

STANOWISKO KOMITETU STANDARDÓW RACHUNKOWOŚCI W SPRAWIE TRANSAKCJI ZAMIANY SKŁADNIKA AKTYWÓW NIEPIENIĘŻNYCH NA INNY SKŁADNIK AKTYWÓW NIEPIENIĘŻNYCH

Projekt do debaty publicznej

Wprowadzenie

1. W praktyce gospodarczej występują niepieniężne transakcje, w ramach których jednostka traci kontrolę nad jednym składnikiem aktywów i w zamian uzyskuje kontrolę nad innym. Przykładem takiej transakcji jest wkład rzeczowy (aport) składnika aktywów w zamian za objęcie udziałów lub akcji, czy też niepieniężna transakcja z inną jednostką polegająca na zamianie jednego składnika aktywów na inny. Problemem, który pojawia się w przypadku takich transakcji jest sposób księgowego ujęcia otrzymanych aktywów (tj. określenia ceny nabycia oraz ujęcia ewentualnej różnicy pomiędzy wartością bilansową przekazanego składnika aktywów a ceną nabycia otrzymanego składnika aktywów), aby zapewnić zgodność z art. 4 ust. 2 ustawy z dnia 29 września 1994 r. o rachunkowości („ustawa o rachunkowości” – Dz. U. z 2016 r. poz. 1047). Stanowisko zawiera wytyczne księgowego ujęcia takich transakcji.

Przykłady przedstawione w Załączniku nr 1 uzupełniają Stanowisko w celu zilustrowania praktycznego zastosowania wytycznych zawartych w Stanowisku.

Zakres stanowiska

2. Przedmiotem Stanowiska jest ujęcie skutków transakcji zamiany jednego lub kilku składników aktywów niepieniężnych.

Stanowisko ma w szczególności zastosowanie do transakcji, w których następuje:

- (a) świadczenie usług lub przekazanie aktywów niepieniężnych w zamian za usługi lub aktywa niepieniężne;
- (b) sprzedaż składnika aktywów niepieniężnych uwarunkowana zakupem w zamian innego składnika aktywów niepieniężnych (transakcje powiązane);
- (c) przekazanie przedsiębiorstwa, zorganizowanej części jednostki lub pojedynczych składników aktywów niepieniężnych w zamian za udziały.

Transakcje objęte zakresem niniejszego Stanowiska mogą przybierać różne formy prawne oraz może składać się na nie jedna lub wiele powiązanych ze sobą transakcji (patrz punkt 13 Stanowiska).

3. Z zakresu Stanowiska wyłączone są:

- (a) transakcje, w których jednostka wydaje lub nabywa własne akcje lub udziały w zamian za aktywa niepieniężne;
- (b) transakcje leasingu zwrotnego, o których mowa w KSR 5 „Leasing, najem i dzierżawa”;
- (c) połączenia jednostek gospodarczych, do których stosuje się przepisy art. 44a – art. 44d ustawy o rachunkowości.

4. Przepisy podatkowe (np. dotyczące podatku dochodowego, podatku VAT lub podatku od czynności cywilnoprawnych) mogą wymagać ustalenia wartości rynkowych zamienianych składników aktywów dla potrzeb podatkowych lub opierać wyliczenie skutków podatkowych na podstawie wartości księgowych. Stanowisko nie odnosi się do kwestii podatkowych. Jednostka stosuje postanowienia KSR 2 „Podatek dochodowy” do ujęcia skutków podatkowych zamiany składników aktywów.

Definicje

5. Aktywa niepieniężne to ogół aktywów z wyłączeniem aktywów:
 - (a) pieniężnych w rozumieniu w art. 3 ust 1 pkt. 25 ustawy o rachunkowości, oraz
 - (b) których cechą jest prawo do otrzymania ustalonej lub możliwej do ustalenia liczby jednostek waluty.

Przykładami aktywów dających prawo do otrzymania ustalonej lub możliwej do ustalenia liczby jednostek waluty są: należności z tytułu dostaw i usług, udzielone pożyczki, nabyte papiery wartościowe o charakterze dłużnym. Zamiana tych składników oraz aktywów pieniężnych na inne aktywa nie jest objęta zakresem niniejszego Stanowiska.

W zakresie niniejszego Stanowiska jest zamiana aktywów niepieniężnych, tj. aktywów charakteryzujących się brakiem prawa do otrzymania ustalonej lub możliwej do ustalenia liczby jednostek waluty. Przykładami składników aktywów niepieniężnych są: zapasy, rzeczowe aktywa trwałe, wartości niematerialne i prawne, akcje lub udziały w innych jednostkach, zaliczki na powyższe składniki aktywów, jeżeli ich rozliczenie nastąpi poprzez dostarczenie składnika aktywów niepieniężnych. Stanowisko dotyczy również wewnętrznie wytworzonych wartości niematerialnych i prawnych, które przed ich zamianą nie spełniały kryteriów ujęcia jako wartości niematerialne i prawne i nie były ujmowane w księgach rachunkowych (np. wewnętrznie wytworzony znak towarowy).

Ujęcie księgowe

6. Transakcja zamiany skutkuje ujęciem nowego składnika aktywów i usunięciem z ksiąg przekazanego składnika aktywów, jeżeli był uprzednio ujęty w księgach. Ustalenie wartości początkowej otrzymanego składnika aktywów może stanowić problem ze względu na fakt przekazania aktywów niepieniężnych jako zapłaty za otrzymany składnik aktywów. Art. 28 ust. 2 ustawy o rachunkowości zawiera wymóg wyceny nabywanych składników aktywów w cenie nabycia lub w cenie sprzedaży, jeżeli nie jest możliwe ustalenie ceny nabycia. Z kolei, art. 28 ust. 5 wskazuje, że jeżeli nie jest możliwe ustalenie ceny sprzedaży netto danego składnika aktywów należy w inny sposób określić jego wartość godziwą. Ustalenie wartości godziwej zapłaty lub otrzymanego składnika aktywów może jednak nie być zasadne, jeżeli transakcja zamiany ma znikomą treść ekonomiczną co będzie miało miejsce, gdy otrzymane aktywa są tożsame pod względem ekonomicznym z aktywami przekazanymi. Zgodnie z art. 4 ust. 2 ustawy o rachunkowości zdarzenia, w tym operacje gospodarcze, ujmuje się w księgach rachunkowych i wykazuje w sprawozdaniu finansowym zgodnie z ich treścią ekonomiczną. Ujęcie transakcji

zamiany aktywów niepieniężnych uzależnione jest więc także od oceny treści ekonomicznej transakcji.

Transakcję zamiany aktywów niepieniężnych ujmuje się jako transakcję zbycia w zamian za wynagrodzenie oraz rozpoznaje się na tej transakcji wynik zgodnie z postanowieniami niniejszego Stanowiska jeżeli spełnione są łącznie następujące warunki:

- (a) możliwe jest ustalenie wartości godziwej aktywów niepieniężnych będących przedmiotem zamiany w sposób wiarygodny zgodnie z wytycznymi punktu 9;
- (b) transakcja ma treść ekonomiczną zgodnie z wytycznymi punktu 10.

Jeżeli jednostka przeprowadzi analizę warunków opisanych powyżej i ustali, że wszystkie te warunki zostały spełnione wówczas otrzymany składnik aktywów ujmuje się w wartości godziwej (korygując o ewentualny dodatkowy element rozliczenia w środkach pieniężnych zgodnie z punktem 12); różnica pomiędzy wartością początkową otrzymanego składnika aktywów a wartością bilansową przekazanego składnika aktywów, za wyjątkiem sytuacji opisanych w punkcie 7, ujmuje się w rachunku zysków i strat w momencie usunięcia przekazanego składnika aktywów z ksiąg w zależności od rodzaju transakcji oraz rodzaju przekazanego składnika aktywów odpowiednio jako:

- przychód ze sprzedaży produktów, towarów i materiałów (w układzie kalkulacyjnym) lub przychody netto ze sprzedaży (układ porównawczy) oraz koszt sprzedanych produktów, towarów i materiałów (układ kalkulacyjny) lub koszty operacyjne (układ porównawczy), np. w przypadku przekazania zapasów;
 - pozostałe przychody operacyjne lub pozostałe koszty operacyjne, np. w przypadku przekazania rzeczowych aktywów trwałych i wartości niematerialnych;
 - przychody lub koszty finansowe, np. w przypadku zamiany niepieniężnych aktywów finansowych, w transakcjach innych niż wskazane w punkcie 7.
7. W przypadku gdy, w wyniku jednej lub kilku powiązanych transakcji jednostka obejmuje udziały w innym podmiocie w zamian za przekazane aktywa niepieniężne (transakcje aportu) a przeprowadzona analiza wskaże, że wszystkie warunki opisane w punkcie 6 zostały spełnione otrzymane udziały ujmuje się w wartości godziwej stanowiącej cenę nabycia tych udziałów, a różnicę pomiędzy wartością początkową otrzymanych udziałów a wartością bilansową przekazanego składnika aktywów ujmuje się zgodnie z art. 35 ust. 4 ustawy o rachunkowości, tj.:
- (a) nadwyżka wartości godziwej otrzymanych udziałów nad wartością bilansową przekazanych aktywów zwiększa kapitał (fundusz) z aktualizacji wyceny i jest rozliczana zgodnie z postanowieniami art. 35 ust. 4-6 ustawy o rachunkowości;
 - (b) nadwyżka wartości bilansowej przekazanych aktywów nad wartością godziwą otrzymanych udziałów zaliczana jest do kosztów finansowych.

Ilustrację wymogów tego punktu przedstawiono w załączniku nr 1 (przykład 6).

8. W przypadku, gdy jednostka nie przeprowadzi analizy warunków wskazanych w punkcie 6 Stanowiska lub gdy analiza wykaże, że nie jest spełniony jeden lub więcej z tych warunków wówczas otrzymany składnik aktywów ujmuje się początkowo w wartości bilansowej składnika aktywów przekazanego w zamian (uwzględniając ewentualny dodatkowy element rozliczenia w środkach pieniężnych

zgodnie z punktem 12 Stanowiska). Transakcja ta może powodować zmianę klasyfikacji bilansowej składnika aktywów, lecz nie wpływa ani na wynik finansowy ani kapitał (fundusz) z aktualizacji wyceny.

Ujęcie księgowe opisane w tym punkcie stosowane jest też przez jednostki mikro zdefiniowane w art. 3 ust. 1 a ustawy o rachunkowości ze względu na ograniczenia dotyczące stosowania przez te jednostki wartości godziwej do wyceny aktywów i pasywów zgodnie z art. 28 a ustawy o rachunkowości.

Przykład, w którym jeden z wymogów nie został spełniony zawarto w załączniku nr 1 (przykład 1-5).

Ustalenie wartości początkowej otrzymanego składnika aktywów, jeżeli transakcja ma treść ekonomiczną

9. Wartość początkową otrzymanego składnika aktywów ustala się w wartości godziwej przekazanego składnika aktywów. Jeżeli wiarygodne ustalenie wartości godziwej składnika aktywów przekazanego jest utrudnione, natomiast można ustalić wiarygodnie cenę sprzedaży netto lub wartość godziwą składnika aktywów otrzymanego, wówczas otrzymany składnik aktywów ujmuje się w wartości początkowej równej cenie sprzedaży netto lub wartości godziwej otrzymanego składnika aktywów.

Ocena treści ekonomicznej transakcji

10. Oceny treści ekonomicznej dokonuje się dwuetapowo:

- Etap 1: Należy rozważyć, czy zamieniane aktywa są zasadniczo tożsame pod względem ich rodzaju, postaci fizycznej i charakteru ekonomicznego. Aktywa uznaje się za zasadniczo tożsame nawet jeżeli wystąpią pewne różnice w parametrach chemicznych, fizycznych, technicznych, itp., jeżeli nie zmienia to charakteru i przeznaczenia aktywów. W przypadku zamiany aktywów zasadniczo tożsamych należy uznać, że transakcja ma znikomą treść ekonomiczną. Nie jest wymagane wówczas rozważenie zmiany przepływów pieniężnych, o której mowa w Etapie 2 i stosuje się wytyczne punktu 8 Stanowiska.

Przykład zastosowania powyższych wymogów zawarto w załączniku nr 1 (przykłady 2- 3).

- Etap 2: Jeżeli zamieniane składniki aktywów nie są zasadniczo tożsame, wówczas oceny wymaga zmiana oczekiwanych przepływów pieniężnych spowodowana zamianą aktywów niepieniężnych.

Jednostka ocenia jaki będzie zakres zmian przyszłych przepływów pieniężnych w wyniku transakcji. Transakcja zamiany ma treść ekonomiczną, jeśli spełnione są następujące warunki:

- (a) konfiguracja (ryzyko, czas i kwota) przepływów pieniężnych związanych z otrzymanym składnikiem aktywów różni się od konfiguracji przepływów pieniężnych związanych z przekazanym w zamian składnikiem aktywów (przepływy z przekazanego składnika aktywów ocenia się biorąc pod uwagę rzeczywiste dotychczasowe wykorzystanie jak i przyszłe oczekiwane wykorzystanie jeżeli taki sposób wykorzystania był możliwy przed przekazaniem danego składnika aktywów); lub

- (b) w wyniku transakcji zamiany zmienia się wartość charakterystyczna dla jednostki w części działalności, na którą wpłynęła transakcja (co dzieje się w przypadku, gdy przekazany lub otrzymany składnik aktywów wpływa na wykorzystanie innych posiadanych przez jednostkę składników aktywów); oraz
- (c) różnica w (a) lub (b) jest istotna w porównaniu z wartością godziwą zamienionych aktywów.

Jeżeli powyższe warunki (tj. (a) i (c) lub (b) i (c)) nie są spełnione, wówczas uznaje się, że transakcja ma znikomą treść ekonomiczną a tym samym nie jest spełniony warunek, o którym mowa w punkcie 6 (b).

W większości przypadków analiza, o której mowa w punktach (a) i (b) nie będzie wymagała szczegółowych kalkulacji, ponieważ fakt, iż transakcja ma tylko znikomą treść ekonomiczną może być oczywisty. Do oceny przepływów pieniężnych stosuje się postanowienia KSR 4 „Utrata wartości aktywów” (porównaj KSR 4 punkty dotyczące ustalenia wartości użytkowej).

Fakt dokonania niezależnej wyceny przekazanego lub otrzymanego składnika aktywów niepieniężnych nie oznacza, że transakcja ma treść ekonomiczną.

Przykłady zastosowania powyższych wymogów zawarto w załączniku nr 1 (przykłady 4- 6).

11. Przepływy pieniężne, o których mowa w punkcie 10 (Etap 2) ustala się przed uwzględnieniem opodatkowania. Efekt opodatkowania (w tym opodatkowania podatkiem dochodowym od osób prawnych) nie wpływa więc samodzielnie na ustalenie, czy transakcja ma treść ekonomiczną.
12. Wytyczne niniejszego Stanowiska dotyczące zamiany aktywów niepieniężnych mają zastosowanie również do transakcji, w których oprócz zamiany składników aktywów niepieniężnych (co stanowi zasadniczą treść transakcji) występuje również element pieniężny (dopłata jednej ze stron). Element pieniężny wpływa na ustalenie wyniku na zbyciu przekazanego składnika aktywów lub kwoty nadwyżki, o której mowa w punkcie 7 (a), jeżeli transakcja zamiany posiada treść ekonomiczną (zgodnie z punktem 6 i 7 Stanowiska) lub koryguje wartość nabywanego składnika aktywów, jeżeli transakcja posiada znikomą treść ekonomiczną (zgodnie z punktem 8 Stanowiska).

Przykład zastosowania powyższych wymogów zawarto w załączniku nr 1 (przykład 7 -8).

13. Zamiana aktywów niepieniężnych może nastąpić w wyniku dwóch lub większej ilości transakcji. Ustalając, czy kilka transakcji należy uznać za pojedynczą transakcję i rozliczyć łącznie, uwzględnia się wszystkie fakty i okoliczności. Jednostka ustala, czy kilka transakcji należy rozliczyć jako transakcję pojedynczą uwzględniając następujące przesłanki:
 - (a) transakcje zostały zawarte jednocześnie lub w bliskim okresie,
 - (b) transakcje mają łącznie prowadzić do osiągnięcia określonego efektu ekonomicznego,
 - (c) zawarcie jednej transakcji uzależnione jest od zawarcia pozostałych transakcji,

(d) transakcje rozpatrywane oddzielnie nie są ekonomicznie uzasadnione.

Przykład zastosowania powyższych wymogów zawarto w załączniku nr 1 (przykład 9).

14. Jednostka ujawnia w sprawozdaniu finansowym informacje o istotnych transakcjach zamiany aktywów niepieniężnych zgodnie z wymogami ustawy o rachunkowości określonymi w art. 4 ust 1 a (oraz Załączniku nr 1 punkt 10 części Dodatkowe informacje i objaśnienia). W szczególności jednostka ujawnia rodzaj wymienianych aktywów, szczegóły dotyczące ich wartości bilansowych, zastosowane ujęcie księgowe, wielkości ujęte w poszczególnych pozycjach rachunku zysków i strat lub w kapitale (funduszu) z aktualizacji wyceny oraz podsumowanie analizy dokonanej zgodnie z wytycznymi punktu 6 Stanowiska.

Wskazanie różnic pomiędzy wytycznymi Stanowiska a MSSF

15. Wyjaśnienia zawarte w Stanowisku są zgodne w podstawowym zakresie z odpowiednimi postanowieniami MSR/MSSF, w tym w szczególności: MSR 16 par. 24-25 oraz MSR 18 par. 12. Główne różnice są następujące:
 - (a) Stanowisko w punkcie 10 przewiduje dwuetapową analizę służącą ustaleniu treści ekonomicznej transakcji. Etapy tej analizy pokrywają się z wytycznymi MSSF, w tym Etap 1 odpowiada wytycznym MSR 18 par. 12 (zamiana podobnych dóbr lub usług w toku zwykłej działalności), a Etap 2 wytycznym MSR 16 par. 24-25 (zamiana aktywów niepieniężnych innych niż objęte zakresem MSR 18), nie mniej jednak według MSSF jest to zestaw odrębnych wytycznych niepołączonych w jedną dwuetapową analizę.
 - (b) Stanowisko w punkcie 7, wskazuje, iż w przypadku transakcji polegającej na przekazaniu jednego lub kilku składników aktywów niepieniężnych w zamian za udziały innej jednostki (transakcje aportu), które mają treść ekonomiczną, różnicę pomiędzy wartością początkową otrzymanego składnika aktywów a wartością bilansową przekazanego składnika aktywów ujmuje się w kapitale (funduszu) z aktualizacji wyceny. MSSF wskazuje na ujęcie tej różnicy w wyniku finansowym.
 - (c) Stanowisko w punkcie 11 wskazuje, iż przepływy pieniężne ustala się przed opodatkowaniem natomiast MSR 16 par. 24 wymaga ustalania przepływów po opodatkowaniu.
 - (d) Stanowisko w punkcie 9 przewiduje jedną hierarchię ustalania wartości godziwej, podczas gdy MSSF wskazuje na dwa podejścia w zależności od tego, czy ustalanie wartości godziwej następuje z punktu widzenia wynagrodzenia otrzymanego ze sprzedaży dóbr lub usług (MSR 18 par. 12), czy też z punktu widzenia ceny zapłaconej za nabyte aktywa (MSR 16 par. 24-26).
 - (e) Stanowisko w punkcie 8 wskazuje na możliwość nie dokonywania analizy treści ekonomicznej i ujmowania transakcji zamiany aktywów niepieniężnych według wartości bilansowej przekazanych aktywów bez analizy treści ekonomicznej. MSR 16 par. 24-25 wymaga każdorazowo analizy treści ekonomicznej a ujęcie księgowe uzależnione jest do tego, czy transakcja ma treść ekonomiczną.

Daty wejścia w życie oraz przepisy przejściowe

16. Wytyczne zawarte w Stanowisku stosuje się po raz pierwszy w odniesieniu do sprawozdań finansowych sporządzony za rok obrotowy zakończony po dacie ogłoszenia niniejszego Stanowiska z możliwością ich wcześniejszego zastosowania.
17. Stanowisko ma ograniczone retrospektywne zastosowanie, tj. stosuje się je do transakcji, które miały miejsce w roku obrotowym bezpośrednio poprzedzającym rok, w którym Stanowisko zastosowano po raz pierwszy.

Dopuszczalne jest pełne retrospektywne zastosowanie wytycznych Stanowiska.

Jeżeli zastosowanie niniejszego Stanowiska wpływa na dane porównawcze to jednostka ujawnia ten fakt zgodnie z KSR 7 „Zmiany zasad (polityki) rachunkowości, wartości szacunkowych, poprawianie błędów, zdarzenia następujące po dniu bilansowym – ujęcie i prezentacja”.

Załącznik nr 1 - Przykłady

Przykład 1 (transakcja zamiany aktywów niepieniężnych, dla których nie można wiarygodnie ustalić wartości godziwej) [przykład ilustrujący wytyczne punktu 8 Stanowiska]

W związku z planami rozszerzenia zakresu działalności spółka A oraz spółka B będące stronami niepowiązanymi podpisały umowę handlową dotyczącą zamiany know-how. Zarówno w przypadku spółki A, jak i w przypadku spółki B know-how został wygenerowany wewnętrznie i jego wartość bilansowa wynosiła zero. Nie ma aktywnego rynku, który umożliwiłby ustalenie aktualnej wartości rynkowej ani know-how otrzymanego ani przekazanego.

Analiza i ujęcie księgowe

Zamieniane składniki aktywów ze względu na swój indywidualny charakter nie są tożsame, a konfiguracja przepływów pieniężnych związanych z otrzymanym know-how różni się od konfiguracji przepływów pieniężnych związanych z przekazanym know-how, ze względu na oczekiwany efekt synergii wynikający z zastosowania otrzymanego know-how w dotychczasowej działalności każdej ze spółek.

Jednak, brak możliwości wiarygodnego ustalenia wartości godziwej know-how będących przedmiotami zamiany powoduje, że zarówno spółka A jak i spółka B ujmuje otrzymany know-how w wartości bilansowej know-how przekazanego, czyli w wartości zerowej a tym samym transakcja nie generuje wyniku w rachunku zysków i strat.

Przykład 2 (transakcja zamiany aktywów niepieniężnych – aktywa zasadniczo tożsame) [przykład ilustrujący wytyczne punktu 8 oraz 10 Stanowiska]

Spółka A posiada zapasy ropy naftowej w zbiornikach w różnych lokalizacjach na terenie kraju. W związku z nagłym zapotrzebowaniem na ten surowiec w jednej z lokalizacji, którego nie może zaspokoić własnymi zapasami, spółka A dokonuje ze spółką B zamiany zapasów ropy naftowej, tj. spółka A otrzymuje od spółki B surowiec w lokalizacji, w której ma niedobór a w zamian przekazuje taką samą ilość surowca w innej lokalizacji. Wartość księgowa przekazanego surowca wynosi 470 tys. zł a jego aktualna wartość rynkowa 495 tys. zł.

Analiza i ujęcie księgowe

Transakcja ma znikomą treść ekonomiczną, ponieważ zamieniono aktywa zasadniczo tożsame (Etap 1 zgodnie z analizą wymaganą przez punkt 10), nawet jeżeli ich parametry fizyczne mogą nie być identyczne. W tym wypadku nie jest konieczne rozważanie zmiany przepływów pieniężnych, o której mowa w punkcie 10 (Etap 2).

Spółka A ujmuje otrzymane aktywa w wartości księgowej przekazanych aktywów, nawet jeżeli dla celów podatkowych konieczne jest ich zafakturowanie w cenach rynkowych.

Ujęcie transakcji jest następujące:

Ma Zapasy – ropa naftowa przekazana	470 tys. zł
Wn Zapasy – ropa naftowa otrzymana	470 tys. zł

Przykład 3 (transakcja zamiany aktywów niepieniężnych – aktywa zasadniczo tożsame)
[przykład ilustrujący wytyczne punktu 6, 8 oraz 10 Stanowiska]

Spółka A posiada 100% udziałów w spółce B o wartości księgowej 113 tys. zł. W związku z planami optymalizacji struktury grupy spółka A przekazała udziały w spółce B dla nowo zawiązanej spółki C w zamian za 100% udziałów tej spółki. Wartość godziwa przekazanych w aportcie udziałów wynosi 400 tys. zł.

Analiza i ujęcie księgowe

Żaden z warunków zawartych w punkcie 10 Stanowiska nie jest spełniony, gdyż:

- a) analiza wytycznych Etapu 1 wskazuje, że zamieniane aktywa należy uznać za zasadniczo tożsame, tj. są one podobne pod względem rodzaju (tj. oba składniki aktywów stanowią instrumenty kapitałowe) oraz charakteru ekonomicznego (tj. obejmując 100% udziałów w nowej spółce C, spółka A w dalszym ciągu ma prawo do całości korzyści generowanych przez spółkę B poprzez prawo do dywidendy od spółki C i nie nabywa praw do żadnych dodatkowych lub innych korzyści ekonomicznych niż korzyści jakie mogłaby osiągnąć gdyby udziały w spółce B nie zostały wniesione do spółki C).
- b) analiza wytycznych Etapu 2 wskazuje również na istnienie znikomej treści ekonomicznej, ponieważ oczekiwane przepływy pieniężne ze składnika aktywów otrzymanego i przekazanego nie zmieniają się w wyniku tej transakcji, tj. spółka A posiada po transakcji prawo do 100% przepływów pieniężnych z przekazanego składnika aktywów (udziały w spółce B) poprzez fakt, iż posiada 100% udziałów w spółce C.

Pełną analizę przeprowadzono dla celów ilustracji wymogów Stanowiska. W praktyce, gdy jest oczywiste, że jeden z warunków nie jest spełniony nie ma konieczności przeprowadzania dalszej analizy.

Ujęcie transakcji w jednostkowym sprawozdaniu finansowym spółki A jest następujące:

Ma Udziały w spółce B	113 tys. zł
Wn Udziały w spółce C	113 tys. zł

Przykład 4 (transakcja wniesienia aktywów niepieniężnych aportem, która ma znikomą treść ekonomiczną) [przykład ilustrujący wytyczne punktu 6, 8 oraz 10 Stanowiska]

Spółka A posiada wytworzony we własnym zakresie znak towarowy. Ze względu na fakt, iż jest to wewnętrznie wytworzony znak, nie jest on wykazywany na bilansie jednostki. Wartość godziwa znaku wynosi 100 tys. zł.

Spółka A dokonała wniesienia tego znaku towarowego aportem do nowo założonej spółki zależnej B, w której objęła 100% udziałów. W zamian za aport, spółka zależna wyemitowała udziały własne o wartości nominalnej 100 tys. zł (tj. 100 udziałów o wartości nominalnej 1 tys. zł każdy).

Analiza i ujęcie księgowe

W przypadku tej transakcji, warunki punktu 6 i 10 nie są spełnione i transakcja ma znikomą treść ekonomiczną, gdyż konfiguracja przepływów pieniężnych

oczekiwanych z przekazanego składnika aktywów nie zmieniła się w wyniku transakcji, tj. przed transakcją spółka A miała prawo do całości przepływów oczekiwanych ze znaku towarowego i po transakcji również ma prawo do całości przepływów wynikających z tego znaku (ponieważ ma 100% udziałów w spółce zależnej, która posiada ten znak, a jednostka ta nie posiada żadnych innych aktywów, które zmieniałyby konfigurację przepływów pieniężnych). Ewentualny wpływ zmian w opodatkowaniu, jeżeli powstanie w wyniku tej transakcji nie ma wpływu na uznanie czy transakcja ma treść ekonomiczną.

W tym przypadku istnienie znikomej treści ekonomicznej jest oczywiste i nie wymaga stworzenia projekcji przepływów pieniężnych.

Zgodnie z wytycznymi zawartymi w punkcie 6, nie jest konieczne analizowanie wszystkich warunków, gdyż niespełnienie jednego z nich powoduje, iż transakcja nie może generować wpływu ani na rachunek zysków i strat ani na kapitał (fundusz) z aktualizacji wyceny.

W jednostkowym sprawozdaniu finansowym spółki A, inwestycja w spółkę zależną B ujęta zostanie w wartości bilansowej wniesionego znaku towarowego, tj. w wartości zero.

Niniejszy przykład nie odnosi się do ujęcia transakcji w skonsolidowanym sprawozdaniu finansowym.

Przykład 5 (transakcja wniesienia aportem zorganizowanej części przedsiębiorstwa, która ma znikomą treść ekonomiczną) [przykład ilustrujący wytyczne punktu 6, 8 oraz 10 Stanowiska]

Spółka A wnosi aportem do nowo założonej spółki zależnej B zorganizowaną część przedsiębiorstwa w postaci działu marketingu, którego składnikiem jest wewnętrznie wytworzony znak towarowy. W zamian za wniesiony aport spółka A objęła 99% udziałów w spółce B o wartości nominalnej 99 tys. zł (tj. 99 udziałów o wartości nominalnej 1 tys. zł każdy).

Wartość bilansowa wnoszonych aktywów netto tej zorganizowanej części przedsiębiorstwa („ZCP”) wynosi 10 tys. zł (w tym wartość bilansowa wewnętrznie wygenerowanego znaku wynosi zero). Wartość godziwa ZCP jest oszacowana na 110 tys. zł.

Spółka B będzie współpracowała ze spółką A świadcząc na jej rzecz usługi marketingowe. Udziałowcy spółki B oczekują, że w przyszłości spółka B będzie świadczyć usługi także na rzecz stron trzecich.

Analiza i ujęcie księgowe

W wyniku transakcji przekazany przez spółkę A dział marketingu będący w strukturach organizacyjnych spółki B będzie kontynuował współpracę ze spółką A. Transakcja ma znikomą treść ekonomiczną, ponieważ konfiguracja przepływów oczekiwanych z przekazanego ZCP nie zmieniła się istotnie w wyniku transakcji, tj. przed transakcją spółka A miała prawo do całości przepływów oczekiwanych z ZCP a po transakcji ma prawo do 99% przepływów wynikających z ZCP (ponieważ ma 99% udziałów w spółce zależnej B).

Mimo, iż strony transakcji oczekują, że w przyszłości spółka B będzie świadczyć usługi także na rzecz stron trzecich, planowane świadczenie usług przez spółkę B na rzecz stron trzecich nie ma wpływu na ocenę czy nastąpiła zmiana konfiguracji przepływów pieniężnych, gdyż taki sposób wykorzystania tego ZCP był możliwy przed jego przekazaniem do spółki B.

Ewentualny wpływ zmian w opodatkowaniu, jeżeli powstanie w wyniku tej transakcji nie ma wpływu na uznanie, czy transakcja ma treść ekonomiczną.

W jednostkowym sprawozdaniu finansowym spółki A, inwestycja w spółkę B ujęta zostanie w wartości bilansowej aktywów netto wniesionej ZCP, tj. w wartości 10 tys. zł.

Przykład 6 (transakcja zamiany aktywów niepieniężnych, która ma treść ekonomiczną)
[przykład ilustrujący wytyczne punktu 6, 7 oraz 10 Stanowiska]

Spółka A posiada udziały w założonej przez siebie spółce zależnej X produkującej produkty piwowskie. W bieżącym okresie spółka A dokonała zbycia całości udziałów w spółce X na rzecz spółki B (inwestor zewnętrzny prowadzący działalność w branży piwowskiej nie powiązany ze spółką A). W zamian za zbyte udziały, spółka A otrzymała 15% udziałów w spółce B. Otrzymane udziały nie dają spółce A kontroli, współkontroli ani znaczącego wpływu na spółkę B.

Wartość bilansowa 100% udziałów w spółce X wynosi 1.000 tys. zł, a ich wartość godziwa została oszacowana na 4.050 tys. zł.

Wartość godziwa spółki B (przed transakcją) została oszacowana na 22.950 tys. zł, a wartość godziwa 15% w spółce B po transakcji została oszacowana na 4.050 tys. zł (tj. $15\% \times (22.950 + 4.050)$).

Analiza i ujęcie księgowe

Transakcja ma treść ekonomiczną, ponieważ konfiguracja przepływów z kontrolowanego posiadanego w 100% składnika aktywów (udziały w spółce X) jest znacząco różna od konfiguracji przepływów oczekiwanych z otrzymanego składnika aktywów - udziały w spółce B, ponieważ:

- spółka B prowadzi określoną istotną działalność, oprócz działalności przejętej w ramach spółki X, oraz
- stopień wpływu spółki A na spółkę B jest różny od stopnia wpływu na uprzednio posiadaną spółkę X (tj. brak kontroli, współkontroli lub znaczącego wpływu na spółkę B w porównaniu z uprzednio posiadaną kontrolą nad spółką X).

Ustalenie, że transakcja ta ma treść ekonomiczną nie wymaga przeprowadzania szczegółowych kalkulacji, gdyż istnienie treści ekonomicznej w tym wypadku jest oczywiste.

Ujęcie transakcji w jednostkowym sprawozdaniu finansowym spółki A jest następujące:

Ma Udziały w spółce X		1.000 tys. zł
Wn Udziały w spółce B	4.050 tys. zł	
Ma Kapitał (fundusz) z aktualizacji wyceny		3.050 tys. zł

Niniejszy przykład nie odnosi się do ujęcia transakcji w skonsolidowanym sprawozdaniu finansowym.

Przykład 7 (transakcja zamiany aktywów niepieniężnych z elementem pieniężnym, która ma treść ekonomiczną) [przykład ilustrujący wytyczne punktu 12 Stanowiska]

Spółka A dokonuje zamiany gruntu o wartości księgowej 100 tys. zł w zamian za gotówkę 200 tys. zł oraz środki trwałe o wartości godziwej (rynkowej) 250 tys. zł przekazane przez spółkę B. Dla celów ilustracji wymogów punktu 12, przyjęto założenie, że transakcja ta ma treść ekonomiczną.

Wartość godziwa gruntu wynosi 450 tys. zł.

Analiza i ujęcie księgowe

Ujęcie transakcji w spółce A:

Ma Grunt	100 tys. zł
Wn Środki pieniężne	200 tys. zł
Wn Maszyny i urządzenia	250 tys. zł
Ma Pozostałe przychody operacyjne	350 tys. zł

Środki trwałe ujmuje się w wysokości 250 tys. zł, co odpowiada wartości godziwej gruntu w kwocie 450 tys. zł pomniejszonej o otrzymane środki pieniężne w wysokości 200 tys. zł.

Jeżeli kwoty wartości godziwych aktywów przekazanych i otrzymanych oraz gotówek nie byłyby sobie równe należałoby rozważyć wiarygodność wycen i postępować stosownie do hierarchii zawartej w punkcie 9 Stanowiska.

Przykład 8 (transakcja zamiany aktywów niepieniężnych z elementem pieniężnym, która ma znikomą treść ekonomiczną) [przykład ilustrujący wytyczne punktu 12 Stanowiska]

Spółka A dokonuje zamiany samochodu osobowego X o wartości księgowej 300 tys. zł oraz wartości godziwej 325 tys. zł w zamian za samochód osobowy Y o wartości godziwej 320 tys. zł oraz środki pieniężne w kwocie 5 tys. zł przekazane przez spółkę B.

Analiza i ujęcie księgowe

Samochody uznano za zasadniczo tożsame co do rodzaju, postaci fizycznej (w tym parametrów technicznych) oraz charakteru ekonomicznego (sposobu wykorzystania w działalności spółki A oraz korzyści ekonomicznych jakie zostaną wygenerowane przy wykorzystaniu tego składnika aktywów). Różnica w wartości godziwej wynika z nieznaczących różnic w przebiegu samochodów i wyposażenia.

Transakcja ma znikomą treść ekonomiczną, ponieważ zamieniono zasadniczo tożsame składniki aktywów (Etap 1 zgodnie z analizą wymaganą przez punkt 10). W tym wypadku nie jest konieczne rozważanie zmiany przepływów pieniężnych, o której mowa w punkcie 10 (Etap 2).

Spółka A ujmuje otrzymany samochód Y w wartości księgowej samochodu X skorygowanej o dopłatę pieniężną.

Ujęcie transakcji jest następujące;

Ma Rzeczowe aktywa trwałe – samochód X	300 tys. zł
Wn Rzeczowe aktywa trwałe – samochód Y	295 tys. zł
Wn Środki pieniężne	5 tys. zł

Przykład 9 (kilka transakcji rozliczanych jako pojedyncza transakcja) [przykład ilustrujący wytyczne punktu 13 Stanowiska]

Spółka A dokonała sprzedaży udziałów w spółce zależnej X do nowo założonej spółki zależnej Y, w której ma 100% udziałów. Wartość bilansowa przekazanych udziałów w spółce X wynosi 85 tys. zł, a ich wartość rynkowa została ustalona przez strony transakcji w kwocie 120 tys. zł.

W bliskim okresie czasu podjęto uchwałę o zamianie należności z tytułu sprzedaży w wysokości 120 tys. zł udziałów na pożyczkę. Pożyczka w kolejnym okresie podlegać będzie konwersji na kapitał spółki zależnej Y, w zamian za co spółka zależna Y wyemituje udziały własne o wartości nominalnej 100 tys. zł (tj. 100 udziałów o wartości nominalnej 1 tys. zł każdy).

Analiza i ujęcie księgowe

Trzy kolejne transakcje należy rozpatrywać łącznie, gdyż spełnione są przesłanki wskazane w punkcie 13, tj. transakcje zostały zawarte w bliskim okresie czasu i zostały zaplanowane łącznie (wystąpienie poszczególnych transakcji uzależnione jest od wystąpienia wszystkich etapów), łącznie te transakcje mają na celu objęcie udziałów w spółce Y w zamian za aport w postaci udziałów w spółce X.

Transakcję tę należy więc traktować jako zamianę składników aktywów niepieniężnych (tj. zamiana udziałów w spółce X na udziały w spółce Y), pomimo, że etapem pośrednim jest otrzymanie przez zbywającego aktywów nie będących aktywami niepieniężnymi (tj. należność, pożyczka).

Transakcja ma znikomą treść ekonomiczną - rozważania dotyczące treści ekonomicznej są analogiczne do podanych w przykładzie 4.

W związku z tym, należność z tytułu pożyczki do momentu jej konwersji na udziały w spółce Y stanowi składnik aktywów niepieniężnych (zaliczka na nabycie udziałów u kupującego). Zaliczkę na nabycie udziałów ujmuje się w wartości bilansowej przekazanych udziałów w spółce X. Transakcja ta nie ma wpływu ani na wynik finansowy ani kapitał (fundusz) z aktualizacji wyceny spółki A:

Na moment sprzedaży udziałów w spółce X

Wn Zaliczka z tytułu nabycia udziałów w spółce Y	85 tys. zł
Ma Udziały w spółce X	85 tys. zł.

Na moment konwersji należności z tytułu sprzedaży udziałów na pożyczkę
Nie dokonuje się żadnych księgowania.

Na moment objęcia udziałów w spółce Y

Ma Zaliczka z tytułu nabycia udziałów w spółce Y	85 tys. zł
Wn Udziały w spółce Y	85 tys. zł.

Załącznik nr 2 – Schemat decyzyjny

