

MIĘDZYNARODOWY STANDARD SPRAWOZDAWCZOŚCI FINANSOWEJ 11

Wspólne ustalenia umowne

CEL

1 Celem niniejszego standardu jest ustanowienie zasad sprawozdawczości finansowej jednostek, które mają udziały we współkontrolowanych ustaleniach (tj. we *wspólnych ustaleniach umownych*).

Osiągnięcie celu

2 Aby osiągnąć cel określony w ust. 1, w niniejszym standardzie zdefiniowano pojęcie *współkontroli* i wprowadzono wymóg, zgodnie z którym jednostka, która jest *stroną wspólnego ustalenia umownego*, określa rodzaj wspólnego ustalenia umownego, w który jest zaangażowana, oceniając swoje prawa i obowiązki, oraz rozlicza się z tych praw i obowiązków zgodnie z tym rodzajem wspólnego ustalenia umownego.

ZAKRES

3 Niniejszy standard stosują wszystkie jednostki, które są stronami we *wspólnych ustaleniach umownych*.

WSPÓLNE USTALENIA UMOWNE

4 Wspólne ustalenie umowne to umowa, w ramach której dwie strony lub większa ich liczba sprawują *współkontrolę*.

5 Wspólne ustalenie umowne ma następujące cechy:

(a) strony są związane umową (zob. paragrafy B2-B4);

(b) na podstawie umowy dwie strony lub większa ich liczba sprawują *wspólną kontrolę nad ustaleniem umownym* (zob. paragrafy 7-13).

6 Wspólne ustalenie umowne ma formę albo *wspólnego działania*, albo *wspólnego przedsięwzięcia*.

Współkontrola

7 *Współkontrola* jest umownie ustalonym podziałem kontroli w ramach ustalenia umownego, który występuje tylko wówczas, gdy decyzje dotyczące istotnych działań wymagają *jednogłośnej zgody stron dzielących kontrolę*.

8 Jednostka, która jest stroną ustalenia umownego, ocenia, czy umowa daje wszystkim stronom lub grupie stron *zbiorową kontrolę nad ustaleniem umownym*. Wszystkie strony lub grupa stron *zbiorowo kontrolują ustalenie*, kiedy muszą działać razem w celu kierowania działaniami, które mają znaczący wpływ na wysokość zwrotów wypracowanych przez ustalenie umowne (np. istotne działania).

9 Po ustaleniu, czy wszystkie strony, czy też grupa stron, *zbiorowo kontrolują ustalenie umowne*, *współkontrola istnieje tylko wtedy, gdy decyzje w sprawie istotnych działań wymagają jednogłośnej zgody stron, które zbiorowo kontrolują ustalenie umowne*.

10 W ramach *wspólnego ustalenia umownego* żadna ze stron nie kontroluje ustalenia samodzielnie. Strona sprawująca *współkontrolę nad ustaleniem* może uniemożliwiać wszelkim innym stronom lub grupie stron *kontrolowanie ustalenia umownego*.

11 Ustalenie umowne może być *wspólnym ustaleniem umownym* nawet wtedy, gdy nie wszystkie strony sprawują *współkontrolę nad tym ustaleniem*. W niniejszym standardzie wprowadzono rozróżnienie między stronami, które sprawują *współkontrolę nad wspólnym ustaleniem umownym* (*wspólnicy wspólnego działania lub wspólnego przedsięwzięcia*), a stronami, które uczestniczą we *wspólnym ustaleniu umownym*, lecz nie sprawują nad nim *współkontroli*.

12 Jednostka będzie musiała osądzić, czy wszystkie strony, lub grupa stron, sprawują współkontrolę nad ustaleniem. Dokonując oceny, jednostka uwzględnia wszystkie fakty i okoliczności (zob. paragrafy B5-B11).

13 Jeżeli fakty i okoliczności ulegną zmianie, jednostka ponownie ocenia, czy wciąż sprawuje współkontrolę nad ustaleniem.

Rodzaje wspólnych ustaleń umownych

14 Jednostka określa rodzaj wspólnego ustalenia umownego, w które jest zaangażowana. Zakwalifikowanie wspólnego ustalenia umownego jako wspólnego działania lub wspólnego przedsięwzięcia zależy od praw i obowiązków stron ustalenia umownego.

15 Wspólne działanie jest wspólnym ustaleniem umownym, w którym strony sprawujące współkontrolę nad ustaleniem umownym mają prawa do aktywów, i obowiązki dotyczące zobowiązań, powiązanych z ustaleniem umownym. Strony te są nazywane współnikami wspólnego działania.

16 Wspólne przedsięwzięcie jest wspólnym ustaleniem umownym, w którym strony sprawujące współkontrolę nad ustaleniem mają prawa do aktywów netto wynikających z ustalenia umownego. Strony te są nazywane współnikami wspólnego przedsięwzięcia.

17 Ustalając, czy wspólne ustalenie umowne jest wspólnym działaniem czy wspólnym przedsięwzięciem jednostka kieruje się własnym osądem. Jednostka ustala rodzaj wspólnego ustalenia umownego, w które jest zaangażowana, uwzględniając swoje prawa i obowiązki wynikające z ustalenia. Jednostka ocenia swoje prawa i obowiązki, uwzględniając strukturę i formę prawną ustalenia, uzgodnione przez strony warunki umowy oraz, w stosownym przypadku, inne fakty i okoliczności (zob. paragrafy B12-B33).

18 Niekiedy strony są związane umową ramową, która określa ogólne warunki umowne podejmowania jednego działania lub większej ich liczby. Umowa ramowa może stanowić, że strony przyjmują różne wspólne ustalenia umowne w celu prowadzenia konkretnych działań będących częścią umowy. Nawet gdy takie wspólne ustalenia umowne są powiązane z tą samą umową ramową, ich rodzaj może być inny, jeżeli prawa i obowiązki stron różnią się w momencie podejmowania różnych działań w kontekście umowy ramowej. W konsekwencji wspólne działania i wspólne przedsięwzięcia mogą współistnieć, kiedy strony podejmują różne działania stanowiące część tej samej umowy ramowej.

19 W przypadku zmiany faktów i okoliczności jednostka ponownie ocenia, czy rodzaj wspólnego ustalenia umownego, w które jest zaangażowana, uległ zmianie.

SPRAWOZDANIA FINANSOWE STRON WSPÓLNEGO USTALENIA UMOWNEGO

Wspólne działania

20 W związku z udziałami we wspólnym działaniu wspólnik wspólnego działania ujmuje:

- (a) swoje aktywa, w tym udział w aktywach posiadanych wspólnie;**
- (b) swoje zobowiązania, w tym udział w zobowiązaniach zaciągniętych wspólnie;**
- (c) przychody ze sprzedaży swojego udziału w wynikach wspólnego działania;**
- (d) swoją część przychodów ze sprzedaży produkcji w ramach wspólnego działania oraz**
- (e) swoje koszty, w tym udział we wspólnie poniesionych kosztach.**

21 Wspólnik wspólnego działania rozlicza aktywa, zobowiązania, przychody i koszty związane z jego udziałem we wspólnym działaniu zgodnie z MSSF mającymi zastosowanie do tych konkretnych aktywów, zobowiązań, przychodów i kosztów.

21 A Jeżeli jednostka nabywa udział we wspólnym działaniu, w którym działalność wspólnego działania stanowi przedsięwzięcie, zgodnie z definicją w MSSF 3, stosuje ona, w zakresie jej udziału zgodnie z paragrafem 20, wszystkie zasady dotyczące rachunkowości połączeń jednostek w MSSF 3, a także inne MSSF, które nie są sprzeczne z wytycznymi zawartymi w niniejszym MSSF, oraz dokonuje

ujawnienia informacji wymaganych w tych MSSF w odniesieniu do połączeń jednostek. Ma to zastosowanie zarówno do nabycia początkowego udziału, jak i dodatkowych udziałów we wspólnym działaniu, w którym działalność wspólnego działania stanowi przedsięwzięcie. Rozliczanie nabycia udziału w takim wspólnym działaniu określono w paragrafach B33 A-B33D.

22 Rozliczanie transakcji takich jak sprzedaż, wniesienie lub nabycie aktywów między jednostką a wspólnym działaniem, w które jest zaangażowany jako wspólnik, określono szczegółowo w paragrafach B34-B37.

23 Strona, która uczestniczy we wspólnym działaniu, lecz nie sprawuje nad nim współkontroli, również rozlicza swój udział w ustaleniu zgodnie z paragrafami 20-22, jeżeli ma prawa do aktywów i obowiązki wynikające ze zobowiązań powiązane ze wspólnym działaniem. Jeżeli strona, która uczestniczy we wspólnym działaniu, lecz nie sprawuje nad nim współkontroli, nie ma praw do aktywów ani obowiązków wynikających ze zobowiązań powiązanych z tym wspólnym działaniem, rozlicza swój udział we wspólnym działaniu zgodnie z MSSF mającymi zastosowanie do tego udziału.

Wspólne przedsięwzięcia

24 Wspólnik wspólnego przedsięwzięcia ujmuje swój udział we wspólnym przedsięwzięciu jako inwestycję i rozlicza tę inwestycję przy użyciu metody praw własności zgodnie z MSR 28 *Inwestycje w jednostkach stowarzyszonych oraz wspólne przedsięwzięcia*, chyba że jednostka jest zwolniona ze stosowania metody praw własności zgodnie z tym standardem.

25 Strona, która uczestniczy we wspólnym przedsięwzięciu, lecz nie sprawuje nad nim współkontroli, rozlicza swój udział w ustaleniu zgodnie z MSSF 9 *Instrumenty finansowe*, chyba że wywiera znaczący wpływ na wspólne przedsięwzięcie i wówczas rozlicza się zgodnie z MSR 28 (zmienionym w 2011 r.).

JEDNOSTKOWE SPRAWOZDANIA FINANSOWE

26 W jednostkowych sprawozdaniach finansowych wspólnik wspólnego działania lub wspólnego przedsięwzięcia ujmuje swój udział w:

- (a) **wspólnym działaniu zgodnie z paragrafami 20-22;**
- (b) **wspólnym przedsięwzięciu zgodnie z paragrafem 10 MSR 27 *Jednostkowe sprawozdania finansowe*.**

27 W jednostkowych sprawozdaniach finansowych strona, która uczestniczy we wspólnym ustaleniu umownym, lecz nie sprawuje nad nim współkontroli, ujmuje swój udział w:

- (a) **wspólnym działaniu zgodnie z paragrafem 23;**
- (b) **wspólnym przedsięwzięciu zgodnie z MSSF 9, chyba że jednostka wywiera znaczący wpływ na wspólne przedsięwzięcie i wówczas stosuje paragraf 10 MSR 27 (zmienionego w 2011 r.).**

Załącznik A

Definicje terminów

Załącznik stanowi integralną część MSSF.

wspólne ustalenie umowne

Ustalenie umowne, nad którym dwie strony lub większa ich liczba sprawują **współkontrolę**.

współkontrola

Umownie ustalony podział kontroli w ramach ustalenia umownego, który występuje tylko wówczas, gdy decyzje dotyczące istotnych działań wymagają jednogłośnej zgody stron dzielących kontrolę.

wspólne działanie

Wspólne ustalenie umowne, w którym strony sprawujące **współkontrolę** nad ustaleniem mają prawa do aktywów i obowiązki wynikające ze zobowiązań powiązane z ustaleniem.

wspólnik wspólnego działania

Strona **wspólnego działania**, która sprawuje

wspólne przedsięwzięcie	współkontrolę nad tym wspólnym działaniem. Wspólne ustalenie umowne , w którym strony sprawujące współkontrolę nad ustaleniem mają prawa do aktywów netto ustalenia umownego.
wspólnik wspólnego przedsięwzięcia	Strona wspólnego przedsięwzięcia , która sprawuje współkontrolę nad tym wspólnym przedsięwzięciem.
strona wspólnego ustalenia umownego	Jednostka, która uczestniczy we wspólnym ustaleniu umownym bez względu na to, czy sprawuje współkontrolę nad tym ustaleniem.
oddzielna jednostka	Oddzielnie identyfikowalna struktura finansowa, w tym oddzielne jednostki prawne lub jednostki uznane za takie na podstawie statutu spółki, bez względu na to, czy jednostki te mają osobowość prawną.

Następujące terminy zostały zdefiniowane w MSR 27 (zmienionym w 2011 r.), MSR 28 (zmienionym w 2011 r.) lub MSSF 10 *Skonsolidowane sprawozdania finansowe* i są używane w niniejszym standardzie w znaczeniu określonym w wyżej wymienionych standardach:

- kontrola jednostki, w której dokonano inwestycji;
- metoda praw własności;
- władza;
- prawa ochronne;
- istotne działania;
- jednostkowe sprawozdania finansowe;
- znaczący wpływ.

Załącznik B

Objaśnienie stosowania

Załącznik stanowi integralną część MSSF. W załączniku opisano stosowanie ustępów 1-27. Ma on takie samo znaczenie jak inne części MSSF.

B1 Przykłady w niniejszym załączniku dotyczą sytuacji hipotetycznych. Chociaż niektóre aspekty przykładów mogą znajdować odzwierciedlenie w rzeczywistych wydarzeniach, stosując MSSF 11 należy ocenić wszystkie istotne fakty i okoliczności danego wydarzenia.

WSPÓLNE USTALENIA UMOWNE

Umowa (paragraf 5)

B2 Umowę można udokumentować na wiele sposobów. Egzekwowalna umowa ma często, choć nie zawsze, formę pisemną; zazwyczaj jest to forma kontraktu lub udokumentowanych rozmów między stronami. Mechanizmy statutowe również mogą tworzyć egzekwowalną umowę, albo same w sobie, albo w połączeniu z kontraktami między stronami.

B3 Kiedy wspólne ustalenia umowne mają strukturę *oddzielnej jednostki* (zob. paragrafy B19-B33), umowa lub niektóre aspekty umowy zostaną w niektórych przypadkach włączone do statutu lub regulaminu oddzielnej jednostki.

B4 Umowa określa zasady uczestnictwa stron w działalności, która jest przedmiotem ustalenia. Umowa reguluje zazwyczaj takie kwestie jak:

- (a) cel, działalność i czas trwania wspólnego ustalenia umownego;
- (b) sposób wyznaczania członków zarządu lub równoważnego organu zarządczego wspólnego ustalenia umownego;

(c) proces podejmowania decyzji: kwestie wymagające decyzji stron, prawa głosu stron i wymagany poziom poparcia dla tych kwestii. Proces podejmowania decyzji znajdujący odzwierciedlenie w umowie jest formą ustanowienia współkontroli nad ustaleniem (zob. paragrafy B5-B11).

(d) kapitał lub inne wymagane wkłady stron.

(e) sposób podziału między stronami aktywów, zobowiązań, przychodów, kosztów lub wyniku finansowego związanych ze wspólnym ustaleniem umownym.

Współkontrola (paragrafy 7-13)

B5 Oceniając, czy jednostka sprawuje współkontrolę nad ustaleniem umownym, należy najpierw sprawdzić, czy wszystkie strony, lub grupa stron, kontrolują ustalenie. MSSF 10 zawiera definicję kontroli. Standard ten należy stosować do ustalenia, czy wszystkie strony, lub grupa stron, podlegają ekspozycji lub posiadają prawa do zmiennych zwrotów wypracowanych w wyniku zaangażowania w ustalenie umowne, a także czy posiadają zdolność do sprawowania władzy nad ustaleniem w celu wpłynięcia na wysokość zwrotów wypracowanych przez ustalenie. Kiedy wszystkie strony lub grupa stron ujęte zbiorowo są w stanie kierować działaniami, które wywierają istotny wpływ na zwroty wypracowane przez ustalenie umowne (istotne działania), strony zbiorowo kontrolują ustalenie umowne.

B6 Po ustaleniu, czy wszystkie strony, lub grupa stron, zbiorowo kontrolują ustalenie umowne, jednostka ocenia, czy sprawuje współkontrolę nad ustaleniem umownym. Współkontrola istnieje tylko wtedy, gdy decyzje dotyczące istotnych działań wymagają jednogłębnej zgody stron, które zbiorowo kontrolują ustalenie umowne. Stwierdzenie, czy ustalenie jest współkontrolowane przez wszystkie strony lub przez grupę stron, czy też kontrolowane samodzielnie przez jedną ze stron, może wymagać własnego osądu.

B7 Niekiedy proces podejmowania decyzji ustalony przez strony w umowie pośrednio prowadzi do współkontroli. Załóżmy na przykład, że dwie strony podejmują ustalenie umowne, w którym każda ze stron ma 50 procent praw głosu, a z umowy między stronami wynika, że do podjęcia decyzji w sprawie istotnych działań potrzebne jest 51 procent praw głosu. W takim przypadku strony pośrednio uzgodniły, że sprawują współkontrolę nad ustaleniem umownym, ponieważ decyzji w sprawie istotnych działań nie można podjąć bez zgody obu stron.

B8 W innych okolicznościach umowa zawiera wymóg posiadania minimalnej proporcji praw głosu do podejmowania decyzji w sprawie istotnych działań. Kiedy wymaganą minimalną proporcję praw głosu można osiągnąć w wyniku więcej niż jednej kombinacji stron osiągających zgodę, ustalenie nie jest wspólnym ustaleniem umownym, o ile umowa nie precyzuje, które strony (lub kombinacje stron) muszą jednogłębnie podejmować decyzje w sprawie istotnych działań w ramach ustalenia.

Przykłady stosowania

Przykład 1

Załóżmy, że trzy strony podejmują ustalenie umowne: strona A posiada 50 procent praw głosu w ustaleniu, strona B posiada 30 procent, zaś strona C 20 procent. Umowa między stronami A, B i C stanowi, że do podejmowania decyzji dotyczących istotnych działań realizowanych w ramach umowy konieczne jest posiadanie 75 procent praw głosu. Chociaż strona A może zablokować dowolną decyzję, nie ma kontroli nad wspólnym ustaleniem, ponieważ wymaga to zgody strony B. Zawarty w umowie wymóg posiadania co najmniej 75 procent praw głosu do podjęcia decyzji w sprawie istotnych działań oznacza, że strony A i B sprawują współkontrolę nad wspólnym ustaleniem, ponieważ decyzji w sprawie istotnych działań realizowanych w ramach umowy nie można podjąć bez zgody zarówno strony A, jak i strony B.

Przykład 2

Załóżmy, że wspólne ustalenie obejmuje trzy strony: Strona A posiada 50 procent praw głosu w ustaleniu, a strony B i C po 25 procent. Umowa między stronami A, B i C stanowi, że do podejmowania

decyzji dotyczących istotnych działań realizowanych w ramach umowy konieczne jest posiadanie 75 procent praw głosu. Chociaż strona A może zablokować dowolną decyzję, nie ma kontroli nad wspólnym ustaleniem, ponieważ wymaga to zgody strony B lub C. W tym przykładzie kontrolę nad ustaleniem sprawują zbiorowo strony A, B i C. Istnieje jednak więcej niż jedna kombinacja stron, które mogą porozumieć się w celu zgromadzenia 75 procent praw głosu (tj. albo A i B, albo A i C). W takiej sytuacji, aby działalność taka kwalifikowała się jako wspólne ustalenie umowne, umowa między stronami musi precyzować, która kombinacja stron jest wymagana do jednogłośniego podejmowania decyzji o istotnych działaniach w ramach ustalenia

Przykład 3

Załóżmy, że strony A i B posiadają po 35 procent praw głosu w ustaleniu umownym, a pozostałe 30 procent praw głosu jest znacznie rozproszone. Decyzje w sprawie istotnych działań są zatwierdzane większością praw głosu. Strony A i B sprawują współkontrolę nad ustaleniem tylko wtedy, gdy umowa precyzuje, że decyzje w sprawie istotnych działań realizowanych w ramach ustalenia wymagają zgody zarówno strony A, jak i strony B.

B9 Wymóg jednogłośniejszej zgody oznacza, że każda strona sprawująca współkontrolę nad ustaleniem może przeszkodzić innym stronom lub grupie stron w podjęciu jednogłośniejszych decyzji (w sprawie istotnych działań) bez ich zgody. Jeżeli wymóg jednogłośniejszej zgody dotyczy tylko decyzji, które zapewniają stronie prawa ochronne, nie zaś decyzji w sprawie istotnych działań realizowanych w ramach ustalenia, strona ta nie jest stroną sprawującą współkontrolę nad ustaleniem.

B10 Umowa może zawierać klauzule w sprawie rozwiązywania sporów, na przykład dotyczące arbitrażu. Postanowienia te mogą dopuszczać podejmowanie decyzji przy braku jednogłośniejszej zgody stron, które sprawują współkontrolę. Postanowienia te nie są przeszkodą dla sprawowania współkontroli nad ustaleniem, co oznacza, że nie ma przeszkody, aby ustalenie było wspólnym ustaleniem umownym.

Ocena wspólnej kontroli

grafika

B11 Kiedy ustalenie wychodzi poza zakres stosowania MSSF 11, jednostka rozlicza swoje udziały w ustaleniu zgodnie z odpowiednimi standardami, tj. MSSF 10, MSR 28 (zmienionym w 2011 r.) lub MSSF 9.

RODZAJE WSPÓLNYCH USTALEŃ UMOWNYCH (PARAGRAFY 14-19)

B12 Wspólne ustalenia umowne są ustanawiane w wielu różnych celach (np. jako sposób podziału kosztów i ryzyka przez strony lub sposób zapewnienia stronom dostępu do nowej technologii lub nowych rynków) i mogą mieć różne struktury i formy prawne.

B13 W przypadku niektórych ustaleń działalność będąca przedmiotem ustalenia nie musi być realizowana za pośrednictwem oddzielnej jednostki. Jednakże inne ustalenia zakładają powołanie oddzielnej jednostki.

B14 Klasyfikacja wspólnych ustaleń umownych zgodnie z wymogami MSSF zależy od praw i obowiązków stron wynikających z ustalenia w normalnym toku działalności. Niniejszy standard klasyfikuje wspólne ustalenia umowne jako wspólne działania lub wspólne przedsięwzięcia. Kiedy jednostka ma prawa do aktywów i obowiązki wynikające ze zobowiązań w związku z ustaleniem, ustalenie jest wspólnym działaniem. Kiedy jednostka ma prawa do aktywów netto wynikających z ustalenia, ustalenie jest wspólnym przedsięwzięciem. W paragrafach B16-B33 wprowadzono ocenę, którą jednostka przeprowadza w celu stwierdzenia, czy posiada udziały we wspólnym działaniu czy we wspólnym przedsięwzięciu.

Klasyfikacja wspólnych ustaleń umownych

B15 Zgodnie z paragrafem B14 klasyfikacja wspólnych ustaleń umownych wymaga przeprowadzenia przez strony oceny praw i obowiązków wynikających z ustalenia. Dokonując oceny, jednostka uwzględnia:

- (a) strukturę wspólnego ustalenia umownego (zob. paragrafy B16-B21).
- (b) kiedy wspólne ustalenie umowne jest realizowane za pośrednictwem oddzielnej jednostki:
 - (i) formę prawną oddzielnej jednostki (zob. paragrafy B22-B24);
 - (ii) warunki umowy (zob. paragrafy B25-B28) oraz
 - (iii) w stosownym przypadku, inne fakty i okoliczności (zob. paragrafy B29-B33).

Struktura wspólnego ustalenia umownego

Wspólne ustalenia umowne nie realizowane za pośrednictwem oddzielnej jednostki

B16 Wspólne ustalenie umowne, które nie jest realizowane za pośrednictwem oddzielnej jednostki, jest wspólnym działaniem. W takich przypadkach umowa określa prawa stron do aktywów i obowiązki stron z tytułu zobowiązań związane z ustaleniem, a także prawa stron do odpowiednich przychodów i obowiązki stron z tytułu odpowiednich kosztów.

B17 Umowa często określa charakter działań, które są przedmiotem ustalenia, oraz sposób, w jaki strony zamierzają realizować wspólnie te działania. Na przykład strony wspólnego ustalenia umownego mogą ustalić, że będą razem wytwarzać produkt, a każda ze stron będzie odpowiedzialna za konkretne zadanie, używając własnych aktywów i zaciągając własne zobowiązania. Umowa może również precyzować podział wspólnych przychodów i kosztów między stronami. W takich przypadkach każdy wspólnik wspólnego działania ujmuje w sprawozdaniach finansowych aktywa i zobowiązania wykorzystywane do realizacji konkretnego zadania, a także przypadającą na niego część przychodów i kosztów zgodnie z umową.

B18 W innych przypadkach strony wspólnego ustalenia umownego mogą uzgodnić na przykład podział i wspólną eksploatację składnika aktywów. W takim przypadku umowa określa prawa stron do wspólnie eksploatowanego składnika aktywów oraz sposób, w jaki strony dzielą między sobą produkt lub przychód uzyskany w ramach eksploatacji danego składnika aktywów, a także koszty operacyjne. Każdy wspólnik wspólnego działania rozlicza przypadający na niego udział we wspólnym składniku aktywów i uzgodniony udział w każdym zobowiązaniu, a także ujmuje swój udział w produkcji, przychodach i kosztach zgodnie z umową.

Wspólne ustalenia umowne realizowane za pośrednictwem oddzielnej jednostki

B19 Wspólne ustalenie umowne, w którym aktywa i zobowiązania związane z ustaleniem są przypisane do oddzielnej jednostki, może być albo wspólnym przedsięwzięciem, albo wspólnym działaniem.

B20 To, czy strona jest wspólnikiem wspólnego działania czy wspólnego przedsięwzięcia zależy od praw strony do aktywów i obowiązków strony z tytułu zobowiązań związanych z ustaleniem, które ma formę oddzielnej jednostki.

B21 Zgodnie z paragrafem B15, kiedy strony realizują wspólne ustalenie umowne za pośrednictwem oddzielnej jednostki, muszą ocenić, czy forma prawna oddzielnej jednostki, warunki umowy i, w stosownym przypadku, wszelkie inne fakty i okoliczności dają im:

- (a) prawa do aktywów i obowiązki wynikające ze zobowiązań w związku z ustaleniem (tj. ustalenie jest wspólnym działaniem) lub
- (b) prawa do aktywów netto ustalenia umownego (tj. ustalenie jest wspólnym przedsięwzięciem).

Klasyfikacja wspólnego ustalenia umownego: ocena praw i obowiązków stron wynikających z ustalenia umownego

grafika

Forma prawna oddzielnej jednostki

B22 Przy ustalaniu rodzaju wspólnego ustalenia umownego uwzględnia się formę prawną oddzielnej jednostki. Forma prawna pomaga wstępnie określić prawa stron do aktywów i obowiązki stron z tytułu zobowiązań w ramach oddzielnej jednostki, w tym: czy strony posiadają udziały w aktywach

przypisanych do oddzielnej jednostki i czy ponoszą odpowiedzialność za zobowiązania przypisane do oddzielnej jednostki.

B23 Na przykład strony mogą realizować wspólne ustalenie umowne za pośrednictwem oddzielnej jednostki, której forma prawna powoduje, że oddzielna jednostka jest postrzegana w świetle własnego prawa (tj. aktywa i zobowiązania przypisane oddzielnej jednostce są aktywami i zobowiązaniami oddzielnej jednostki, nie zaś aktywami i zobowiązaniami stron). W takim przypadku ocena praw i obowiązków stron wynikających z formy prawnej oddzielnej jednostki wskazuje, że ustalenie jest wspólnym przedsięwzięciem. Jednak warunki ustalone przez strony w umowie (zob. paragrafy B25-B28), a w stosownym przypadku inne fakty i okoliczności (zob. paragrafy B29-B33) mogą pomijać ocenę praw i obowiązków stron wynikających z formy prawnej oddzielnej jednostki.

B24 Ocena praw i obowiązków stron wynikających z formy prawnej oddzielnej jednostki jest dostateczna, aby stwierdzić, że ustalenie jest wspólnym działaniem tylko wtedy, gdy strony realizują wspólne ustalenie umowne za pośrednictwem oddzielnej jednostki, której forma prawna nie wiąże się z rozdzieleniem stron i oddzielnej jednostki (tj. aktywa i zobowiązania przypisane oddzielnej jednostce są aktywami i zobowiązaniami stron).

Ocena warunków umowy

B25 W wielu przypadkach prawa i obowiązki uzgodnione przez strony w umowie są spójne lub nie są sprzeczne z prawami i obowiązkami stron wynikającymi z formy prawnej oddzielnej jednostki, za pośrednictwem której ustalenie jest realizowane.

B26 W innych przypadkach strony stosują umowę do odwrócenia lub zmiany praw i obowiązków wynikających z formy prawnej oddzielnej jednostki, za pośrednictwem której ustalenie jest realizowane. Przykład stosowania

Przykład 4

Załóżmy, że dwie strony realizują wspólne ustalenie umowne w ramach spółki posiadającej osobowość prawną. Każda strona posiada 50 procent udziałów własnościowych w spółce posiadającej osobowość prawną. Osobowość prawna umożliwia oddzielenie jednostki od jej właścicieli, a w konsekwencji aktywa i zobowiązania przypisane jednostce są aktywami i zobowiązaniami spółki posiadającej osobowość prawną. W takim przypadku ocena praw i obowiązków stron wynikających z formy prawnej oddzielnej jednostki wskazuje, że strony mają prawa do aktywów netto wynikających z ustalenia.

Jednakże strony zmieniły cechy spółki za pomocą umowy, tak że każda z nich ma udziały w aktywach spółki posiadającej osobowość prawną i każda jest związana zobowiązaniami spółki posiadającej osobowość prawną w określonej proporcji. W wyniku takich umownych zmian cech spółki ustalenie może zostać sklasyfikowane jako wspólne działanie.

B27 W tabeli poniżej porównano wspólne warunki w umowach stron wspólnego działania i wspólne warunki w umowach stron wspólnego przedsięwzięcia. Przykłady umów w niniejszej tabeli nie są wyczerpujące.

Ocena warunków umowy

	Wspólne działanie	Wspólne przedsięwzięcie
Warunki umowy	Umowa stanowi, że strony wspólnego ustalenia umownego mają prawa do aktywów i obowiązki z tytułu zobowiązań związane z ustaleniem.	Umowa stanowi, że strony wspólnego ustalenia umownego mają prawa do aktywów netto wynikających z ustalenia (tj. to nie strony, lecz oddzielna jednostka posiada prawa do aktywów i obowiązki z tytułu zobowiązań związane z ustaleniem).
Prawa do	Umowa stanowi, że strony wspólnego	Umowa stanowi, że aktywa wniesione w

aktywów	ustalenia umownego dzielą się wszystkimi udziałami (np. prawami, tytułem prawnym lub własnością) w aktywach związanych z ustaleniem w określonej proporcji (np. w proporcji odpowiadającej udziałom własnościowym stron w ramach ustalenia lub w proporcji odpowiadającej działalności realizowanej za pośrednictwem ustalenia, która jest im bezpośrednio przypisana)	ramach ustalenia lub nabyte później przez wspólne ustalenie umowne są aktywami wynikającymi z tego ustalenia umownego. Strony nie mają udziałów (tj. nie mają praw, tytułu prawnego ani własności) w aktywach wynikających z ustalenia.
Obowiązki z tytułu zobowiązań	Umowa stanowi, że strony wspólnego ustalenia umownego dzielą się wszystkimi zobowiązaniami, obowiązkami, kosztami i wydatkami w określonej proporcji (np. w proporcji odpowiadającej udziałom własnościowym stron w ustaleniu lub w proporcji odpowiadającej działalności realizowanej za pośrednictwem ustalenia, która jest im bezpośrednio przypisana).	Umowa stanowi, że wspólne ustalenie umowne odpowiada za długi i obowiązki wynikające z ustalenia.
		Umowa stanowi, że strony wspólnego ustalenia umownego odpowiadają wobec ustalenia umownego tylko w zakresie odpowiadającym ich inwestycjom w ustalenie lub ich obowiązkom związanym z pokryciem albo niezapłaconego, albo dodatkowego kapitału w ramach ustalenia lub jednego i drugiego.
	Umowa stanowi, że strony wspólnego ustalenia umownego odpowiadają za roszczenia stron trzecich.	Umowa stanowi, że wierzyciele wspólnego ustalenia umownego nie mogą wysuwać żądań wobec którejkolwiek ze stron w związku z długami lub zobowiązaniami wynikającymi z ustalenia umownego.
Przychody, koszty, wynik finansowy	Umowa ustanawia przypisanie przychodów i kosztów na podstawie relatywnego wyniku każdej strony wspólnego ustalenia umownego. Na przykład umowa może stanowić, że przychody i koszty są przypisywane na podstawie mocy produkcyjnych wykorzystywanych przez każdą ze stron we wspólnie prowadzonym zakładzie, które mogą różnić się od udziałów	Umowa ustanawia udział każdej strony w wyniku finansowym związanym z działaniami realizowanymi w ramach ustalenia.

	własnościowych we wspólnym ustaleniu umownym. W innych przypadkach strony mogą ustalić podział wyniku finansowego związanego z ustaleniem na podstawie określonej proporcji, np. udziałów własnościowych stron w ustaleniu. Nie oznacza to, że ustalenie nie jest wspólnym działaniem, jeżeli strony mają prawa do aktywów i obowiązki z tytułu zobowiązań związane z ustaleniem.	
Gwarancje	Strony wspólnych ustaleń umownych często muszą udzielić gwarancji stronom trzecim, że, na przykład, wspólne ustalenie umowne świadczy konkretną usługę na ich rzecz lub że zapewniają finansowanie wspólnego ustalenia umownego. Udzielenie takich gwarancji lub zobowiązanie stron do ich udzielenia samo w sobie nie klasyfikuje wspólnego ustalenia umownego jako wspólnego działania. Cechą determinującą sklasyfikowanie wspólnego ustalenia umownego jako wspólnego działania lub wspólnego przedsięwzięcia jest posiadanie przez strony obowiązków z tytułu zobowiązań związanych z ustaleniem (w przypadku niektórych z nich strony muszą lub nie muszą udzielać gwarancji).	

B28 Jeżeli umowa stanowi, że strony mają prawa do aktywów i obowiązki z tytułu zobowiązań w związku z ustaleniem, są one stronami wspólnego działania i nie muszą uwzględniać innych faktów i okoliczności (paragrafy B29-B33) do celów klasyfikacji wspólnego ustalenia umownego.

Ocena innych faktów i okoliczności

B29 Jeżeli warunki umowy nie precyzują, czy strony mają prawa do aktywów i obowiązki z tytułu zobowiązań w związku z ustaleniem, strony uwzględniają inne fakty i okoliczności w celu stwierdzenia, czy ustalenie jest wspólnym działaniem czy wspólnym przedsięwzięciem.

B30 Wspólne ustalenie umowne może być realizowane za pośrednictwem oddzielnej jednostki, której forma prawna zapewnia rozdział między stronami a oddzielną jednostką. Uzgodnione między stronami warunki umowy mogą nie precyzować praw stron do aktywów ani obowiązków z tytułu zobowiązań, zatem uwzględnienie innych faktów i okoliczności może prowadzić do sklasyfikowania takiego ustalenia jako wspólnego działania. Może tak być w przypadku, gdy z innych faktów i okoliczności wynika, że strony mają prawa do aktywów i obowiązki z tytułu zobowiązań w związku z ustaleniem.

B31 Kiedy zgodnie z pierwotnymi założeniami działania realizowane w ramach ustalenia mają służyć zapewnieniu produkcji stronom, oznacza to, że strony mają prawa do zasadniczo wszystkich korzyści ekonomicznych generowanych przez aktywa wynikające z ustalenia. Strony takich ustaleń często zapewniają dostęp do produkcji w ramach ustalenia, uniemożliwiając ustaleniu umownemu sprzedaż produkcji stronom trzecim.

B32 Z ustalenia o takim kształcie i celu wynika, że zobowiązania zaciągnięte przez ustalenie są, co do istoty, pokrywane przez przepływy pieniężne pozyskane przez strony poprzez zakup produkcji. Kiedy strony są zasadniczo jedynym źródłem przepływów pieniężnych przyczyniających się do ciągłości działalności ustalenia, oznacza to, że strony mają obowiązek z tytułu zobowiązań związanych z ustaleniem.

Przykład stosowania

Przykład 5

Załóżmy, że dwie strony realizują wspólne ustalenie umowne w ramach spółki posiadającej osobowość prawną (jednostka C), w której każda strona posiada 50 procent udziałów własnościowych. Celem ustalenia jest wytwarzanie materiałów, których strony potrzebują do własnych indywidualnych

procesów produkcji. Ustalenie zapewnia stronom prowadzenie zakładu produkującego materiały zgodnie ze specyfikacjami stron dotyczącymi ilości i jakości.

Forma prawna jednostki C (spółka posiadająca osobowość prawną), za pośrednictwem której realizowane są działania, wskazuje początkowo, że aktywa i zobowiązania przypisane jednostce C są aktywami i zobowiązaniami jednostki C. Umowa między stronami nie precyzuje, czy strony mają prawa do aktywów lub obowiązki z tytułu zobowiązań jednostki C. Zatem forma prawna jednostki C i warunki umowy wskazują, że ustalenie jest wspólnym przedsięwzięciem.

Jednak strony uwzględniają również następujące aspekty ustalenia:

- Strony uzgodniły, że kupują całą produkcję jednostki C w stosunku 50:50. Jednostka C nie może sprzedać żadnej części produkcji stronom trzecim, o ile nie uzyska zgody dwóch stron ustalenia. Ponieważ celem ustalenia jest zapewnianie stronom potrzebnej im produkcji, oczekuje się, że sprzedaż stronom trzecim wystąpi tylko w rzadkich przypadkach i będzie nieistotna.

- Cena produkcji sprzedawanej stronom jest wyznaczana przez obie strony na poziomie, który ma pokryć koszty produkcji i wydatki administracyjne poniesione przez jednostkę C. Na podstawie tego modelu operacyjnego oczekuje się, że ustalenie funkcjonuje na poziomie progu rentowności.

Z powyższych informacji wynika, że należy uwzględnić następujące fakty i okoliczności:

- Obowiązek zakupu przez strony całej produkcji jednostki C odzwierciedla wyłączną zależność jednostki C od stron w zakresie generowania przepływów pieniężnych, co oznacza, że strony mają obowiązek finansowania rozliczenia zobowiązań jednostki C.

- Fakt, że strony mają prawa do całej produkcji jednostki C oznacza, że strony czerpią wszystkie korzyści ekonomiczne generowane przez aktywa jednostki C, a zatem mają do nich prawa.

Te fakty i okoliczności wskazują, że ustalenie jest wspólnym działaniem. Wniosek dotyczący sklasyfikowania wspólnego ustalenia umownego w tych okolicznościach nie uległby zmianie, gdyby strony sprzedawały swoją część produkcji stronom trzecim zamiast wykorzystywać ją w kolejnym procesie wytwarzania.

Jeżeli strony zmieniły warunki umowy w taki sposób, że ustalenie może sprzedawać produkcję stronom trzecim, oznacza to, że jednostka C odpowiada na popyt, posiada stany magazynowe i ponosi ryzyko kredytowe. Przy takim założeniu zmiana faktów i okoliczności wymaga ponownej oceny klasyfikacji wspólnego ustalenia umownego. Fakty i okoliczności wskazywałyby wówczas, że ustalenie jest wspólnym przedsięwzięciem.

B33 Poniższy schemat odzwierciedla ocenę przeprowadzaną przez jednostkę w celu sklasyfikowania ustalenia w przypadku, gdy wspólne ustalenie umowne jest realizowane za pośrednictwem oddzielnej jednostki.

Sprawozdania finansowe stron wspólnego ustalenia umownego (paragrafy 21 A-22)

Rozliczanie nabycia udziałów we wspólnych działaniach

B33 A Jeżeli jednostka nabywa udział we wspólnym działaniu, w którym działalność wspólnego działania stanowi przedsięwzięcie, zgodnie z definicją w MSSF 3, stosuje ona, w zakresie jej udziału zgodnie z paragrafem 20, wszystkie zasady dotyczące rachunkowości połączeń jednostek w MSSF 3, a także inne MSSF, które nie są sprzeczne z wytycznymi zawartymi w niniejszym MSSF, oraz dokonuje ujawnienia informacji wymaganych na podstawie tych MSSF w odniesieniu do połączeń jednostek. Zasady dotyczące rachunkowości połączeń jednostek, które nie są sprzeczne z wytycznymi zawartymi w niniejszym MSSF, obejmują między innymi, lecz nie wyłącznie:

a) wycenę według wartości godziwej możliwych do zidentyfikowania aktywów i zobowiązań, innych niż pozycje, których dotyczą wyjątki wskazane w MSSF 3 oraz w innych MSSF;

b) ujmowanie kosztów związanych z nabyciem jako koszty w okresach, w których koszty zostały poniesione i usługi zostały otrzymane, z wyjątkiem dotyczącym ujmowania kosztów emisji dłużnych

lub kapitałowych papierów wartościowych zgodnie z MSR 32 Instrumenty finansowe: prezentacja oraz MSSF 9⁴⁹ ;

c) ujmowanie aktywów z tytułu odroczonego podatku dochodowego i rezerw z tytułu odroczonego podatku dochodowego, które wynikają z początkowego ujęcia aktywów lub zobowiązań, z wyjątkiem rezerw z tytułu odroczonego podatku dochodowego, które wynikają z początkowego ujęcia wartości firmy, zgodnie z wymogami MSSF 3 i MSR 12 Podatek dochodowy w odniesieniu do połączeń jednostek;

d) ujmowanie jako wartość firmy ewentualnej nadwyżki przekazanego wynagrodzenia nad określonymi w dacie nabycia kwotami netto możliwych do zidentyfikowania nabytych aktywów i przejętych zobowiązań; oraz

e) sprawdzanie utraty wartości ośrodka wypracowującego środki pieniężne, do którego została przypisana wartość firmy, przynajmniej raz w roku oraz za każdym razem, gdy istnieją wskazówki, że mogła nastąpić utrata wartości ośrodka, zgodnie z wymogami MSR 36 Utrata wartości aktywów w odniesieniu do wartości firmy nabytej w ramach połączenia jednostek.

B33B Paragrafy 21 A i B33 A stosuje się również do utworzenia wspólnego działania, wyłącznie jeżeli istniejące przedsięwzięcie, zgodnie z definicją w MSSF 3, stanowi wkład do wspólnego działania w chwili jego utworzenia wnoszony przez jedną ze stron uczestniczących we wspólnym działaniu. Paragrafy te nie mają jednak zastosowania do utworzenia wspólnego działania, jeżeli wszystkie strony uczestniczące we wspólnym działaniu wnoszą do wspólnego działania jedynie aktywa lub grupy aktywów, które nie stanowią przedsięwzięć w chwili jego utworzenia.

B33C Wspólnik wspólnego działania może zwiększyć swój udział we wspólnym działaniu, w którym działalność wspólnego działania stanowi przedsięwzięcie, zgodnie z definicją w MSSF 3, poprzez nabycie dodatkowego udziału we wspólnym działaniu. W takich przypadkach uprzednio posiadane udziały we wspólnym działaniu nie podlegają ponownej wycenie, o ile wspólnik wspólnego działania zachowuje współkontrolę.

B33CA Strona, która uczestniczy we wspólnym działaniu, lecz nie sprawuje nad nim współkontroli, może uzyskać wspólną kontrolę nad wspólnym działaniem, w którym działalność wspólnego działania stanowi przedsięwzięcie zgodnie z definicją w MSSF 3. W takich przypadkach uprzednio posiadane udziały we wspólnym działaniu nie podlegają ponownej wycenie.

B33D Paragrafy 21 A i B33 A-B33C nie mają zastosowania do nabycia udziału we wspólnym działaniu, jeżeli strony sprawujące współkontrolę, w tym jednostka nabywająca udział we wspólnym działaniu, znajdują się pod wspólną kontrolą tej samej jednostki dominującej lub jednostek dominujących najwyższego szczebla zarówno przed nabyciem, jak i po nabyciu, a kontrola ta nie jest tymczasowa.

Klasyfikacja wspólnego ustalenia umownego realizowanego za pośrednictwem oddzielnej jednostki

grafika

SPRAWOZDANIA FINANSOWE STRON WSPÓLNEGO USTALENIA UMOWNEGO (PARAGRAF 22)

Rozliczanie sprzedaży aktywów na rzecz wspólnego działania lub wkładu aktywów we wspólne działanie

B34 Kiedy jednostka zawiera transakcję ze wspólnym działaniem, w którym jest współnikiem, np. sprzedaży lub wkładu aktywów, przeprowadza transakcję z pozostałymi stronami wspólnego działania i, w związku z tym, wspólnik wspólnego działania ujmuje zyski i straty wynikające z takiej transakcji tylko w zakresie odpowiadającym udziałom pozostałych stron we wspólnym działaniu.

B35 Kiedy takie transakcje stanowią dowód na zmniejszenie możliwej do uzyskania (realizacji) wartości netto aktywów przeznaczonych do zbycia lub wniesienia do wspólnego działania, lub na stratę z tytułu utraty wartości tych aktywów, wspólnik wspólnego działania ujmuje w całości takie straty.

Rozliczanie nabycia aktywów od wspólnego działania

B36 Kiedy jednostka zawiera transakcję ze wspólnym działaniem, w którym jest współnikiem, np. nabycia aktywów, nie ujmuje swojego udziału w zyskach lub stratach do czasu odsprzedaży tych aktywów stronie trzeciej.

B37 Kiedy takie transakcje stanowią dowód zmniejszenia możliwej do uzyskania (realizacji) wartości netto aktywów przeznaczonych do nabycia lub na wykonanie odpisu aktualizującego z tytułu utraty wartości tych aktywów, współnik we wspólnym przedsięwzięciu ujmuje swój udział w tych stratach.

Załącznik C

Data wejścia w życie, przepisy przejściowe i wycofanie innych MSSF

Niniejszy załącznik stanowi integralną część MSSF i ma takie samo znaczenie jak inne części MSSF.

DATA WEJŚCIA W ŻYCIE

C1 Jednostka stosuje niniejszy MSSF do okresów rocznych rozpoczynających się 1 stycznia 2013 r. i później. Dopuszcza się wcześniejsze stosowanie. Jeżeli jednostka stosuje niniejszy MSSF wcześniej, ujawnia ten fakt i stosuje równocześnie MSSF 10, MSSF 12 *Ujawnianie informacji na temat udziałów w innych jednostkach*, MSR 27 (zmieniony w 2011 r.) i MSR 28 (zmieniony w 2011 r.).

C1A Na podstawie dokumentu *Skonsolidowane sprawozdania finansowe, Wspólne ustalenia umowne oraz Ujawnianie informacji na temat udziałów w innych jednostkach: Wytyczne dotyczące przejścia na stosowanie MSSF* (Zmiany MSSF 10, MSSF 11 oraz MSSF 12), opublikowanego w czerwcu 2012 r., zmieniono paragrafy C2-C5, C7-C10 i C12 oraz dodano paragrafy C1B i C12A-C12B. Jednostka stosuje te zmiany w odniesieniu do okresów rocznych rozpoczynających się 1 stycznia 2013 r. i później. Jeżeli jednostka stosuje MSSF 11 w odniesieniu do wcześniejszego okresu, to stosuje również te zmiany w odniesieniu do tego wcześniejszego okresu.

C1AA Na podstawie dokumentu *Rozliczanie nabycia udziałów we wspólnych działaniach* (Zmiany MSSF 11), opublikowanego w maju 2014 r., zmieniono nagłówek po paragrafie B33 oraz dodano paragrafy 21 A, B33 A-B33D i C14 A i dotyczące ich nagłówki. Jednostka stosuje te zmiany prospektywnie w odniesieniu do okresów rocznych rozpoczynających się 1 stycznia 2016 r. i później. Wcześniejsze stosowanie jest dozwolone. Jeżeli jednostka zastosuje te zmiany w odniesieniu do wcześniejszego okresu, ujawnia ten fakt.

C1AB Na podstawie dokumentu *Roczne zmiany MSSF - Okres 2015-2017*, opublikowanego w grudniu 2017 r., dodano paragraf B33CA. Jednostka stosuje te zmiany w odniesieniu do transakcji, w których uzyskuje współkontrolę w dniu lub po dniu rozpoczęcia pierwszego rocznego okresu sprawozdawczego rozpoczynającego się 1 stycznia 2019 r. lub później. Dopuszcza się wcześniejsze stosowanie. Jeżeli jednostka zastosuje te zmiany w odniesieniu do wcześniejszego okresu, ujawnia ten fakt.

Przepisy przejściowe

C1B Niezależnie od wymogów paragrafu 28 MSR 8 *Zasady (polityka) rachunkowości, zmiany wartości szacunkowych i korygowanie błędów*, jeżeli niniejszy MSSF jest stosowany po raz pierwszy, jednostka musi przedstawić wyłącznie informacje ilościowe wymagane na podstawie paragrafu 28 pkt f) MSR 8 dla okresu rocznego bezpośrednio poprzedzającego pierwszy okres roczny, w którym zastosowano MSSF 11 ("bezpośrednio poprzedzającego okresu"). Jednostka może przedstawić te informacje również dla okresu bieżącego lub dla wcześniejszych okresów porównawczych, ale nie ma takiego obowiązku.

PRZEPISY PRZEJŚCIOWE

Wspólne przedsięwzięcia-przejście z metody konsolidacji proporcjonalnej na metodę praw własności

C2 Przechodząc z metody konsolidacji proporcjonalnej na metodę praw własności, jednostka ujmuje inwestycje we wspólne przedsięwzięcie według stanu na początek bezpośrednio poprzedzającego okresu. Początkową inwestycję wycenia się jako łączną wartość bilansową aktywów i zobowiązań,

które jednostka wcześniej skonsolidowała proporcjonalnie, w tym wartość firmy wynikającą z przejęcia. Jeżeli wartość firmy należała wcześniej do większego ośrodka wypracowującego środki pieniężne lub grupy ośrodków wypracowujących środki pieniężne, jednostka przypisuje wartość firmy do wspólnego przedsięwzięcia na podstawie względnej wartości bilansowej wspólnego przedsięwzięcia i ośrodka wypracowującego środki pieniężne lub grupy ośrodków wypracowujących środki pieniężnego, do których należała.

C3 Saldo bilansu otwarcia inwestycji ustalone zgodnie z paragrafem C2 traktuje się jako zakładany koszt inwestycji w początkowym ujęciu. Jednostka stosuje paragrafy 40-43 MSR 28 (zmienionego w 2011 r.) w odniesieniu do salda bilansu otwarcia inwestycji, aby ocenić, czy nastąpiła utrata wartości inwestycji, i ujmuje odpis aktualizujący z tytułu utraty wartości jako korektę zatrzymanych zysków na początku bezpośrednio poprzedzającego okresu. Wyjątek od zasady początkowego ujęcia, o którym mowa w paragrafach 15 i 24 MSR 12 *Podatek dochodowy*, nie ma zastosowania wtedy, gdy jednostka ujmuje wcześniej proporcjonalnie skonsolidowaną inwestycję we wspólne przedsięwzięcie w wyniku stosowania przepisów przejściowych dotyczących wspólnych przedsięwzięć.

C4 Jeżeli wynikiem agregacji wszystkich wcześniej proporcjonalnie skonsolidowanych aktywów i zobowiązań jest ujemna kwota aktywów netto, jednostka ocenia, czy posiada prawne lub zwyczajowe obowiązki w stosunku do ujemnej kwoty aktywów netto, a jeżeli tak, jednostka ujmuje wynikające stąd zobowiązanie. Jeżeli jednostka stwierdza, że nie ma prawnych lub zwyczajowych obowiązków w stosunku do ujemnej kwoty aktywów netto, nie ujmuje wynikającego z tego zobowiązania, lecz koryguje zyski zatrzymane na początku bezpośrednio poprzedzającego okresu. Jednostka ujawnia ten fakt wraz z łączną nieujętą częścią strat swoich wspólnych przedsięwzięć na początku bezpośrednio poprzedzającego okresu oraz na dzień, w którym niniejszy MSSF został zastosowany po raz pierwszy.

C5 Jednostka ujawnia strukturę aktywów i zobowiązań, które zostały zagregowane w pojedyncze saldo inwestycji na początku bezpośrednio poprzedzającego okresu. Ujawnienie informacji należy przygotować łącznie w odniesieniu do wszystkich wspólnych przedsięwzięć, w przypadku których jednostka stosuje przepisy przejściowe ujęte w paragrafach C2-C6.

C6 Po początkowym ujęciu jednostka rozlicza inwestycję we wspólne przedsięwzięcie przy użyciu metody praw własności zgodnie z MSR 28 (zmienionym w 2011 r.).

Wspólne działania-przejsie z metody praw własności na rozliczanie aktywów i zobowiązań

C7 Przechodząc z metody praw własności na rozliczanie aktywów i zobowiązań w odniesieniu do swoich udziałów we wspólnym działaniu, jednostka - na początku bezpośrednio poprzedzającego okresu - wyłącza inwestycję, która wcześniej była rozliczana przy użyciu metody praw własności, a także wszelkie inne pozycje będące częścią inwestycji netto jednostki w ustalenie umowne zgodnie z paragrafem 38 MSR 28 (zmienionego w 2011 r.) i ujmuje przypadającą na nią część każdego składnika aktywów i zobowiązań w odniesieniu do swoich udziałów we wspólnym działaniu, w tym wartość firmy, która mogła stanowić część wartości bilansowej inwestycji.

C8 Jednostka określa przypadającą na nią część aktywów i zobowiązań odnoszących się do wspólnego działania na podstawie jej praw i obowiązków w określonej proporcji zgodnie z umową. Jednostka wycenia początkową wartość bilansową aktywów i zobowiązań, wyłączając je z wartości bilansowej inwestycji na początku bezpośrednio poprzedzającego okresu na podstawie informacji wykorzystywanych przez jednostkę podczas stosowania metody praw własności.

C9 Jakakolwiek różnica między inwestycją rozliczaną wcześniej przy użyciu metody praw własności, wraz z wszelkimi innymi pozycjami, które wchodziły w skład inwestycji netto jednostki w ustalenie umowne zgodnie z paragrafem 38 MSR 28 (zmienionego w 2011 r.), a ujmowaną kwotą netto aktywów i zobowiązań, w tym wartością firmy:

(a) jest skompensowana z wartością firmy związanej z inwestycją, przy czym ewentualnie pozostająca różnica koryguje zyski zatrzymane na początku bezpośrednio poprzedzającego okresu, jeżeli ujęta

kwota netto aktywów i zobowiązań, w tym wartość firmy, jest wyższa od wyłączonej inwestycji (i wszelkich innych pozycji wchodzących w skład inwestycji netto jednostki).

(b) koryguje zyski zatrzymane na początku bezpośrednio poprzedzającego okresu, jeżeli ujęta kwota netto aktywów i zobowiązań, w tym wartość firmy, jest niższa od wyłączonej inwestycji (i wszelkich innych pozycji wchodzących w skład inwestycji netto jednostki).

C10 Jednostka, która przechodzi z metody praw własności na metodę rozliczania aktywów i zobowiązań, przedstawia na początek bezpośrednio poprzedzającego okresu uzgodnienie wyłączonych inwestycji z ujętymi aktywami i zobowiązaniami oraz ewentualną pozostającą różnicą korygującą zyski zatrzymane.

C11 Wyjątek od zasady początkowego ujęcia, o którym mowa w paragrafach 15 i 24 MSR 12 nie ma zastosowania wtedy, gdy jednostka ujmuje aktywa i zobowiązania związane z udziałem we wspólnym działaniu.

Przepisy przejściowe dotyczące jednostkowych sprawozdań finansowych jednostki

C12 Jednostka, która zgodnie z paragrafem 10 MSR 27 rozliczała wcześniej w swoich jednostkowych sprawozdaniach finansowych swoje udziały we wspólnym działaniu jako inwestycję według kosztu lub zgodnie z MSSF 9:

(a) wyłącza inwestycję i ujmuje przypadającą na nią część aktywów i zobowiązań wspólnego działania według kwot określonych zgodnie z paragrafami C7-C9.

(b) przedstawia na początek prezentowanego bezpośrednio poprzedzającego okresu uzgodnienie wyłączonej inwestycji z ujętymi aktywami i zobowiązaniami oraz ewentualną pozostającą różnicą korygującą zyski zatrzymane.

Odniesienia do "bepośrednio poprzedzającego okresu"

C12A Niezależnie od odniesień do "bepośrednio poprzedzającego okresu" w paragrafach C2-C12, jednostka może również przedstawić skorygowane informacje porównawcze dla dowolnego prezentowanego wcześniejszego okresu, ale nie ma takiego obowiązku. Jeżeli jednostka przedstawia skorygowane informacje porównawcze dla dowolnego wcześniejszego okresu, wszystkie odniesienia do "bepośrednio poprzedzającego okresu" w paragrafach C2-C12 należy rozumieć jako odniesienia do "najwcześniejszego prezentowanego skorygowanego okresu porównawczego".

C12B Jeżeli jednostka przedstawia nieskorygowane informacje porównawcze dla dowolnego wcześniejszego okresu, wyraźnie wskazuje informacje, które nie zostały skorygowane, oraz informuje o tym, że zostały one przygotowane na innej podstawie, jak również wyjaśnia tę podstawę.

C13 Wyjątek dotyczący początkowego ujmowania, o którym mowa w paragrafach 15 i 24 MSR 12, nie ma zastosowania, kiedy jednostka ujmuje przypadającą na nią część aktywów i zobowiązań wspólnego działania w jednostkowych sprawozdaniach finansowych wynikających ze stosowania przepisów przejściowych dotyczących wspólnych działań, o których mowa w paragrafie C12.

Odniesienia do MSSF 9

C14 Jeżeli jednostka stosuje niniejszy standard, lecz jeszcze nie stosuje MSSF 9, wszelkie odniesienia do MSSF 9 należy rozumieć jako odniesienia do MSR 39 *Instrumenty finansowe: ujmowanie i wycena*.

Rozliczanie nabycia udziałów we wspólnych działaniach

C14 A Na podstawie dokumentu *Rozliczanie nabycia udziałów we wspólnych działaniach* (Zmiany MSSF 11), opublikowanego w maju 2014 r., zmieniono nagłówek po paragrafie B33 oraz dodano paragrafy 21 A, B33 A-B33D i C1AA i dotyczące ich nagłówki. Jednostka stosuje te zmiany prospektywnie w odniesieniu do nabycia udziałów we wspólnych działaniach, w których działalność wspólnego działania stanowi przedsięwzięcie, zgodnie z definicją w MSSF 3, do tych przypadków nabycia, które mają miejsce od początku pierwszego okresu, w którym jednostka stosuje te zmiany. W

związku z tym nie dokonuje się korekty kwot ujętych z tytułu przypadków nabycia udziałów we wspólnych działaniach, które miały miejsce w poprzednich okresach.

WYCOFANIE INNYCH MSSF

C15 Niniejszy standard zastępuje następujące standardy:

- (a) MSR 31 *Udziały we wspólnych przedsięwzięciach* oraz
- (b) SKI-13 *Wspólnie kontrolowane jednostki-niepieniężny wkład wspólników*.