

Dylematy wykorzystania metody nabycia na potrzeby księgowego rozliczenia połączenia jednostek pod wspólną kontrolą

Magdalena Janowicz*

Streszczenie: Cel – przedstawienie potencjalnych trudności związanych z zastosowaniem metody nabycia na potrzeby rozliczenia w księgach rachunkowych prawnego połączenia jednostek pod wspólną kontrolą, zgodnie z przepisami polskiego prawa bilansowego. Metodologia badania – analiza literatury posłużyła do zebrania informacji na temat obecnie stosowanych metod księgowego rozliczenia połączeń pod wspólną kontrolą. Metodę dedukcji wykorzystano dla wskazania skutków wykorzystania metody nabycia w szczególnych przypadkach tych połączeń. Wynik – metoda nabycia może być wykorzystana na potrzeby rozliczenia połączenia jednostek pod wspólną kontrolą, ale nie we wszystkich przypadkach. Są sytuacje, w których jej zastosowanie powoduje trudności techniczne związane z jej prawidłową aplikacją. Oryginalność/Wartość – wyniki analizy mogą być wykorzystane przy wprowadzaniu zmian w krajowych regulacjach rachunkowości.

Słowa kluczowe: połączenia spółek, wspólna kontrola, metoda nabycia

Wprowadzenie

Wykorzystana metoda księgowego rozliczenia połączenia spółek powinna jak najlepiej odzwierciedlać skutki i istotę przeprowadzonej transakcji. Efektem takiego podejścia jest wypracowanie różnych metod, umożliwiających rozliczenie połączenia w księgach rachunkowych, a także ich ciągła ewolucja, co znajduje odzwierciedlenie w stosowanych regulacjach rachunkowości.

W ramach prawnych połączeń jednostek gospodarczych bardzo specyficzną grupę stanowią połączenia jednostek pod wspólną kontrolą (PJPWK), które w najprostszym ujęciu można opisać jako połączenia pomiędzy jednostkami tworzącymi grupę kapitałową. W wypadku tego typu połączeń szczególnie istotne jest dobranie takiej metody księgowego rozliczenia połączenia, która nie tylko jak najlepiej odda istotę transakcji, zawartej pomiędzy łączącymi się jednostkami, w sprawozdaniu jednostkowym spółki połączonej, ale także umożliwi właściwe zaprezentowanie skutków połączenia w sprawozdaniu skonsolidowanym grupy kapitałowej, do której łączące się jednostki należą¹.

Celem artykułu jest zaprezentowanie skutków wykorzystania metody nabycia do księgowego rozliczenia połączeń jednostek pod wspólną kontrolą w jednostkowym sprawozda-

* mgr Magdalena Janowicz, Instytut Rachunkowości, Uniwersytet Szczeciński, ul. Mickiewicza 64, 71-101 Szczecin, magi@wneiz.pl.

¹ Zakładając, że w wyniku przeprowadzonego połączenia spółek grupa kapitałowa nie przestanie istnieć.

niu finansowym. Na potrzeby napisania tego artykułu Autorka wykorzystała badania literaturowe oraz metodę dedukcji.

1. Specyfika połączeń jednostek pod wspólną kontrolą oraz regulacje rachunkowości w ich zakresie

Międzynarodowy Standard Sprawozdawczości Finansowej 3 definiuje połączenie jednostek pod wspólną kontrolą jako połączenie, w którym łączące się podmioty znajdują się pod kontrolą tych samych stron zarówno przed, jak i po połączeniu, przy czym kontrola nie może być tymczasowa (Rozporządzenie Komisji (WE) 2009...: §B1). Ten typ połączeń nie jest regulowany przepisami MSSF (Rozporządzenie Komisji (WE) 2009: §2), w związku z czym, odwołując się do przepisów Międzynarodowego Standardu Rachunkowości 8 (Rozporządzenie Komisji (WE) 2009...: §10–12), decyzja o sposobie ujęcia takiego zdarzenia w księgach rachunkowych jednostki zależy od kierownictwa jednostki. Podejmując ją, powinno się ono kierować własnym osądem; pod uwagę może wziąć również krajowe regulacje rachunkowości.

Odmienne podejście w tym zakresie przyjmuje ustawa o rachunkowości (uor), choć należy zaznaczyć, że wyodrębnienie połączeń kontrolą jednostek pod wspólną kontrolą nastąpiło dopiero po jej nowelizacji, która weszła w życie w 2009 roku. Sam sposób zdefiniowania PJPWK, choć jedynie pośredni, nie odbiega znacząco od podejścia przyjętego w MSSF, ale odnosi się przede wszystkim do faktu zachowania kontroli przez dotychczasowych udziałowców (Ustawa z 29 września 1994...: art. 44a, ust. 2). W szczególności za połączenia takie należy uznać połączenie jednostki dominującej niższego szczebla z jej jednostką w 100% zależną oraz połączenie jednostek w 100% zależnych od tej samej jednostki dominującej.

Dodatkowo, w przeciwieństwie do MSSF, ustawa o rachunkowości wskazuje, że ten typ połączeń powinien być rozliczony albo metodą nabycia albo łączenia udziałów. Wybór zastosowanej metody zależy wyłącznie od polityki rachunkowości jednostki rozliczającej połączenie. Warto dodać, że dwa wypadki, w których wcześniejsza wersja uor nakazywała wykorzystanie metody łączenia udziałów², obecnie mogą być rozliczane w księgach rachunkowych jednostki połączonej również przy wykorzystaniu metody nabycia.

Uwzględniając cechy charakterystyczne księgowych metod rozliczenia połączenia, dozwolonych polskim prawem bilansowym (tabela 1), można przypuszczać, że w zakresie wyboru metody księgowego rozliczenia, decydujące znaczenie może mieć nie tylko istota transakcji, za którą można uznać połączenie jednostek gospodarczych, ale także to, co spółka połączona ma zamiar pokazać w swoim sprawozdaniu finansowym, np. wewnętrznie wygenerowane wartości niematerialne spółki, która w wyniku połączenia zakończyła działalność.

Nietrudno zauważyć, że każda z możliwych do zastosowania metod ma swoje wady i zalety. Ze względu na wykorzystaną metodę wyceny, metoda łączenia udziałów wydaje się mniej podatna na manipulacje w zakresie ustalania wartości majątku łączących się jednostek, niemniej ignoruje ona fakt, iż pomiędzy łączącymi się podmiotami istniało wcześniej połączenie ekonomiczne.

² Połączenie jednostki dominującej niższego szczebla z jej jednostką w 100% zależną oraz połączenie jednostek w 100% zależnych od tej samej jednostki dominującej (Ustawa z 29 września 1994a...: art. 44c, ust. 1–2).

Tabela 1

Cechy charakterystyczne stosowanych metod księgowego rozliczenia połączenia spółek

Metoda	Łączenia udziałów	Nabycia
Zasady wyceny majątku	Wartości księgowe dla wszystkich łączących się spółek.	Wartości księgowe dla spółki przejmującej, wartości godziwe dla spółki przejmowanej.
Ujawnienie składników majątku w wyniku połączenia	Możliwe.	Niedozwolone.
Wartość firmy/ujemna wartość firmy	Nie występuje.	Występuje.
Przychody, koszty, zyski i straty spółki kończącej działalność	Przychody, koszty, zyski i straty wszystkich łączących się spółek podlegają sumowaniu.	Jeżeli przed dniem połączenia łączące się spółki pozostawały w stosunku podporządkowania, to zyski i straty spółki przejmowanej, wypracowane przez nią od dnia powstania stosunku podporządkowania do dnia połączenia, korygują odpowiednie pozycje kapitału własnego spółki, połączonej w procencie wynikającym z udziału jednostki przejmującej w aktywach netto jednostki przejmowanej, posiadanych przez nią przed dniem połączenia, z uwzględnieniem odpisów wartości firmy/ujemnej wartości firmy.
Kapitał własny spółki kończącej działalność	Poszczególne pozycje kapitałów własnych łączących się spółek podlegają sumowaniu. Różnica między wartością aktywów i pasywów (jeśli wystąpi), jest odnoszona na kapitał własny.	Generalnie podlega wyłączeniu.
Koszty połączenia	Odnoszone na wynik finansowy w momencie poniesienia.	Powiększają cenę nabycia, wpływając tym samym na ustaloną wartość firmy.
Korekty	<ul style="list-style-type: none"> – wzajemne rozrachunki, – przychody, koszty, zyski i straty z wzajemnych transakcji. 	– wzajemne rozrachunki.
Efekt zastosowania w przypadku połączeń jednostek pod wspólną kontrolą	<ul style="list-style-type: none"> – zbliżony do konsolidacji sprawozdania finansowego, umożliwiając jednostce przejmującej wykazanie w swoim sprawozdaniu finansowym przychodów, kosztów, zysków i strat jednostki przejętej, a także kapitałów własnych, – nie daje możliwości sztucznego kreowania wartości firmy, – ignoruje fakt istnienia połączenia ekonomicznego pomiędzy łączącymi się jednostkami (o ile wystąpiło), – ignoruje wartość firmy, a więc nie uwzględnia efektu pierwotnej inwestycji w nabycie jednostki, – zakłada łączne działanie spółek przez okres, który może przekraczać czas trwania połączenia ekonomicznego. 	<ul style="list-style-type: none"> – traktuje połączenie jako formę inwestycji, – umożliwia wykazanie w sprawozdaniu finansowym jednostki przejmującej wartości firmy z połączenia, a także składników majątku, a także urealnienie wartości majątku spółki przejmowanej, – może dawać podstawy do sztucznego manipulowania wartością niektórych składników majątku (wartości niematerialne i prawne), – uniemożliwia wykazanie pozycji kapitałów własnych jednostki zależnej, powstałych po dniu połączenia ekonomicznego, – uniemożliwia ujęcie w wyniku finansowym przychodów, kosztów, zysków i strat jednostki zależnej.

Źródło: opracowanie własne.

Z kolei metoda nabycia traktuje połączenie jako swego rodzaju inwestycję i pozwala na ustalenie wartości firmy, która obrazować będzie wynik jednostki na dokonanej inwestycji. Jednakże, zdaniem Autorki, prawidłowe zastosowanie tej metody, może wiązać się pewnymi trudnościami technicznymi. Dotyczą one przede wszystkim z wyceny majątku spółki przejętej w wartości godziwej, a także z zasad ustalenia wartości firmy, wiążąc się w szczególności ze sposobem zdefiniowania dnia połączenia (dzień wpisu połączenia do rejestru) oraz szczegółowymi zapisami, dotyczącymi zastosowania metody nabycia.

W celu lepszego zarysowania problemu, należałoby rozpatrzyć następujące sytuacje:

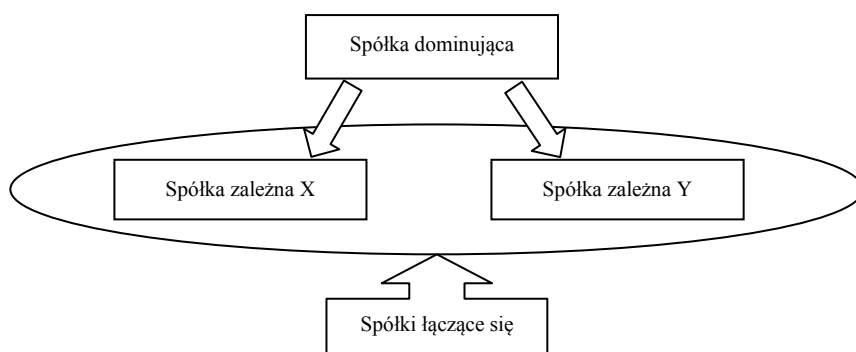
- 1) prawne połączenie jednostek zależnych od tej samej jednostki dominującej,
- 2) prawne połączenie jednostki dominującej z jednostką zależną, w której część udziałów/akcji posiadana jest przez udziałowców mniejszościowych,
- 3) prawne połączenie jednostki dominującej z jej jednoosobową spółką zależną.

2. Wykorzystanie metody nabycia do rozliczenia połączenia spółek zależnych od tej samej jednostki dominującej

W pierwszym z wymienionych przypadków (rysunek 1) należałoby rozpatrzyć dwie opcje:

- 1) łączące się jednostki są od siebie całkowicie niezależne w sensie kapitałowym,
- 2) pomiędzy łączącymi się jednostkami istnieją słabe więzi kapitałowe.

Pierwsza z wymienionych sytuacji może zostać uznana za najprostszą, zaś sposób zastosowania metody nabycia nie budzi tutaj żadnych wątpliwości. Majątek jednostki przejmowanej zostaje wyceniony w wartości godziwej na dzień połączenia prawnego. Ceną przejścia w tym wypadku jest wartość rynkowa wyemitowanych udziałów na dzień połączenia. Wątpliwości nie budzi również sposób ustalenia wartości firmy (względnie ujemnej wartości firmy) oraz ujęcia jej w księgach rachunkowych jednostki połączonej, a także moment odniesienia na wynik finansowy ewentualnej nadwyżki ujemnej wartości firmy ponad wartość aktywów trwałych, pomniejszonych o wartość aktywów finansowych notowanych na regulowanych rynkach.



Rysunek 1. Prawne połączenie jednostek zależnych od tej samej jednostki dominującej

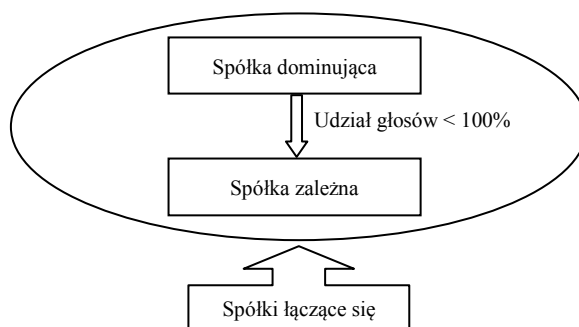
Źródło: opracowanie własne.

Nieco bardziej skomplikowane może być rozliczenie połączenia spółek, jeśli były one w posiadaniu akcji jednostek, z którymi się łączyły. W takim wypadku niezbędne może być

dokonanie dodatkowych korekt, a w skrajnym przypadku – rozliczenie połączenia zgodnie z zasadami stosowanymi dla połączeń wieloetapowych. Z technicznego punktu widzenia księgowe rozliczenie takiego połączenia nie powinno się jednakże wiązać ze szczególnymi trudnościami.

3. Metoda nabycia w połączeniu spółki dominującej z jej jednostką zależną w przypadku występowania udziałowców mniejszościowych

Kolejna sytuacja (rys. 2) jest bardziej złożona, gdyż w całym procesie można wyróżnić dwa istotne momenty. Pierwszym z nich jest pierwotne nabycie akcji, dzięki któremu jednostka, obecnie dominująca, przejęła kontrolę nad jednostką zależną, czyli dzień połączenia ekonomicznego. Na ten dzień jednostka przejmująca wycenia majątek jednostki przejmowanej w wartości godziwej, ustala wartość firmy, dotyczącą przejętych przez siebie aktywów netto, oraz rozlicza połączenie ekonomiczne w sprawozdaniu skonsolidowanym.



Rysunek 2. Prawne połączenie spółki dominującej z jej jednostką zależną w przypadku występowania udziałowców mniejszościowych

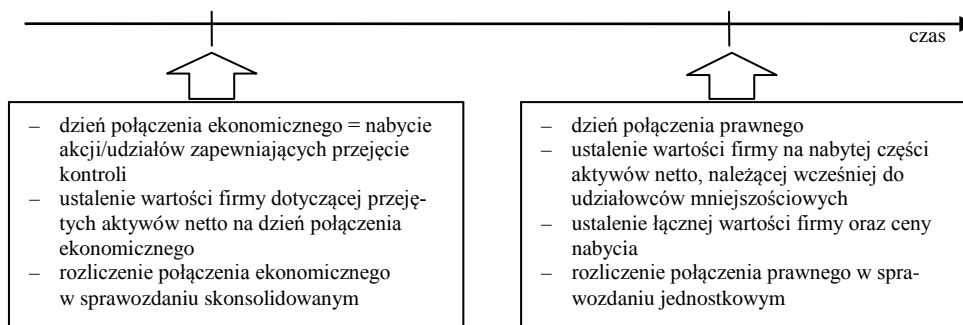
Źródło: opracowanie własne.

Drugi istotny moment to dzień połączenia prawnego³, w którym połączenie spółek zostanie ujęte w księgach rachunkowych i jednostkowym sprawozdaniu finansowym jednostki przejmującej. W takim wypadku, uwzględniając fakt, że połączenie nastąpiło w drodze kilku „transakcji”, podejściem właściwym będzie rozliczenie połączenia zgodnie z art. 44b ust. 7 uor (połączenie wieloetapowe). Zgodnie z nim, spółka powinna każdą transakcję rozliczyć z osobna, na dzień jej przeprowadzenia. Ostateczną cenę nabycia oraz wartość firmy stanowią będą sumy odpowiednio cen nabycia w poszczególnych transakcjach oraz wartości firmy z poszczególnych transakcji (rys. 3).

Jak zaznacza R. Ignatowski (2012: 951), na potrzeby rozliczenia takiego typu połączenia metodą nabycia w księgach rachunkowych jednostki przejmującej można wykorzystać dane ze skonsolidowanego sprawozdania finansowego. Sam sposób rozliczenia ostatniej transakcji na dzień połączenia prawnego podobny jest w swej istocie do wykorzystania

³ W praktyce takie połączenie może nastąpić w drodze więcej niż dwóch transakcji. Wpierw jednostka może nabyć kontrolny pakiet akcji/udziałów, później dokupić kolejny pakiet zwiększający jej udział w kapitale jednostki zależnej (ale wciąż do wartości niższej niż 100%), a następnie połączyć się z nią prawnie.

metody konsolidacji pełnej, z tym że dotyczy on przede wszystkim aktywów i pasywów łączących się jednostek. Należy jednakże pamiętać, że wartości składników majątku spółki przejmowanej, wykazane w sprawozdaniu skonsolidowanym na dzień połączenia prawnego, nie zawsze będą tożsame z wartościami godziwymi, ustalonymi na dzień połączenia.



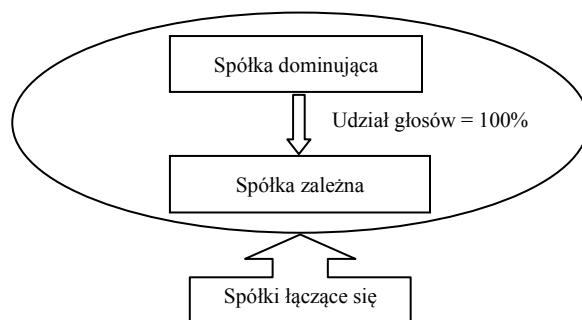
Rysunek 3. Zastosowanie metody nabycia w przypadku połączenia prawnego jednostki dominującej z jednostką zależną, w której występują udziałowcy mniejszościowi

Źródło: opracowanie własne.

4. Metoda nabycia w połączeniu spółki dominującej z jej jednoosobową spółką zależną

Ostatni, i jednocześnie najbardziej złożony, z rozważanych przypadków dotyczy sytuacji, w której jednostka dominująca łączy się ze swoją jednoosobową spółką zależną (rys. 4). To właśnie z rozliczeniem tego typu połączeń metodą nabycia może się wiązać najwięcej kontrowersji.

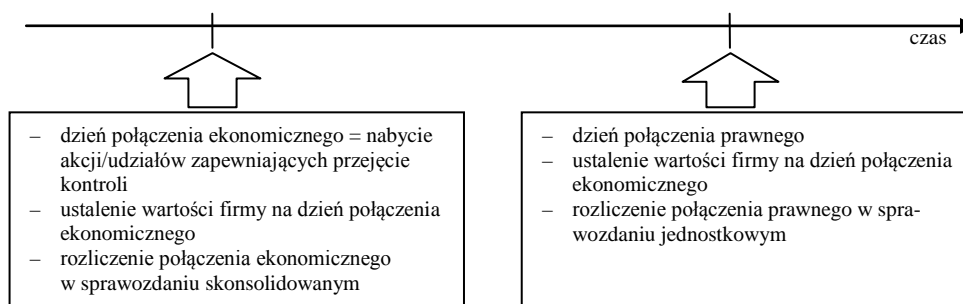
Zgodnie z uor (Ustawa z 29 września 1994...: art. 44b ust. 1), jednostka przejmująca powinna wycenić majątek jednostki przejmowanej w wartości godziwej na dzień połączenia. Tak ustaloną wartość godziwą aktywów netto musi ona porównać z ceną przejęcia, którą w tym przypadku stanowi cena nabycia akcji/udziałów spółki przejmowanej.



Rysunek 4. Prawne połączenie spółki dominującej z jej jednoosobową spółką zależną

Źródło: opracowanie własne.

Główna wątpliwość, związana z zastosowaniem metody nabycia do rozliczenia takiego połączenia, dotyczy sposobu, w jaki należałoby ustalić wartość firmy w tym wypadku. Podobnie jak w poprzednio omawianej sytuacji, połączenie prawne następuje po połączeniu ekonomicznym (rys. 5). Jednakże art. 44a ust. 3 uor definiuje dzień połączenia jako dzień wpisania połączenia do rejestru (dzień połączenia prawnego). Jest to więc data późniejsza, dotycząca okresu bieżącego. Tego samego okresu dotyczą również wartości godziwe przejętych składników majątku, które porównuje się jednakże z ceną nabycia udziałów/akcji w jednostce przejmowanej, czyli wartością dotyczącą transakcji dokonanej w przeszłości (z dnia połączenia ekonomicznego).



Rysunek 5. Aspekty zastosowania metody nabycia w przypadku połączenia prawnego jednostki dominującej z jej jednoosobową spółką zależną

Źródło: opracowanie własne.

Trudno w tym przypadku doszukiwać się współmierności pomiędzy porównywanymi wielkościami. Obecna wartość rynkowa udziałów/akcji, nabytych w przeszłości, nie musi być równa cenie ich nabycia i, analogicznie, obecna wartość godziwa przejętych aktywów netto nie musi być równa ich wartości godziwej na dzień połączenia. Co więcej, ustalona w taki sposób wartość firmy nie obrazuje wyniku pierwotnie dokonanej „inwestycji”, za jaką można uznać nabycie jednostki przejętej, a wartość raczej abstrakcyjną, nieoddającą nawet efektu inwestycji dokonanej w przeszłości. Nie trzeba dodawać, że wartość firmy, która powstała na dzień dokonanej transakcji (połączenia ekonomicznego), może znacznie odbiegać od wartości firmy ustalonej na dzień połączenia prawnego, w skrajnych przypadkach przechodząc z dodatniej w ujemną i na odwrót. Dodatkowo, spółka rozliczająca połączenie dokonywałaby na dzień połączenia prawnego ponownej wyceny majątku, który już wcześniej do niej należał.

Trudności powoduje również ustalenie, kiedy i w jaki sposób zastosować zapisy art. 44b ust. 14 uor. Ustawa o rachunkowości wskazuje w nim na wystąpienie relacji podporządkowania pomiędzy łączącymi się spółkami, ale nie limituje siły występujących zależności. W związku z tym, przyjmując taką formę sformułowanie tego artykułu, jego zastosowanie powinno dotyczyć również sytuacji, w których jednostka dominująca łączy się ze swoją jednoosobową spółką zależną. Niemniej, pojawia się tutaj pytanie, w jaki sposób uwzględnić zyski i straty spółki przejmowanej w sprawozdaniu jednostki połączonej. Dostępne interpretacje sugerowałyby, że należałoby je uwzględnić przy ustalaniu wartości firmy z połączenia (Luty 2011: 502–504), niemniej podejście takie nie do końca zgadza się

z definicją wartości firmy. Wątpliwości może również budzić pozycja kapitałów własnych, w której wspomniane zyski i straty należałyby ująć (Ignatowski 2009: 631).

Analizując istotę tego typu połączeń, można się również zastanawiać nad słusnością wykazywania wygenerowanej w ich przypadku wartości firmy. Można się zgodzić, że wartość firmy rzeczywiście powstaje w wypadku, kiedy jednostka dominująca wykupiła całość udziałów/akcji swojej spółki zależnej od innej spółki. Jednakże, wątpliwości budzi wykazywanie powstania wartości firmy w wypadku połączenia się jednostki dominującej z utworzoną przez nią jednoosobową spółką zależną, a takie sytuacje również się mają miejsce w praktyce gospodarczej.

Uwzględniając wymienione aspekty zastosowania metody nabycia, mogłoby się wydawać, że w takiej sytuacji bardziej właściwym podejściem byłoby zastosowanie metody nabycia w sposób zbliżony do połączenia wieloetapowego i rozliczenie PJPWK na dzień połączenia ekonomicznego. W następnej kolejności konieczne byłoby skorygowanie wartości księgowych majątku jednostki połączonej do dnia połączenia prawnego, przy wykorzystaniu zasad analogicznych do zasad stosowanych przy konsolidacji sprawozdań finansowych metodą pełną.

Jakie byłyby hipotetyczne efekty takiego podejścia? Przesunięcie wstecz momentu rozliczenia połączenia pozwoliłoby na ujęcie w jednostkowym sprawozdaniu finansowym takiej wartości firmy, która oddawałaby rzeczywisty efekt zawartej „transakcji”, z tym że w sprawozdaniu finansowym spółki połączonej, sporządzonym na dzień połączenia prawnego, zostałaby ona pomniejszona o odpisy amortyzacyjne. Analogicznie należałoby ująć rozliczenie ujemnej wartości firmy, zaś ewentualną nadwyżkę ujemnej wartości firmy nad wartość godziwą przejętych aktywów trwałych z wyłączeniem długoterminowych aktywów finansowych notowanych na aktywnych rynkach należałoby odnieść na wynik finansowy w momencie jej pojawienia się, czyli na dzień połączenia ekonomicznego.

Należy jednakże zaznaczyć, że podejście takie nie stoi w zgodności z zaprezentowaną w ustawie definicją dnia połączenia. Co więcej, przesunięcie rozliczenia w czasie powoduje dodatkowe problemy, związane z tym, czy i w jakim zakresie jednostka przejmująca może uwzględnić w swoim jednostkowym sprawozdaniu finansowym przychody, koszty, zyski i straty jednostki przejmowanej za okresy przeszłe. Uznanie, że połączenie zostało rozliczone „wstecz”, i dzień połączenia (w tym wypadku ekonomicznego) jest określonym dniem w przeszłości, przynajmniej teoretycznie mogłoby powodować konieczność korekty „wstecz” osiągniętych wyników finansowych, co wiązałoby się z dokonaniem odpowiednich poprawek. Alternatywnie korekty takie mogłyby się odnosić jedynie do bilansu jednostki i mieć na celu doprowadzenie wartości przejętego majątku do wartości godziwej na dzień połączenia, niemniej taki sposób rozliczenia połączenia nie wydaje się obrazować we właściwy sposób wszystkich skutków przeprowadzonej transakcji.

W związku z tym, właściwe wydaje się być stwierdzenie, że zasadność wykorzystania metody nabycia w przypadku rozliczenia połączenia jednostki dominującej z jej jednoosobową spółką zależną stoi pod znakiem zapytania.

Uwagi końcowe

Rozważania nad wykorzystaniem metody nabycia na potrzeby księgowego rozliczenia połączeń jednostek pod wspólną kontrolą wydają się szczególnie istotne w kontekście prac prowadzonych przez EFRAG (ang. *European Financial Reporting Advisory Group* – Euro-

pejska Grupa Doradcza do Spraw Sprawozdawczości Finansowej). Ich efektem ma być wypracowanie podejścia wspólnego dla Unii Europejskiej, które dotyczyłyby tego typu połączeń i wypełniły lukę pozostawioną przez MSSF (Accounting For Business 2011). W tym celu rozważane jest wykorzystanie metod bazujących na wartościach godziwych oraz metod wykorzystujących wartości księgowe⁴.

Niewątpliwie metoda nabycia posiada swoje zalety. Pozwala ona na ujawnienie w sprawozdaniu wartości firmy powstałej z połączenia, w związku z czym ilustruje ona pewną korzyść odniesioną z „inwestycji”, za którą można uznać nabycie innej jednostki. Dodatkowo prowadzi do urealnienia wartości majątku jednostki przejmowanej.

Z drugiej strony metoda ta może prowadzić do sztucznego kreowania wartości firmy, jeśli zostaje ona niewłaściwie zastosowana. Co więcej, w przypadku PJPWK zastosowanie metody nabycia staje się procedurą skomplikowaną, w związku z ilością prac niezbędnych do prawidłowego zaprezentowania połączenia i jego skutków ekonomicznych w księgach rachunkowych jednostki połączonej. Metoda nabycia nie „ignoruje” co prawda wyników finansowych osiągniętych przez przejętą jednostkę zależną, które przynajmniej w części stanowią „własność” jednostki przejmującej. Niemniej w praktyce mogą wystąpić trudności związane z ich prawidłowym ujęciem w sprawozdaniu finansowym jednostki połączonej. Można się również zastanawiać nad zasadnością wykorzystania metody nabycia w niektórych typach połączeń jednostek pod wspólną kontrolą.

Uwzględniając wady i zalety metody nabycia oraz jej potencjalne skutki, można przyjąć, że jej wykorzystanie na potrzeby księgowego rozliczenia połączenia jednostek pod wspólną kontrolą powinno zależeć od natury danego połączenia. O ile zasadne, a być może nawet wskazane, jest wykorzystanie tej metody w przypadku rozliczania połączenia spółek zależnych od tej samej jednostki dominującej, o tyle zastawiać się można nad zasadnością jej wykorzystania w przypadku prawnego połączenia jednostki dominującej z jej jednoosobową spółką zależną. W takim przypadku bardziej właściwe wydaje się być wykorzystanie metody łączenia udziałów.

Literatura

- Accounting For Business Combinations Under Common Control. Discussion Paper* (2011), October 2011, http://www.efrag.org/files/bcucc/bcucc_DP.pdf (7.03.2013).
- Ignatowski R. (2012), *Łączenie się spółek*, w: *Meritum. Rachunkowość. Rachunkowość i sprawozdawczość finansowa*, red. E. Walińska, ABC a Wolters Kluwer Business, Warszawa.
- Ignatowski R. (2009), *Rozdział 4a – Łączenie się spółek*, w: *Komentarz do ustawy o rachunkowości. KSR – Międzynarodowy Standard Sprawozdawczości Finansowej – Podatki*, red. A. Jarugowa, T. Martyniuk, ODDK, Gdańsk.
- Luty Z. (2011), *Rozdział 4a – Łączenie się spółek*, w: *Ustawa o rachunkowości – komentarz*, red. T. Kiziukiewicz, LexisNexis, Warszawa.
- Rozporządzenie Komisji (WE) nr 495/2009 z 03.06.2009 r. zmieniające rozporządzenie (WE) nr 1126/2008 przyjmujące określone Międzynarodowe Standardy Rachunkowości zgodnie z rozporządzeniem (WE) nr 1606/2002 Parlamentu Europejskiego i Rady w odniesieniu do Międzynarodowego Standardu Sprawozdawczości Finansowej (MSSF) 3, DzU UE L 149 z 12.06.2009.

⁴ W dokumencie konsekwentnie używane jest sformułowanie, które tłumaczy się na język polski jako „metoda poprzednich wartości” (ang. *predecessor accounting*) w odróżnieniu od metody łączenia udziałów (ang. *pooling of interest method*).

Rozporządzenie Komisji (WE) Nr 1126/2008 z 3.11.2008 r. przyjmujące określone Międzynarodowe Standardy Rachunkowości zgodnie z rozporządzeniem (WE) nr 1606/2002 Parlamentu Europejskiego i Rady, DzU UE L 320 z 29.11.2008.

Ustawa z dnia 29 września 1994 r. o rachunkowości, 1994, DzU 2013, poz. 330.

Ustawa z dnia 29 września 1994 r. o rachunkowości, 1994a, DzU 2002, nr 76, poz. 694.

DILEMMAS OF APPLYING THE PURCHASE (ACQUISITION) METHOD TO BUSINESS COMBINATION UNDER COMMON CONTROL

Abstract: Purpose – presentation of potential difficulties in applying the purchase (acquisition) method to business combinations under common control, according to the Polish balance sheet law. Design/Methodology/Approach – analysis of literature allowed the Author to collect the information about currently used methods of accounting for business combinations under common control. Deductive reasoning was used to point effect of applying the purchase (acquisition) method to particular cases of the business combinations. Findings – the purchase (acquisition) method may be applied to business combinations under common control, however, not in all of them. Some situations might occur, in which difficulties may be encountered while applying the method. Originality/Value – the result of the analysis might be used while amending Polish regulations of accounting.

Keywords: business combination; common control; purchase (acquisition) method

Cytowanie

Janowicz M. (2013), *Dylematy wykorzystania metody nabycia na potrzeby księgowego rozliczenia połączenia jednostek pod wspólną kontrolą*, Zeszyty Naukowe Uniwersytetu Szczecińskiego nr 765, „Finanse, Rynki Finansowe, Ubezpieczenia” nr 61, t. 2, Wydawnictwo Naukowe Uniwersytetu Szczecińskiego, Szczecin, s. 65–74; www.wneiz.pl/frfu.