

Marzena Tatarska

Akademia Ekonomiczna we Wrocławiu

IDENTYFIKACJA I PREZENTACJA WSPÓLNYCH PRZEDSIĘWZIĘĆ W SPRAWOZDANIU FINANSOWYM

1. Wstęp

Wiele przedsiębiorstw jest obecnie zainteresowanych sformalizowaną współpracą gospodarczą. Coraz częściej i chętniej podejmowane są też wspólne przedsięwzięcia w skali krajowej i międzynarodowej. Działalność ta pozwala z jednej strony na zwiększenie zysków przedsiębiorstw, a z drugiej – znacznie ogranicza ryzyko inwestycyjne, które zostaje rozłożone na poszczególnych partnerów.

W artykule przedstawiono problematyczne kwestie, dotyczące zdefiniowania wspólnych przedsięwzięć na potrzeby rachunkowości, oraz dążenia wybranych krajów do ujednolicenia metod ich prezentacji w sprawozdaniu finansowym, pozwalającego uzyskać porównywalność wyników tej działalności.

2. Definicja i istota wspólnego przedsięwzięcia

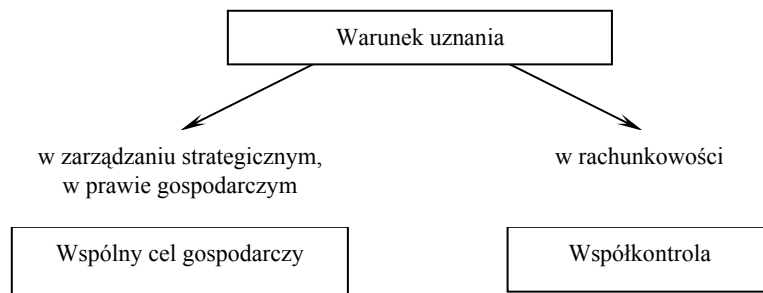
Wspólne przedsięwzięcie w ścisłym znaczeniu to „wspólne działanie dwóch lub więcej przedsiębiorców (przedsiębiorstw w znaczeniu podmiotowym) dla realizacji konkretnego, jednorazowego zadania gospodarczego, najczęściej lecz nie wyłącznie-inwestycyjnego”. Dla określenia tej formy działalności zamiennie używa się terminu pochodzenia anglosaskiego: *joint venture*, oznaczającego współpracę opierającą się wyłącznie na pozytywnym współdziałaniu przedsiębiorców dążących do wspólnego celu, z wyłączeniem wzajemnych świadczeń, podziału sfer i uzgadniania działań (*Prawo gospodarcze...* 2001, s. 551). Aby ułatwić kontrolę i zarządzanie działalnością, można utworzyć nową jednostkę gospodarczą, wyodrębnioną prawnie, jednak nie jest to warunek prawnie wymagalny. W tego typu porozumie-

niach partnerzy godzą się na udostępnienie na pewien czas zasobów celem realizacji przedsięwzięcia. Niezależnie od struktury wspólnego przedsięwzięcia jego funkcjonowanie wiąże się z następującymi elementami:

- zaangażowaniem zasobów (finansowych, majątkowych, ludzkich),
- dużym ryzykiem,
- powołaniem, organów zarządzających spośród uczestników wspólnego przedsięwzięcia,
- udziałowym uczestnictwem każdego z partnerów (Hildebrand, Kłosek 2005, s. 1).

Charakterystyczne we wspólnym przedsięwzięciu jest istnienie wspólnego dla wszystkich partnerów celu biznesowego oraz ich aktywność w dążeniu do jego osiągnięcia.

Natomiast w świetle standardów rachunkowości, aby spośród różnych form współdziałania gospodarczego – aliansów strategicznych – wyodrębnić działalność określaną jako wspólne przedsięwzięcie, uznano, że warunkiem zakwalifikowania zawieranych umów i ich prezentacji jako wspólnego przedsięwzięcia jest istnienie współkontroli, co przedstawia rys. 1.



Rys. 1. Wspólne przedsięwzięcia

Źródło: opracowanie własne.

W świetle rachunkowości wspólne przedsięwzięcie to ustalenia umowne, na mocy których dwie lub więcej stron podejmuje działalność gospodarczą podlegającą współkontroli. Współkontrola, zgodnie z MSR 31, jest ustalonym w umowie podziałem kontroli nad działalnością gospodarczą; występuje tylko wówczas, gdy strategiczne decyzje finansowe i operacyjne dotyczące tej działalności wymagają jednomyślnej zgody wspólników. Na podstawie praktyki gospodarczej MSR 31 wyodrębnił trzy rodzaje wspólnych przedsięwzięć: wspólnie kontrolowaną działalność, wspólnie kontrolowane aktywa oraz współkontrolowane podmioty.

Na podstawie przytoczonych wcześniej definicji, zaczerpniętych z literatury opisującej alianse strategiczne lub interpretującej działalność z punktu widzenia prawa

gospodarczego, można dopatrzeć się niespójności w samym definiowaniu wspólnych przedsięwzięć. Przykładem współkontrolowanej działalności są umowy konsorcjum. Celem umowy jest realizacja konkretnego, jednorazowego, ograniczonego czasowo zadania gospodarczego. Poszczególni partnerzy angażują swoje zasoby, czas i umiejętności, aby zrealizować projekt. Tego typu przedsięwzięcie bezspornie zgodne jest z definicjami wspólnego przedsięwzięcia, prezentowanymi przez literaturę i rachunkowość. Jako wspólne przedsięwzięcie MSR wymieniają również współkontrolowane aktywa, których przykładem mogą być współkontrolowane środki trwałe: środek transportu lub budynek. Każdy wspólnik może wykorzystywać aktywa do swoich własnych potrzeb z zakresu podstawowej lub pomocniczej działalności przedsiębiorstwa. Nie jest wtedy spełniony warunek istnienia wspólnego celu gospodarczego. Taka działalność, według definicji prezentowanych w literaturze, nie jest wspólnym przedsięwzięciem. Dopiero gdy firmy będą wykorzystywać obiekt, np. budynek, do realizacji wspólnych zamierzeń, np. prowadzenia w nim wspólnego laboratorium badawczego, można tę formę uznać za wspólne przedsięwzięcie. Powstaje tu zasadnicze pytanie: czy, biorąc pod uwagę nawet potoczne rozumienie terminu przedsięwzięcie, łączące się z wykazywaniem aktywności, składnik aktywów, będący rzeczą, przedmiotem, obiektem, może być uznawany za wspólne przedsięwzięcie. Trzecią formą wspólnych przedsięwzięć są współkontrolowane podmioty. Dla ułatwienia zarządzania przedsięwzięciem, uproszczenia rozliczeń pomiędzy wspólnikami czy też ze względów podatkowych przedsiębiorstwa mogą zdecydować o utworzeniu nowego, wspólnie kontrolowanego podmiotu, który przejmie realizację przedsięwzięcia. Taki współkontrolowany podmiot jest wspólnym przedsięwzięciem również w świetle literatury.

Rozpatrywanie współkontrolowanego podmiotu jako jednej z jednostek podporządkowanych, obok jednostki zależnej i stowarzyszonej, ukazuje go również w innym świetle. Według MSR, różnica pomiędzy współkontrolowanym podmiotem (jednostką współzależną¹) a jednostką stowarzyszoną polega na tym, że w przypadku tego pierwszego oprócz posiadanych udziałów lub akcji istnieją ustalenia umowne dotyczące współkontroli. Interpretując MSR, dochodzi się do wniosku, że samo założenie przez dwie firmy trzeciej jednostki, pomimo posiadania w niej 50-procentowych udziałów, nie ustanawia jednostki współzależnej, ale stowarzyszoną. Musi zostać zawarta umowa, określająca podejmowanie jednomyślnych decyzji, dotyczących ważnych kwestii, aby założoną firmę uznać za współkontrolowany podmiot, chyba że wynika to automatycznie z regulacji prawnych na danym obszarze (*Międzynarodowe Standardy...* 2006, s. 243). Sytuację zobrazowano przykładem.

¹ Termin pochodzi z ustawy o rachunkowości.

Przykład 1

Firma A ma jednostkę stowarzyszoną X, w której posiada 45% udziałów. Firma B nabywa w tej jednostce 55% udziałów. Następnie firmy A i B ustanawiają wspólną kontrolę nad jednostką.

I. Konsekwencje dla sprawozdawczości finansowej (według MSR). Firma A, ujmująca do tej pory inwestycję – jednostkę X – zgodnie z metodą praw własności, powinna zastosować metodę konsolidacji proporcjonalnej, zalecaną przez MSR jako najwłaściwsza do prezentacji współkontrolowanych podmiotów.

II. Zakres kontroli. Posiadany do tej pory przez firmę A stopień kontroli, określany jako znaczący wpływ², zostaje rozszerzony, gdyż do podejmowania strategicznych decyzji finansowych i operacyjnych współkontrolowanego podmiotu potrzebna jest jej zgoda.

III. Czy inwestycja długoterminowa firmy A – jednostka stowarzyszona – staje się automatycznie wspólnym przedsięwzięciem? Zgodnie z MSR, jest to oczywiste, pomimo że firma A nie prowadzi z firmą B wspólnych zadań gospodarczych: przedsięwzięć, inwestycji, a firma X jest traktowana jako inwestycja długoterminowa. Zgodnie z definicjami zaczerpniętymi z literatury, nie można traktować takich transakcji jako wspólne przedsięwzięcia.

3. Prezentacja wspólnych przedsięwzięć – poszukiwanie najlepszych rozwiązań

W gospodarce światowej wspólne przedsięwzięcia nie są nowym zjawiskiem. Od ponad 20 lat firmy w takich krajach, jak Kanada, Wielka Brytania i Stany Zjednoczone, mają praktykę w prowadzeniu tego typu działalności. Pomimo podejmowania przez przedsiębiorstwa współpracy w skali międzynarodowej, wciąż nie ma jednolitych zasad prezentacji wspólnych przedsięwzięć. Problem został pokazany na przykładzie wybranych krajów.

Kanada

Podejmowanie wspólnych przedsięwzięć przez firmy kanadyjskie, łączenie ich wysiłków i umiejętności jest zjawiskiem powszechnym i normalnym, niezależnie od ich

² Przejawiający się istnieniem jednego lub kilku następujących elementów:

- zasiadaniem w zarządzie lub równorzędnym organie zarządzającym jednostką, w której dokonano inwestycji,
- udziałem w tworzeniu polityki jednostki, w tym udziałem w podejmowaniu decyzji w sprawie dywidend i innych metod podziału zysku,
- transakcjami z jednostką stowarzyszoną,
- udostępnianiem informacji technicznych o zasadniczym znaczeniu (MSR 28).

wielkości i profilu działalności. Rosnąca wciąż w Kanadzie liczba i rozmiary wspólnych przedsięwzięć tworzonych w odpowiedzi na wymagania globalnego rynku, rozwój technologiczny oraz konieczność zastosowania innowacyjnych strategii rynkowych wymagały zmiany dotychczasowych przepisów, zawartych w dziale 3055 CICA³ *Handbook Section*, zatytułowanym *Udziały w korporacyjnych i niekorporacyjnych wspólnych przedsięwzięciach*. Do tej pory firmy miały możliwość wyboru pomiędzy zalecaną przez CICA metodą praw własności⁴ a metodą konsolidacji proporcjonalnej⁵, jako sposobami prezentacji udziałów we wspólnych przedsięwzięciach. Jednak stosowanie przez firmy należące do jednej branży różnych metod prezentacji wspólnych przedsięwzięć uniemożliwiało uzyskiwanie wiarygodnych porównań na tej płaszczyźnie. Z tego powodu rada CICA postanowiła wyeliminować alternatywną metodę prezentacji, metodę praw własności, i w 1993 roku zatwierdziła projekt *Udziały we wspólnych przedsięwzięciach*, proponując używanie wyłącznie metody konsolidacji proporcjonalnej, a następnie w 1994 roku zaaprobowwała ten projekt (Willett 1995, s. 59). CICA uznała, że zastosowanie metody praw własności, w przypadku gdy znaczna część działalności inwestora jest prowadzona w ramach spółek *joint ventures*, powoduje, że zakres informacji dotyczący ujawnianych udziałów we wspólnym przedsięwzięciu jest niewystarczający i ograniczony (Kothavala 2002, s. 5).

Według kanadyjskich standardów, wspólne przedsięwzięcie zdefiniowano jako działalność ekonomiczną wynikającą z umowy, na mocy której dwóch lub więcej partnerów wspólnie kontroluje działalność ekonomiczną. Według tego standardu rachunkowości, spółki typu *joint ventures* mogą być rozszerzeniem lub uzupełnieniem dotychczasowej działalności wspólnika i mogą działać w różnej formie: jako spółki osobowe, spółki prawa handlowego, spółki cywilne lub na zasadzie współdzierżawy. Podobnie jak w Międzynarodowych Standardach Rachunkowości, wyodrębnione zostały: współkontrolowana działalność, współkontrolowane aktywa oraz współkontrolowane podmioty. Kanadyjski standard wymaga od wspólników oprócz ujawniania wspólnych przedsięwzięć metodą konsolidacji proporcjonalnej, ujawnienia głównych składników i kwot następujących pozycji (Kothavala 2002, s. 5):

³ CICA – Canadian Institute of Chartered Accountants (Kanadyjski Instytut Biegłych/Dyplomowanych Księgowych).

⁴ Metoda praw własności jest to taka metoda rozliczania, przy której zastosowaniu udział we współkontrolowanym podmiocie jest początkowo wykazany w cenie nabycia, a następnie po dniu nabycia jego wartość jest korygowana odpowiednio o zmianę wartości współkontrolowanego podmiotu przypadającego na danego wspólnika w aktywach. W rachunku zysków i strat odzwierciedla się udział wspólnika przedsięwzięcia w wynikach działalności współkontrolowanego podmiotu.

⁵ 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 sprawozdaniach finansowych wspólnika przedsięwzięcia lub wykazywane jako oddzielne pozycje w sprawozdaniach finansowych wspólnika przedsięwzięcia.

- aktywów trwałych i obrotowych
- zobowiązań krótkoterminowych i długoterminowych
- przychodów, kosztów i dochodu
- przepływów pieniężnych z działalności operacyjnej, finansowej i inwestycyjnej.

Wymóg wykazywania udziałów metodą konsolidacji proporcjonalnej wzbudził wiele kontrowersji. Zwolennicy zgodzili się, że ta metoda najlepiej oddaje istotę porozumień *joint ventures* w sprawozdaniu finansowym. Przeciwnicy metody argumentowali, że eliminacja wyboru wprowadzi różnicę pomiędzy kanadyjskimi a amerykańskimi GAAP⁶, które wymagają wykorzystania metody praw własności. Za najważniejszą wadę konsolidacji proporcjonalnej uznano technikę dodawania aktywów i pasywów wspólnika do części wspólnie kontrolowanych aktywów i pasywów, sugerując, że odbiorcy sprawozdań finansowych chcą zobaczyć aktywa i pasywa, które dany podmiot kontroluje, a nie całkowicie skonsolidowane z aktywami i pasywami wspólnego przedsięwzięcia. Ten zarzut oddalono, wskazując, że aktywa i pasywa wspólnego przedsięwzięcia mogą zostać ujawnione w notach do sprawozdania finansowego, a poza tym łączenie danych pozycji jest właściwe, ponieważ część kontrolowanych aktywów lub pasywów wspólnego przedsięwzięcia należy do wspólnika. Idąc dalej, przeciwnicy znaleźli niespójność pomiędzy konsolidacją proporcjonalną a definicją aktywów w dziale 1000 *Koncepcja sprawozdania finansowego*, która to definicja brzmi: aktywa są to ekonomiczne zasoby kontrolowane przez firmę, będące wynikiem transakcji lub wydarzeń z przeszłości i przynoszące w przyszłości korzyści ekonomiczne. Rada stwierdziła, że termin kontrola używany w dziale 1000 powinien być interpretowany z punktu widzenia zapewnienia przyszłych korzyści, natomiast sens terminu kontrola w konsolidacji jest inny i powinien być rozumiany jako prawo do zarządzania danymi aktywami. Rada nie zgodziła się również z zarzutami, że konsolidacja proporcjonalna jest niewłaściwa, gdy operacje w ramach wspólnego przedsięwzięcia nie są rozszerzeniem lub uzupełnieniem operacji firmy macierzystej. Krytyka metody dotyczyła również powstających w wyniku jej zastosowania zniekształceń wysokości kapitału obrotowego i wskaźników finansowych (Willett 1995, s. 60).

Wielka Brytania

W Wielkiej Brytanii przed 1985 rokiem do wykazywania inwestycji w spółkach *joint ventures* stosowano metodę praw własności. Ustawa o spółkach z 1985 roku wymagała stosowania metody konsolidacji proporcjonalnej dla jednostek nie będących spółkami w rozumieniu prawa handlowego, a dla spółek – metodę praw własności. W roku 1997 wszedł w życie Financial Reporting Standard (FRS) 9, według którego wymagane jest, aby do ujawniania wszystkich współkontrolowanych

⁶ GAAP – Generally Accepted Accounting Principles (Powszechnie Akceptowane Zasady Rachunkowości).

podmiotów stosować metodę praw własności brutto (*gross equity method*) (Kothavala 2002, s. 5), polegającą na tym, że oprócz zastosowania metody praw własności, dodatkowo, jako uzupełnienie ujawniane są kwoty zaangażowanych przez wspólnika we wspólne przedsięwzięcie aktywów, pasywów, przychodów i kosztów (Soonawalla 2006, s. 395).

FRS 9 definiuje spółkę typu *joint venture* jako podmiot, w którym jednostka sporządzająca sprawozdanie finansowe posiada udziały długoterminowe i który jest wspólnie kontrolowany przez tę jednostkę oraz jedną lub więcej jednostek na podstawie ustaleń umownych FRS, par. 4. Aby wspólne przedsięwzięcie stanowiło podmiot, musi prowadzić samodzielnie działalność ekonomiczną i nie może stanowić części działalności wspólnika. FRS 9 wymienia również takie wspólne przedsięwzięcia, które nie są oddzielnymi podmiotami. W takim przypadku każdy ze wspólników powinien wykazywać swój udział w aktywach, pasywach i przepływach pieniężnych takiego przedsięwzięcia (Kothavala 2002, s. 6).

Zarówno standardy Wielkiej Brytanii (od 1998 roku), jak i standardy kanadyjskie (od 1996 roku) wymagają zupełnego rozgraniczenia współkontrolowanych jednostek od jednostek stowarzyszonych, a co za tym idzie, oddzielnego ujawniania udziałów w tych jednostkach. Jedyne podobieństwo pomiędzy tymi jednostkami polega na tym, że wielkość posiadanych w nich udziałów zazwyczaj mieści się pomiędzy 20 a 50%. W jednostkach stowarzyszonych inwestorzy mają mniejszą kontrolę nad współkontrolowaną jednostką niż wspólnicy (Soonawalla 2006, s. 395-400). Znaczący wpływ daje prawo uczestniczenia w decyzjach dotyczących polityki finansowej i operacyjnej jednostki stowarzyszonej – uzależniony jest od ilości posiadanych udziałów. Natomiast wspólnik wspólnego przedsięwzięcia ma tę przewagę, że każda istotna decyzja dotycząca przedsięwzięcia wymaga jego zgody niezależnie od wielkości posiadanych udziałów, co zagwarantowane jest przez ustanowioną współkontrolę. Rozgraniczenie jednostek współkontrolowanych i jednostek współzależnych jest tym bardziej konieczne, że różne są przesłanki uczestniczenia w tych strukturach. Współkontrolowana jednostka powinna realizować wspólny, konkretny cel gospodarczy wspólników przedsięwzięcia: wspólną inwestycję lub inną działalność. Natomiast jednostka stowarzyszona traktowana jest wyłącznie jako długoterminowa inwestycja. Zakres wymaganych ujawnień wspólnych przedsięwzięć – współkontrolowanych spółek w Kanadzie i Wielkiej Brytanii – zaprezentowano w tab. 1.

Tabela 1. Wymagane ujawnienia w Kanadzie i w Wielkiej Brytanii

Kanada	Wielka Brytania
• kwoty głównych składników aktywów trwałych i obrotowych, zobowiązań krótkoterminowych i długoterminowych, • udział wspólnika we wszystkich zobowiązaniach warunkowych, • lista i opis istotnych udziałów w spółkach, nazwy wspólników i proporcjonalny udział	• nazwy wszystkich wspólników, proporcjonalna część posiadanych udziałów, okres sprawozdawczy, charakter działalności, • informacje dotyczące wspólników, mogące mieć znaczenie dla zrozumienia skutków inwestycji, • zobowiązania i należności pomiędzy wspólnikiem a spółką, • przy przekroczeniu progu 15% posiadanych udziałów należy przedstawić udział wspólnika w aktywach trwałych i obrotowych oraz zobowiązaniach krótkoterminowych i długoterminowych, • przy przekroczeniu progu 25% należy wymienić spółkę <i>joint venture</i> i ujawnić udział wspólnika w zysku brutto, opodatkowaniu, zysku netto, aktywach trwałych i obrotowych oraz krótkoterminowych i długoterminowych zobowiązaniach

Źródło: (Kothavala 2002, s. 149-150).

Stany Zjednoczone

Amerykańskie standardy rachunkowości nie wymagają odrębnego wykazywania jednostek spółkontrolowanych i jednostek stowarzyszonych, co jest krytykowane ze względu na brak wystarczających informacji do analizowania wyników osiąganych z uczestniczenia w tych podmiotach. Zgodnie z APB⁷ (opinia 18 z 1971 roku), prezentacja spółkontrolowanych podmiotów wymaga wykorzystania metody praw własności⁸. US GAAP odnoszą się wyłącznie do wspólnych przedsięwzięć, posiadających osobowość prawną, i definiują je jako jednostki należące do małej

Tabela 2. Informacje dotyczące udziału wspólnika we wspólnym przedsięwzięciu

Pozycja	Kanada	Wielka Brytania	Stany Zjednoczone
Przychody	tak	tak	nie
Przychody z działalności operacyjnej	tak	tak	tak
Przepływy pieniężne (operacyjne, inwestycyjne i finansowe)	tak	nie	nie
Aktywa ogółem	tak	tak	nie
Pasywa ogółem	tak	tak	nie
Inwestycje netto	tak	tak	tak

Źródło: (Kothavala 2002, s. 149-150).

⁷ APB – Accounting Principles Board (Rada ds. Zasad Rachunkowości).

⁸ Chyba że standardowa praktyka branży nakazuje inaczej; np. firmy z takich sektorów jak górnictwo i nieruchomości mogą używać metody konsolidacji proporcjonalnej (Kothavala 2002, s. 4).

grupy przedsiębiorców (*joint ventures*) i przez nich kierowane, będące odrębną i szczególną działalnością lub projektem przynoszącym korzyści wszystkim uczestnikom grupy (Soonawalla 2006, s. 396-400). W tabeli 2 zaprezentowano, jakie informacje dotyczące udziału wspólnika w spółce *joint venture* można uzyskać, czytając sprawozdania finansowe sporządzane w Kanadzie, Wielkiej Brytanii i Stanach Zjednoczonych.

4. Propozycje Grupy G4+1⁹

Pomimo że wspólne przedsięwzięcia stają się coraz powszechniejszą formą prowadzenia działalności, jak pokazano we wcześniejszych rozważaniach, istnieją znaczne różnice w sprawozdawczości w różnych krajach. Najważniejsze rozbieżności dotyczą ustanawiania, identyfikowania, uznawania, pomiaru oraz zasad ujawniania wspólnych przedsięwzięć. W odniesieniu do rachunkowości szczególnego znaczenia nabiera wyodrębnienie specyficznych cech wspólnego przedsięwzięcia, aby odróżnić tę formę od innych porozumień o współpracy. Próbuąc ułatwić międzynarodową standaryzację, Grupa G4+1 wydała w 1999 roku specjalny raport pt. *Sprawozdawczość dotycząca udziałów we wspólnych przedsięwzięciach i podobnych porozumieniach*¹⁰ (Jones 2001, s. 30).

Firmy zawierają alianse z różnych powodów: aby ograniczyć ryzyko, mieć dostęp do komplementarnych zasobów lub zdobywać nowe rynki. Stąd też tworzone są wspólne przedsięwzięcia funkcjonalne (np. marketingowe, dystrybucyjne) lub o charakterze produkcyjnym bądź też wspólne przedsiębiorstwa. Szerokie definiowanie wspólnych przedsięwzięć stwarza problemy związane z wiarygodnym wyróżnieniem jakościowych cech tych porozumień. Gdy dwie lub więcej firm zawierają umowę o wytwarzanie wspólnego produktu i każda z nich utrzymuje kontrolę nad własnymi zasobami, w niektórych krajach regulacje rachunkowości pozwalają firmom uznawać ten rodzaj współpracy za wspólne przedsięwzięcie i prezentować te operacje pozabilansowo. Każda firma kontroluje własne zasoby przekazane do wspólnego przedsięwzięcia, stąd też wyłączenie tych zasobów, związanych z nimi zobowiązań i przychodów ze sprawozdania finansowego spowoduje w rezultacie opuszczenie istotnych i wiarygodnych informacji – dlatego konieczne jest opracowanie odpowiedniej metody prezentacji takiego wspólnego przedsięwzięcia (Jones 2001, s. 31).

⁹ G4+1 jest to międzynarodowa grupa, w której skład wchodzi reprezentanci zarządów standardów rachunkowości z następujących krajów: Australii, Kanady, Nowej Zelandii, Wielkiej Brytanii i Stanów Zjednoczonych oraz reprezentanci Międzynarodowego Komitetu Standardów Rachunkowości (International Accounting Standards Committee IASC) (*International Review...* 1999, s. 10).

¹⁰ Autorstwa Milburna i Chanta, byłych przewodniczących Kanadyjskiej Rady Standardów Rachunkowości.

Brak międzynarodowych uzgodnień, odpowiednich metod rachunkowości w tym zakresie i sposobów konsolidacji niekorzystnie wpływa na porównywalność prezentowanych informacji. Główną kwestią w ustaleniu właściwego w rachunkowości podejścia do związków opartych na współpracy jest kontrola. Jeśli inwestująca firma ma wyłączną kontrolę nad aktywami i działalnością przedsięwzięcia lub inwestor kontroluje tylko swoją inwestycję, mamy do czynienia odpowiednio z jednostkami zależnymi lub stowarzyszonymi. Autorzy opracowania uznali, że w tych kwestiach informacje zawarte w dotychczasowych standardach rachunkowości są wystarczające. Jeśli natomiast pomiędzy partnerami zostanie ustalona wspólna kontrola, można zidentyfikować wyjątkową formę powiązania – porozumienie, które zostało zidentyfikowane jako wspólne przedsięwzięcie. Ze względu na brak międzynarodowych uzgodnień co do definicji współkontroli, Grupa G4+1 zaproponowała definicję następującą. Współkontrola polega na tym, że wspólnik nie może podejmować jednostronnych decyzji strategicznych, inwestycyjnych i finansowych dotyczących działalności przedsięwzięcia i wymagana jest w tym zakresie zgoda wszystkich partnerów. Z zaproponowanej definicji wynikają istotne implikacje. Zgodnie z nią, istnienie wspólnej kontroli nie wymaga żadnych dodatkowych umownych porozumień. Przy założeniu równych wkładów we wspólne przedsięwzięcie 50-50 współkontrola ustalona zostaje samoczynnie. W tym wypadku wynika ona z zachodzących okoliczności (Jones 2001, s. 31). Należy tu zwrócić uwagę, że Międzynarodowe Standardy Rachunkowości wymagają, bez względu na okoliczności, ustanowienia współkontroli. Stanowisko Grupy G4+1 i Rady MSR jest zbieżne w tej kwestii, że nie wymaga się aktywnego uczestniczenia partnera w porozumieniu, żeby posiadać współkontrolę nad przedsięwzięciem¹¹.

Na podstawie tak zdefiniowanej wspólnej kontroli Grupa G4+1 zdefiniowała wspólne przedsięwzięcie jako firmę, która jest wspólnie kontrolowana przez sporządzającego sprawozdanie finansowe przedsięwzięcia oraz jednego lub więcej partnerów. Mimo że definicja ta wydaje się zbyt uproszczona, zawiera zasadnicze niezgodności z istniejącymi definicjami wspólnego przedsięwzięcia. Przede wszystkim wspólne przedsięwzięcie musi być oddzielnym podmiotem gospodarczym. Eliminuje się w ten sposób z rachunkowości wszelkie porozumienia o współpracy, umowy o podziale kosztów, wspólnie kontrolowane aktywa i inne, ponieważ nie prowadzą one do utworzenia nowych jednostek gospodarczych. Wspólne przedsięwzięcie ma być osobną firmą, ale niekoniecznie posiadającą osobowość prawną. Taka interpretacja jest zbieżna z regulacjami Stanów Zjednoczonych, zawartymi w APB¹² (Jones 2001, s. 32).

¹¹ Podejście takie jest niezgodne z definicją wspólnego przedsięwzięcia prezentowaną przez literaturę przedmiotu, gdzie wymagany jest czynny udział partnerów.

¹² Opinia 18 ustanawia, że metoda praw własności przeznaczona jest dla spółek *joint ventures*, posiadających osobowość prawną. Opinia nie podaje, jak postąpić w przypadku pozostałych spółek, nie będących spółkami prawa handlowego.

Grupa G4+1 zidentyfikowała trzy główne metody, które są obecnie wykorzystywane do wykazywania udziałów w spółkach *joint ventures*: metodę praw własności, metodę konsolidacji proporcjonalnej oraz rozszerzoną metodę praw własności, stanowiącą rozwinięcie metody konsolidacji proporcjonalnej. Rozszerzona metoda praw własności polega na ujawnianiu proporcjonalnego udziału wspólnika w aktywach, pasywach, przychodach i kosztach spółkontrolowanej jednostki w oddzielnych pozycjach (Jones 2001, s. 32).

Chociaż uważa się, że konsolidacja proporcjonalna dostarcza jaśniejszego obrazu rzeczywistości ekonomicznej i generuje więcej użytecznych informacji, Grupa G4+1 przychyliła się do stanowiska, że najwłaściwszą metodą przedstawienia *joint venture* jest metoda praw własności, i uważa, że z conceptualnego punktu widzenia inwestor nie ma kontroli nad aktywami wspólnego przedsięwzięcia, natomiast kontroluje tylko inwestycję. Konsolidacja proporcjonalna łączy indywidualny bilans i rachunek zysków i strat z danymi wspólnego przedsięwzięcia, co jest niezgodne z koncepcyjną definicją aktywów i pasywów. Te same wady ma rozszerzona metoda praw własności (Jones 2001, s. 32).

Grupa G4+1 proponuje ujawnianie następujących informacji:

- opisu wspólnego przedsięwzięcia, rodzaju i procentowego udziału,
- skróconego sprawozdania finansowego z operacji wspólnego przedsięwzięcia,
- kwot wzajemnych rozliczeń pomiędzy wspólnikiem a wspólnym przedsięwzięciem.

W związku z tym, że zalecenia Grupy G4+1, sformułowane w jej raporcie „Sprawozdawczość...” nie mają rangi międzynarodowych standardów rachunkowości, wkład Grupy polega na tym, że zaproponowane przez nią rozwiązania powinny być brane pod uwagę przy formułowaniu lub zmienianiu dotychczasowych przepisów dotyczących wspólnych przedsięwzięć w poszczególnych krajach. Zwraca się uwagę na zbyt wąską definicję wspólnych przedsięwzięć podaną przez Grupę; będzie ona w dalszym ciągu przedmiotem sporów na arenie międzynarodowej, obok problematycznych kwestii dotyczących konsolidacji (Jones 2001, s. 32).

6. Zakończenie

Największe kontrowersje wzbudza wciąż definicja wspólnego przedsięwzięcia, spółkontroli oraz sposób prezentacji tej działalności w sprawozdaniu finansowym. Można stwierdzić, że propozycje Grupy G4+1 nie przełożyły się na międzynarodowe regulacje rachunkowości. Pomimo że MSR 31 od czasu jego opublikowania w 1990 roku był wielokrotnie poprawiany i aktualizowany, Rada Międzynarodowych Standardów Rachunkowości nie uwzględniła zaleceń Grupy G4+1. Podstawowa rozbieżność dotyczy definiowania wspólnego przedsięwzięcia; przy identyfikacji wspólnych przedsięwzięć MSR zwracają szczególną uwagę na istnienie

ustaleń umownych ustanawiających współkontrolę. Brak też jednakowego stanowiska w kwestii prezentacji wspólnych przedsięwzięć. Grupa G4+1 za najwłaściwszą metodę uznaje metodę praw własności, podczas gdy MSR zalecają stosowanie metody konsolidacji proporcjonalnej. Jedynym rozwiązaniem, które może zapewnić porównywalność informacji generowanych przez sprawozdania finansowe w skali międzynarodowej, jest stosowanie przez wszystkie firmy Międzynarodowych Standardów Rachunkowości.

Literatura

Hildebrand M.J., Klosek J., *Enter/exit IP strategies in joint ventures. Making money. Getting in. And out*, „New Jersey Lawyer” 2005, nr 20.

International review of joint ventures, „Management Accounting” 1999, nr 11 (77).

Jones J.P., *An examination of G4+1 recommendations for reporting interests in joint ventures*, „The National Public Accountant” 2001, nr 2 (46).

Kothavala K.Z., *Financial Reporting for Interests in Joint Ventures*, Stanford University 2002.

Międzynarodowe Standardy Sprawozdawczości Finansowej (MSSF), IASCF 2004.

Międzynarodowe Standardy Sprawozdawczości Finansowej w interpretacjach i przykładach, t. 2. *Sprawozdania skonsolidowane i jednostkowe. Połączenia*, LexisNexis, Ernst&Young 2006.

Prawo gospodarcze i handlowe, t. 5. *Prawo umów w obrocie gospodarczym*, red. S. Włodyka, C.H. Beck, Warszawa 2001.

Soonawalla K., *Accounting for joint ventures and associates in Canada, UK, and US: do us rules hide information?*, „Journal of Business Finance & Accounting” 2006, nr 3/4 (33), Oxford.

Willett P., *Joint enterprise*, „CA Magazine” 1995, nr 5 (128).

IDENTIFICATION AND PRESENTATION OF JOINT VENTURES IN THE FINANCIAL STATEMENT

Summary

This article gives the definitions of joint ventures based on the specialist literature and standards of accounting and the most important problems of joint ventures accounting in certain countries: Canada, Great Britain and the United States of America. The article presents the main recommendations of Group G4+1. The author of the article shows the lack of cohesion of legal regulations in certain countries.