

Aktualności MSSF

Dodatek - lipiec/sierpień 2009 r.

MSSF 3 (zmieniony) i MSR 27 (zmieniony) – pytania i odpowiedzi

Zmienione standardy w sprawie połączeń jednostek gospodarczych i konsolidacji (zmieniony MSSF 3 i MSR 27) wprowadzają znaczące zmiany ujęcia księgowego połączeń jednostek gospodarczych i transakcji dotyczących udziałów niesprawujących kontroli. Zmiany te stanowią spore wyzwanie i mogą zmienić sposób negocjowania i określania struktury transakcji przez kierownictwo. Niniejszy dodatek zawiera pierwszą serię pytań i odpowiedzi dotyczących zmienionych standardów.

W tej części analizujemy zmiany w ujmowaniu i wycenie aktywów i zobowiązań oraz w wycenie zapłaty, która wpływa także na wartość firmy. W kolejnych częściach przeanalizujemy prezentację rachunku zysków i strat oraz sprawozdania z przepływów środków pieniężnych, a także inne tematy dotyczące transakcji dotyczących udziałów niesprawujących kontroli. Pełne omówienie zmienionych standardów znajduje się w publikacjach PricewaterhouseCoopers „Global Guide to Accounting for Business Combinations and Noncontrolling Interests” (Globalny przewodnik po rachunkowości połączeń jednostek gospodarczych i udziałach niesprawujących kontroli) oraz „IFRS Manual of Accounting” (Podręcznik rachunkowości MSSF).

Aktywa i zobowiązania

Zmienione standardy wprowadziły kilka zmian w ujmowaniu i wycenie aktywów i zobowiązań w bilansie przejęcia. Dotychczas obowiązujący wymóg ujęcia wszystkich możliwych do zidentyfikowania aktywów i zobowiązań jednostki przejmowanej został zachowany, przy czym większość aktywów i zobowiązań ujmuje się w wartości godziwej. Dziedziny, na które należy zwrócić uwagę, to koszty restrukturyzacji i modyfikacje programów emerytalnych jednostki przejmowanej, aktywa z tytułu odszkodowania oraz umowy o zakazie konkurencji.

Koszty restrukturyzacji i modyfikacje programów emerytalnych jednostki przejmowanej

Wiele połączeń jednostek gospodarczych powoduje w następstwie poważną restrukturyzację jednostki przejmowanej oraz zmiany w jej programach płatności regulowanych akcjami i programach świadczeń pracowniczych. Zmienione standardy zawierają konkretne wskazówki dotyczące zmian w programach płatności regulowanych akcjami jednostki przejmowanej, w tym zmian wprowadzanych na mocy umowy przejęcia. Jednostka przejmująca, która ma obowiązek zastąpienia programów wynagradzania akcjami jednostki przejmowanej, uwzględni całość lub część rynkowej wyceny programów zastępujących stare programy w wycenie zapłaty. Jednostka przejmująca ma taki „obowiązek”, jeśli pracownicy mają możliwość dochodzenia nagród według nowych zasad. Może to mieć miejsce, jeśli na przykład warunki umowy przejęcia zawierają wymóg zastąpienia dotychczasowych programów lub gdy sam program zawierał wcześniej klauzulę regulującą kwestię zmiany kontroli.

Analogicznie do wytycznych w sprawie płatności regulowanych akcjami zawartych w zmienionym MSSF 3, rodzą się pytania, czy jednostka przejmująca może sama na siebie nałożyć obowiązek modyfikacji programów emerytalnych jednostki przejmowanej lub wdrożyć program restrukturyzacji, a tym samym uwzględnić odnośne zobowiązania w rachunkowości transakcji przejęcia. Sytuacji takich dotyczą następujące pytania i odpowiedzi:

1. Czy zobowiązania dotyczące modyfikacji programów emerytalnych określonych świadczeń można uwzględnić w zapłacie za nabycie przy połączeniu jednostek gospodarczych, jeśli modyfikacje takie są wpisane w umowę przejęcia i wydają się stanowić obowiązek jednostki przejmującej?

Modyfikacje programów emerytalnych wpisane do umowy przejęcia zazwyczaj traktowane są odrębnie od samego połączenia jednostek gospodarczych. Paragrafy 51-52 zmienionego MSSF 3 wymagają odrębnego ujęcia księgowego transakcji, które nie są częścią połączenia jednostek gospodarczych, nawet jeśli zawierane są równocześnie z nimi. W paragrafie 52 precyzuje się, że transakcja zawierana głównie na korzyść jednostki przejmującej najprawdopodobniej stanowić będzie odrębną transakcję. Wskazuje się również, że transakcja wynagrodzenia pracowników z tytułu ich przyszłych usług stanowi odrębną transakcję. Jednostka przejmująca inicjuje zwykle modyfikację programu emerytalnego dla własnej korzyści. Zmiany takie zazwyczaj dotyczą także przyszłych usług pracowników, powinny więc być ujmowane jako korekta przyszłych kosztów wynagrodzeń. W paragrafie B50 zawarto dalsze wskazówki interpretacyjne dotyczące czynników, które należy przeanalizować podczas oceny, jakie transakcje są częścią połączenia jednostek gospodarczych.

Ujęcie modyfikacji programów emerytalnych odrębnie od samego połączenia jest w istocie spójne z przyjętym w zmienionym MSSF 3 podstawowym podejściem do zastępowania wynagrodzeń regulowanych akcjami. W stopniu, w jakim przysługują prawa do nagród według nowych zasad, odpowiadająca im część wartości godziwej nagrody jest uwzględniana w zapłacie. Ujęcie takie jest uzasadnione faktem, że dotyczy pracowników działających w charakterze udziałowców. Natomiast część wartości godziwej nagród zastępczych dotycząca elementu, do którego nie nabyto jeszcze praw, stanowi koszt przyszłych wynagrodzeń, ponieważ dotyczy przyszłych usług pracowników. Na podobnej zasadzie zmodyfikowany program emerytalny dotyczy przyszłych usług pracowników.

2. Czy można uwzględnić w zapłacie za przejęcie przy połączeniu jednostek gospodarczych koszty restrukturyzacji, jeśli restrukturyzacja jest wpisana do umowy przejęcia i wydaje się stanowić obowiązek jednostki przejmującej?

Paragraf 11 zmienionego MSSF 3 odnoszący się konkretnie do ujęcia kosztów restrukturyzacji zakłada, że wszystkie koszty restrukturyzacji stanowią koszty po przejęciu. Koszty te powstają w wyniku zamiarów kierownictwa, a nie jego obowiązku. Uwzględnienie planów restrukturyzacji w umowie przejęcia nie rodzi zobowiązania jednostki przejmującej na dzień przejęcia.

Rezerwę na koszty restrukturyzacji można ująć jedynie jako zobowiązanie przedsięwzięcia przejmowanego, jeśli stanowi ono zobowiązanie jednostki przejmowanej na dzień przejęcia.

Takie zobowiązanie powstaje jedynie wtedy, jeśli planowana restrukturyzacja spełniała kryteria zwyczajowego obowiązku jednostki przejmowanej według MSR 37 przed połączeniem i nie została przeprowadzona dla korzyści jednostki przejmującej. Jeśli natomiast restrukturyzacja następuje dla korzyści jednostki przejmującej, kierownictwo ujmuje ją jako odrębną transakcję.

Aktywa z tytułu odszkodowania

Sprzedający w ramach transakcji połączenia jednostek gospodarczych 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. Zgodnie z paragrafem 27 zmienionego MSSF 3, 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.

Pytania i odpowiedzi przedstawione poniżej dotyczą zastosowania zasad rachunkowości aktywów z tytułu odszkodowania w zmienionym standardzie.

1. Czy zasady rachunkowości aktywów z tytułu odszkodowania można stosować do ogólnych oświadczeń i gwarancji?

Zasady rachunkowości aktywów z tytułu odszkodowania stosuje się jedynie do sytuacji, gdy wynik zdarzenia warunkowego lub niepewności odnosi się do konkretnego składnika aktywów lub konkretnego zobowiązania. Wytycznych tych zazwyczaj nie stosuje się do ogólnych oświadczeń i gwarancji.

2. Czy zasady rachunkowości aktywów z tytułu odszkodowania są zgodne ze zmienionym MSSF 3 gdy pozycja objęta odszkodowaniem nie była ujęta na dzień przejęcia lub w okresie wyceny?

Odszkodowanie może dotyczyć przejętego składnika aktywów lub przejętego zobowiązania, lub też pozycji nie ujętej na dzień przejęcia. Odszkodowanie może na przykład dotyczyć zobowiązania warunkowego, które nie było ujęte na dzień przejęcia, ponieważ nie można było wiarygodnie ustalić jego wartości godziwej na tę datę. W takich okolicznościach składnik aktywów z tytułu odszkodowania również nie będzie ujęty na dzień przejęcia. Składnik aktywów z tytułu odszkodowania ujmuje się natomiast w tym samym momencie co pozycję objętą odszkodowaniem i wycenia na tych samych zasadach, pod warunkiem ściągalności i ograniczeń umownych kwoty objętej odszkodowaniem. Takie rozwiązanie ma zastosowanie zawsze, gdy pozycja objęta odszkodowaniem jest ujmowana, niezależnie od tego, czy ma to miejsce na dzień przejęcia, czy też w ciągu okresu wyceny bądź po jego zakończeniu.

3. Czy do stosowania zasad rachunkowości aktywów z tytułu odszkodowania konieczne jest, by porozumienie w sprawie odszkodowania było wyszczególnione w umowie przejęcia?

Zasady rachunkowości aktywów z tytułu odszkodowania obowiązują nawet wówczas, gdy odszkodowanie jest przedmiotem odrębnej umowy. Zasady te mają zastosowanie, o ile tylko porozumienie w sprawie odszkodowania jest

zawierane na dzień przejęcia, stanowi porozumienie pomiędzy przejmującym i sprzedającym oraz dotyczy konkretnego zdarzenia warunkowego lub konkretnej niepewności stanowiącej część połączenia.

Umowy o zakazie konkurencji

Umowa o zakazie konkurencji ogólnie rzecz biorąc zakazuje byłym właścicielom lub pracownikom danego przedsięwzięcia działania konkurencyjnego wobec niego. Umowa taka zazwyczaj obejmuje okres rozpoczynający się po zmianie kontroli lub ustaniu stosunku pracy. Umowy o zakazie konkurencji są najpowszechniejsze w usługach, w których kluczowe znaczenie mają relacje z klientami, takich jak zarządzanie inwestycjami. Pytania i odpowiedzi przedstawione poniżej odnoszą się do rachunkowości umów o zakazie konkurencji zawartych w czasie połączenia jednostek gospodarczych.

1. Czy umowa o zakazie konkurencji jest traktowana jako część połączenia, czy jako odrębna transakcja?

Umowy o zakazie konkurencji zawarte w czasie połączenia jednostek gospodarczych zazwyczaj ujmują się jako odrębne transakcje, jeśli zawierane są w imieniu lub na rzecz przejmującego lub zasadniczo na korzyść przejmującego [zmieniony MSSF 3, paragraf 52]. Umowę o zakazie konkurencji negocjowaną w ramach połączenia jednostek gospodarczych zazwyczaj inicjuje jednostka przejmująca w celu ochrony interesów swoich i połączonej jednostki. Umowa o zakazie konkurencji może być częścią umowy o pracę lub umowy wspólników, istniejącej przed połączeniem jednostek. W takich okolicznościach umowa o zakazie konkurencji stanowi składnik wartości niematerialnych przejmowanego przedsięwzięcia.

2. Jakie zasady rachunkowości obowiązują w stosunku do umowy o zakazie konkurencji ujmowanej odrębnie?

Umowy o zakazie konkurencji często spełniają kryteria odrębnego ujęcia jako składnik wartości niematerialnych według MSR 38, dzięki spełnieniu kryterium istnienia prawa umownego lub innego prawa do nabycia składnika aktywów (zob. pytanie 3 poniżej, gdzie objaśniono zasady rachunkowości stosowane w takich wypadkach). Połączona jednostka powinna jednak rozważyć, czy ewentualne płatności wynikające z zakazu konkurencji nie stanowią w istocie wynagrodzenia za przyszłe usługi, które należy ująć zgodnie z MSR 19. Zakaz konkurencji skutkujący płatnością dokonaną po pewnym czasie od ustania stosunku pracy z nabytą jednostką zazwyczaj zawiera element wynagrodzenia.

3. Jakie zasady rachunkowości obowiązują po ujęciu umowy o zakazie konkurencji jako składnika wartości niematerialnych?

Umowy o zakazie konkurencji zazwyczaj mają określony okres trwania, a zatem odnośny składnik aktywów wymaga amortyzacji. Okres amortyzacji powinien odzwierciedlać okres, przez który czerpane są korzyści z umowy o zakazie konkurencji. Określenie tego okresu jest kwestią osądu, który powinien uwzględniać wszystkie warunki umowy, w tym ograniczenia możliwości jej wyegzekwowania. Amortyzacja zazwyczaj dokonywana jest metodą liniową.

Wycena zapłaty i wartości firmy

Zmieniony standard wprowadza zmiany sposobu wyceny przekazanej zapłaty. Wartość firmy pozostaje wielkością rezydualną, jednak ze względu na zmiany sposobu ujęcia przekazanej zapłaty, kwota rezydualna obliczona według zmienionego standardu prawdopodobnie też ulegnie zmianie. Jedną z najbardziej znaczących różnic może wynikać ze sposobu ujęcia zapłaty warunkowej zgodnie ze zmienionym standardem. Rada opublikowała również wyjaśnienia, które wpłyną na kwotę przekazanej zapłaty i wartość firmy.

Warunkowa zapłata - klasyfikacja

Warunkową zapłatę ujmuje się i wycenia w wartości godziwej na dzień przejęcia, niezależnie od prawdopodobieństwa jej uiszczenia. Zapłata warunkowa stanowi część przekazanej zapłaty i w związku z tym wpływa na kwotę wartości firmy na dzień przejęcia. Ujęcie księgowo po dacie przejęcia zależy natomiast od klasyfikacji zapłaty warunkowej jako składnika aktywów/zobowiązania albo instrumentu kapitałowego. Rachunkowość po dacie przejęcia nie ma wpływu na wartość firmy. Dotychczas warunkową zapłatę ujmowało się jedynie wtedy, gdy była prawdopodobna, a wszelkie jej zmiany po dacie przejęcia były ujmowane jako korekta wartości firmy.

Zgodnie ze zmienionym standardem zapłata warunkowa zaliczona do zobowiązań podlega ponownej wycenie w wartości godziwej przez wynik finansowy na każdy dzień sprawozdawczy. Zapłata warunkowa zaliczona do kapitałów nie podlega ponownej wycenie w późniejszych okresach. Jednym z wyzwań zmienionego standardu jest określenie, czy porozumienie w sprawie warunkowej zapłaty rozliczanej w akcjach należy zaliczyć do zobowiązań, czy do kapitałów. Kwestii tej dotyczą następujące pytania i odpowiedzi:

1. Kiedy zapłatę warunkową rozliczoną w akcjach klasyfikuje się jako zobowiązanie?

Klasyfikacja jako zobowiązanie jest wymagana, jeśli wyemitowana ma zostać zmienna liczba akcji [MSR 32.11]. Porozumienia o zmiennej liczbie akcji, klasyfikowane jako zobowiązania, mają zazwyczaj następujące cechy charakterystyczne:

- Zapłacona ma być określona kwota (liczba emitowanych akcji jest korygowana w taki sposób, by zapłacić określoną kwotę).
- Różne cele w zakresie wyników działalności.
- Kumulatywne cele w zakresie wyników działalności.

Poniżej podano dwa przykłady porozumień klasyfikowanych jako zobowiązania.

Przykład 1

Jeśli w pierwszym roku zrealizowany zostanie cel w postaci przychodów netto na poziomie 100 W, wyemitowanych zostanie 100 dodatkowych akcji; w przeciwnym razie wyemitowana zostanie proporcjonalna liczba akcji do minimalnego celu w wysokości 75 W przychodów netto.

Analiza

W zależności od tego, czy zrealizowany zostanie jeden z wielu celów (przychody netto od 75 W do 100 W), wyemitowana zostanie zmienna liczba akcji; porozumienie należy więc sklasyfikować jako zobowiązanie.

Przykład 2

Jeśli cena akcji połączonej jednostki osiągnie wysokość 50 W, wyemitowane zostaną dodatkowe akcje do wartości 100 W.

Analiza

Do wartości 100 W wyemitowana zostanie zmienna liczba akcji, porozumienie należy zatem sklasyfikować jako zobowiązanie.

2. Kiedy zapłatę warunkową rozliczoną w akcjach klasyfikuje się jako kapitał?

Klasyfikacja jako kapitał jest wymagana, jeśli wyemitowana ma zostać stała liczba akcji [MSR 32,16]. Porozumienia klasyfikowane jako kapitał mają zazwyczaj następujące cechy charakterystyczne:

- Wyraźny zapis wskazujący, że wyemitowana zostanie określona liczba akcji.
- Wyemitowane zostaną wszystkie akcje lub nie zostaną wyemitowane wcale – porozumienie nie przewiduje możliwości emisji zmiennej liczby akcji.
- W celu określenia, czy akcje zostaną wyemitowane, stosuje się pojedynczy cel w zakresie wyników działalności.

Poniżej podano dwa przykłady porozumień klasyfikowanych jako kapitał.

Przykład 1

Jeśli w pierwszym roku zrealizowany zostanie cel w postaci przychodów netto na poziomie 100 W, wyemitowanych zostanie 100 dodatkowych akcji; w przeciwnym razie do emisji dodatkowych akcji nie dojdzie.

Analiza

Jeśli zrealizowany zostanie pojedynczy cel w zakresie wyników, wyemitowana zostanie stała liczba akcji (100). Niespełnienie celu spowoduje, że nie zostaną wyemitowane żadne akcje; porozumienie należy zatem sklasyfikować jako kapitał.

Przykład 2

Jeśli w pierwszym roku zrealizowany zostanie cel w postaci ceny akcji na poziomie 100 W, wyemitowanych zostanie 100 dodatkowych akcji; w przeciwnym razie do emisji dodatkowych akcji nie dojdzie.

Analiza

Jeśli zrealizowany zostanie pojedynczy cel w zakresie wyników, wyemitowana zostanie stała liczba akcji (100). Niespełnienie celu spowoduje, że nie zostaną wyemitowane żadne akcje; porozumienie należy zatem sklasyfikować jako kapitał. Zastosowanie rynkowego celu (cena akcji) nie stoi na przeszkodzie kapitałowej klasyfikacji porozumienia, o ile występują cechy przesądzające o takiej klasyfikacji.

3. Czy porozumienia charakteryzujące się wielością celów w zakresie wyników mogą być klasyfikowane jako kapitał?

Klasyfikacja porozumień z wieloma celami w zakresie wyników jako kapitału jest możliwa, zależy jednak od starannej analizy cech takiego porozumienia. Porozumienia zawierające wiele celów w zakresie wyników można klasyfikować jako kapitał, jeśli każdy z tych celów jest odrębny i niezależny od pozostałych oraz gdy poszczególne cele się nie łączą. Aby cel był odrębny i niezależny, związane z nim ryzyka

muszą być niezależne od ryzyka wszelkich innych celów (tj. ryzyka roku pierwszego muszą być odrębne i niezależne od ryzyka roku drugiego). Porozumienia takie pojedynczo skutkować będą wydaniem określonej liczby akcji dla każdego celu; w efekcie każde z nich będzie można sklasyfikować w kapitałach.

Poniżej przedstawiono przykład porozumienia o wielu celach w zakresie wyników działalności, które kwalifikuje się do ujęcia w kapitałach, ponieważ cele w zakresie wyników działalności w poszczególnych latach oraz odnośnie ryzyka uznaje się za odrębne i niekumulatywne.

Klasyfikacja jako kapitał

- Jeśli w pierwszym roku zrealizowany zostanie cel w postaci przychodów netto na poziomie 100 W, wyemitowanych zostanie 100 dodatkowych akcji; w przeciwnym razie do emisji dodatkowych akcji nie dojdzie, oraz
- Jeśli w drugim roku zrealizowany zostanie cel w postaci przychodów netto na poziomie 150 W (niezależnie od tego, czy zrealizowany został cel na rok pierwszy), wyemitowanych zostanie 120 dodatkowych akcji; w przeciwnym razie do emisji dodatkowych akcji nie dojdzie.

Dla odmiany poniżej przedstawiono przykład porozumienia o wielu celach w zakresie wyników działalności, które klasyfikuje się jako zobowiązanie. Cele są faktycznie kumulatywne, a ryzyko dotyczące realizacji celu w roku drugim zależy od ryzyka dotyczącego roku pierwszego. Taka sytuacja różni się od przykładu klasyfikacji kapitałowej, gdzie w efekcie mamy do czynienia z odrębnymi i niezależnymi porozumieniami dla roku pierwszego i roku drugiego.

Klasyfikacja jako zobowiązanie

- Jeśli w pierwszym roku zrealizowany zostanie cel w postaci przychodów netto na poziomie 100 W, wyemitowanych zostanie 80 dodatkowych akcji; w przeciwnym razie do emisji dodatkowych akcji nie dojdzie, oraz
- Dodatkowo, jeśli w roku drugim zrealizowany zostanie cel w postaci przychodów netto narastająco na poziomie 180 W, wyemitowanych zostanie 100 dodatkowych akcji; w przeciwnym razie do emisji dodatkowych akcji nie dojdzie.

4. Czy długość okresu obowiązywania celów w zakresie wyników działalności wpływa na klasyfikację?

Porozumienia w sprawie warunkowej zapłaty zazwyczaj zawierają roczne cele w zakresie wyników działalności. Możliwe jest jednak przyjęcie okresów dłuższych lub krótszych, które – o ile będą właściwie zdefiniowane – nadal umożliwią klasyfikację porozumienia jako kapitału, pod warunkiem że każdy okres i każdy cel będą niezależne od pozostałych. Konieczne jest jednak zastosowanie osądu w celu ustalenia, czy zastosowanie krótszego okresu nie skutkuje zasadniczo zmienną liczbą akcji do wyemitowania, co wymagałoby klasyfikacji porozumienia jako zobowiązania.

Zapłata warunkowa – wcześniejsze transakcje

W poprzedniej wersji MSSF 3 wszystkie porozumienia w sprawie zapłaty warunkowej były wyłączone z zakresu MSR 39. Wyjątek ten został usunięty na skutek zmian wynikających z nowelizacji standardów. Nie było jasne, w jaki sposób należy traktować

porozumienia w sprawie zapłaty warunkowej wynikające z transakcji pierwotnie ujmowanych według poprzedniej wersji MSSF 3 po wyeliminowaniu tego wyłączenia z zakresu MSR 39.

Postanowienia dotyczące okresu przejściowego w zmienionym MSSF 3 wyraźnie stwierdzały, że ma on być stosowany prospektywnie do nowych transakcji, z wyjątkiem jednej dziedziny – rachunkowości podatku odroczonego. Brak było jednak wyraźnych postanowień przejściowych dotyczących zmiany wprowadzonej do MSR 39.

1. Jak Rada wyjaśniła sposób ujęcia porozumień w sprawie warunkowej zapłaty zawartych przed przyjęciem standardu?

W maju 2009 r. Rada wstępnie postanowiła wyjaśnić, że standardy dotyczące instrumentów finansowych (MSSF 7, MSR 32 i MSR 39) nie mają zastosowania do porozumień w sprawie warunkowej zapłaty poprzedzających przyjęcie standardu. W związku z tym porozumienia w sprawie zapłaty warunkowej w ramach połączenia jednostek gospodarczych, które zakończyło się przed wejściem w życie zmienionego standardu, nadal ujmuje się zgodnie ze standardem obowiązującym w czasie połączenia.

2. Kiedy to wyjaśnienie wejdzie w życie?

Oczekuje się, że wyjaśnienie wejdzie w skład corocznych poprawek zaproponowanych w 2009 r. i przewidzianych do publikacji w 2010 r. Poprawki są zwykle obowiązkowe od kolejnego roku, ale często można je zastosować wcześniej. Wstępna decyzja Rady stanowi jednak wyjaśnienie i jest zgodna z naszym wcześniejszym stanowiskiem w tej sprawie.

Istniejące porozumienia w sprawie zapłaty warunkowej jednostki przejmowanej

MSSF nie zawierają konkretnych wytycznych co do zasad rachunkowości porozumień w sprawie zapłaty warunkowej, wynikających z przeszłych transakcji zawartych przez przejętą jednostkę. Na posiedzeniu w maju 2009 r. Rada wstępnie stwierdziła, że porozumienia takie nie stanowią zapłaty warunkowej w świetle zmienionego MSSF 3, ponieważ zapłata nie wynika z bieżącej transakcji pomiędzy jednostką przejmującą a dotychczasowymi właścicielami jednostki przejmowanej. Porozumienia w sprawie zapłaty warunkowej jednostki przejmowanej stanowią raczej zobowiązania (a niekiedy aktywa) przedsięwzięcia przejmowanego. Takie porozumienia niemal zawsze są ustanawiane w drodze umowy i wchodzą

w zakres MSR 39, a zatem są ujmowane w wartości godziwej na dzień przejścia. Późniejsze ujęcie księgowe uzależnione jest od klasyfikacji danego składnika aktywów lub zobowiązania według MSR 39.

Umowy pomiędzy przejmującym i zbywcą w połączeniu jednostek gospodarczych

Projekt corocznych poprawek za 2009 r. zawęził istniejące wyłączenia z zakresu MSR 39 dotyczące umów pomiędzy jednostką przejmującą i zbywcą w połączeniu jednostek gospodarczych w sprawie kupna lub sprzedaży jednostki przejmowanej w przyszłości. Rada uzupełniła MSR 39 o wyjaśnienie, że tylko kontrakty terminowe typu forward pomiędzy jednostką przejmującą a zbywającym akcjonariuszem/ udziałowcem dotyczące kupna lub sprzedaży jednostki przejmowanej i skutkujące połączeniem jednostek gospodarczych w przyszłości mogą korzystać z tego wyłączenia. Spowoduje to, że więcej umów wejdzie w zakres MSR 39. Pytanie i odpowiedź przedstawione poniżej dotyczą niektórych praktycznych konsekwencji tego wyjaśnienia.

1. Jakie rodzaje umów wejdą prawdopodobnie w zakres MSR 39 w wyniku objaśnienia i będą podlegać rachunkowości w wartości godziwej?

W zakres MSR 39 wejdą teraz prawdopodobnie opcje, warranty i instrumenty zamienne dające kontrolę nad jednostką jednej ze stron. Opcje sprzedaży i kupna o symetrycznych warunkach są często stosowane w połączeniach jednostek gospodarczych. Mają one takie same konsekwencje ekonomiczne jak kontrakty terminowe typu forward. Umowa opcji pozwala jednak jednej ze stron na kontrolę nad wystąpieniem lub nie połączenia jednostek gospodarczych w przyszłości w zależności od tego, czy strona ta zrealizuje opcję. Takie połączenie nie jest więc przesądzone, a zatem nie spełnia kryterium „skutkowania połączeniem jednostek gospodarczych w przyszłości”.

Podsumowanie

Data obowiązkowego przyjęcia zmienionych standardów szybko się przybliży (obowiązują one dla okresów rocznych rozpoczynających się 1 lipca 2009 r. lub później). Uznając fakt, że nowe wytyczne zmienią sposób księgowania połączeń jednostek gospodarczych przez przedsiębiorstwa, opracowaliśmy powyższe pytania i odpowiedzi dotyczące niektórych nowych wyzwań. Nie przegap części drugiej tej serii, która skupi się na prezentacji sprawozdań finansowych.