

MIĘDZYNARODOWY STANDARD RACHUNKOWOŚCI 31

Udziały we wspólnych przedsięwzięciach

ZAKRES

1 Niniejszy standard stosuje się do wykazywania udziałów we wspólnych przedsięwzięciach oraz wykazywania aktywów, zobowiązań, przychodów i kosztów wspólnych przedsięwzięć w sprawozdaniach finansowych wspólników przedsięwzięcia i inwestorów, niezależnie od struktury czy formy, w jakiej wspólne przedsięwzięcie prowadzi działalność. Jednakże nie stosuje się go do udziałów wspólników przedsięwzięcia w podmiotach wspólnie kontrolowanych należących do:

- a) organizacji zarządzających kapitałem wysokiego ryzyka; lub
- b) funduszy wzajemnych, funduszy powierniczych i podobnych jednostek łącznie z funduszami ubezpieczeniowymi powiązanymi z funduszami inwestycyjnymi;

które początkowo są wykazywane w wartości godziwej przez wynik finansowy lub są klasyfikowane jako przeznaczone do obrotu i wykazywane zgodnie z MSR 39 *Instrumenty finansowe: ujmowanie i wycena*. Tego typu inwestycje wycenia się w wartości godziwej zgodnie z MSR 39, przy czym zmiany wartości godziwej są ujmowane w zysku lub stracie okresu, w którym zmiany te miały miejsce.

2 Wspólnik posiadający udział w podmiocie wspólnie kontrolowanym jest zwolniony z wymogu przewidzianego paragrafem 30 (konsolidacja proporcjonalna) i 38 (metoda praw własności), o ile spełnia następujące warunki:

- a) udział jest klasyfikowany jako przeznaczony do sprzedaży zgodnie z MSSF 5 *Aktywa trwałe przeznaczone do sprzedaży oraz działalność zaniechana*;
- b) ma zastosowanie wyjątek przewidziany paragrafem 10 MSR 27 *Skonsolidowane i jednostkowe sprawozdania finansowe* zwalniający jednostkę dominującą, która także ma udział w podmiocie wspólnie kontrolowanym, z wymogu sporządzania skonsolidowanego sprawozdania finansowego; lub
- c) mają zastosowanie wszystkie następujące stwierdzenia:
 - (i) wspólnik przedsięwzięcia jest jednostką zależną należącą w całości lub w części do innej jednostki, a jej właściciele, łącznie z tymi, którzy w przeciwnym razie nie mieliby prawa głosu, zostali poinformowani o tym, że wspólnik nie stosuje konsolidacji proporcjonalnej lub metody praw własności i nie wnieśli wobec tego sprzeciwu;
 - (ii) instrumenty dłużne lub instrumenty kapitałowe wspólnika przedsięwzięcia nie są przedmiotem obrotu na rynku publicznym (krajowej lub zagranicznej giełdzie papierów wartościowych lub rynku pozagiełdowym, łącznie z rynkami lokalnymi i regionalnymi);
 - (iii) wspólnik przedsięwzięcia nie złożył sprawozdania finansowego w komisji papierów wartościowych ani w innym organie regulującym obrót papierami wartościowymi, ani nie jest w trakcie składania takiego sprawozdania, dla celów emisji instrumentów dowolnej kategorii na rynku publicznym; oraz
 - (iv) jednostka dominująca najwyższego szczebla lub którakolwiek jednostka dominująca pośredniego szczebla w stosunku do wspólnika przedsięwzięcia sporządza skonsolidowane sprawozdanie finansowe dostępne do użytku publicznego zgodnie z Międzynarodowymi Standardami Sprawozdawczości Finansowej.

DEFINICJE

3 W standardzie posłużono się terminami o następującym znaczeniu:

Kontrola jest to zdolność do kierowania polityką finansową i operacyjną prowadzonej działalności gospodarczej w celu odniesienia korzyści z tej działalności.

Metoda praw własności jest to taka metoda rachunkowości, zgodnie z którą udział we wspólnie kontrolowanym podmiocie jest początkowo wykazywany w cenie nabycia i następnie korygowany odpowiednio o następujące po jego nabyciu zmiany wartości przypadające na danego wspólnika udziału w aktywach netto wspólnie kontrolowanego podmiotu. W rachunku zysków i strat odzwierciedla się udział wspólnika przedsięwzięcia w wynikach działalności wspólnie kontrolowanego podmiotu.

Inwestor we wspólnym przedsięwzięciu jest stroną wspólnego przedsięwzięcia, ale nie sprawuje współkontroli nad tym wspólnym przedsięwzięciem.

Współkontrola jest to określony w umowie podział kontroli nad działalnością gospodarczą, który występuje tylko wówczas, gdy strategiczne decyzje finansowe i operacyjne dotyczące tej działalności wymagają jednomysłnej zgody stron sprawujących współkontrolę (wspólników przedsięwzięcia).

Wspólne przedsięwzięcie (joint venture) to ustalenie umowne, na mocy którego dwie lub więcej stron podejmuje działalność gospodarczą podlegającą współkontroli.

Konsolidacja proporcjonalna jest to metoda rachunkowości, zgodnie z którą wszystkie aktywa, zobowiązania, przychody i koszty współkontrolowanego podmiotu przypadające na wspólnika przedsięwzięcia są indywidualnie sumowane z podobnymi pozycjami w sprawozdaniu finansowym wspólnika przedsięwzięcia lub wykazywane jako oddzielne pozycje w sprawozdaniu finansowym wspólnika przedsięwzięcia.

Jednostkowe sprawozdanie finansowe to sprawozdanie sporządzane przez jednostkę dominującą, inwestora jednostki stowarzyszonej lub wspólnika podmiotu współkontrolowanego, w którym inwestycje ujmuje się na podstawie bezpośredniego udziału w kapitale, a nie na podstawie wyników oraz aktywów netto wykazywanych przez podmiot, w którym dokonano inwestycji.

Znaczący wpływ jest to zdolność do uczestniczenia w podejmowaniu decyzji z zakresu polityki finansowej i operacyjnej prowadzonej działalności gospodarczej; nie oznacza on jednak sprawowania kontroli bądź współkontroli nad tą polityką.

Wspólnik przedsięwzięcia jest stroną wspólnego przedsięwzięcia i sprawuje współkontrolę nad tym przedsięwzięciem.

- 4 Jednostkowym sprawozdaniem finansowym nie jest sprawozdanie finansowe, do którego zastosowano konsolidację proporcjonalną lub metodę praw własności, ani sprawozdanie finansowe jednostki, która nie ma jednostki zależnej, podmiotu stowarzyszonego lub udziału wspólnika w podmiocie współkontrolowanym.
- 5 Jednostkowym sprawozdaniem finansowym jest sprawozdanie sporządzone dodatkowo do skonsolidowanego sprawozdania finansowego, w którym inwestycje wykazano metodą praw własności oraz sprawozdanie finansowe, w którym udziały wspólników wspólnego przedsięwzięcia są skonsolidowane proporcjonalnie. Jednostkowe sprawozdanie finansowe nie musi być włączone ani załączone do tych sprawozdań.
- 6 Jednostki, które na mocy paragrafu 10 MSR 27 są zwolnione z wymogu konsolidacji, na mocy paragrafu 13 c) MSR 28 *Inwestycje w jednostkach stowarzyszonych* są zwolnione ze stosowania metody praw własności lub na mocy paragrafu 2 niniejszego standardu ze stosowania konsolidacji proporcjonalnej lub metody praw własności, mogą sporządzać jednostkowe sprawozdania finansowe jako ich jedyne sprawozdania finansowe.

Rodzaje wspólnych przedsięwzięć

- 7 Wspólne przedsięwzięcia mogą mieć różne formy i struktury. W niniejszym standardzie zidentyfikowano ich trzy najbardziej popularne rodzaje: wspólnie kontrolowana działalność, wspólnie kontrolowane aktywa i współkontrolowane podmioty, które spełniają wymogi definicji wspólnego przedsięwzięcia i najczęściej są określane mianem wspólnych przedsięwzięć. Wszystkie wspólne przedsięwzięcia charakteryzują się poniższymi cechami:
 - a) dwóch lub więcej wspólników przedsięwzięcia jest związanych ustaleniami umownymi; oraz
 - b) ustalenia umowne ustanawiają sprawowanie współkontroli.

Współkontrola

- 8 Współkontrola może być wyłączona w przypadku, gdy podmiot, w którym dokonano inwestycji, przechodzi prawną reorganizację, ogłoszono jego upadłość lub działa w warunkach poważnych długookresowych ograniczeń, które upośledzają jego zdolność do transferu środków do wspólnika przedsięwzięcia. W przypadku gdy współkontrola jest nadal sprawowana, te przypadki same w sobie nie stanowią uzasadnienia dla niestosowania niniejszego standardu do ujmowania wspólnych przedsięwzięć.

Ustalenia umowne

- 9 Istnienie ustaleń umownych pozwala na rozróżnienie pomiędzy udziałami uprawniającymi do współkontroli a inwestycjami w jednostkach stowarzyszonych, na które inwestor wywiera znaczący wpływ (zob. MSR 28). Działalność nieobjęta ustaleniami umownymi ustanawiającymi współkontrolę nie stanowi wspólnego przedsięwzięcia w rozumieniu niniejszego standardu.

- 10 Ustalenia umowne można udokumentować na wiele sposobów, na przykład w drodze umowy pomiędzy wspólnikami przedsięwzięcia lub protokołów z rozmów między wspólnikami przedsięwzięcia. W niektórych przypadkach ustalenia takie są częścią statutu lub regulaminu wspólnego przedsięwzięcia. Niezależnie od formy, ustalenia umowne zwykle są na piśmie i określają następujące zagadnienia:
- a) zakres działalności, okres trwania i wymogi sprawozdawcze wspólnego przedsięwzięcia;
 - b) mianowanie zarządu lub innego równorzędnego organu zarządzającego wspólnym przedsięwzięciem oraz prawa głosu wspólników przedsięwzięcia;
 - c) wpłaty na poczet kapitału wniesione przez wspólników przedsięwzięcia; oraz
 - d) podział pomiędzy wspólników przedsięwzięcia wyników produkcji, przychodów, kosztów lub rezultatów działalności wspólnego przedsięwzięcia.
- 11 Ustalenia umowne ustanawiają współkontrolę nad wspólnym przedsięwzięciem. Wymóg ten uniemożliwia pojedynczemu wspólnikowi przedsięwzięcia samodzielne sprawowanie kontroli nad działalnością przedsięwzięcia.
- 12 Ustalenia umowne mogą wskazywać jednego wspólnika przedsięwzięcia jako zarządzającego wspólnym przedsięwzięciem. Zarządzający nie sprawuje kontroli nad wspólnym przedsięwzięciem, ale działa w ramach polityki finansowej i operacyjnej uzgodnionej przez wspólników przedsięwzięcia zgodnie z ustaleniami umownymi przekazanymi zarządzającemu. W przypadku gdy zarządzający ma uprawnienia do kierowania polityką operacyjną i finansową działalności gospodarczej, wtedy sprawuje on kontrolę nad przedsięwzięciem, a przedsięwzięcie jest jednostką zależną zarządzającego, a nie wspólnym przedsięwzięciem.

WSPÓLNIE KONTROLOWANA DZIAŁALNOŚĆ

- 13 Działalność niektórych wspólnych przedsięwzięć polega w większym stopniu na użytkowaniu aktywów i innych zasobów należących do wspólników przedsięwzięcia niż na ustanowieniu osoby prawnej, spółki osobowej czy innego podmiotu lub struktury finansowej odrębnej względem samych wspólników przedsięwzięcia. Każdy ze wspólników przedsięwzięcia używa swoich własnych rzeczowych aktywów trwałych i posiada własne zapasy. Każdy ze wspólników przedsięwzięcia ponosi także własne koszty, zaciąga zobowiązania oraz pozyskuje środki na finansowanie własnej działalności, co skutkuje powstaniem jego własnych zobowiązań. Działalność wspólnego przedsięwzięcia może być prowadzona przez pracowników zatrudnianych przez poszczególnych wspólników przedsięwzięcia także do innej działalności wspólnika, która ma podobny charakter. Porozumienie o wspólnym przedsięwzięciu zwykle reguluje sposób podziału pomiędzy wspólników przedsięwzięcia przychodów ze sprzedaży wspólnych produktów i wszelkich wspólnie ponoszonych kosztów.
- 14 Przykładem wspólnie kontrolowanej działalności jest połączenie działań dwóch lub więcej wspólników, ich zasobów i doświadczeń w celu wspólnego wytwarzania danego produktu, wprowadzenia go na rynek i dystrybucji, na przykład samolotu. Każdy ze wspólników realizuje inną część procesu produkcyjnego. Każdy ze wspólników przedsięwzięcia ponosi własne koszty i ma określony udział w przychodach ze sprzedaży samolotu, który to udział jest określony w ustaleniach umownych.
- 15 W odniesieniu do swoich udziałów we wspólnie kontrolowanej działalności wspólnik przedsięwzięcia ujmuje w swoim sprawozdaniu finansowym:
- a) aktywa, które kontroluje, i zobowiązania, które zaciągnął; oraz
 - b) ponoszone koszty i swój udział w przychodach z tytułu sprzedaży dóbr lub usług generowanych przez wspólne przedsięwzięcie.
- 16 Ze względu na to, że aktywa, zobowiązania, przychody i koszty ujmuje się w sprawozdaniu finansowym wspólnika przedsięwzięcia, nie ma potrzeby dokonywania korekt czy stosowania innych procedur konsolidacyjnych wobec tych pozycji podczas sporządzania skonsolidowanego sprawozdania finansowego przez wspólnika.
- 17 Nie wymaga się prowadzenia oddzielnej ewidencji księgowej wspólnych przedsięwzięć ani sporządzania sprawozdań finansowych przez wspólne przedsięwzięcia. Wspólnicy przedsięwzięcia mogą jednak sporządzać sprawozdania na potrzeby zarządzania w celu przeprowadzenia oceny wyników działalności wspólnego przedsięwzięcia.

WSPÓLNIE KONTROLOWANE AKTYWA

- 18 W niektórych wspólnych przedsięwzięciach ma miejsce sprawowanie przez wspólników przedsięwzięcia współkontroli oraz często wspólna własność nad aktywami wniesionymi do wspólnego przedsięwzięcia lub nabytymi w celu wniesienia do tego przedsięwzięcia oraz przeznaczonymi dla celów, które to przedsięwzięcie ma realizować. Aktywa służą uzyskiwaniu korzyści przez wspólników przedsięwzięcia. Każdy wspólnik ma swój udział w wynikach produkcji, uzyskanych dzięki aktywom, i na każdego z nich przypada ustalona część poniesionych kosztów.

- 19 Wspólne przedsięwzięcia tego rodzaju nie wymagają ustanowienia osoby prawnej, spółki osobowej czy innej formy lub struktury finansowej odrębnej względem samych wspólników. Każdy ze wspólników sprawuje kontrolę nad swoją częścią przyszytych korzyści ekonomicznych poprzez posiadane udziały we wspólnie kontrolowanym składniku aktywów.
- 20 Wiele rodzajów działalności w takich branżach, jak wydobywanie ropy naftowej, gazu czy surowców mineralnych, polega na sprawowaniu współkontroli aktywów. Na przykład wiele spółek zajmujących się wydobywaniem i produkcją ropy naftowej może wspólnie kontrolować i obsługiwać rurociąg naftowy. Każdy wspólnik przedsięwzięcia wykorzystuje rurociąg do transportu własnych produktów, w zamian za co ponosi ustaloną część kosztów związanych z utrzymaniem i funkcjonowaniem rurociągu. Innym przykładem współkontrolowanego składnika aktywów jest współkontrola nieruchomości przez dwa przedsiębiorstwa, z których każde ma swój udział w otrzymywanych czynszach oraz ponosi część kosztów.
- 21 W odniesieniu do swoich udziałów we wspólnie kontrolowanych aktywach wspólnik przedsięwzięcia wykazuje w swoim sprawozdaniu finansowym:
- swój udział we wspólnie kontrolowanych aktywach, klasyfikowanych według rodzajów tych aktywów;
 - zaciągnięte przez niego zobowiązania;
 - swój udział w zobowiązaniach zaciągniętych wspólnie z pozostałymi wspólnikami przedsięwzięcia w związku ze wspólnym przedsięwzięciem;
 - przychody uzyskane ze sprzedaży lub wykorzystania części produkcji, która przypada na danego wspólnika i pochodzi ze wspólnego przedsięwzięcia, łącznie z udziałem we wszelkich kosztach poniesionych przez to przedsięwzięcie; oraz
 - koszty poniesione w związku ze swym udziałem we wspólnym przedsięwzięciu.
- 22 Każdy wspólnik przedsięwzięcia, w odniesieniu do posiadanego udziału we wspólnie kontrolowanych aktywach, ujmuje w swoich księgach oraz wykazuje w sprawozdaniu finansowym następujące dane:
- swój udział we wspólnie kontrolowanych aktywach sklasyfikowanych według rodzajów tych aktywów, a nie jako inwestycje. Przykładowo, udział we wspólnie kontrolowanym rurociągu naftowym będzie zaliczony do rzeczowych aktywów trwałych;
 - zaciągnięte przez niego zobowiązania, na przykład zobowiązania zaciągnięte w celu sfinansowania aktywów przypadających jemu w udziale;
 - swój udział w zobowiązaniach zaciągniętych wspólnie z pozostałymi wspólnikami przedsięwzięcia w związku ze wspólnym przedsięwzięciem;
 - przychody uzyskane ze sprzedaży lub wykorzystania części produkcji, która przypada na danego wspólnika i pochodzi ze wspólnego przedsięwzięcia, łącznie z udziałem we wszelkich kosztach poniesionych przez to przedsięwzięcie; oraz
 - poniesione koszty odnoszące się do posiadanego udziału we wspólnym przedsięwzięciu, na przykład koszty związane ze sfinansowaniem aktywów przypadających jemu w udziale oraz związane ze sprzedażą swojej części produkcji wspólnego przedsięwzięcia.
- Ze względu na to, że aktywa, zobowiązania, przychody i koszty ujmuje się w sprawozdaniu finansowym wspólnika przedsięwzięcia, nie ma potrzeby dokonywania korekt czy stosowania innych procedur konsolidacyjnych wobec tych pozycji podczas sporządzania skonsolidowanego sprawozdania finansowego przez wspólnika.
- 23 Podejście do wspólnie kontrolowanych aktywów odzwierciedla treść, rzeczywistość gospodarczą, a także zazwyczaj formę prawną wspólnego przedsięwzięcia. Prowadzenie oddzielnej ewidencji księgowej samych wspólnych przedsięwzięć można ograniczyć do wykazania kosztów wspólnie poniesionych przez wspólników, które ostatecznie obciążą wspólników zgodnie z ustalonymi udziałami. Nie wymaga się sporządzania sprawozdań finansowych wspólnych przedsięwzięć, chociaż wspólnicy przedsięwzięcia mogą sporządzać sprawozdania na potrzeby zarządzania w celu przeprowadzenia oceny wyników działalności wspólnego przedsięwzięcia.

WSPÓLKONTROLOWANE PODMIOTY

- 24 Podmiotem współkontrolowanym jest wspólne przedsięwzięcie, które wymaga ustanowienia osoby prawnej, spółki osobowej czy innego podmiotu, w którym każdy ze wspólników przedsięwzięcia posiada udział. Podmiot taki działa na takich samych zasadach, jak inne jednostki gospodarcze, z wyjątkiem tego, że ustalenia umowne pomiędzy wspólnikami przedsięwzięcia ustanawiają współkontrolę nad działalnością gospodarczą podmiotu.
- 25 Podmiot współkontrolowany kontroluje aktywa wspólnego przedsięwzięcia, zaciąga zobowiązania, ponosi koszty i generuje przychody. Może on zawierać umowy we własnym imieniu oraz pozyskiwać środki finansowe w celu przeznaczenia ich na działalność wspólnego przedsięwzięcia. Każdy ze wspólników przedsięwzięcia ma prawo do udziału w wynikach działalności współkontrolowanego podmiotu, chociaż niektóre współkontrolowane podmioty mają również prawo do udziału w produkcji wspólnego przedsięwzięcia.

- 26 Popularnym przykładem współkontrolowanego podmiotu jest połączenie działań dwóch jednostek gospodarczych w danym segmencie działalności gospodarczej poprzez transfer odpowiednich aktywów i zobowiązań do współkontrolowanego podmiotu. Innym przykładem jest rozpoczęcie przez daną jednostkę gospodarczą działalności w innym kraju w porozumieniu z organem rządowym lub innego typu organem tego kraju, poprzez ustanowienie oddzielnego podmiotu, który jest wspólnie kontrolowany przez tę jednostkę gospodarczą i wspomniany organ rządowy czy agendę.
- 27 Wiele współkontrolowanych podmiotów jest podobnych w swej istocie do wspólnych przedsięwzięć określanych jako wspólnie kontrolowana działalność czy wspólnie kontrolowane aktywa. Przykładowo, wspólnicy przedsięwzięcia mogą przenieść wspólnie kontrolowane aktywa (takie jak rurociąg naftowy) do współkontrolowanego podmiotu ze względów podatkowych lub innych. Podobnie wspólnicy przedsięwzięcia mogą wnieść do współkontrolowanego podmiotu aktywa, które będą wspólnie wykorzystywane. Pewne rodzaje wspólnie kontrolowanych działalności obejmują także ustanowienie współkontrolowanych podmiotów, które zajmowałyby się szczególnymi aspektami działalności, na przykład: wzornictwem produktu, jego marketingiem, dystrybucją czy serwisem posprzedażnym.
- 28 Współkontrolowany podmiot prowadzi swoją własną ewidencję księgową, sporządza i prezentuje sprawozdania finansowe w taki sam sposób, jak inne jednostki gospodarcze, zgodnie z Międzynarodowymi Standardami Sprawozdawczości Finansowej.
- 29 Zazwyczaj każdy wspólnik wnosi wkłady do współkontrolowanego podmiotu w postaci środków pieniężnych lub innych zasobów. Wkłady należy uwzględnić w ewidencji księgowej wspólnika i ująć w jednostkowym sprawozdaniu finansowym jako inwestycję we współkontrolowany podmiot.

Sprawozdanie finansowe wspólnika przedsięwzięcia

Konsolidacja proporcjonalna

- 30 Wspólnik przedsięwzięcia wykazuje swoje udziały we współkontrolowanym podmiocie za pomocą konsolidacji proporcjonalnej lub metody alternatywnej opisanej w paragrafie 38. W przypadku konsolidacji proporcjonalnej stosuje się jeden z dwóch formatów sprawozdawczych wskazanych poniżej.
- 31 Wspólnik wykazuje udział we współkontrolowanym podmiocie za pomocą jednego z dwóch formatów sprawozdawczych konsolidacji proporcjonalnej, niezależnie od tego, czy posiada także inwestycje w jednostkach zależnych, czy opisuje swoje sprawozdanie jako skonsolidowane sprawozdanie finansowe.
- 32 W wykazywaniu udziału we współkontrolowanym podmiocie ważne jest, aby wspólnik przedsięwzięcia oddał treść i rzeczywistość gospodarczą ustaleń, a nie strukturę czy formę danego wspólnego przedsięwzięcia. We współkontrolowanym podmiocie wspólnik przedsięwzięcia sprawuje kontrolę nad swoim udziałem w przyszłych korzyściach ekonomicznych poprzez udział w aktywach i zobowiązaniach przedsięwzięcia. Ta treść oraz rzeczywistość gospodarcza są odzwierciedlone w skonsolidowanym sprawozdaniu finansowym wspólnika, kiedy ten ujmuje swoje udziały w aktywach, zobowiązaniach, przychodach i kosztach współkontrolowanego podmiotu za pomocą jednego z dwóch formatów sprawozdawczych konsolidacji proporcjonalnej opisanych w paragrafie 34.
- 33 Zastosowanie konsolidacji proporcjonalnej oznacza, że bilans wspólnika uwzględnia jego udział w aktywach, które wspólnie kontroluje, oraz jego udział w zobowiązaniach, za które jest wspólnie odpowiedzialny. Rachunek zysków i strat wspólnika zawiera jego udział w przychodach i kosztach współkontrolowanego podmiotu. Wiele procedur właściwych dla zastosowania konsolidacji proporcjonalnej jest podobnych do procedur właściwych dla konsolidacji inwestycji w jednostkach zależnych, które są opisane w MSR 27.
- 34 W celu przeprowadzenia konsolidacji proporcjonalnej można zastosować różne formaty sprawozdawcze. Wspólnik może połączyć swoje udziały w aktywach, zobowiązaniach, przychodach i kosztach współkontrolowanego podmiotu z podobnymi pozycjami w swoim sprawozdaniu finansowym, pozycja po pozycji. Przykładowo, może połączyć udział w zapasach współkontrolowanego podmiotu z własnymi zapasami, a udział w rzeczowych aktywach trwałych współkontrolowanego podmiotu z własnymi rzeczowymi aktywami trwałymi. Według drugiej metody wspólnik przedsięwzięcia może wprowadzić oddzielną pozycję w sprawozdaniu finansowym dla wykazania udziału w aktywach, zobowiązaniach, przychodach i kosztach współkontrolowanego podmiotu. Przykładowo, wspólnik może wykazać udział w aktywach obrotowych współkontrolowanego podmiotu oddzielnie – jako część własnych aktywów obrotowych; może także wykazać udział w rzeczowych aktywach trwałych podmiotu współkontrolowanego oddzielnie, jako część własnych rzeczowych aktywów trwałych. Obydwa wymienione formaty sprawozdawcze dają ten sam rezultat w postaci identycznych kwot wykazywanych w rachunku zysków i strat i analogicznej klasyfikacji wszystkich głównych rodzajów aktywów, zobowiązań, przychodów i kosztów. Także dla celów niniejszego standardu dozwolone jest stosowanie obydwu formatów.

- 35 Niezależnie od tego, jaki format został zastosowany w celu przeprowadzenia konsolidacji proporcjonalnej, nie jest dozwolone kompensowanie aktywów lub zobowiązań poprzez odjęcie innych aktywów lub zobowiązań, ani też kompensowanie przychodów i kosztów poprzez odjęcie innych przychodów lub kosztów, o ile nie istnieje tytuł prawny do kompensaty, a kompensowanie nie odzwierciedla oczekiwań dotyczących sposobu realizacji aktywów lub spłaty zobowiązań.
- 36 Wspólnik przedsięwzięcia przestaje stosować konsolidację proporcjonalną z chwilą zaprzestania sprawowania spółkontroli nad podmiotem spółkontrolowanym.
- 37 Wspólnik przestaje stosować konsolidację proporcjonalną z chwilą utraty udziału w kontroli nad spółkontrolowanym podmiotem. Może to mieć miejsce w przypadku, gdy wspólnik przedsięwzięcia dokona zbycia swoich udziałów lub gdy na podmiot spółkontrolowany zostaną nałożone zewnętrzne ograniczenia uniemożliwiające wspólnikowi przedsięwzięcia sprawowanie spółkontroli.

Metoda praw własności

- 38 Alternatywą dla konsolidacji proporcjonalnej opisanej w paragrafie 30 jest wykazywanie udziału w podmiocie spółkontrolowanym przez wspólnika przedsięwzięcia metodą praw własności.
- 39 Wspólnik wykazuje udział we spółkontrolowanym podmiocie za pomocą metody praw własności niezależnie od tego, czy ma także inwestycje w jednostkach zależnych i czy określa swoje sprawozdanie jako skonsolidowane sprawozdanie finansowe.
- 40 Niektórzy wspólnicy przedsięwzięcia wykazują swoje udziały we spółkontrolowanym podmiocie za pomocą metody praw własności opisanej w MSR 28. Zwolennikami metody praw własności są ci, którzy za niewłaściwe uważają łączenie pozycji kontrolowanych z pozycjami spółkontrolowanymi, oraz ci, którzy sądzą, że wspólnicy przedsięwzięcia mają znaczący wpływ na spółkontrolowany podmiot, a nie sprawują na nim spółkontroli. Niniejszy standard nie zaleca stosowania metody praw własności, ponieważ konsolidacja proporcjonalna lepiej odzwierciedla treść i rzeczywistość gospodarczą udziału wspólnika we spółkontrolowanym podmiocie, czyli kontrolę nad udziałem wspólnika przedsięwzięcia w przyszłych korzyściach ekonomicznych. Niemniej jednak niniejszy standard zezwala na stosowanie metody praw własności jako podejścia alternatywnego do wykazywania udziałów we spółkontrolowanych podmiotach.
- 41 Wspólnik przedsięwzięcia przestaje stosować metodę praw własności z chwilą zaprzestania sprawowania spółkontroli nad spółkontrolowanym podmiotem lub wywierania istotnego wpływu na taki podmiot.

Wyjątki od konsolidacji proporcjonalnej i metody praw własności

- 42 Udziały we spółkontrolowanym podmiocie zaklasyfikowane jako przeznaczone do sprzedaży zgodnie z MSSF 5 ujmują się zgodnie z wymogami tego standardu.
- 43 W przypadku gdy udział we spółkontrolowanym podmiocie uprzednio zaklasyfikowany jako przeznaczony do sprzedaży przestaje spełniać kryteria takiej klasyfikacji, ujmuje się go za pomocą konsolidacji proporcjonalnej lub metody praw własności, począwszy od daty zaklasyfikowania go jako przeznaczonego do sprzedaży. Sprawozdania finansowe za okresy, począwszy od klasyfikacji udziału jako przeznaczonego do sprzedaży, są odpowiednio zmieniane.
- 44 [Usunięty]
- 45 Od dnia, w którym spółkontrolowany podmiot staje się jednostką zależną wspólnika przedsięwzięcia, wspólnik ten ujmuje swoje udziały w tej jednostce zgodnie z wymogami MSR 27. Od dnia, w którym spółkontrolowany podmiot staje się jednostką stowarzyszoną wspólnika przedsięwzięcia, ujmuje on swój udział zgodnie z wymogami MSR 28.

Jednostkowe sprawozdanie finansowe wspólnika przedsięwzięcia

- 46 Wspólnik przedsięwzięcia wykazuje swój udział we spółkontrolowanym podmiocie w swoim jednostkowym sprawozdaniu finansowym zgodnie z paragrafami 37–42 MSR 27.
- 47 Niniejszy standard nie określa, które jednostki są zobowiązane do sporządzania jednostkowego sprawozdania finansowego dostępnego do użytku publicznego.

TRANSAKCJE POMIĘDZY WSPÓLNIKIEM PRZEDSIĘWZIĘCIA A WSPÓLNYM PRZEDSIĘWZIĘCIEM

- 48 W przypadku gdy wspólnik przedsięwzięcia wnosi wkłady do wspólnego przedsięwzięcia lub sprzedaje aktywa temu przedsięwzięciu, to ujęcie jakiegokolwiek części zysku lub straty z tytułu tej transakcji odzwierciedla jej istotę. O ile aktywa zostają zatrzymane przez wspólne przedsięwzięcie, a wspólnik przedsięwzięcia dokonuje przeniesienia zasadniczo całego istotnego ryzyka i korzyści wynikających z tytułu własności, to ujmuje on w sprawozdaniu finansowym tylko tę część zysku lub straty, która przypada na udziały innych wspólników przedsięwzięcia⁽¹⁾. Wspólnik przedsięwzięcia ujmuje w sprawozdaniu finansowym pełną kwotę strat, jeżeli wniesienie lub sprzedaż (aktywów) wskazuje na spadek możliwej do uzyskania wartości netto aktywów obrotowych lub na wystąpienie utraty wartości.
- 49 W przypadku gdy wspólnik przedsięwzięcia nabywa aktywa od wspólnego przedsięwzięcia, nie ujmuje w sprawozdaniu finansowym przypadającej mu części zysków wspólnego przedsięwzięcia z tytułu tej transakcji do czasu odsprzedania tych aktywów niezależnej stronie trzeciej. Wspólnik przedsięwzięcia ujmuje w sprawozdaniu finansowym swoją część strat z tytułu tych transakcji w taki sam sposób, jak przypadającą na niego część zysków, z tym, że straty ujmuje się niezwłocznie, jeżeli wynikają ze spadku możliwej do uzyskania wartości netto aktywów obrotowych lub wystąpienia utraty wartości.
- 50 Aby ocenić, czy transakcja zawarta pomiędzy wspólnikiem przedsięwzięcia a wspólnym przedsięwzięciem wskazuje na utratę wartości składnika aktywów, wspólnik przedsięwzięcia ustala wartość odzyskiwalną składnika aktywów zgodnie z MSR 36 *Utrata wartości aktywów*. W celu ustalenia wartości użytkowej wspólnik przedsięwzięcia szacuje przyszłe przepływy środków pieniężnych z tego składnika aktywów przy założeniu dalszego użytkowania danego składnika aktywów i jego ostatecznej sprzedaży przez wspólne przedsięwzięcie.

WYKAZYWANIE UDZIAŁÓW WE WSPÓLNYCH PRZEDSIĘWZIĘCIACH W SPRAWOZDANIU FINANSOWYM INWESTORA

- 51 Inwestor we wspólnym przedsięwzięciu, który nie sprawuje współkontroli, wykazuje tę inwestycję zgodnie z MSR 39 lub – jeżeli wywiera on znaczący wpływ na wspólne przedsięwzięcie – zgodnie z MSR 28.

ZARZĄDZAJĄCY WE WSPÓLNYCH PRZEDSIĘWZIĘCIACH

- 52 Zarządzający lub kierownictwo we wspólnym przedsięwzięciu ujmuje wynagrodzenia zgodnie z MSR 18 *Przychody*.
- 53 Wspólnik przedsięwzięcia lub kilku wspólników może występować jako kierownictwo lub zarządzający wspólnym przedsięwzięciem. Za pełnienie tych obowiązków zarządzający otrzymują zwykle wynagrodzenie. Wspólne przedsięwzięcie ujmuje te wynagrodzenia jako koszty.

UJAWNIANIE INFORMACJI

- 54 O ile prawdopodobieństwo wystąpienia straty nie jest znikome, wspólnik przedsięwzięcia ujawnia – niezależnie od kwoty innych zobowiązań warunkowych – informacje dotyczące łącznej kwoty następujących zobowiązań warunkowych:
- zobowiązania warunkowe zaciągnięte przez wspólnika przedsięwzięcia w związku ze swoimi udziałami we wspólnym przedsięwzięciu oraz swój udział w zobowiązaniach warunkowych zaciągniętych wspólnie z innymi wspólnikami przedsięwzięcia;
 - udział w zobowiązaniach warunkowych samego wspólnego przedsięwzięcia, za które warunkowo odpowiada; oraz
 - zobowiązania warunkowe, które powstały w związku z tym, że wspólnik warunkowo odpowiada za zobowiązania innych wspólników wspólnego przedsięwzięcia.
- 55 Wspólnik ujawnia informacje dotyczące łącznej kwoty następujących zobowiązań związanych z jego udziałami we wspólnym przedsięwzięciu (niezależnie od innych zobowiązań):
- wszelkie zobowiązania kapitałowe wspólnika przedsięwzięcia związane z jego udziałami we wspólnym przedsięwzięciu oraz udziałami w zobowiązaniach kapitałowych zaciągniętych wspólnie z innymi wspólnikami przedsięwzięcia; oraz
 - udział w zobowiązaniach kapitałowych samego wspólnego przedsięwzięcia.

⁽¹⁾ Zob. także SKI-13 *Współkontrolowane podmioty – niepieniężne wkłady wspólników*.

- 56 Wspólnik ujawnia zestawienie i opis udziałów w znaczących wspólnych przedsięwzięciach oraz wielkości procentowe posiadanych udziałów własnościowych we współkontrolowanych podmiotach. Wspólnik przedsięwzięcia, wykazujący swoje udziały we współkontrolowanych podmiotach za pomocą formatu sprawozdawczego przewidzianego dla konsolidacji proporcjonalnej „pozycja po pozycji” lub za pomocą metody praw własności, ujawnia łączne kwoty wszystkich aktywów obrotowych, aktywów długoterminowych, zobowiązań krótkoterminowych, zobowiązań długoterminowych, przychodów i kosztów związanych z jego udziałami we wspólnych przedsięwzięciach.
- 57 Wspólnik ujawnia metodę, według której wykazał udziały we współkontrolowanych podmiotach.

DATA WEJŚCIA W ŻYCIE

- 58 Niniejszy standard stosuje się do rocznych okresów obrotowych rozpoczynających się dnia 1 stycznia 2005 r. i później. Zaleca się jego wcześniejsze zastosowanie. Jeżeli jednostka zastosuje niniejszy standard za okres rozpoczynający się przed dniem 1 stycznia 2005 r., fakt ten ujawnia.

WYCOFANIE MSR 31 (ZAKTUALIZOWANEGO W 2000 R.)

- 59 Niniejszy standard zastępuje MSR 31 *Sprawozdawczość finansowa dotycząca udziałów we wspólnych przedsięwzięciach* (zaktualizowany w 2000 r.).