

## INTERPRETACJA SKI-12

*Konsolidacja – jednostki specjalnego przeznaczenia*

## ODWOŁANIA

- MSR 8 *Zasady (polityka) rachunkowości, zmiany wartości szacunkowych i korygowanie błędów*
- MSR 19 *Świadczenia pracownicze*
- MSR 27 *Skonsolidowane i jednostkowe sprawozdania finansowe i inwestycje w jednostkach zależnych*
- MSR 32 *Instrumenty finansowe: prezentacja*
- MSSF 2 *Płatności w formie akcji*

## PROBLEM

- 1 Zdarza się, że jednostka gospodarcza jest stworzona w celu realizacji wąskich, precyzyjnie określonych celów (np. jej zadaniem może być leasing, prowadzenie prac badawczych i rozwojowych lub sekurytyzacja aktywów finansowych). Tego rodzaju jednostki specjalnego przeznaczenia (ang. *special purposes entities* – SPE) mogą mieć formę spółki kapitałowej, trustu (fundusz powierniczy prawa anglosaskiego), spółki osobowej lub podmiotu niemającego osobowości prawnej. Tworzeniu SPE towarzyszą często prawne ustalenia nakładające surowe i niekiedy stałe ograniczenia na uprawnienia decyzyjne zarządu, podmiotu zarządzającego trustem lub kierownictwa w zakresie działalności tychże jednostek specjalnego przeznaczenia. Często przepisy te określają, iż polityka kierowania bieżącą działalnością SPE nie może być modyfikowana w inny sposób, aniżeli przez jej założyciela lub sponsora (np. działających na zasadzie tzw., automatycznego pilota).
- 2 Sponsor (lub jednostka, w imieniu której stworzono SPE) często przekazuje aktywa SPE, przez co uzyskuje prawo do użytkowania aktywów przez nią posiadanych lub świadczy na jej rzecz usługi, podczas gdy inne strony („podmioty wnoszące kapitał”) mogą finansować SPE. Jednostka gospodarcza prowadząca transakcje z SPE (często jest nią założyciel lub sponsor) może w istocie kontrolować tę jednostkę.
- 3 Zaangażowanie w SPE może na przykład przybrać formę instrumentów dłużnych, instrumentów kapitałowych, certyfikatów udziałowych, udziału w aktywach pozostałych po odjęciu zobowiązań lub leasingu. Czasami zaangażowanie przynoszące korzyści może zapewnić posiadaczowi stałą lub ustaloną stopę zwrotu, podczas gdy inne mogą dawać mu prawa lub dostęp do innych przyszłych korzyści ekonomicznych. W większości przypadków założyciel SPE lub jej sponsor (lub jednostka, w imieniu której stworzono SPE) osiąga korzyści płynące z działalności SPE, mimo niewielkiego udziału lub nieposiadania udziału w jej kapitale.
- 4 MSR 27 wymaga dokonywania konsolidacji jednostek będących pod kontrolą jednostki sprawozdawczej. Standard nie dostarcza jednakże wyraźnych wskazówek dotyczących konsolidacji SPE.
- 5 Zagadnieniem wymagającym rozstrzygnięcia jest to, w jakich okolicznościach jednostka gospodarcza powinna dokonać konsolidacji SPE.
- 6 Niniejsza interpretacja nie dotyczy programów świadczeń pracowniczych po okresie zatrudnienia lub programów kapitałowych świadczeń pracowniczych i innych długoterminowych świadczeń pracowniczych, do których stosuje się MSR 19.
- 7 Przekazanie aktywów z jednostki gospodarczej do SPE może być uznane za sprzedaż dokonywaną przez jednostkę gospodarczą. Nawet jeśli przekazanie można uznać za sprzedaż, przepisy MSR 27 oraz niniejszej interpretacji mogą wskazywać na to, że jednostka gospodarcza powinna dokonać konsolidacji SPE. Niniejsza interpretacja nie odnosi się do okoliczności, które powodują, że transakcja uznana jest za sprzedaż, ani do wyłączeń skutków takiej sprzedaży w trakcie konsolidacji.

## UZGODNIONE STANOWISKO

- 8 SPE konsoliduje się, jeżeli z istoty powiązań między jednostką gospodarczą a SPE wynika, że SPE jest kontrolowana przez jednostkę gospodarczą.
- 9 W przypadku SPE kontrola przejawia się w formie ustalenia z góry zakresu działalności SPE (działającej na zasadzie tzw. automatycznego pilota) lub też w inny sposób. Paragraf 13 MSR 27 wskazuje na kilka okoliczności skutkujących sprawowaniem kontroli nawet w sytuacji, gdy jednostka gospodarcza posiada połowę lub mniej niż połowę praw głosu w innej jednostce. Analogicznie, kontrola może być sprawowana nawet w przypadkach posiadania niewielkiego lub braku udziału w kapitale własnym SPE. Zastosowanie koncepcji kontroli wymaga w każdym przypadku samodzielnej oceny przy uwzględnieniu właściwych okoliczności.

- 10 Na sprawowanie przez jednostkę gospodarczą kontroli w SPE, a zatem na konieczność konsolidacji SPE, poza okolicznościami, jakie zostały opisane w paragrafie 13 MSR 27, mogą na przykład wskazywać następujące okoliczności (dalsze wytyczne znajdują się w załączniku do niniejszej interpretacji):
- a) SPE prowadzi w istocie działalność w imieniu jednostki gospodarczej zgodną z jej potrzebami gospodarczymi, z tytułu których jednostka gospodarcza uzyskuje korzyści;
  - b) jednostka gospodarcza posiada w istocie uprawnienia decyzyjne do uzyskiwania większości korzyści z działalności SPE lub jednostka gospodarcza przekazała te uprawnienia decyzyjne poprzez ustalenie mechanizmu „automatycznego pilota”;
  - c) jednostka gospodarcza posiada w istocie prawo do uzyskiwania większości korzyści z SPE, a zatem jest narażona na ryzyko związane z działalnością prowadzoną przez SPE; lub
  - d) jednostka gospodarcza ponosi w istocie większą część ryzyka związanego z posiadaniem SPE lub z posiadaniem jej aktywów, mającego na celu uzyskanie większości korzyści z jej działalności.
- 11 [Usunięty]

#### DATA UZGODNIENIA STANOWISKA

Czerwiec 1998 r.

#### DATA WEJŚCIA W ŻYCIE

Niniejszą interpretację stosuje się do rocznych okresów obrotowych rozpoczynających się dnia 1 lipca 1999 r. i później. Zaleca się wcześniejsze stosowanie interpretacji. Zmiany zasad (polityki) rachunkowości stosuje się zgodnie z przepisami MSR 8.

Jednostka stosuje zmianę w paragrafie 6 w odniesieniu do rocznych okresów obrotowych rozpoczynających się dnia 1 stycznia 2005 r. i później. Jeżeli jednostka zastosuje MSSF 2 w odniesieniu do wcześniejszego okresu, zmianę, o której mowa, stosuje do tego wcześniejszego okresu.