

## INTERPRETACJA KIMSF 5

**Prawa do udziałów wynikające z uczestnictwa w funduszach likwidacyjnych, rekultywacyjnych oraz funduszach na naprawę środowiska**

## ODWOŁANIA

- MSR 8 Zasady (polityka) rachunkowości, zmiany wartości szacunkowych i korygowanie błędów
- MSR 27 Skonsolidowane i jednostkowe sprawozdania finansowe i inwestycje w jednostkach zależnych
- MSR 28 Inwestycje w jednostkach stowarzyszonych
- MSR 31 Sprawozdawczość finansowa udziałów we wspólnych przedsięwzięciach
- MSR 37 Rezerwy, zobowiązania warunkowe i aktywa warunkowe
- MSR 39 Instrumenty finansowe: ujmowanie i wycena (zaktualizowany w 2003 r.)
- SKI-12 Konsolidacja – jednostki specjalnego przeznaczenia (zaktualizowany w 2004 r.)

## WPROWADZENIE

- 1 Celem funduszy rozliczających zobowiązania z tytułu likwidacji, rekultywacji i przywrócenia środowiska naturalnego do stanu poprzedniego, dalej zwanych „funduszami likwidacyjnymi” lub „funduszami”, jest wydzielenie aktywów, przeznaczonych na sfinansowanie części lub całości kosztów związanych z likwidacją instalacji przemysłowych (np. elektrowni jądrowej), konkretnych maszyn i urządzeń (np. samochodów) lub z podjęciem przedsięwzięć związanych z przywróceniem środowiska naturalnego do stanu poprzedniego (np. oczyszczanie wód lub rekultywacja terenów pokopalnianych), czyli z działaniami ogólnie określanymi mianem likwidacji szkód.
- 2 Wpłaty na te fundusze mogą być dobrowolne lub też wymagane na mocy osobnych regulacji lub przepisów prawa. Fundusze te mogą mieć następujące formy:
  - a) fundusze tworzone przez pojedynczych uczestników celem sfinansowania ich własnych zobowiązań związanych z likwidacją szkód powstałych zarówno w określonym miejscu, jak i w wielu miejscach rozproszonych geograficznie;
  - b) fundusze tworzone przez wielu uczestników w celu sfinansowania ich indywidualnych lub wspólnych zobowiązań związanych z likwidacją szkody, w ramach których uczestnicy są uprawnieni do otrzymania zwrotu wydatków związanych z likwidacją szkody do wysokości wniesionych przez siebie składek, powiększonych o rzeczywiste zyski z tytułu tych składek oraz pomniejszonych o ich udział w kosztach zarządzania funduszem. Uczestnicy funduszu mogą mieć obowiązek wniesienia dodatkowych składek, na przykład w przypadku bankructwa jednego z uczestników;
  - c) fundusze tworzone przez wielu uczestników w celu sfinansowania ich indywidualnych lub wspólnych zobowiązań związanych z likwidacją szkody, w ramach których wysokość składki zależy od bieżącej działalności uczestnika, a osiągnięte przez danego uczestnika korzyści zależą od jego działalności w przeszłości. W takich sytuacjach istnieje potencjalne niedopasowanie w kwocie składek wniesionych przez uczestnika (ustalonych na podstawie jego bieżącej działalności) i zwrotów uzyskiwanych z funduszu (ustalonych na podstawie działalności w przeszłości).
- 3 Tego rodzaju fundusze mają zazwyczaj następujące cechy:
  - a) fundusz jest osobno zarządzany przez niezależną instytucję powierniczą;
  - b) jednostki (uczestnicy) wpłacają składki na rzecz funduszu, które są inwestowane w aktywa, zarówno o charakterze instrumentów dłużnych, jak i kapitałowych, i są dostępne w celu sfinansowania ponoszonych przez uczestników kosztów związanych z likwidacją szkód. Instytucje powiernicze decydują o sposobie inwestowania składek w ramach ograniczeń wynikających z wewnętrznych dokumentów funduszu, obowiązujących przepisów prawa lub innych mających zastosowanie regulacji;
  - c) uczestnicy funduszu zachowują obowiązek ponoszenia kosztów likwidacji szkód. Jednakże mogą oni otrzymać ze środków funduszu zwrot kosztów poniesionych w związku z likwidacją szkody do wysokości niższej z poniesionych kosztów likwidacji szkody oraz udziałów uczestnika w aktywach funduszu;
  - d) uczestnicy funduszu mogą mieć ograniczone prawo lub nie mieć prawa do nadwyżki aktywów funduszu pozostałych po pokryciu uprawnionych kosztów likwidacji szkód.

## ZAKRES

- 4 Niniejsza interpretacja ma zastosowanie w odniesieniu do ujęcia księgowego – w sprawozdaniu finansowym uczestników funduszu – udziałów w funduszach likwidacyjnych mających dwie poniższe cechy:
- a) aktywa funduszu są odrębnie zarządzane (czy to przez fakt, że są posiadane przez osobną jednostkę prawną, czy też jako wydzielone aktywa w ramach innej jednostki); oraz
  - b) dostęp uczestnika funduszu do aktywów funduszu jest ograniczony.
- 5 Udział rezydualny (końcowy) w funduszu wykraczający poza prawo do zwrotu kosztów, taki jak umowne prawo do otrzymania środków z podziału funduszu w momencie zakończenia działań związanych z likwidacją wszystkich szkód lub w momencie likwidacji funduszu, może stanowić instrument kapitałowy objęty postanowieniami MSR 39, i nie jest objęty postanowieniami niniejszej interpretacji.

## PROBLEM

- 6 Kwestie będące przedmiotem niniejszej interpretacji są następujące:
- a) w jaki sposób uczestnik funduszu powinien ujmować swój udział w funduszu?
  - b) w sytuacji gdy uczestnik funduszu jest zobowiązany do wpłaty dodatkowych składek, na przykład w przypadku bankructwa innego uczestnika, jak należy ujmować ten obowiązek?

## UZGODNIONE STANOWISKO

**Księgowe ujęcie udziałów w funduszu**

- 7 Uczestnik funduszu ujmuje ciężący na nim obowiązek ponoszenia kosztów likwidacji szkody jako zobowiązanie i odrębnie ujmuje swoje udziały w funduszu, chyba że uczestnik funduszu nie jest zobowiązany do ponoszenia kosztów likwidacji szkody, nawet wtedy, gdy koszty te nie zostaną pokryte ze środków funduszu.
- 8 Uczestnik funduszu poprzez odniesienie do zapisów MSR 27, MSR 28, MSR 31 i SKI 12 ocenia, czy sprawuje kontrolę, współkontrolę lub wywiera znaczący wpływ na fundusz. Jeżeli stwierdzi, że któraś z powyższych sytuacji ma miejsce, ujmuje udziały w funduszu zgodnie z powyższymi standardami.
- 9 Jeżeli uczestnik funduszu nie sprawuje kontroli, współkontroli ani nie wywiera znaczącego wpływu na fundusz, ujmuje swoje prawo do otrzymania zwrotu poniesionych kosztów ze środków funduszu jako zwrot nakładów zgodnie z MSR 37. Zwrot ten wycenia się w niższej z dwóch wartości:
- a) ujętej kwoty obowiązku z tytułu likwidacji szkody; oraz
  - b) udziału uczestnika funduszu w wartości godziwej aktywów netto funduszu, które można przypisać uczestnikom funduszu.

Zmiany wartości bilansowej prawa do otrzymania zwrotu, inne niż wpłaty do i wypłaty z funduszu, ujmuje się w zysku lub stracie okresu, w którym zmiany te wystąpiły.

**Księgowe ujęcie zobowiązania z tytułu dodatkowych składek**

- 10 Gdy na uczestniku funduszu ciąży potencjalny obowiązek wpłaty dodatkowych składek, na przykład w momencie bankructwa innego uczestnika, lub gdy wartość aktywów inwestycyjnych będących w posiadaniu funduszu zmaleje do wielkości, która nie zapewni zwrotu przez fundusz kosztów poniesionych w związku z likwidacją szkody, tego rodzaju obowiązek jest zobowiązaniem warunkowym, które wchodzi w zakres MSR 37. Uczestnik funduszu ujmuje zobowiązanie tylko wtedy, gdy jest prawdopodobne, że dodatkowe składki zostaną wniesione.

**Ujawnianie informacji**

- 11 Uczestnik funduszu ujawnia charakter swoich udziałów w funduszu oraz wszystkie ograniczenia związane z dostępem do aktywów funduszu.
- 12 W momencie gdy uczestnik funduszu jest zobowiązany do dokonania potencjalnych dodatkowych wpłat nieujmowanych jako zobowiązanie (zob. paragraf 10), to ujawnia informacje wymagane na mocy paragrafu 86 MSR 37.
- 13 Jeżeli uczestnik funduszu ujmuje udziały w funduszu zgodnie z paragrafem 9, ujawnia informacje zgodnie z paragrafem 85 c) MSR 37.

## DATA WEJŚCIA W ŻYCIE

- 14 Jednostka stosuje niniejszą interpretację w odniesieniu do rocznych okresów rozpoczynających się dnia 1 stycznia 2006 r. i później. Zaleca się jej wcześniejsze zastosowanie. Jeśli jednostka zastosuje niniejszą interpretację w odniesieniu do okresów rozpoczynających się przed dniem 1 stycznia 2006 r., to fakt ten ujawnia.

## PRZEPISY PRZEJŚCIOWE

- 15 Zmiany zasad (polityki) rachunkowości ujmują się zgodnie z wymogami MSR 8.