

Тема 20. ОБЛІК СПІЛЬНИХ ПІДПРИЄМСТВ

МСБО 31 «ЧАСТКА В СПІЛЬНИХ ПІДПРИЄМСТВАХ»

Сфера застосування

МСБО 31 повинний застосовуватися для обліку часток у спільних підприємствах (СП), а також відображення активів, зобов'язань, доходів і витрат СП у фінансовій звітності учасників і інвесторів, незалежно від способів і форм здійснення діяльності СП.

Стандарт не застосовується до часток учасників у спільно контрольованих компаніях, що належать:

- венчурним фондам; і
- спільним і пайовим фондам, а також аналогічним фінансовим організаціям, які повинні враховуватися згідно МСБО 39 «Фінансові інструменти: визнання й оцінка».

Визначення

Спільне підприємство – договір, за яким дві або більш сторони здійснюють економічну діяльність за умови спільного контролю над нею.

Контроль – це повноваження щодо керування фінансовою і виробничою політикою компанії з метою одержання вигоди від її діяльності.

Спільний контроль – розподіл контролю над економічною діяльністю на договірній основі.

Суттєвий вплив – це можливість участі в прийнятті рішень по фінансовій і виробничій політиці компанії, але не контроль або спільний контроль над такою політикою.

Учасник СП – сторона спільного підприємства, що бере участь у здійсненні спільного контролю над СП.

Інвестор СП – сторона спільного підприємства, що не бере участі у здійсненні спільного контролю над СП.

Пропорційна консолідація – метод обліку і підготовки звітності, по якому частка учасника в активах, зобов'язаннях, доходах і витратах спільно контрольованої компанії:

- комбінується построчно з аналогічними статтями у фінансовій звітності підприємця;
- показується окремими рядками статей у його фінансовій звітності.

Метод участі в капіталі – це метод бухгалтерського обліку, по якому частка участі в спільно контрольованій компанії спочатку враховується по собівартості, а потім коректується на зміну належній учасникові СП частини чистих активів спільно контрольованої компанії, що відбулося за час після придбання.

Прибуток або збиток учасника включає частку прибутку, що припадає на нього, або збитку СП.

Види спільних підприємств	Спільно контрольовані операції	Спільно контрольовані активи	Спільно контрольовані компанії
Характеристики	<p>Наступні характеристики властиві усім видам спільних підприємств:</p> <ul style="list-style-type: none"> • два або більш учасники зв'язані договором; • договірна угода встановлює спільний контроль. <p>Договір про СП звичайно оформляється в письмій формі регулює:</p> <ul style="list-style-type: none"> • діяльність СП, тривалість його існування і зобов'язання по його звітності; • призначення ради директорів (правління) або еквівалентного органу керування спільного підприємства і права голосу учасників; • внески учасників СП у капітал; • розподіл продукції, доходів, витрат або результатів діяльності СП між його учасниками. 		

Види спільних підприємств	Спільно контрольовані операції	Спільно контрольовані активи	Спільно контрольовані компанії
<p>Опис</p> <p>Діяльність деяких спільних підприємств припускає використання активів інших ресурсів учасників, а не створення корпорації, господарського товариства або іншої будь-якої юридичної особи або фінансової структури, окремо від самих учасників СП.</p> <p>Кожен учасник використовує свої власні основні засоби, створює власні запаси, несе власні витрати, приймає власні зобов'язання, у т.ч. – з залучення фінансування.</p> <p>Діяльність спільного підприємства може здійснюватися працівниками учасника СП паралельно з його власною аналогічною діяльністю.</p> <p>Договір про установу спільного підприємства звичайно передбачає механізм розподілу між учасниками доходів від продажів продукції витрат СП.</p>	<p>Даний тип спільного підприємства припускає, що учасники спільно контролюють, а іноді спільно володіють, одним або декількома активами, внесеними або придбаними в інтересах СП призначеними для досягнення його цілей.</p> <p>Активи використовуються з метою одержання вигод для учасників.</p> <p>Кожен учасник може одержати частину продукції, зробленої використанням активів, і в той же час несе передбачену договором частину витрат. Ці спільні підприємства не вимагають установи корпорації, господарського товариства, окремої юридичної особи або фінансової структури, окремо від самих учасників. Кожен учасник контролює свою частину майбутніх економічних вигод за допомогою своїх частки в спільно контрольованому активі.</p>	<p>Даний тип спільного підприємства припускає створення корпорації, господарського товариства або іншої юридичної особи, у якому кожен учасник має свою частку капіталу.</p> <p>Корпоративне СП здійснює свою діяльність аналогічно з всіма іншими компаніями, за винятком того, що договір про СП між учасниками встановлює спільний контроль над його економічною діяльністю.</p> <p>Спільно контрольована компанія контролює активи спільного підприємства, приймає зобов'язання, несе витрати і отримує прибуток. Вона може від свого імені укладати договори і залучати фінансування в інтересах діяльності СП.</p> <p>Кожен учасник має право на частину результатів спільно контрольованої компанії, хоча деякі з них припускають розділ продукції, зробленої спільним підприємством.</p> <p><i>Спільно контрольована компанія веде свої власні обліки самостійно готує фінансову звітність (напр., по МСФЗ) – так само, як і всі інші компанії.</i></p>	
<p>Представлення обліку</p> <p>У своїй власній звітності учасник повинний визнавати:</p> <ul style="list-style-type: none"> • контрольованими активи виникли зобов'язання; і понесені витрати частину доходів, що буде отримана в результаті продажу товарів або послуг спільного підприємства. <p><i>Оскільки активи, зобов'язання, доходи і витрати визнаються у фінансовій звітності</i></p>	<p>Кожен учасник повинен враховувати і визнавати у своїй власній фінансовій звітності (а згодом – і в консолідованої, якщо учасник входить до складу групи):</p> <ul style="list-style-type: none"> • свою частину спільно контрольованих активів, класифікованих відповідно до їх характеру, а не як інвестицію; • зобов'язання, прийняті учасником від імені СП (напр., у зв'язку з фінансуванням придбання частини активів для СП); 	<p>Кожен учасник СП звичайно вкладає в спільно контрольовану компанію грошові кошти або інші ресурси. Ці внески проводяться через його облікові записи і визнаються у фінансовій звітності учасника як інвестиція в спільно контрольовану компанію.</p> <p>Учасник визнає свою частку в спільно контрольованій компанії, використовуючи:</p> <ul style="list-style-type: none"> • метод пропорційно-консолідації або частковий метод. <p><i>Пропорційна консолідація</i></p> <p>Застосування пропорційно-консолідації означає, що баланс учасника включає частину активів, що він контролює</p>	

Види спільних підприємств	Спільно контрольовані операції	Спільно контрольовані активи	Спільно контрольовані компанії
	<p>окремих учасників, фінансова звітність власне СП, що призначалася б для зовнішніх користувачів, не готується, ніяк консолідаційні процедури або коректування при цьому не потрібні. Звичайно в системі управління кожного учасника буде присутній рахунок СП, де враховуються всі господарські операції, здійснювані ним у рамках СП. Наприклад, кожного звітного періоду з метою розрахунку прибутку/збитку СП готується меморандум про спільну діяльність, що подіє витрати і доходи всіх окремих рахунків спільного підприємства (забалансовий рахунок). Потім прибуток/збиток СП розподіляються між учасниками в пропорціях, передбачених договором про СП</p>	<ul style="list-style-type: none"> • свою частину спільних зобов'язань, що виникли в зв'язку з СП; • свою частину доходу СП, а також свою частку витрат, понесених спільним підприємством; • витрати, понесені в зв'язку з участю в спільному підприємстві. <p>Як у випадку з спільно контрольованою діяльністю, фінансова звітність власне СП, що призначалася б зовнішнім користувачам, не готується. Ніяк консолідаційні процедури або коректування у відношенні спільно контрольованих активів у консолідованій звітності учасників не проводяться. Для оцінки результатів діяльності СП даного виду, як правило, теж використовуються дані управління кожного обліку</p>	<ul style="list-style-type: none"> • спільно, частину зобов'язань, за яку він несе спільну відповідальність. <p>Звіт про прибуток і збитки учасника включає його частку в доходах і витратах спільно контрольованої компанії. Учасником може бути окремий суб'єкт господарювання або група (у цьому випадку потрібно говорити про консолідовані форми звітності).</p> <p>При цьому можуть використовуватися різні формати звітності:</p> <p>Учасник СП може подієвати свою частину активів, зобов'язань, доходу і витрат спільно контрольованої компанії з аналогічними статтями своєї консолідованої фінансової звітності построчно.</p> <p>Наприклад, він може об'єднати свою частину запасів або основних засобів спільно контрольованої компанії відповідно з консолідованими запасами й основними засобами групи.</p> <p>Як альтернативу учасник може включити в консолідовану фінансову звітність окремі статті, що показують його частину активів, зобов'язань, доходу і витрат спільно контрольованої компанії.</p> <p>Метод участі в капіталі</p> <p>У консолідованій фінансовій звітності учасник повинний показувати свою частину в спільно контрольованій компанії по методу дольової участі згідно МСБО 28. МСБО 31 не рекомендує використання методу участі в капіталі, оскільки пропорційна консолідація краще відображає економічну сутність інвестицій учасника в спільно контрольовану компанію (тобто контроль за часткою учасника в майбутніх економічних вигодах).</p> <p>Проте, стандарт дозволяє використовувати метод участі в капіталі з метою відображення частки учасника в спільно контрольованій компанії.</p> <p>Учасник повинний припинити використання методу пропорційної консолідації або методу участі в капіталі з дати припинення спільного контролю або суттєвого впливу стосовно спільно контрольованої компанії</p>

Операції між учасником і СП

При внесенні (продажу) учасником активів спільному підприємству визнання частини прибутку/збитку від такої операції буде відбивати сутність угоди.

Якщо суттєві ризики і переваги володіння активом перейшли від учасника до СП, то доти, поки цей актив знаходиться в спільному підприємстві, учасник визнає тільки ту частину прибутку/ збитку, що припадає на інших учасників.

Збитки повинні бути визнані учасником у повному обсязі, якщо внесок (продаж) свідчить про зниження чистої реалізаційної вартості поточних активів або про наявність збитку від знецінення.

При покупці активу в СП учасник не визнає свою частину прибутку СП від цієї угоди доти, поки даний актив не буде перепроданий незалежній стороні.

Учасник визнає свою частину збитків за даними операціям точно так само, як і свою частину прибутку, з тією лише різницею, що збиток підлягає визнанню в повному обсязі, якщо він являє собою зниження чистої реалізаційної вартості поточних активів або є наслідком знецінення.

Виятки з вимоги застосовувати методи пропорційної консолідації або участі в капіталі

Якщо інвестиція в спільно контрольовану компанію класифікована як «призначена на продаж», її необхідно враховувати згідно МСФЗ (IFRS) 5 «Непоточні активи, утримувані для продажу, і припинена діяльність».

Якщо інвестор є материнською компанією в рамках групи, що вирішила не готувати консолідовану фінансову звітність, то інвестиція повинна враховуватися за собівартістю або згідно МСФЗ 39.

Інвестиція в спільно контрольовану компанію враховується за собівартістю або згідно з МСФЗ 39 при виконанні всіх перерахованих нижче умов:

- учасник є дочірньою компанією, цілком або частково належна іншій компанії (за наявності згоди міноритарних акціонерів, якщо такі є);
- боргові і часткові інструменти учасника не мають котирування на відкритому ринку;
- учасник не надавав свою фінансову звітність визнаній фондовій біржі;
- проміжна або головна материнська компанія учасника представляє консолідовану фінансову звітність згідно з МСФЗ

Інвестор, що має інвестиції тільки в спільно контрольовану компанію і не має дочірніх компаній, звільняється від необхідності використовувати методи пропорційної консолідації або дольової участі на тих же підставах, що дозволяють материнським компаніям не готувати консолідовану звітність згідно з МСБО (IAS) 27.

Власна фінансова звітність учасника

Інвестиція в спільно контрольовану компанію обліковується:

- згідно з МСФЗ 5, якщо вона класифікована як «призначена на продаж»; або
- по собівартості або
- згідно з МСБО 39.

Відображення інвестицій інвестора

Інвестор у спільне підприємство, що не бере участі у здійсненні спільного контролю, враховує інвестицію в СП згідно з МСФЗ 39, а за наявності в нього суттєвого впливу в СП – згідно з МСБО 28.

Припинення участі в СП

З моменту, коли спільно контрольована компанія стає його дочірньою компанією, учасник відображає її в обліку згідно з МСБО 27.

З моменту, коли спільно контрольована компанія стає його асоційованою компанією, учасник відображає її в обліку згідно з МСБО 28.

Приклад

1 січня 2005 р. компанія АВС, викупила:
всі акції АВВ; і

50% акціонерного капіталу компанії АСС.

Раніше обидві інвестиції цілком належали ВВВ. Тепер же АВС і ВВВ будуть керувати АСС як спільно контролюваною компанією. АВС готує річну фінансову звітність на 31 грудня 2005р.

Покупка акцій компаній здійснювалася на наступних умовах:

АВВ сума 24 млн. грн. була оплачена за рахунок емісії звичайних акцій номіналом 1 грн., що розміщувалися по ринковій вартості 2.50 грн. за акцію.

АСС Сторони угоди погодилися, що вартість компанії АСС на 1 січня 2004 р. дорівнює 37.5 млн. грн. АВС сплатила за свою частку (50%) у цій компанії шляхом емісії і передачі 18.75 млн. своїх звичайних акцій номіналом 1 грн. (ринкова вартість: 2.50 дол. за акцію).

Примітка: Компанія АВС ще не врахувала обидві ці інвестиції й емісії у своїй звітності.

Короткі баланси всіх трьох компаній станом на 31 грудня 2005 р. показані нижче (тис.грн.):

	АВС	АВВ	АСС
АКТИВИ			
Необоротні активи			
Матеріальні активи	34260	27000	21060
Поточні активи			
Запаси	9640	7200	18640
Торговельна й інша дебіторська заборгованість	11200	5060	4620
Грошові кошти	–	3410	40
Усього активи	5100	42700	44360
ВЛАСНИЙ КАПІТАЛ І ЗОБОВ'ЯЗАННЯ			
Капітал і резерви			
Звичайні акції номіналом 1 грн	10000	20000	25000
Нерозподілений прибуток	20800	15000	4500
Поточні зобов'язання			
Торговельна й інша кредиторська заборгованість	17120	5270	14100
Овердрафт	1540	–	–
Відкладений податок	5640	2400	760
Усього	55100	42670	44360

Потрібно також узяти до уваги наступну інформацію:

1. Балансова вартість чистих активів АВВ і АСС на дату придбання, за винятком запасів АСС, у цілому відповідала їхньої справедливої вартості. Чиста вартість реалізації запасів АСС була на 10 тис. грн. нижче їх балансової. Усі товари реалізовані протягом року.

2. Нерозподілений прибуток АВВ і АСС за рік, що закінчився 31.12.2004 р., дорівнював відповідно 8 млн. грн. і 2 млн. грн. Протягом року жодна з цих компаній не платила дивіденди.

3. Спільно контролювана компанія АСС повинна враховуватися за методом пропорційної консолідації, відповідно до основного підходу згідно з МСБО 31 «Участь у спільних підприємствах».

4. Гудвіл, що виник на момент придбання АСС, на 31.12.2005 р. знецінився на 1 млн. дол. Будь-яке перевищення справедливої вартості придбаних чистих активів над справедливою вартістю сплаченої винагороди враховується згідно з МСФЗ (IFRS) 3 «Об'єднання компаній».

5. Компанія АВС реалізувала компанії АВВ товари на суму 40 тис. грн. з націнкою 8 тис. грн. Половина цих товарів на дату балансу не реалізована.

Завдання. Підготувати консолідований баланс АВС на 31 грудня 2005 р.