

**MIĘDZYNARODOWY STANDARD SPRAWOZDAWCZOŚCI FINANSOWEJ 1****Zastosowanie Międzynarodowych Standardów Sprawozdawczości Finansowej po raz pierwszy**

## CEL

- 1 Celem niniejszego MSSF jest zapewnienie, że pierwsze sprawozdanie finansowe według MSSF oraz śródroczny raport finansowy za część okresu objętego tym sprawozdaniem finansowym zawierają wysokiej jakości informacje, które:
- są przejrzyste dla użytkowników i porównywalne na przestrzeni wszystkich zaprezentowanych okresów;
  - stanowią właściwy punkt wyjścia dla prowadzenia rachunkowości zgodnie z Międzynarodowymi Standardami Sprawozdawczości Finansowej (MSSF); oraz
  - mogą być wygenerowane po kosztach nieprzewyższających korzyści, jakie odnoszą z nich użytkownicy.

## ZAKRES

- 2 Jednostka jest zobowiązana do stosowania niniejszego MSSF:
- sporządzając pierwsze sprawozdanie finansowe według MSSF; oraz
  - sporządzając każdy śródroczny raport finansowy prezentowany zgodnie z MSR 34 *Śródroczna sprawozdawczość finansowa*, za część okresu objętego pierwszym sprawozdaniem finansowym sporządzonym zgodnie z MSSF, o ile jednostka sporządza śródroczne raporty finansowe.
- 3 Pierwszym sprawozdaniem finansowym jednostki sporządzonym zgodnie z MSSF jest pierwsze roczne sprawozdanie finansowe, w którym jednostka zastosowała MSSF, zamieszczając w nim wyraźne i bezwarunkowe stwierdzenie o zgodności z MSSF. Sprawozdanie finansowe sporządzone zgodnie z MSSF stanowi pierwsze sprawozdanie finansowe jednostki sporządzone zgodnie z MSSF, jeżeli jednostka, na przykład:
- zaprezentowała swoje ostatnie sprawozdanie finansowe:
    - zgodnie z krajowymi wymogami, które nie są spójne z MSSF we wszystkich aspektach;
    - zgodnie z MSSF we wszystkich aspektach, z wyjątkiem tego, że sprawozdanie to nie zawierało wyraźnego i bezwarunkowego stwierdzenia o zgodności tego sprawozdania z MSSF;
    - zawierające wyraźne stwierdzenie o zgodności z niektórymi, ale nie wszystkimi MSSF;
    - zgodnie z krajowymi wymogami niespójnymi z MSSF, wykorzystując jednak niektóre MSSF w odniesieniu do pozycji, dla których nie istniały krajowe wymogi; lub
    - zgodnie z krajowymi wymogami, z uzgodnieniem niektórych kwot do kwot ustalonych zgodnie z MSSF;
  - sporządziła sprawozdanie finansowe zgodnie z MSSF wyłącznie do użytku wewnętrznego, nie udostępniając go ani właścicielom jednostki, ani żadnym innym użytkownikom zewnętrznym;
  - sporządziła pakiet sprawozdawczy zgodnie z MSSF na potrzeby konsolidacji, nie sporządzając jednak pełnego sprawozdania finansowego jak zdefiniowano w MSR 1 *Prezentacja sprawozdań finansowych*; lub
  - nie prezentowała sprawozdań finansowych za poprzednie okresy.
- 4 Niniejszy MSSF stosuje się przy pierwszym zastosowaniu MSSF przez jednostkę. Nie ma on zastosowania, jeżeli jednostka, na przykład:
- zaprzestaje prezentowania sprawozdania finansowego zgodnego z wymogami krajowymi, które wcześniej prezentowała oprócz innego sprawozdania finansowego zawierającego wyraźne i bezwarunkowe stwierdzenie o zgodności z MSSF;
  - prezentowała w poprzednim roku sprawozdanie finansowe zgodne z krajowymi wymogami, które jednocześnie zawierało wyraźne i bezwarunkowe stwierdzenie dotyczące zgodności z MSSF; lub
  - prezentowała w poprzednim roku sprawozdanie finansowe zawierające wyraźne i bezwarunkowe stwierdzenie o zgodności z MSSF, nawet jeśli biegły rewident wyraził opinię z zastrzeżeniem o tym sprawozdaniu finansowym.

- 5 Niniejszy MSSF nie ma zastosowania do zmian zasad (polityki) rachunkowości dokonywanych przez jednostkę, która już stosuje MSSF. Zmiany te są regulowane przez:
- wymogi dotyczące zmian zasad (polityki) rachunkowości określone w MSR 8 *Zasady (polityka) rachunkowości, zmiany wartości szacunkowych i korygowanie błędów*; oraz
  - szczególne wymogi przejściowe innych MSSF.

#### UJMOWANIE I WYCENA

##### **Bilans otwarcia według MSSF**

- 6 Jednostka sporządza *bilans otwarcia według MSSF na dzień przejścia na MSSF*. Jest to punkt wyjścia dla prowadzenia rachunkowości zgodnie z MSSF. Jednostka nie musi prezentować bilansu otwarcia według MSSF w pierwszym sprawozdaniu finansowym sporządzonym zgodnie z MSSF.

##### **Zasady (polityka) rachunkowości**

- 7 Jednostka stosuje te same zasady (politykę) rachunkowości, sporządzając bilans otwarcia według MSSF oraz przez wszystkie okresy zaprezentowane w jej pierwszym sprawozdaniu finansowym sporządzonym zgodnie z MSSF. Te zasady (polityka) rachunkowości muszą być zgodne z postanowieniami każdego z MSSF obowiązującego na dzień sprawozdawczy pierwszego sprawozdania finansowego sporządzonego zgodnie z MSSF, z zastrzeżeniem paragrafów 13–34B, 36A–36C oraz 37.
- 8 Jednostka nie stosuje różnych wersji MSSF, które weszły w życie we wcześniejszych okresach. Jednostka może zastosować nowy MSSF, jeszcze nieobowiązujący, o ile zezwala się w nim na jego wcześniejsze zastosowanie.

##### **Przykład: Spójne zastosowanie najnowszej wersji MSSF**

###### *Wprowadzenie*

Dzień 31 grudnia 2005 r. jest dniem sprawozdawczym, na który jednostka A sporządziła pierwsze sprawozdanie finansowe zgodnie z MSSF. Jednostka A postanowiła zaprezentować w tym sprawozdaniu finansowym dane porównawcze tylko za jeden rok obrotowy (zob. paragraf 36). Zatem dla tej jednostki dniem przejścia na MSSF jest dzień rozpoczęcia operacji, czyli 1 stycznia 2004 r. (lub zamiennie dzień zakończenia operacji, czyli 31 grudnia 2003 r.). Co roku jednostka A prezentowała sprawozdanie finansowe zgodnie z wcześniej stosowanymi ogólnie przyjętymi zasadami rachunkowości na dzień 31 grudnia każdego roku, po raz ostatni na dzień 31 grudnia 2004 r.

###### *Zastosowanie wymogów*

Jednostka A zobowiązana jest do stosowania MSSF w odniesieniu do okresów sprawozdawczych zakończonych dnia 31 grudnia 2005 r. przy:

- sporządzaniu bilansu otwarcia według MSSF na dzień 1 stycznia 2004 r.; oraz
- sporządzaniu i prezentowaniu bilansu na dzień 31 grudnia 2005 r. (zawierającego dane porównawcze za rok 2004), rachunku zysków i strat, sprawozdania ze zmian w kapitale własnym oraz rachunku przepływów pieniężnych za rok zakończony dnia 31 grudnia 2005 r. (zawierającego dane porównawcze za rok 2004) oraz ujawnień (zawierających dane porównawcze za rok 2004).

Jeżeli nowy MSSF jeszcze nie obowiązuje, ale dopuszcza się jego wcześniejsze zastosowanie, jednostka A może, ale nie jest zobowiązana zastosować niniejszy MSSF w pierwszym sprawozdaniu finansowym sporządzonym zgodnie z MSSF.

- 9 Przepisy przejściowe zawarte w innych MSSF mają zastosowanie do zmian zasad (polityki) rachunkowości wprowadzonych przez jednostkę, która już stosuje MSSF; nie mają one natomiast zastosowania do przejścia na MSSF przez *jednostki stosujące MSSF po raz pierwszy*, z zastrzeżeniem paragrafów 25D, 34A i 34B.
- 10 Z zastrzeżeniem paragrafów 13–34B i 36A–36C, w bilansie otwarcia według MSSF jednostka:
- ujmuje wszystkie aktywa i zobowiązania, których ujęcia wymagają MSSF;
  - nie ujmuje pozycji jako aktywów lub zobowiązań, jeżeli MSSF nie zezwalają na ich ujęcie;
  - przeklasyfikowuje pozycje ujęte w określonych kategoriach aktywów, zobowiązań lub kapitału własnego zgodnie z wcześniej stosowanymi ogólnie przyjętymi zasadami rachunkowości, które zgodnie z MSSF stanowią inny rodzaj składnika aktywów, zobowiązań lub kapitału własnego; oraz
  - stosuje MSSF do wyceny wszystkich ujętych aktywów i zobowiązań.

- 11 Zasady (polityka) rachunkowości stosowane przez jednostkę przy sporządzaniu bilansu otwarcia według MSSF mogą różnić się od zasad, które zostały przyjęte na tę samą datę zgodnie z wcześniej stosowanymi ogólnie przyjętymi zasadami rachunkowości. Powstające korekty wynikają ze zdarzeń i okoliczności sprzed dnia przejścia na MSSF. Dlatego jednostka na dzień przejścia na MSSF ujmuje te korekty bezpośrednio w zyskach zatrzymanych (lub odpowiednio w innej kategorii kapitałów).
- 12 Niniejszy MSSF ustala dwie kategorie wyjątków od zasady sporządzania bilansu otwarcia według MSSF zgodnie z każdym z MSSF:
- a) paragrafy 13–25H oraz 36A–36C przewidują zwolnienia ze stosowania niektórych wymogów innych MSSF;
  - b) paragrafy 26–34B zakazują retrospektywnego stosowania niektórych aspektów innych MSSF.

#### **Zwolnienia ze stosowania innych MSSF**

- 13 Jednostka może zdecydować się na zastosowanie jednego lub kilku z poniżej wymienionych zwolnień:
- a) połączenia jednostek gospodarczych (paragraf 15);
  - b) wartość godziwa lub przeszacowanie do zakładanego kosztu (paragrafy 16–19);
  - c) świadczenia pracownicze (paragrafy 20 i 20A);
  - d) skumulowane różnice z tytułu przeliczenia z waluty obcej (paragrafy 21 i 22);
  - e) złożone instrumenty finansowe (paragraf 23);
  - f) aktywa i zobowiązania jednostek zależnych, jednostek stowarzyszonych i wspólnych przedsięwzięć (paragrafy 24 i 25);
  - g) wyznaczenie wcześniej ujętych instrumentów finansowych (paragraf 25A);
  - h) transakcje płatności w formie akcji (paragrafy 25B i 25C);
  - i) umowy ubezpieczeniowe (paragraf 25D);
  - j) zobowiązania z tytułu wycofania z eksploatacji zawarte w cenie nabycia lub koszcie wytworzenia rzeczowych aktywów trwałych (paragraf 25E);
  - k) leasing (paragraf 25F); oraz
  - l) wycena składnika aktywów finansowych lub zobowiązania finansowego w wartości godziwej w momencie początkowego ujęcia (paragraf 25G).

Jednostka nie stosuje poprzez analogię tych zwolnień w odniesieniu do innych pozycji.

- 14 Niektóre poniższe zwolnienia dotyczą wartości godziwej. MSSF 3 *Połączenia jednostek gospodarczych* wyjaśnia sposób ustalania wartości godziwych możliwych do zidentyfikowania aktywów i zobowiązań przejmowanych w ramach połączeń jednostek gospodarczych. Jednostka stosuje zawarte w tym MSSF wyjaśnienia przy ustalaniu wartości godziwej, chyba że inny MSSF zawiera bardziej szczegółowe wytyczne dotyczące ustalenia wartości godziwej omawianych aktywów i zobowiązań. Uzyskane wartości godziwe odzwierciedlają warunki, jakie istniały na dzień, na który zostały ustalone.

#### *Połączenie jednostek gospodarczych*

- 15 Jednostka stosuje zawarte w załączniku B wymogi w odniesieniu do połączeń jednostek gospodarczych, które jednostka ujęła przed dniem przejścia na MSSF.

#### *Wartość godziwa lub przeszacowanie do zakładanego kosztu*

- 16 Jednostka może zdecydować się na to, aby na dzień przejścia na MSSF wyceniać składniki rzeczowych aktywów trwałych w wartości godziwej i stosować tę wartość godziwą jako zakładany koszt ustalony na ten dzień.
- 17 Jednostka stosująca MSSF po raz pierwszy może zdecydować się na przyjęcie przeszacowania składnika rzeczowych aktywów trwałych, dokonanego zgodnie z wcześniej stosowanymi ogólnie przyjętymi zasadami rachunkowości na dzień lub przed dniem przejścia na MSSF, jako zakładanego kosztu ustalonego na dzień przeszacowania, o ile przeszacowanie na dzień jego dokonania było w ogólnym zarysie porównywalne do:
- a) wartości godziwej; lub
  - b) kosztu lub zamortyzowanego kosztu ustalonego zgodnie z MSSF, skorygowanego w celu odzwierciedlenia, na przykład, zmian w ogólnym lub szczegółowym indeksie cen.

- 18 Wybór, o którym mowa w paragrafach 16 i 17, jest także możliwy dla:
- nieruchomości inwestycyjnych, o ile jednostka zdecyduje się na wybór modelu ceny nabycia lub kosztu wytworzenia zawartego w MSR 40 *Nieruchomości inwestycyjne*; oraz
  - wartości niematerialnych, które spełniają:
    - kryteria ujmowania określone w MSR 38 *Wartości niematerialne* (w tym wiarygodną wycenę pierwotnej ceny nabycia/kosztu wytworzenia); oraz
    - kryteria MSR 38 dotyczące przeszacowania (w tym dotyczące istnienia aktywnego rynku).

Jednostka nie stosuje tych rozwiązań dla innych aktywów i zobowiązań.

- 19 Jednostka stosująca MSSF po raz pierwszy mogła zgodnie z wcześniej stosowanymi ogólnie przyjętymi zasadami rachunkowości ustalić zakładany koszt niektórych lub wszystkich spośród jej aktywów i zobowiązań, wyceniając je według wartości godziwej ustalonej na konkretny dzień w związku z pewnymi wydarzeniami, takimi jak prywatyzacja jednostki lub pierwsza oferta publiczna. Jednostka może wykorzystać przeprowadzoną na skutek takiego zdarzenia wycenę wartości godziwej jako zakładany koszt dla celów MSSF na dzień tej wyceny.

#### *Świadczenia pracownicze*

- 20 Zgodnie z MSR 19 *Świadczenia pracownicze* jednostka może zdecydować się na zastosowanie podejścia „korytarza”, zgodnie z którym niektóre zyski i straty aktuarialne nie są ujmowane. Retrospektywne zastosowanie tego podejścia wymaga od jednostki, aby skumulowane zyski i straty aktuarialne powstałe od momentu rozpoczęcia programu świadczeń pracowniczych do dnia przejścia na MSSF zostały podzielone na część ujętą i nieujętą. Jednostka stosująca MSSF po raz pierwszy może jednakże zdecydować się na ujęcie wszystkich skumulowanych zysków i strat aktuarialnych na dzień przejścia na MSSF, mimo iż w stosunku do późniejszych zysków i strat aktuarialnych będzie stosować podejście „korytarza”. Jeżeli jednostka stosująca MSSF po raz pierwszy zdecyduje się na takie rozwiązanie, stosuje je w odniesieniu do wszystkich programów świadczeń pracowniczych.
- 20A Jednostka może ujawniać kwoty wymagane przez paragraf 120A p) MSR 19, jako kwoty ustalone dla każdego z okresów obrotowych, prospektywnie, począwszy od dnia przejścia na MSSF.

#### *Skumulowane różnice z tytułu przeliczenia z waluty obcej*

- 21 MSR 21 *Skutki zmian kursów wymiany walut obcych* wymaga od jednostki, aby:
- zaliczyła niektóre różnice wynikające z przeliczenia z waluty obcej jako odrębny składnik kapitału własnego; oraz
  - w związku ze zbyciem jednostki działającej za granicą, przeniosła dotyczące tej jednostki skumulowane różnice wynikające z przeliczenia z waluty obcej (w tym, jeśli ma to zastosowanie, zyski i straty z tytułu odnośnych zabezpieczeń) do rachunku zysków i strat jako część zysku lub straty ze zbycia.
- 22 Jednostka stosująca MSSF po raz pierwszy nie musi jednakże spełniać powyższych wymogów w stosunku do skumulowanych różnic z tytułu przeliczenia z waluty obcej, które występowały na dzień przejścia na MSSF. Jeżeli jednostka zastosuje to zwolnienie, wówczas:
- skumulowane różnice z tytułu przeliczenia z waluty obcej dla wszystkich jednostek działających za granicą są przyjmowane w wartości zero na dzień przejścia na MSSF; oraz
  - zysk lub strata z tytułu późniejszego zbycia jakiegokolwiek jednostki działającej za granicą nie uwzględnia różnic z tytułu przeliczenia z waluty obcej, które powstały przed dniem przejścia na MSSF, ale uwzględnia różnice z tytułu przeliczenia z waluty obcej powstałe w późniejszym terminie.

#### *Złożone instrumenty finansowe*

- 23 MSR 32 *Instrumenty finansowe: prezentacja* wymaga, aby jednostka w momencie powstania złożonego instrumentu pochodnego dokonała jego podziału na element o charakterze zobowiązania oraz na element o charakterze kapitału własnego. Jeżeli element o charakterze zobowiązania nie jest już wymagalny, retrospektywne zastosowanie MSR 32 związane jest z wydzieleniem dwóch części kapitału własnego. Pierwsza część jest ujmowana w zyskach zatrzymanych, stanowiąc skumulowane odsetki od elementu o charakterze zobowiązania. Pozostała część stanowi pierwotny element o charakterze kapitału własnego. Jednak na mocy postanowień niniejszego MSSF jednostka stosująca MSSF po raz pierwszy nie musi wydzielać tych dwóch części, jeżeli element o charakterze zobowiązania nie jest już wymagalny na dzień przejścia na MSSF.

#### *Aktywa i zobowiązania jednostek zależnych, jednostek stowarzyszonych i wspólnych przedsięwzięć*

- 24 Jeżeli jednostka zależna zaczyna stosować MSSF po raz pierwszy później niż uczyniła to jej jednostka dominująca, to w swym jednostkowym sprawozdaniu finansowym wycenia wszystkie aktywa i zobowiązania w:
- wartościach bilansowych, które zostałyby wykazane w skonsolidowanym sprawozdaniu finansowym jednostki dominującej, biorąc pod uwagę dzień przejścia jednostki dominującej na MSSF, gdyby nie dokonano żadnych korekt związanych z procedurami konsolidacyjnymi oraz ze skutkami połączenia jednostek gospodarczych, w wyniku którego jednostka dominująca nabyła jednostkę zależną; lub

- b) wartościach bilansowych wymaganych przez pozostałe postanowienia niniejszego MSSF, biorąc pod uwagę dzień przejścia jednostki zależnej na MSSF. Te wartości bilansowe mogą różnić się od wartości przedstawionych w pkt a) wówczas, gdy:
- (i) zwolnienia zawarte w niniejszym MSSF prowadzą do wycen, które są zależne od dnia przejścia na MSSF;
  - (ii) jeżeli zasady (polityka) rachunkowości zastosowane przez jednostkę zależną przy sporządzaniu jej sprawozdania finansowego różnią się od zasad przyjętych przy sporządzaniu skonsolidowanego sprawozdania finansowego. Na przykład jednostka zależna mogła zastosować model oparty na cenie nabycia/koszcie wytworzenia zawarty w MSR 16 *Rzeczowe aktywa trwałe*, podczas gdy grupa kapitałowa może stosować model oparty na wartości przeszacowanej.

Podobny wybór może być dokonany przez jednostki stowarzyszone i wspólne przedsięwzięcia, które stają się jednostkami stosującymi MSSF po raz pierwszy w okresie późniejszym niż jednostka wywierająca znaczący wpływ lub sprawująca współkontrolę.

- 25 Jeżeli jednak jednostka rozpoczęła stosowanie MSSF po raz pierwszy w okresie późniejszym, niż uczyniła to jej jednostka zależna (jednostka stowarzyszona lub wspólne przedsięwzięcie), jednostka ta w skonsolidowanym sprawozdaniu finansowym wycenia aktywa i zobowiązania jednostki zależnej (jednostki stowarzyszonej lub wspólnego przedsięwzięcia) w tych samych wartościach bilansowych, w jakich zostały wykazane w sprawozdaniu finansowym jednostki zależnej (jednostki stowarzyszonej lub wspólnego przedsięwzięcia) po uprzednim dokonaniu korekt dotyczących konsolidacji i zastosowania metody praw własności oraz korekt związanych ze skutkami połączenia jednostek, w wyniku którego jednostka dominująca nabyła jednostkę zależną. Analogicznie, jeżeli jednostka dominująca rozpoczęła stosowanie MSSF po raz pierwszy przy sporządzaniu jednostkowego sprawozdania finansowego w okresie wcześniejszym lub późniejszym w stosunku do daty zastosowania MSSF w celu sporządzenia przez nią skonsolidowanego sprawozdania finansowego, wycenia wszystkie swoje aktywa i zobowiązania w tych samych kwotach w obydwu sprawozdaniach finansowych, z wyjątkiem korekt dotyczących konsolidacji.

#### *Wyznaczenie wcześniej ujętych instrumentów finansowych*

- 25A MSR 39 *Instrumenty finansowe: ujmowanie i wycena* zezwala na wyznaczenie składnika aktywów finansowych w momencie jego początkowego ujęcia jako dostępnego do sprzedaży lub wyznaczenie instrumentu finansowego (pod warunkiem że spełnia pewne kryteria) jako składnika aktywów finansowych lub jako zobowiązania finansowego wycenianego według wartości godziwej przez wynik finansowy. Mimo tego wymogu wyjątki mają zastosowanie w następujących okolicznościach:
- a) każda jednostka ma prawo na dzień przejścia na MSSF dokonać wyznaczenia instrumentu jako dostępnego do sprzedaży;
  - b) *jednostka prezentująca swoje pierwsze sprawozdanie finansowe według MSSF za roczny okres obrotowy rozpoczynający się dnia 1 września 2006 r. i później* – ma prawo wyznaczyć na dzień przejścia na MSSF dowolny składnik aktywów finansowych lub zobowiązanie finansowe do wyceny według wartości godziwej przez wynik finansowy, pod warunkiem że składnik aktywów lub zobowiązanie spełniają na ten dzień kryteria określone w MSR 39 paragrafy 9 b) (i), 9 b) (ii) lub 11A;
  - c) *jednostka prezentująca swoje pierwsze sprawozdanie finansowe według MSSF za roczny okres obrotowy rozpoczynający się dnia 1 stycznia 2006 r. i później, ale przed dniem 1 września 2006 r.* – ma prawo wyznaczyć na dzień przejścia na MSSF dowolny składnik aktywów finansowych lub zobowiązanie finansowe do wyceny według wartości godziwej przez wynik finansowy, pod warunkiem że składnik aktywów lub zobowiązanie spełniają na ten dzień kryteria określone w MSR 39 w paragrafie 9 b) (i), 9 b) (ii) lub 11A. Jeśli dzień przejścia na MSSF przypada przed dniem 1 września 2005 r., wyznaczenie tego rodzaju nie musi być dokonane przed dniem 1 września 2005 r. i może obejmować również aktywa finansowe i zobowiązania finansowe ujęte pomiędzy dniem przejścia na MSSF a dniem 1 września 2005 r.;
  - d) *jednostka prezentująca swoje pierwsze sprawozdanie finansowe według MSSF za roczny okres obrotowy rozpoczynający się przed dniem 1 stycznia 2006 r. oraz stosująca się do postanowień określonych w paragrafach 11A, 48A, OS4B–OS4K, OS33A i OS33B oraz do zmian wprowadzonych w roku 2005 do paragrafów 9, 12 i 13 zawartych w MSRF 39* – ma prawo na dzień rozpoczęcia pierwszego okresu sprawozdawczego według MSSF wyznaczyć dowolny składnik aktywów finansowych lub zobowiązanie finansowe do wyceny według wartości godziwej przez wynik finansowy, pod warunkiem że w tym dniu składnik aktywów lub zobowiązanie spełniają wymogi wyznaczenia określone w nowych i zmienionych paragrafach. Jeśli pierwszy okres sprawozdawczy według MSSF rozpoczyna się przed dniem 1 września 2005 r., wyznaczenie tego rodzaju nie musi być dokonane przed dniem 1 września 2005 r. i może obejmować również aktywa finansowe i zobowiązania finansowe ujęte pomiędzy początkiem tego okresu a dniem 1 września 2005. Jeśli jednostka przekształca informacje porównawcze zgodnie z MSR 39, przekształcenie to dotyczy informacji na temat aktywów finansowych, zobowiązań finansowych lub grupy aktywów finansowych, zobowiązań finansowych lub obydwu tych kategorii wyznaczonych na początku pierwszego okresu sprawozdawczego według MSSF. Takie przekształcenie informacji porównawczych dokonywane jest tylko wówczas, gdy wyznaczone pozycje lub grupy spełniają kryteria wyznaczenia określone w MSR 39 w paragrafach 9 b) (i), 9 b) (ii) lub 11A na dzień przejścia na MSSF lub, jeśli zostały nabyte po tej dacie, spełniają kryteria określone w paragrafach 9 b) (i), 9 b) (ii) lub 11A w dniu początkowego ujęcia;
  - e) *w przypadku jednostki prezentującej swoje pierwsze sprawozdanie finansowe według MSSF za roczny okres rozpoczynający się przed dniem 1 września 2006 r.* – niezależnie od postanowień paragrafu 91 MSR 39, dowolny składnik aktywów finansowych lub zobowiązanie finansowe wyznaczone do wyceny według wartości godziwej przez

wynik finansowy zgodnie z pkt c) lub d), które wcześniej były wyznaczone jako pozycje zabezpieczone w ramach zabezpieczenia wartości godziwej, zostają wyłączone z tego wyznaczenia w momencie wyznaczenia ich do wyceny według wartości godziwej przez wynik finansowy.

#### *Płatności w formie akcji*

- 25B Jednostce stosującej MSSF po raz pierwszy zaleca się, ale nie zobowiązuje do stosowania postanowień MSSF 2 *Płatności w formie akcji* w odniesieniu do instrumentów kapitałowych, które zostały przyznane dnia 7 listopada 2002 r. i wcześniej. Jednostce stosującej MSSF po raz pierwszy zaleca się również, ale nie musi ona stosować MSSF 2 do instrumentów kapitałowych, które zostały przyznane po dniu 7 listopada 2002 r. i stały się wymagalne przed datą późniejszą spośród: a) dnia przejścia na MSSF; oraz b) dniem 1 stycznia 2005 r. Niemniej jednak, jeżeli jednostka stosująca MSSF po raz pierwszy zdecyduje się na stosowanie MSSF 2 w odniesieniu do takich instrumentów kapitałowych, może to uczynić tylko wówczas, jeżeli publicznie ujawniła wartość godziwą tych instrumentów kapitałowych ustaloną na dzień wyceny zgodnie z wymogami MSSF 2. Niemniej jednak w przypadku wszystkich przyznaczonych instrumentów kapitałowych, w odniesieniu do których nie zastosowano postanowień MSSF 2 (np. do instrumentów przyznaczonych w dniu 7 listopada 2002 r. i wcześniej), jednostka stosująca MSSF po raz pierwszy ujawnia informacje wymagane przez paragrafy 44 i 45 MSSF 2. Jeżeli jednostka stosująca MSSF po raz pierwszy dokona modyfikacji zasad lub warunków dotyczących przyznania instrumentów kapitałowych, w odniesieniu do których nie zastosowano postanowień MSSF 2, jednostka nie jest zobowiązana stosować postanowień paragrafów 26–29 MSSF 2, jeżeli modyfikacja nastąpiła przed datą późniejszą spośród: a) dnia przejścia na MSSF; i b) dniem 1 stycznia 2005 r.
- 25C Jednostce stosującej MSSF po raz pierwszy zaleca się, ale nie musi ona stosować postanowień MSSF 2 w odniesieniu do zobowiązań powstających w wyniku płatności w formie akcji, które zostały uregulowane przed dniem przejścia na MSSF. Jednostce stosującej MSSF po raz pierwszy zaleca się również, ale nie musi ona stosować postanowień MSSF 2 w odniesieniu do zobowiązań, które zostały uregulowane przed dniem 1 stycznia 2005 r. Dla zobowiązań, do których zastosowano postanowienia MSSF 2, jednostka stosująca MSSF po raz pierwszy nie musi przekształcać informacji porównawczych w zakresie, w jakim informacje te dotyczą okresu lub daty wcześniejszej niż 7 listopada 2002 r.

#### *Umowy ubezpieczeniowe*

- 25D Jednostka stosująca MSSF po raz pierwszy może stosować przepisy przejściowe zawarte w MSSF 4 *Umowy ubezpieczeniowe*. MSSF 4 ogranicza wprowadzanie zmian w zasadach rachunkowości dotyczących umów ubezpieczeniowych, w tym zmian dokonywanych przez jednostki stosujące MSSF po raz pierwszy.

*Zmiany istniejących zobowiązań z tytułu wycofania z eksploatacji, rekultywacji i zobowiązań o podobnym charakterze ujęte w cenie nabycia/koszcie wytworzenia rzeczowych aktywów trwałych*

- 25E KIMSF 1 *Zmiany istniejących zobowiązań z tytułu wycofania z eksploatacji, rekultywacji i zobowiązań o podobnym charakterze* wymaga, aby określone zmiany zobowiązania z tytułu wycofania z eksploatacji, rekultywacji i zobowiązania o podobnym charakterze były dodane lub odjęte od ceny nabycia lub kosztu wytworzenia odnośnego składnika aktywów, którego zobowiązanie to dotyczy; skorygowana podlegająca amortyzacji wartość składnika aktywów jest następnie prospektywnie amortyzowana przez pozostający do końca okres użytkowania tego składnika aktywów. Jednostka stosująca MSSF po raz pierwszy nie jest zobowiązana do przestrzegania tych wymogów w stosunku do zmian tego rodzaju zobowiązań, powstających przed dniem przejścia na MSSF. Jeżeli jednostka stosująca MSSF po raz pierwszy stosuje to zwolnienie, wówczas:
- wycenia zobowiązanie na dzień przejścia na MSSF zgodnie z MSR 37;
  - w stopniu, w jakim zobowiązanie jest objęte postanowieniami MSSF 1, szacuje kwotę, która zostałaby uwzględniona w cenie nabycia lub koszcie wytworzenia odnośnego składnika aktywów w momencie, kiedy zobowiązanie powstało po raz pierwszy, poprzez wsteczne zdyskontowanie zobowiązania do tej daty przy zastosowaniu w tym celu najlepszego szacunku historycznej(-ych) skorygowanej(-ych) o ryzyko stopy (stóp) dyskontowej(-ych), która miałyby zastosowanie do tego zobowiązania w okresie objętym kalkulacją; oraz
  - oblicza zakumulowaną amortyzację tej kwoty na dzień przejścia na MSSF, na podstawie bieżącego szacunku okresu użytkowania składnika aktywów, stosując w tym celu politykę amortyzacji przyjętą przez jednostkę zgodnie z MSSF.

#### *Leasing*

- 25F Jednostka stosująca MSSF po raz pierwszy może stosować przepisy przejściowe zawarte w KIMSF 4 *Ustalenie, czy umowa zawiera leasing*. Dlatego jednostka stosująca MSSF po raz pierwszy może stwierdzić, czy umowa istniejąca na dzień przejścia na stosowanie MSSF zawiera leasing, w oparciu o fakty i okoliczności występujące na ten dzień.

#### *Wycena wartości godziwej aktywów finansowych i zobowiązań finansowych*

- 25G Niezależnie od wymogów paragrafów 7 i 9, jednostka może stosować wymogi zawarte w ostatnim zdaniu paragrafu OS76 oraz paragrafu OS76A MSR 39 w jeden z następujących sposobów:
- prospektywnie w odniesieniu do transakcji zawartych po dniu 25 października 2002 r.; lub

- b) prospektywnie w odniesieniu do transakcji zawartych po dniu 1 stycznia 2004 r.

#### **Wyjątki dotyczące retrospektywnego zastosowania pozostałych MSSF**

- 26 Niniejszy MSSF zabrania retrospektywnego stosowania niektórych postanowień innych MSSF odnoszących się do:
- usuwania z bilansu finansowych aktywów i zobowiązań (paragrafy 27 i 27A);
  - rachunkowości zabezpieczeń (paragrafy 28–30); oraz
  - wartości rachunkowe (paragrafy 31–34); oraz
  - aktywów zaklasyfikowanych jako dostępne do sprzedaży oraz do działalności zaniechanej (paragrafy 34A i 34B).

#### *Usuwanie z bilansu aktywów finansowych i zobowiązań finansowych*

- 27 Z wyjątkiem sytuacji określonych w paragrafie 27A, jednostka stosująca MSSF po raz pierwszy stosuje wymogi dotyczące usunięcia z bilansu zawarte w MSR 39 prospektywnie dla transakcji mających miejsce dnia 1 stycznia 2004 r. i później. Innymi słowy, jeżeli jednostka stosująca MSSF po raz pierwszy zgodnie ze stosowanymi wcześniej ogólnie przyjętymi zasadami rachunkowości usunęła [z bilansu] aktywa finansowe lub zobowiązania finansowe niebędące instrumentami pochodnymi w wyniku transakcji mającej miejsce przed dniem 1 stycznia 2004 r., to stosując MSSF nie ujmuje [w bilansie] tych aktywów i zobowiązań (chyba że kwalifikują się one do ujęcia w wyniku późniejszego zdarzenia lub transakcji).
- 27A Niezależnie od postanowień paragrafu 27, jednostka może stosować wymogi MSR 39 dotyczące usuwania z bilansu w sposób retrospektywny, począwszy od wybranego dnia, pod warunkiem że informacje niezbędne przy zastosowaniu postanowień MSR 39 do aktywów finansowych i zobowiązań finansowych usuniętych z bilansu na skutek transakcji mających miejsce w przeszłości zostały uzyskane w okresie początkowego księgowania tych transakcji.

#### *Rachunkowość zabezpieczeń*

- 28 Na mocy wymogów MSR 39 na dzień przejścia na MSSF jednostka:
- wycenia wszystkie instrumenty pochodne w wartości godziwej; oraz
  - wyłącza wszystkie rozliczane w czasie zyski i straty na instrumentach pochodnych, które zgodnie z wcześniej stosowanymi ogólnie przyjętymi zasadami rachunkowości były wykazywane jako aktywa lub zobowiązania.
- 29 Jednostka nie uwzględnia w bilansie otwarcia według MSSF takiego rodzaju powiązania zabezpieczającego, które nie spełnia wymogów rachunkowości zabezpieczeń określonych w MSR 39 (na przykład dotyczy to wielu powiązań zabezpieczających, w których instrumentem zabezpieczającym jest instrument pieniężny lub wystawiona opcja, pozycją zabezpieczaną jest pozycja netto lub zabezpieczeniu podlega ryzyko stóp procentowych dla inwestycji utrzymywanej do terminu zapadalności). Jeżeli jednak zgodnie z wcześniej stosowanymi ogólnie przyjętymi zasadami rachunkowości jednostka wyznaczyła pozycję netto na pozycję zabezpieczaną, może wyznaczyć pojedynczy element tej pozycji netto na pozycję zabezpieczaną zgodnie z MSSF, pod warunkiem że dokona tego nie później niż na dzień przejścia na MSSF.
- 30 Jeśli przed datą przejścia na MSSF jednostka wyznaczyła transakcję jako zabezpieczenie, ale zabezpieczenie to nie spełnia zasad rachunkowości zabezpieczeń określonych w MSR 39, jednostka stosuje paragrafy 91 oraz 101 z MSR 39 (zaktualizowanego w 2003 r.) w celu zaprzestania stosowania zasad rachunkowości zabezpieczeń. Transakcji zawartych przed datą przejścia na MSSF nie należy z mocą wsteczną wyznaczać na zabezpieczenia.

#### *Szacunki*

- 31 Szacunki dokonane zgodnie z MSSF na dzień przejścia na MSSF powinny być spójne z szacunkami dokonanymi na ten dzień zgodnie z wcześniej stosowanymi ogólnie przyjętymi zasadami rachunkowości (po korektach odzwierciedlających różnice między zasadami (polityką) rachunkowości), chyba że występują obiektywne dowody na błędy we wcześniej dokonanych szacunkach.
- 32 Po dacie przejścia na MSSF jednostka może uzyskać informacje na temat szacunków, których dokonała zgodnie z wcześniej stosowanymi ogólnie przyjętymi zasadami rachunkowości. Zgodnie z paragrafem 31 jednostka traktuje otrzymanie tego rodzaju informacji w taki sam sposób, jak zdarzenia następujące po dniu bilansowym niewymagające dokonania korekt, zgodnie z MSR 10 *Zdarzenia następujące po dniu bilansowym*. Przyjmijmy na przykład, że dniem przejścia jednostki na MSSF jest 1 stycznia 2004 r., a nowe informacje uzyskane dnia 15 lipca 2004 r. wymagają aktualizacji szacunków dokonanych na dzień 31 grudnia 2003 r. zgodnie z wcześniej stosowanymi ogólnie przyjętymi zasadami rachunkowości. Jednostka nie odzwierciedla nowych informacji w bilansie otwarcia według MSSF (chyba że szacunki księgowe wymagają dokonania korekt o różnice między zasadami (polityką) rachunkowości lub występują obiektywne dowody potwierdzające błędy we wcześniej dokonanych szacunkach). Jednostka natomiast odzwierciedla nowe informacje w rachunku zysków i strat (lub, jeśli to odpowiednie, w innych zmianach w kapitale własnym) za rok obrotowy zakończony dnia 31 grudnia 2004 r.

- 33 Jednostka na dzień przejścia na MSSF może być zobowiązana do dokonania szacunków zgodnie z MSSF, czego nie wymagały od niej na ten dzień wcześniej stosowane ogólnie przyjęte zasady rachunkowości. W celu osiągnięcia spójności z MSR 10 szacunki dokonane zgodnie z MSSF odzwierciedlają warunki, jakie istniały na dzień przejścia na MSSF. W szczególności ustalone na dzień przejścia na MSSF szacunki cen rynkowych, stóp procentowych lub kursów wymiany walut obcych odzwierciedlają istniejące na ten dzień warunki rynkowe.
- 34 Paragrafy 31–33 dotyczą bilansu otwarcia według MSSF. Mają one również zastosowanie do okresu porównawczego zaprezentowanego w pierwszym sprawozdaniu finansowym jednostki sporządzonym zgodnie z MSSF, w którym to przypadku odniesienie do dnia przejścia na MSSF zastępuje się odniesieniem do dnia zakończenia tego okresu porównawczego.

*Aktywa zaklasyfikowane jako przeznaczone do sprzedaży oraz działalność zaniechana*

- 34A MSSF 5 *Aktywa trwałe przeznaczone do sprzedaży oraz działalność zaniechana* wymaga prospektywnego, tj. po dniu wejścia w życie MSSF 5 zastosowania jego postanowień w odniesieniu do aktywów trwałych (lub grup zbycia), spełniających kryteria zaklasyfikowania jako aktywów przeznaczonych do sprzedaży, oraz w odniesieniu do działalności spełniającej kryteria zaklasyfikowania jako zaniechanej. MSSF 5 zezwala jednostce na stosowanie wymogów tego MSSF w odniesieniu do wszystkich aktywów trwałych (lub grup zbycia), które spełniają kryteria zaklasyfikowania jako aktywów przeznaczonych do sprzedaży oraz do działalności spełniającej kryteria zaklasyfikowania jako zaniechanej na jakąkolwiek datę przed dniem wejścia w życie MSSF 5, pod warunkiem że wyceny oraz inne informacje niezbędne do stosowania MSSF 5 zostały uzyskane w okresie, w którym kryteria te zostały pierwotnie spełnione.
- 34B Jednostka, która przechodzi na MSSF przed dniem 1 stycznia 2005 r., stosuje przepisy przejściowe zawarte w MSSF 5. Jednostka, która przechodzi na MSSF w dniu 1 stycznia 2005 r. i później, stosuje MSSF 5 retrospektywnie.

PREZENTACJA I UJAWNIANIE INFORMACJI

- 35 Z wyjątkiem paragrafów 36A–37, niniejszy MSSF nie zwalnia ze stosowania zawartych w pozostałych MSSF wymogów dotyczących prezentacji i ujawniania informacji.

**Informacje porównawcze**

- 36 W celu zachowania zgodności z postanowieniami MSR 1 pierwsze sprawozdanie finansowe jednostki sporządzone zgodnie z MSSF zawiera dane porównawcze przynajmniej za jeden rok, przygotowane zgodnie z MSSF.

*Zwolnienie z obowiązku przekształcania danych porównawczych dotyczących MSR 39 i MSSF 4*

- 36A W swoim pierwszym sprawozdaniu finansowym sporządzonym zgodnie z MSSF jednostka przyjmująca MSSF do stosowania przed dniem 1 stycznia 2006 r. prezentuje dane porównawcze przynajmniej za jeden rok, jednak dane te nie muszą być zgodne z MSR 32, MSR 39 lub MSSF 4. Jednostka, która zdecyduje się na prezentację danych porównawczych niezgodnych z MSR 32, MSR 39 lub MSSF 4 w pierwszym roku przejścia na MSSF, zobowiązana jest:

- zastosować wymagania dotyczące ujmowania i wyceny na podstawie uprzednio stosowanych przez nią ogólnie przyjętych zasad rachunkowości w odniesieniu do danych porównawczych dotyczących instrumentów finansowych objętych zakresem MSR 32 i MSR 39 oraz dotyczących umów ubezpieczeniowych objętych zakresem MSSF 4;
- ujawnić ten fakt łącznie z podstawowymi zasadami przyjętymi do sporządzenia tych danych; oraz
- ujawnić charakter głównych korekt, które byłyby konieczne, aby dane te były zgodne z MSR 32, MSR 39 i MSSF 4. Jednostka nie musi wyliczać tych korekt. Jednakże jednostka traktuje uzgodnienie między bilansem sporządzonym na dzień sprawozdawczy okresu porównawczego (tj. bilansem zawierającym dane porównawcze sporządzone zgodnie z wcześniej stosowanymi ogólnie przyjętymi zasadami rachunkowości) a bilansem sporządzonym na dzień będący początkiem *pierwszego okresu sprawozdawczego, w którym zastosowano MSSF* (tj. pierwszego okresu zawierającego informacje zgodne z MSR 32, MSR 39 i MSSF 4), jako uzgodnienie, które wynika ze zmian zasad (polityki) rachunkowości, oraz ujawnić informacje wymagane przez paragraf 28 a)–e) oraz f) (i) MSR 8. Paragraf 28 f) (i) stosuje się wyłącznie w odniesieniu do kwot zaprezentowanych w bilansie sporządzonym na dzień sprawozdawczy okresu porównawczego.

W przypadku jednostki decydującej się na prezentację danych porównawczych niezgodnych z MSR 32, MSR 39 i MSSF 4, odniesienia do „dnia przejścia na MSSF” oznaczają – wyłącznie w przypadku wyżej wymienionych standardów – początek pierwszego okresu sprawozdawczego, w których zastosowano MSSF. Jednostki te muszą przestrzegać wymagań określonych w paragrafie 15 c) MSR 1 i przedstawić dodatkowe ujawnienia informacji, jeśli spełnienie szczególnych wymogów MSSF nie wystarcza, aby umożliwić użytkownikom zrozumienie wpływu poszczególnych transakcji, zdarzeń lub warunków na sytuację finansową i finansowe wyniki działalności jednostki.



*Zwolnienie z obowiązku prezentowania danych porównawczych dotyczących MSSF 6*

- 36B Jednostka przyjmująca do stosowania Międzynarodowe Standardy Sprawozdawczości Finansowej przed dniem 1 stycznia 2006 r. i decydująca się na zastosowanie MSSF 6 *Poszukiwanie i ocena zasobów mineralnych* przed dniem 1 stycznia 2006 r. nie ma obowiązku stosowania wymogów określonych w MSSF 6 w odniesieniu do prezentowania danych porównawczych w jej pierwszym sprawozdaniu finansowym sporządzonym zgodnie z MSSF.

*Zwolnienie z obowiązku ujawniania danych porównawczych dotyczących MSSF 7*

- 36C Jednostka, która przyjmie MSSF do stosowania przed dniem 1 stycznia 2006 r. i zdecyduje się zastosować MSSF 7 *Instrumenty finansowe: ujawnianie informacji* do swojego pierwszego sprawozdania finansowego sporządzonego według MSSF, nie jest zobowiązana do ujawnienia w tym sprawozdaniu danych porównawczych wymaganych na mocy MSSF 7.

*Historyczne zestawienia*

- 37 Niektóre jednostki prezentują historyczne zestawienia wybranych danych za okresy sprzed pierwszego okresu, za który prezentują pełne dane porównawcze zgodnie z MSSF. Niniejszy MSSF nie wymaga sporządzania tego rodzaju zestawień w celu spełnienia wymogów dotyczących ujmowania i wyceny zawartych w MSSF. Ponadto niektóre jednostki prezentują dane porównawcze zgodnie z wcześniej stosowanymi ogólnie przyjętymi zasadami rachunkowości, a także dane porównawcze wymagane przez MSR 1. W każdym sprawozdaniu finansowym zawierającym historyczne zestawienia lub dane porównawcze sporządzone zgodnie z wcześniej stosowanymi ogólnie przyjętymi zasadami rachunkowości, jednostka:
- wyraźnie zaznacza, że informacje sporządzone zgodnie z wcześniej stosowanymi ogólnie przyjętymi zasadami rachunkowości są informacjami, które nie zostały sporządzone zgodnie z MSSF; oraz
  - ujawnia charakter głównych korekt, które sprawią, iż informacje te będą zgodne z MSSF. Jednostka nie musi wyliczać tych korekt.

**Wyjaśnienia dotyczące przejścia na MSSF**

- 38 Jednostka wyjaśnia, w jaki sposób przejście z wcześniej stosowanych ogólnie przyjętych zasad rachunkowości na MSSF wpłynęło na prezentowaną sytuację finansową, finansowe wyniki działalności i przepływy pieniężne.

*Uzgodnienia*

- 39 W celu zachowania zgodności z paragrafem 38 pierwsze sprawozdanie finansowe jednostki sporządzone zgodnie z MSSF zawiera:
- uzgodnienie kapitału własnego wykazywanego zgodnie z wcześniej stosowanymi ogólnie przyjętymi zasadami rachunkowości z kapitałem własnym wykazywanym zgodnie z MSSF dokonane na dwie poniższe daty:
    - na dzień przejścia na MSSF; oraz
    - na dzień zakończenia ostatniego okresu prezentowanego w ostatnim rocznym sprawozdaniu finansowym sporządzonym zgodnie z wcześniej stosowanymi ogólnie przyjętymi zasadami rachunkowości;
  - uzgodnienie zysku lub straty wykazywanej zgodnie z wcześniej stosowanymi ogólnie przyjętymi zasadami rachunkowości za ostatni prezentowany okres w ostatnim rocznym sprawozdaniu finansowym z zyskiem lub stratą według MSSF za ten sam okres; oraz
  - jeżeli jednostka ujęła lub odwróciła odpis aktualizujący po raz pierwszy przy sporządzaniu bilansu otwarcia według MSSF, uwzględni ona w pierwszym sprawozdaniu finansowym według MSSF ujawnienia, których wymagałby MSR 36 *Utrata wartości aktywów*, gdyby jednostka ujęła te odpisy aktualizujące z tytułu utraty wartości lub ich odwrócenia w okresie rozpoczynającym się w dniu przejścia na MSSF.
- 40 Uzgodnienia wymagane przez paragraf 39 a) i b) powinny prowadzić do uzyskania informacji na tyle szczegółowych, aby umożliwiły one użytkownikom zrozumienie istotnych korekt wprowadzonych do bilansu i rachunku zysków i strat. Jeżeli jednostka zaprezentowała rachunek przepływów pieniężnych zgodnie z wcześniej stosowanymi ogólnie przyjętymi zasadami rachunkowości, powinna również wyjaśnić istotne korekty wprowadzone do rachunku przepływów pieniężnych.
- 41 Jeżeli jednostka uświadomi sobie popełnienie błędów w ramach wcześniej stosowanych ogólnie przyjętych zasad rachunkowości, uzgodnienia wymagane przez paragraf 39 a) i b) powinny odróżniać korekty tych błędów od zmian zasad (polityki) rachunkowości.
- 42 MSR 8 nie dotyczy zmian zasad (polityki) rachunkowości, które powstają w momencie zastosowania MSSF po raz pierwszy. Zatem wymogi MSR 8 dotyczące ujawniania informacji o zmianach zasad (polityki) rachunkowości nie dotyczą pierwszego sprawozdania finansowego jednostki sporządzonego zgodnie z MSSF.

- 43 Jeżeli jednostka nie prezentowała sprawozdań finansowych za poprzednie okresy, fakt ten jest ujawniany w pierwszym sprawozdaniu finansowym jednostki sporządzonym zgodnie z MSSF.

*Wyznaczenie aktywów finansowych i zobowiązań finansowych*

- 43A Jednostka może wyznaczyć wcześniej ujęty składnik aktywów finansowych lub zobowiązanie finansowe na składnik aktywów finansowych lub zobowiązanie finansowe wyceniane według wartości godziwej przez wynik finansowy lub składnik aktywów finansowych jako dostępny do sprzedaży zgodnie z paragrafem 25A. Jednostka ujawnia wartość godziwą aktywów finansowych lub zobowiązań finansowych wyznaczonych do każdej kategorii na dzień wyznaczenia, a także ich klasyfikację oraz wartość bilansową w poprzednich sprawozdaniach finansowych.

*Przyjęcie wartości godziwej jako zakładanego kosztu*

- 44 Jeżeli jednostka w bilansie otwarcia według MSSF przyjmuje wartość godziwą za zakładany koszt składnika rzeczowych aktywów trwałych, nieruchomości inwestycyjnej lub składnika wartości niematerialnych (zob. paragrafy 16 i 18), pierwsze sprawozdanie finansowe jednostki sporządzone zgodnie z MSSF ujawnia następujące informacje o każdej pozycji bilansu otwarcia według MSSF:

- a) zagregowaną kwotę tych wartości godziwych; oraz
- b) zagregowane korekty do wartości bilansowych wykazywanych w sprawozdaniu finansowym zgodnie z wcześniej stosowanymi ogólnie przyjętymi zasadami rachunkowości.

*Śródroczne raporty finansowe*

- 45 W celu zachowania zgodności z postanowieniami paragrafu 38, jeżeli jednostka prezentuje śródroczny raport finansowy zgodnie z MSR 34 *Śródroczna sprawozdawczość finansowa* za część okresu objętego pierwszym sprawozdaniem finansowym sporządzonym zgodnie z MSSF, jednostka – oprócz spełnienia wymogów MSR 34 – spełnia następujące wymogi:

- a) każdy taki śródroczny raport finansowy powinien, o ile jednostka prezentowała śródroczny raport finansowy za porównywalny śródroczny okres bezpośrednio poprzedzającego roku obrotowego, zawierać uzgodnienia:
  - (i) kapitału własnego ustalonego zgodnie z wcześniej stosowanymi ogólnie przyjętymi zasadami rachunkowości na zakończenie tego porównywalnego śródrocznego okresu z kapitałem własnym ustalonym na tę datę zgodnie z MSSF; oraz
  - (ii) zysku lub straty ustalonej zgodnie z wcześniej stosowanymi ogólnie przyjętymi zasadami rachunkowości za ten porównywalny śródroczny okres (bieżący oraz od początku roku do danego dnia) z zyskiem lub stratą za ten okres ustaloną zgodnie z MSSF;
- b) poza uzgodnieniami wymaganymi przez pkt a), pierwszy śródroczny raport finansowy jednostki sporządzony zgodnie z MSR 34 za część okresu objętego pierwszym sprawozdaniem finansowym przygotowanym zgodnie z MSSF zawiera uzgodnienia opisane w paragrafie 39 a) i b) (uzupełnione o szczegółowe informacje wymagane przez paragrafy 40 i 41) lub odsyła do innego opublikowanego dokumentu zawierającego te uzgodnienia.

- 46 MSR 34 wymaga ujawnienia informacji minimum, które wynikają z założenia, że użytkownicy śródrocznego raportu finansowego mają również dostęp do ostatniego rocznego sprawozdania finansowego. Niemniej jednak MSR 34 wymaga „ujawnienia wszelkich zdarzeń lub transakcji, które są istotne dla zrozumienia bieżącego okresu śródrocznego”. Z tego względu, jeśli jednostka stosująca MSSF po raz pierwszy w ostatnim rocznym sprawozdaniu finansowym sporządzonym zgodnie z wcześniej stosowanymi ogólnie przyjętymi zasadami rachunkowości nie ujawniła informacji istotnych dla zrozumienia bieżącego okresu śródrocznego, wówczas śródroczny raport finansowy ujawnia te informacje lub odsyła do innego opublikowanego dokumentu zawierającego takie informacje.

**DATA WEJŚCIA W ŻYCIE**

- 47 Jednostka stosuje postanowienia niniejszego MSSF, jeżeli jej pierwsze sprawozdanie finansowe według MSSF jest sporządzane za okres obrotowy rozpoczynający się dnia 1 stycznia 2004 r. i później. Zaleca się wcześniejsze zastosowanie standardu. Jeżeli pierwsze sprawozdanie finansowe według MSSF sporządzono za okres obrotowy rozpoczynający się przed dniem 1 stycznia 2004 r., a jednostka zastosowała niniejszy MSSF zamiast SKI-8 *Zastosowanie po raz pierwszy MSR jako podstawy rachunkowości*, fakt ten ujawnia.
- 47A Jednostka stosuje zmiany w paragrafach 13 j) i 25E przy sporządzaniu sprawozdań finansowych za roczne okresy obrotowe rozpoczynające się dnia 1 września 2004 r. i później. Jeżeli jednostka stosuje KIMSF 1 w odniesieniu do wcześniejszego okresu, zmiany te mają wówczas zastosowanie do tego wcześniejszego okresu.
- 47B Jednostka stosuje zmiany w paragrafach 13 k) i 25F przy sporządzaniu sprawozdań finansowych za roczne okresy obrotowe rozpoczynające się dnia 1 stycznia 2006 r. i później. Jeżeli jednostka stosuje KIMSF 4 w odniesieniu do wcześniejszego okresu, zmiany te mają wówczas zastosowanie do tego wcześniejszego okresu.
- 47C Jednostka stosuje zmiany w paragrafie 36B przy sporządzaniu sprawozdań finansowych za roczne okresy obrotowe rozpoczynające się dnia 1 stycznia 2006 i później. Jeżeli jednostka stosuje MSSF 6 w odniesieniu do wcześniejszego okresu, zmiany te mają wówczas zastosowanie do tego wcześniejszego okresu.

- 47D Jednostka stosuje zmiany w paragrafie 20A przy sporządzaniu sprawozdań finansowych za roczne okresy obrotowe rozpoczynające się dnia 1 stycznia 2006 i później. Jeżeli jednostka stosuje zmiany do MSR 19 Świadczenia pracownicze – Zyski i straty aktuarialne, grupowe programy świadczeń i ujawnianie informacji w odniesieniu do wcześniejszego okresu, zmiany te mają wówczas zastosowanie do tego wcześniejszego okresu.
- 47E Jednostka stosuje zmiany w paragrafach 13 l) i 25G przy sporządzaniu sprawozdań finansowych za roczne okresy obrotowe rozpoczynające się dnia 1 stycznia 2005 i później. Jeżeli jednostka stosuje zmiany do MSR 39 Instrumenty finansowe: ujmowanie i wycena – Okres przejściowy oraz początkowe ujmowanie aktywów finansowych i zobowiązań finansowych w odniesieniu do wcześniejszego okresu, zmiany te mają wówczas zastosowanie do tego wcześniejszego okresu.

#### Załącznik A

##### Definicje terminów

Niniejszy załącznik stanowi integralną część MSSF.

Dzień przejścia na MSSF	Jest to początek najwcześniejszego okresu, za jaki jednostka prezentuje dane porównawcze zgodnie z MSSF w swoim <b>pierwszym sprawozdaniu finansowym sporządzonym zgodnie z MSSF</b> .
Zakładany koszt	Jest to kwota przyjęta jako odpowiednik kosztu lub zamortyzowanego kosztu na dany dzień. Późniejsze umorzenie czy amortyzacja tego kosztu wskazuje, że jednostka dokonała początkowego ujęcia składnika aktywów lub zobowiązania na dany dzień oraz że jego koszt był równy zakładanemu kosztowi.
Wartość godziwa	Kwota, za jaką na warunkach rynkowych składnik aktywów mógłby zostać wymieniony, a zobowiązanie zaspokojone, pomiędzy zainteresowanymi i dobrze poinformowanymi stronami transakcji.
Pierwsze sprawozdanie finansowe sporządzone zgodnie z MSSF	Jest to pierwsze roczne sprawozdanie finansowe, przy sporządzeniu którego jednostka zastosowała <b>Międzynarodowe Standardy Sprawozdawczości Finansowej (MSSF)</b> , zamieszczając w nim wyraźne i bezwarunkowe stwierdzenie o zgodności z MSSF.
Pierwszy okres sprawozdawczy, w którym zastosowano MSSF	Okres sprawozdawczy kończący się w <b>dniu sprawozdawczym pierwszego sprawozdania finansowego jednostki sporządzonego zgodnie z MSSF</b> .
Jednostka stosująca MSSF po raz pierwszy	Jednostka, która prezentuje swoje <b>pierwsze sprawozdanie finansowe sporządzone zgodnie z MSSF</b> .
Międzynarodowe Standardy Sprawozdawczości Finansowej (MSSF)	Standardy i interpretacje przyjęte przez Radę Międzynarodowych Standardów Rachunkowości (IASB), które obejmują: <ul style="list-style-type: none"> <li>a) Międzynarodowe Standardy Sprawozdawczości Finansowej;</li> <li>b) Międzynarodowe Standardy Rachunkowości; oraz</li> <li>c) Interpretacje opracowane przez Komitet ds. Interpretacji Międzynarodowej Sprawozdawczości Finansowej (IFRIC) lub przez istniejący wcześniej Stały Komitet ds. Interpretacji (SIC).</li> </ul>
Bilans otwarcia według MSSF	Bilans jednostki (opublikowany lub nieopublikowany) sporządzony na <b>dzień przejścia na MSSF</b> .
Wcześniej stosowane ogólnie przyjęte zasady rachunkowości	Zasady rachunkowości, którymi <b>jednostka stosująca MSSF po raz pierwszy</b> posługiwała się tuż przed przyjęciem MSSF.
Dzień sprawozdawczy	Zakończenie ostatniego okresu objętego sprawozdaniem finansowym lub śródrocznym raportem finansowym.

#### Załącznik B

##### Połączenie jednostek gospodarczych

Niniejszy załącznik stanowi integralną część MSSF.

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

- B1A Jednostka nie musi stosować MSR 21 *Skutki zmian kursów wymiany walut obcych* (zaktualizowanego w 2003 r.) retrospektywnie do korekt wartości godziwej oraz do wartości firmy powstałej w wyniku połączenia jednostek gospodarczych, które miało miejsce przed dniem przejścia na MSSF. Jeżeli jednostka nie zastosuje MSR 21 retrospektywnie do tych korekt wartości godziwej i do wartości firmy, wówczas traktuje je jako aktywa i zobowiązania jednostki, a nie aktywa i zobowiązania jednostki przejmowanej. Dlatego te korekty wartości firmy i wartości godziwej albo już zostały wyrażone w walucie funkcjonalnej jednostki, albo stanowią pozycje niepieniężne w walucie obcej, które zostały wykazane z zastosowaniem kursu wymiany przyjętego zgodnie z wcześniej stosowanymi ogólnie przyjętymi zasadami rachunkowości.
- B1B Jednostka może stosować MSR 21 retrospektywnie w odniesieniu do korekt wartości godziwej i do wartości firmy powstającej w wyniku:
- wszystkich połączeń jednostek gospodarczych, które miały miejsce przed dniem przejścia na MSSF; lub
  - wszystkich połączeń jednostek gospodarczych, które jednostka postanowi przekształcić w celu spełnienia wymogów MSSF 3, zgodnie z powyższym paragrafem B1.
- B2 Jeżeli jednostka stosująca MSSF po raz pierwszy nie zastosuje postanowień MSSF 3 retrospektywnie w odniesieniu do przeprowadzonego w przeszłości połączenia jednostek gospodarczych, będzie to miało następujące konsekwencje dla tego połączenia jednostek gospodarczych:
- jednostka stosująca MSSF po raz pierwszy stosuje tę samą klasyfikację (jako nabycie przez jednostkę przejmującą, przejęcie odwrotne przez jednostkę przejętą lub łączenie udziałów), którą stosowała w sprawozdaniach finansowych sporządzanych zgodnie z wcześniej stosowanymi ogólnie przyjętymi zasadami rachunkowości;
  - na dzień przejścia na MSSF jednostka stosująca MSSF po raz pierwszy ujmuje wszystkie swoje aktywa i zobowiązania, które zostały przejęte lub nabyte w wyniku przeprowadzonego w przeszłości połączenia jednostek gospodarczych, z wyjątkiem:
    - niektórych aktywów finansowych i zobowiązań finansowych usuniętych z bilansu zgodnie z wcześniej stosowanymi ogólnie przyjętymi zasadami rachunkowości (zob. paragraf 27); oraz
    - aktywów, w tym wartości firmy, oraz zobowiązań, które nie zostały ujęte w skonsolidowanym bilansie jednostki przejmującej sporządzonym zgodnie z wcześniej stosowanymi ogólnie przyjętymi zasadami rachunkowości oraz które nie spełniałyby kryteriów ujmowania w jednostkowym sprawozdaniu finansowym jednostki przejętej sporządzonym zgodnie z MSSF (zob. paragraf B2 f) do B2 (i)).
- Jednostka stosująca MSSF po raz pierwszy ujmuje każdą powstałą zmianę poprzez skorygowanie zysków zatrzymanych (lub, jeśli to odpowiednie, innej kategorii kapitału własnego), chyba że zmiana wynika z ujęcia składnika wartości niematerialnych, który był wcześniej włączony do wartości firmy (zob. paragraf B2 g) (i));
- jednostka stosująca MSSF po raz pierwszy wyłącza ze swego bilansu otwarcia według MSSF każdą pozycję, która była ujęta zgodnie z wcześniej stosowanymi ogólnie przyjętymi zasadami rachunkowości i nie spełnia wymogów ujmowania jako składnika aktywów lub zobowiązania zgodnie z MSSF. Jednostka stosująca MSSF po raz pierwszy ujmuje efekt tych zmian w następujący sposób:
    - jednostka stosująca MSSF po raz pierwszy mogła zaklasyfikować mające miejsce w przeszłości połączenie jednostek gospodarczych jako przejęcie i ujmować jako składnik wartości niematerialnych pozycję, która nie spełnia wymogów ujmowania jej jako składnika aktywów zgodnie z MSR 38. Jednostka dokonuje przeklasyfikowania tego składnika aktywów (oraz odnośnego podatku odroczonego oraz udziałów mniejszości, o ile istnieją) jako część wartości firmy (chyba że odjęła wartość firmy bezpośrednio od kapitału własnego zgodnie z wcześniej stosowanymi ogólnie przyjętymi zasadami rachunkowości, zob. paragrafy B2 g) (i) oraz B2 (i));
    - jednostka stosująca MSSF po raz pierwszy ujmuje wszystkie inne powstałe zmiany w zyskach zatrzymanych <sup>(1)</sup>;
  - MSSF wymagają późniejszej wyceny niektórych aktywów i zobowiązań w inny sposób aniżeli na podstawie początkowego kosztu, jak na przykład według wartości godziwej. Jednostka stosująca MSSF po raz pierwszy wycenia tego typu aktywa i zobowiązania w bilansie otwarcia według MSSF, stosując odpowiednie zasady, mimo iż aktywa te zostały przejęte, a zobowiązania zaciągnięte w wyniku mającego miejsce w przeszłości połączenia jednostek gospodarczych. Jednostka ujmuje każdą powstałą w ten sposób zmianę wartości bilansowej poprzez skorygowanie zysków zatrzymanych (lub, jeśli to odpowiednie, innej kategorii kapitału własnego), a nie wartości firmy;
  - powstałą w wyniku połączenia jednostek gospodarczych, ustaloną zgodnie z wcześniej stosowanymi ogólnie przyjętymi zasadami rachunkowości wartość bilansową przejętych aktywów i zobowiązań zaciągniętych w wyniku połączenia jednostek gospodarczych przyjmuje się jako zakładany koszt ustalony na ten dzień dla celów MSSF. Jeżeli MSSF wymagają wyceny tych aktywów i zobowiązań w oparciu o koszt w późniejszym okresie, ustalony tak zakładany koszt stanowi podstawę do amortyzacji lub umorzenia, począwszy od daty połączenia jednostek gospodarczych;

<sup>(1)</sup> Taka sytuacja występuje w przypadku, gdy zgodnie z wcześniej stosowanymi ogólnie przyjętymi zasadami rachunkowości jednostka:  
a) odejmowała wartość firmy bezpośrednio z kapitału własnego; lub b) nie traktowała połączenia jednostek gospodarczych jako przejęcia.

- f) jeżeli przejęty składnik aktywów lub zobowiązanie zaciągnięte w wyniku połączenia jednostek gospodarczych nie zostały ujęte zgodnie z wcześniej stosowanymi ogólnie przyjętymi zasadami rachunkowości, nie przyjmuje się, że zakładany koszt ma wartości zero w bilansie otwarcia według MSSF. Jednostka przejmująca natomiast ujmuje i wycena go w skonsolidowanym bilansie na podstawie określonego w MSSF wymogu dotyczącego jego ujęcia w jednostkowym bilansie jednostki przejętej. Ilustracją powyższego zapisu jest, co następuje: jeżeli jednostka przejmująca, zgodnie z wcześniej stosowanymi ogólnie przyjętymi zasadami rachunkowości, nie ujęła leasingu finansowego przejętego w wyniku mającego miejsce w przeszłości połączenia jednostek gospodarczych, ujmuje ten leasing w swoim skonsolidowanym sprawozdaniu finansowym, gdyż MSR 17 *Leasing* wymaga od jednostki przejętej ujmowania leasingu w jednostkowym bilansie według MSSF. W sytuacji odmiennej, kiedy składnik aktywów lub zobowiązanie były zgodnie z wcześniej stosowanymi ogólnie przyjętymi zasadami rachunkowości włączone do wartości firmy, ale zgodnie z MSSF 3 powinny być ujęte osobno, ten składnik aktywów lub zobowiązanie pozostają częścią wartości firmy, chyba że MSSF wymagają ich ujęcia w jednostkowym sprawozdaniu finansowym jednostki przejętej;
- g) wartość bilansowa wartości firmy w bilansie otwarcia według MSSF odpowiada jej wartości bilansowej na dzień przejścia na MSSF, ustalonej zgodnie z wcześniej stosowanymi ogólnie przyjętymi zasadami rachunkowości, po przeprowadzeniu trzech poniższych korekt:
- (i) jeżeli wymaga tego paragraf B2 c) (i), jednostka stosująca MSSF po raz pierwszy zwiększa wartość bilansową wartości firmy w momencie przeklasyfikowania pozycji, którą zgodnie z wcześniej stosowanymi ogólnie przyjętymi zasadami rachunkowości ujmowała jako składnik wartości niematerialnych. Analogicznie, jeżeli paragraf B2 f) wymaga od jednostki stosującej MSSF po raz pierwszy ujęcia składnika wartości niematerialnych i prawnych, który zgodnie z wcześniej stosowanymi ogólnie przyjętymi zasadami rachunkowości był włączony do ujętej wartości firmy, jednostka stosująca MSSF po raz pierwszy odpowiednio zmniejsza wartość bilansową wartości firmy (a jeśli ma to zastosowanie, koryguje podatek odroczonej i udziały mniejszości);
  - (ii) zdarzenie warunkowe wpływające na kwotę zapłaty za dokonane w przeszłości połączenie jednostek gospodarczych mogło nastąpić przed dniem przejścia na MSSF. Jeżeli możliwe jest wiarygodne oszacowanie korekty ceny uwarunkowanej przyszłymi zdarzeniami, a jej zapłata jest prawdopodobna, jednostka stosująca MSSF po raz pierwszy skoryguje wartość firmy o tę kwotę. Analogicznie, jednostka stosująca MSSF po raz pierwszy koryguje wartość bilansową wartości firmy, jeżeli wcześniej ujęta korekta ceny związana z przyszłymi zdarzeniami nie może być już wiarygodnie oszacowana lub jej zapłata przestała być prawdopodobna;
  - (iii) niezależnie od tego, czy istnieją przesłanki pozwalające przyjąć, iż nastąpiła utrata wartości wartości firmy, jednostka stosująca MSSF po raz pierwszy stosuje wymogi MSR 36 poprzez przeprowadzenie testu sprawdzającego, czy nastąpiła utrata wartości wartości firmy na dzień przejścia na MSSF, oraz ujęcie powstałych odpisów aktualizujących z tytułu utraty wartości w zyskach zatrzymanych (lub zgodnie z wymogiem MSR 36 w nadwyżce z aktualizacji wyceny). Test sprawdzający, czy nastąpiła utrata wartości wartości firmy, przeprowadzany jest w oparciu o warunki istniejące na dzień przejścia na MSSF;
- h) żadne inne korekty wartości bilansowej wartości firmy nie powinny być dokonywane na dzień przejścia na MSSF. Na przykład, jednostka stosująca MSSF po raz pierwszy nie przelicza wartości bilansowej wartości firmy:
- (i) w celu wyłączenia trwających prac badawczych i rozwojowych przejętych w wyniku połączenia jednostek (chyba że odpowiednie wartości niematerialne spełniałyby wymogi MSR 38 dotyczące ujmowania w jednostkowym bilansie jednostki przejmującej);
  - (ii) w celu skorygowania wcześniejszej amortyzacji wartości firmy;
  - (iii) w celu odwrócenia korekt wartości firmy, na które nie zezwala MSSF 3, a które zostały dokonane zgodnie z wcześniej stosowanymi ogólnie przyjętymi zasadami rachunkowości ze względu na korekty wartości aktywów i zobowiązań dokonane w okresie między połączeniem jednostek gospodarczych a dniem przejścia na MSSF;
- i) jeżeli jednostka stosująca MSSF po raz pierwszy ujęła wartość firmy zgodnie z wcześniej stosowanymi ogólnie przyjętymi zasadami rachunkowości jako zmniejszenie kapitału własnego:
- (i) nie ujmuje tej wartości firmy w bilansie otwarcia według MSSF. Ponadto nie przenosi wartości firmy do rachunku zysków i strat w przypadku zbycia jednostki zależnej lub gdy nastąpiła utrata wartości inwestycji w jednostkę zależną;
  - (ii) korekty wynikające z późniejszego wystąpienia zdarzenia warunkowego wpływającego na wysokość kwoty zapłaty ujmuje się w zyskach zatrzymanych;
- j) zgodnie z wcześniej stosowanymi ogólnie przyjętymi zasadami rachunkowości jednostka stosująca MSSF po raz pierwszy mogła nie konsolidować jednostki zależnej przejętej w wyniku dokonanego w przeszłości połączenia jednostek gospodarczych (na przykład ze względu na to, że jednostka dominująca nie uznawała tej jednostki za jednostkę zależną zgodnie z wcześniej stosowanymi ogólnie przyjętymi zasadami rachunkowości

lub nie sporządzała skonsolidowanego sprawozdania finansowego). W takim przypadku jednostka stosująca MSSF po raz pierwszy koryguje wartość bilansową aktywów i zobowiązań jednostki zależnej do wartości, które zgodnie z MSSF powinny być ujęte w jednostkowym bilansie jednostki zależnej. Zakładany koszt wartości firmy będzie wówczas odpowiadał różnicy na dzień przejścia na MSSF między:

- (i) udziałem jednostki dominującej w tych skorygowanych wartościach bilansowych; a
  - (ii) wykazanym w jednostkowym sprawozdaniu finansowym jednostki dominującej kosztem inwestycji w jednostce zależnej;
- k) wycena udziałów mniejszości oraz podatku odroczonego wynika z wyceny innych aktywów i zobowiązań. Dlatego powyższe korekty wartości ujętych aktywów i zobowiązań wpływają na udziały mniejszości oraz podatek odroczoney.
- B3 Zwolnienie odnoszące się do dokonanych w przeszłości połączeń jednostek gospodarczych odnoszą się także do mających miejsce w przeszłości nabyć inwestycji w jednostkach stowarzyszonych oraz udziałów we wspólnych przedsięwzięciach. Ponadto data przyjęta w paragrafie B1 odnosi się w równym stopniu do wszystkich tego rodzaju transakcji nabycia.