem jednostek, jednostka przejmująca ujawnia informacje wymagane przez paragrafy 84 i 85 MSR 37 dla każdej klasy rezerw,
 - d) uzgodnienie wartości bilansowej wartości firmy na początek i na koniec okresu sprawozdawczego, wykazując osobno:
 - i) wartość brutto i łączne odpisy aktualizujące z tytułu utraty wartości na początek okresu sprawozdawczego,

- ii) dodatkową wartość firmy ujętą w trakcie okresu sprawozdawczego, z wyjątkiem wartości firmy zawartej w grupie aktywów przeznaczonych do zbycia, która, na dzień przejęcia, spełnia kryteria klasyfikacyjne „przeznaczonej do sprzedaży” określone w MSSF 5 *Aktywa trwale przeznaczone do sprzedaży i działalność zaniechana*,
 - iii) korekty wynikające z późniejszego ujęcia w trakcie okresu sprawozdawczego aktywów z tytułu odroczonego podatku dochodowego, zgodnie z paragrafem 67,
 - iv) 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”,
 - v) odpisy aktualizujące z tytułu utraty wartości ujęte w ciągu okresu sprawozdawczego zgodnie z MSR 36. (MSR 36 wymaga ujawnienia informacji o wartości odzyskiwalnej i utracie wartości w odniesieniu do wartości firmy w uzupełnieniu do niniejszego wymogu),
 - vi) różnice kursowe netto powstałe w trakcie okresu sprawozdawczego zgodnie z MSR 21 *Skutki zmian kursów wymiany walut obcych*,
 - vii) wszelkie inne zmiany wartości bilansowej w trakcie okresu sprawozdawczego,
 - viii) wartość brutto i łączne odpisy aktualizujące z tytułu utraty wartości na koniec okresu sprawozdawczego.
- e) kwotę i objaśnienie wszelkich zysków lub strat ujętych w bieżącym okresie sprawozdawczym, które jednocześnie:
- i) dotyczą możliwych do zidentyfikowania nabytych aktywów lub zobowiązań przejętych w ramach połączenia jednostek przeprowadzonego w bieżącym lub w poprzednim okresie sprawozdawczym oraz
 - ii) mają taką wielkość, charakter lub częstotliwość występowania, że ich ujawnienie przyczynia się do lepszego zrozumienia sprawozdań finansowych połączonej jednostki.

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

- B68. Paragraf 64 ustala, że niniejszy MSSF stosuje się prospektywnie do połączeń jednostek, w przypadku których dzień przejęcia następuje w dniu lub po dniu rozpoczęcia pierwszego rocznego okresu sprawozdawczego rozpoczynającego się 1 lipca 2009 r. i później. Wcześniejsze zastosowanie jest dozwolone. Jednakże jednostka stosuje niniejszy MSSF tylko od początku rocznego okresu sprawozdawczego rozpoczynającego się 30 czerwca 2007 r. i później. Jeśli jednostka zastosuje niniejszy MSSF przed jego datą wejścia w życie, to ujawnia ten fakt oraz stosuje jednocześnie MSR 27 (zmieniony przez Radę Międzynarodowych Standardów Rachunkowości w 2008 r.).

B69. Wymóg dotyczący stosowania niniejszego MSSF prospektywnie wywołuje następujące skutki dla połączenia jednostek obejmującego tylko jednostki wzajemne lub wynikającego jedynie z umowy, jeżeli dzień przejęcia w przypadku tego połączenia przypada przed zastosowaniem niniejszego MSSF:

- a) *Klasyfikacja* – jednostka kontynuuje klasyfikację wcześniejszego połączenia jednostek zgodnie z wcześniejszymi zasadami rachunkowości stosowanymi dla takich połączeń.
- b) *Poprzednio ujęta wartość firmy* – na początek pierwszego rocznego okresu, w którym niniejszy MSSF ma zastosowanie, wartością bilansową wartości firmy wynikającej z wcześniejszego połączenia jednostek jest jej wartość bilansowa na ten dzień (dzień przejęcia), ustalona zgodnie z wcześniejszymi zasadami rachunkowości jednostki. Ustalając tę kwotę, jednostka eliminuje wartość bilansową dotychczasowego umorzenia wartości firmy oraz korespondujące zmniejszenie wartości firmy. Nie dokonuje się żadnych innych korekt wartości bilansowej wartości firmy.
- c) *Wartość firmy wcześniej ujęta jako zmniejszenie kapitału własnego* – wcześniejsze zasady rachunkowości jednostki mogły doprowadzić do powstania wartości firmy wynikającej z wcześniejszego połączenia jednostek ujętego jako zmniejszenie kapitału własnego. W tej sytuacji jednostka nie ujmuje wartości firmy jako składnika aktywów na początek pierwszego okresu rocznego, w którym zastosowano niniejszy MSSF. Ponadto jednostka nie ujmuje w zyskach i stratach żadnej części tej wartości firmy, kiedy zbywa część lub całość przedsięwzięcia, którego ta wartość firmy dotyczy, lub gdy następuje utrata wartości ośrodka wypracowującego środki pieniężne, którego dotyczy ta wartość firmy.
- d) *Późniejsze rozliczanie wartości firmy* – od początku pierwszego rocznego okresu, w którym zastosowano niniejszy MSSF, jednostka zaprzestaje amortyzowania wartości firmy wynikającej z wcześniejszego połączenia jednostek oraz przeprowadza testy na utratę wartości wartości firmy zgodnie z MSR 36.
- e) *Wcześniej ujęta ujemna wartość firmy* – jednostka, która rozliczała wcześniejsze połączenie jednostek stosując metodę nabycia mogła ująć rozliczaną w czasie nadwyżkę jej udziału w wartości godziwej netto możliwych do zidentyfikowania aktywów i zobowiązań jednostki przejmowanej ponad koszt tego udziału (określaną czasem jako ujemna wartość firmy). W tej sytuacji, jednostka wyłącza z ksiąg rachunkowych tę rozliczaną w czasie nadwyżkę na początek pierwszego rocznego okresu, w którym niniejszy MSSF jest zastosowany, i w korespondencji koryguje bilans otwarcia zysków zatrzymanych na ten dzień.